BIBLIOTECA UNIVERSITARIA
LAS PALMAS DE G. CANARIA
N.º Documento 294341
N.º Copia 141648

**UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA**

*Doctorado en Ciencias Económicas y Empresariales*

**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD**

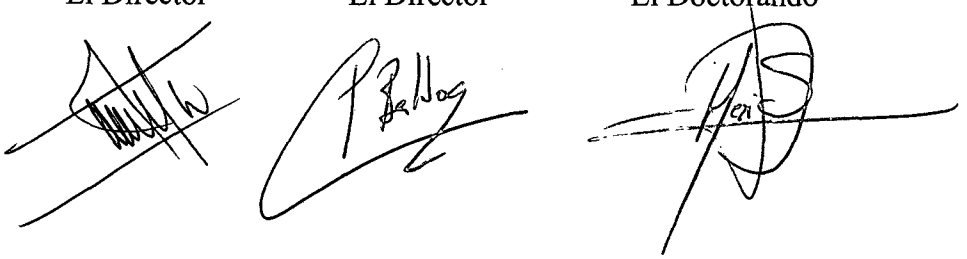
*Programa de Contabilidad*

# LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS POR CARRETERA: UNA PROPUESTA DE MODELO INFORMATIVO CONTABLE EXTERNO

Tesis Doctoral presentada por **D. Heriberto Suárez Falcón**

Dirigida por los Dres. **D. Daniel Carrasco Díaz y D. Pedro Manuel Balboa La Chica**

El Director | El Director | El Doctorando



Las Palmas de Gran Canaria, febrero de 2004

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA
**DEPARTAMENTO DE**
**ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD**

**D. JERÓNIMO PÉREZ ALEMÁN, SECRETARIO DEL DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD DE LA UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA,**

**CERTIFICA,**

Que el Consejo de Doctores del Departamento en su sesión de fecha 10 de diciembre de 2003, tomó el acuerdo de dar el consentimiento para su tramitación, a la tesis doctoral titulada "LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS POR CARRETERA: UNA PROPUESTA DE MODELO INFORMATIVO CONTABLE EXTERNO", presentada por el doctorando D. Heriberto Suárez Falcón y dirigida por los Doctores D. Daniel Carrasco Díaz y D. Pedro Manuel Balboa La Chica.

Y para que así conste, y a efectos de lo previsto en el Artº 73.2 del Reglamento de Estudios de Doctorado de esta Universidad, firmo la presente en Las Palmas de Gran Canaria, a 10 de diciembre de 2003.

EL SECRETARIO

Jerónimo Pérez Alemán

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*"Es mejor saber después de haber pensado y discutido*
*que aceptar los saberes que nadie discute*
*para no tener que pensar"*
Fernando Savater

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

La Fundación Universitaria de Las Palmas concedió una Ayuda a la Investigación para Profesor Universitario, patrocinada por la empresa GLOBAL SALCAI-UTINSA, para la realización de este trabajo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Quisiera expresar públicamente mi más profundo agradecimiento a todas aquellas personas que de una manera u otra han hecho posible que este trabajo pudiera concluirse.

De una manera especial a los doctores Daniel Carrasco Díaz y Pedro Manuel Balboa La Chica, directores de la investigación, por la paciencia que han tenido conmigo y porque sin sus consejos, indicaciones y apoyo permanente habría sido imposible terminar este trabajo.

A todos mis compañeros del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, cuyo aliento e interés fue vital durante el desarrollo de esta tesis. En especial a los doctores Javier de León Ledesma, José Juan Déniz Mayor y Carmen Esther Falcón Pérez; a su director, el Dr. Juan García Boza, por la confianza que siempre ha depositado en mí, por su respaldo continuo y por su constante empuje, y a mi tutora, la Dra. Francisca Piedra Herrera, porque siempre estaba cuando la necesité, haciendo suyos mis problemas e inquietudes.

A los compañeros del equipo decanal, especialmente a los doctores Alicia Déniz Tadeo y Juan Carlos Martín Hernández, que se ocuparon de mis quehaceres siempre que fue preciso.

A la profesora Miriam Acosta Montenegro, porque es justo reconocer que fue ella la que hace muchos años me inculcó la constancia y el tesón en el trabajo, imprescindibles para poder emprender y culminar esta investigación.

A los compañeros del Departamento de Economía Aplicada, el Dr. Francisco López del Pino y del Departamento de Ingeniería Mecánica, el Dr. Secundino de León Pérez, por la información que me brindaron, siempre de forma desinteresada.

A D. Miguel Ángel Rodríguez Ramírez, Director General Adjunto de la empresa Global Salcai-Utinsa, por su ayuda y cooperación en la elaboración del capítulo empírico.

Al profesor y directivo de Guaguas Municipales, S.A., D. Adrián Medina Ramos, él ha sido mi amigo y maestro, me ha guiado por la senda de la rigurosidad en el trabajo y me ha enseñado todo lo que sé sobre guaguas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

A mi amigo, el Dr. José Manuel Aguayo Moral, al cual admiro profundamente; a pesar de los kilómetros de distancia, siempre ha estado a mi lado para darme ánimo.

A mis padres, sin su sacrificio personal y su esfuerzo para darme todo cuanto necesité, no hubiera llegado nunca este momento. Siempre he intentado no defraudarles y espero haberlo conseguido.

Y como no, a Loly, que ha sido la persona que más ha sufrido en mis momentos de abatimiento, pero que supo transmitirme su coraje, ímpetu y seguridad para sobreponerme y proseguir este duro camino en la elaboración de "nuestra tesis".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

**UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA**

**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD**

*TESIS DOCTORAL*

# LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS POR CARRETERA: UNA PROPUESTA DE MODELO INFORMATIVO CONTABLE EXTERNO

Las Palmas de Gran Canaria, febrero de 2004

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# ÍNDICE GENERAL

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

**ÍNDICE DE TABLAS, FIGURAS Y GRÁFICOS** ..... **IX**

**ÍNDICE DE ABREVIATURAS** ..... **XVII**

**INTRODUCCIÓN** ..... **1**

**CAPÍTULO 1. LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE** ..... **11**

1.1. Concepto y marco de actuación de las empresas de transporte terrestre ..... 14
1.2. Empresas de transporte terrestre. Regulación jurídica ..... 18
1.2.1. Normativa comunitaria ..... 18
1.2.2. Normativa española ..... 23
1.2.3. Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Canarias ..... 27
1.3. Tipología de las empresas de transporte terrestre ..... 33
1.3.1. En relación con su modo de gestión ..... 33
1.3.1.1. Gestión directa ..... 36
1.3.1.2. Gestión indirecta ..... 40
1.3.2. En relación con sus medios estructurales ..... 45
1.3.2.1. Ferrocarril ..... 49
1.3.2.2. Por carretera ..... 53
1.3.3. En relación con su actividad ..... 56
1.3.3.1. Mercancías ..... 58
1.3.3.2. Viajeros ..... 60

**CAPÍTULO 2. LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE REGULAR DE VIAJEROS POR CARRETERA** ..... **65**

2.1. Transporte terrestre de viajeros por carretera ..... 68

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

2.1.1. Transporte regular de viajeros ..... 70
2.1.1.1. Concepto de transporte regular ..... 70
2.1.1.2. Clasificación de transporte regular ..... 71
2.1.1.2.1. Transporte urbano ..... 73
2.1.1.2.2. Transporte interurbano ..... 79
2.1.2. Transporte discrecional de viajeros ..... 80
2.2 Gestión del servicio de transporte terrestre de viajeros ..... 82
2.2.1. Modelos de gestión del servicio ..... 83
2.2.2. Prestación del servicio. Seguimiento y control ..... 87
2.2.3. Fijación y modificación de tarifas ..... 92
2.3. Determinación y adjudicación de líneas de transporte ..... 97
2.3.1. Líneas de transporte. Concepto ..... 99
2.3.2. Disposiciones legales aplicables ..... 102
2.3.3. Selección de la empresa operadora ..... 105
2.4. Contrato de prestación de servicios ..... 107
2.4.1. Formalización y modificación del contrato ..... 108
2.4.2. Extinción del contrato de transporte. Causas ..... 111

**CAPÍTULO 3. MODELOS DE INFORMACIÓN CONTABLE DEL SECTOR DEL TRANSPORTE POR CARRETERA ..... 115**

3.1. Antecedentes: década de los 60 a los 80 ..... 118
3.2. Adaptaciones contables al sector del transporte en los principales países europeos ..... 122
3.2.1. Plan General Francés de Contabilidad ..... 123
3.2.2. Otras adaptaciones ..... 128
3.2.2.1. Italia ..... 129
3.2.2.2. Suiza ..... 130
3.3. Adaptación del Plan General de Contabilidad de 1973 ..... 132
3.3.1. Razones y fundamentos de la adaptación ..... 132
3.3.2. Aspectos sobresalientes de la adaptación ..... 134
3.4. Indicadores de gestión ..... 137

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

3.4.1. Indicadores de eficacia ..... 141
3.4.2. Indicadores de eficiencia ..... 143
3.4.3. Indicadores de economía ..... 143
3.4.4. Indicadores de excelencia ..... 145

**CAPÍTULO 4. LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS POR CARRETERA: PRINCIPALES PECULIARIDADES DE SU PROBLEMÁTICA ECONÓMICO – FINANCIERA ..... 147**

4.1. Las subvenciones en las empresas de transporte: importancia y tipología ..... 150
4.2. El inmovilizado en las empresas de transporte: importancia y contenido ..... 160
4.2.1. Parque móvil ..... 161
4.2.2. Garajes y estaciones de guaguas ..... 165
4.2.3. Túneles de lavado ..... 166
4.2.4. Infraestructura de billetaje y ayuda a la explotación ..... 167
4.2.5. Concesiones ..... 171
4.3. El proceso de aprovisionamiento: almacenaje y control ..... 172
4.3.1. Neumáticos y cámaras ..... 174
4.3.2. Combustibles ..... 177
4.3.3. Repuestos ..... 179
4.3.4. Billetaje ..... 180
4.4. La gestión de ventas: trascendencia e intermediarios ..... 183
4.4.1. Anticipos de clientes ..... 184
4.4.2. Consorcios de Transporte y Cámaras de Compensación ..... 188
4.4.3. Otros intermediarios ..... 191
4.5. El proceso de recaudación: consideraciones y particularidades ..... 193
4.6. Los flujos de las operaciones de gestión ..... 195

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

4.6.1. Los gastos en las empresas de transporte ..... 196
4.6.2. Los ingresos en las empresas de transporte ..... 200
4.6.2.1. Modalidad de contratación del servicio ..... 202
4.6.2.2. Otros ingresos ..... 205
4.7. La medición de variables relevantes: indicadores de gestión ..... 206
4.7.1. Precio ..... 207
4.7.2. Productividad ..... 207
4.7.3. Calidad ..... 208
4.7.4. Servicio ..... 208
4.7.5. Otros indicadores ..... 209

**CAPÍTULO 5. MODELO CONTABLE PROPUESTO PARA LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS POR CARRETERA ..... 211**

5.1. Tratamiento contable de las subvenciones en las empresas de transporte ..... 214
5.1.1. Subvenciones a la explotación ..... 215
5.1.2. Subvenciones en capital ..... 221
5.1.3. Los contratos-programas ..... 222
5.1.4. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas ..... 228
5.1.5. Las subvenciones en las cuentas anuales ..... 229
5.2. Tratamiento contable del inmovilizado ..... 233
5.2.1. Elementos de transporte ..... 234
5.2.2. Edificios y otras construcciones ..... 246
5.2.3. Instalaciones ..... 249
5.2.4. Concesiones ..... 252
5.2.5. El inmovilizado en las cuentas anuales ..... 254
5.3. Tratamiento contable de las existencias ..... 256
5.3.1. Tipología de existencias ..... 257
5.3.2. Las existencias en las cuentas anuales ..... 266

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

5.4. Tratamiento contable de las operaciones de tráfico ..... 267
5.5. Tratamiento contable de las cuentas de tesorería ..... 274
5.6. Resultado contable: especial referencia al reconocimiento y contabilización de las operaciones de gestión ..... 278
5.6.1. Los gastos en las empresas de transporte ..... 280
5.6.2. Los ingresos en las empresas de transporte ..... 282
5.6.3. Las operaciones de gestión en las cuentas anuales ..... 296

**CONCLUSIONES ..... 299**

**ANEXO I: PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE COLECTIVO DE VIAJEROS ..... 313**

**ANEXO II: APLICACIÓN DEL MODELO PROPUESTO A UNA EMPRESA DE TRANSPORTE COLECTIVO DE VIAJEROS ..... 499**

II.1. Situación, origen y estado actual de la empresa objeto de estudio ..... 504
II.2. Características de la prestación del servicio de transporte ..... 506
II.2.1. Modelo de gestión ..... 507
II.2.2. Dimensión de la empresa ..... 509
II.2.3. Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias ..... 512
II.3. Captación contable de las operaciones realizadas ..... 514
II.3.1. Financiación ..... 515
II.3.2. Inmovilizado ..... 518
II.3.3. Existencias ..... 520
II.3.4. Operaciones de tráfico y tesorería ..... 522
II.3.5. Gastos e ingresos ..... 522
II.4. Repercusiones en la normativa contable vigente: una propuesta integradora ..... 526

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

II.4.1. Incidencias en el cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables ..... 527
II.4.2. Incidencia en las cuentas anuales ..... 528

**COMPENDIO BIBLIOGRÁFICO GENERAL ..... 531**

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# ÍNDICE DE TABLAS, FIGURAS Y GRÁFICOS

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## TABLAS

Tabla 1.1. PRINCIPALES MACROMAGNITUDES DE LOS TRANSPORTES. AÑO 1997 ..... 46

Tabla 1.2. FERROCARRIL. ACTIVIDAD AÑO 1999 ..... 50

Tabla 1.3. LONGITUD DE LÍNEAS FERROVIARIAS DE RENFE POR REGIONES. AÑO 1997 ..... 52

Tabla 1.4.... TRANSPORTE POR CARRETERA. RED AÑO 1999..... ..... 55

Tabla 1.5. TRANSPORTE POR CARRETERA. PARQUE DE VEHÍCULOS Y TRÁFICO. AÑO 1999 ..... 56

Tabla 1.6. TRANSPORTE DE VIAJEROS Y DE MERCANCÍAS AÑO 1998. ..... 57

Tabla 1.7. MERCANCÍAS TRANSPORTADAS POR CARRETERAS SEGÚN ÁREAS GEOGRÁFICAS ..... 59

Tabla 1.8. TRANSPORTE DE VIAJEROS EN AUTOBÚS POR CARRETERA ..... 61

Tabla 1.9. POBLACIÓN OCUPADA Y PARADA EN EL TRANSPORTE TERRESTRE..... 61

Tabla 1.10. EMPRESAS AUTORIZADAS PARA EL TRANSPORTE DE VIAJEROS POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS. AÑO 2000 ..... 62

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Tabla 2.1. EVOLUCIÓN DEL TRANSPORTE URBANO EN ESPAÑA. 1992-1999 ..... 77

Tabla 2.2. TRANSPORTE URBANO DE VIAJEROS. EMPRESAS, LÍNEAS, VEHÍCULOS Y VIAJEROS. 1970 – 1999 ..... 78

Tabla 2.3. CARACTERÍSTICAS DE LOS CONTRATOS PROGRAMA EN EL SECTOR DEL TRANSPORTE EN ESPAÑA ..... 91

Tabla 4.1. SUBVENCIÓN SOLICITADA Y RECIBIDA POR EL TRANSPORTE URBANO EN ESPAÑA ..... 152

Tabla 4.2. VOLUMEN DE MATRICULACIONES DE AUTOBUSES. PERÍODO 94-99 ..... 162

Tabla 5.1. CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS ..... 281

Tabla 5.2. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS ..... 285

Tabla 5.3. CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO DEL INGRESO ..... 286

Tabla II.1. EVOLUCIÓN DE VIAJEROS Y KILÓMETROS ..... 509

Tabla II.2. DIMENSIÓN DE LA RED ..... 511

Tabla II.3. ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ..... 513

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## FIGURAS

Figura 5.1. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN ..... 220

Figura 5.2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS SUBVENCIONES RECIBIDAS EN VIRTUD DE LA FIRMA DE UN CONTRATO-PROGRAMA ..... 226

Figura 5.3. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA REVOCACIÓN DE SUBVENCIONES ..... 227

Figura 5.4. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS APORTACIONES DE SOCIOS PARA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS ..... 229

Figura 5.5. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN Y AMORTIZACIÓN DE UN ELEMENTO DE TRANSPORTE ..... 236

Figura 5.6. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA E INCORPORACIÓN A LA CUENTA DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE ..... 239

Figura 5.7. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA E INCORPORACIÓN A NUEVAS CUENTAS REPRESENTATIVAS DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE ..... 240

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.8. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA E INCORPORACIÓN COMO NUEVOS ACTIVOS ..... 241

Figura 5.9. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA CUANDO NO ES POSIBLE CONOCER EL VALOR DEL ELEMENTO QUE CAUSA BAJA ..... 242

Figura 5.10. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LOS ELEMENTOS REUTILIZADOS ADSCRITOS A INMOVILIZADOS DADOS DE BAJA ..... 244

Figura 5.11. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LOS ELEMENTOS DE TRANSPORTE SUJETOS A CONTRATOS DE RENTING ..... 245

Figura 5.12. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS ESTACIONES DE GUAGUAS PROPIEDAD DE LA EMPRESA OPERADORA ..... 248

Figura 5.13. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS ESTACIONES DE GUAGUAS PROPIEDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ..... 249

Figura 5.14. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LOS SISTEMAS DE AYUDA A LA EXPLOTACIÓN ..... 252

Figura 5.15. PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES PACTADAS EN UNA CONCESIÓN ..... 254

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.16. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA COMPRA DE NEUMÁTICOS Y REUTILIZACIÓN DE CARCASAS ..... 259

Figura 5.17. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA VARIACIÓN DE EXISTENCIAS DE NEUMÁTICOS Y CARCASAS ..... 260

Figura 5.18. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA FINANCIACIÓN EXTERNA Y CONSTRUCCIÓN DE DEPÓSITOS DE COMBUSTIBLE ..... 262

Figura 5.19. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA COMPRA DE COMBUSTIBLE Y REFLEJO EN CUENTAS DE ORDEN DEL CONTRATO DE SUMINISTRO ..... 263

Figura 5.20. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA COMPRA DE REPUESTOS Y SU INCORPORACIÓN AL ACTIVO FIJO COMO UN INMOVILIZADO ..... 266

Figura 5.21. PROCESO DE GESTIÓN DE BONOS Y ABONOS DE TRANSPORTE ..... 269

Figura 5.22. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS OPERACIONES DE TRÁFICO DERIVADAS DE LA VENTA DE TÍTULOS DE VIAJE ..... 273

Figura 5.23. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS LABORES DE RECAUDACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE BILLETES DE PAGO DIRECTO E INGRESO EN CUENTAS DE TESORERÍA ..... 277

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.24. PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL USO DEL BILLETE DE "N" VIAJES SIN LIMITACIÓN DE TIEMPO (BONO BUS) ..... 292

Figura 5.25. PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL USO DEL BILLETE DE "N" VIAJES CON LIMITACIÓN DE TIEMPO ..... 293

Figura 5.26. PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL USO DEL BILLETE SIN LIMITACIÓN DE VIAJES ..... 295

Figura II.1. MÉTODO UTILIZADO PARA LA CONTABILIZACIÓN DE INGRESOS POR VENTAS ..... 524

## GRÁFICOS

Gráfico 2.1. PORCENTAJE DE UTILIZACIÓN DEL TRANSPORTE REGULAR EN ESPAÑA ..... 73

Gráfico 2.2. PROCEDIMIENTO DE PLANIFICACIÓN DE RUTAS ..... 102

Gráfico 4.1. PROCESO DE PRESTACIÓN DE SERVICIO ..... 187

Gráfico 4.2. INTERRELACIONES DEL CONSORCIO DE TRANSPORTES ..... 191

Gráfico 4.3. CORRESPONDENCIAS CANAL DE DISTRIBUCIÓN ..... 193

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# ÍNDICE DE ABREVIATURAS

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| | |
|---|---|
| AAA: | American Accounting Association |
| AECA: | Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas |
| ANAC: | Asociación Nacional de Concesionarios de Autoservicios |
| ANET: | Asociación Navarra de Transportistas por Carretera |
| ARTEMISA: | Articulación Tecnológica para la Mejora Integral del Servicio de transportes en Autobús |
| ASINTRA: | Federación Española de Transporte de Viajeros |
| ATUC: | Asociación de Transporte Urbano Colectivo |
| CNAE: | Clasificación Nacional de Actividades Económicas |
| DETEC: | Departamento suizo de Medio Ambiente, Transportes, Energía y Comunicación |
| FEDERTARASPORTI: | Federación Nacional de Transporte Público Local |
| FENEBUS: | Federación Nacional Empresarial de Transporte en Autobús |
| FENIT: | Federación Nacional de Empresas de Transporte |
| GPS: | Sistema de posicionamiento global |
| IASB: | |
| IASC: | |
| ICAC: | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España |
| IGIC | Impuesto General Indirecto Canario |
| INE: | Instituto Nacional de Estadística |
| IPC: | Índice de Precios al Consumo |
| IRU: | Unión Internacional de Transporte por Carretera |
| ISO: | International Organization for Standardization |
| IVA: | Impuesto sobre el valor añadido |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| | |
|---|---|
| LCAP: | Ley de Contratos de las Administraciones Públicas |
| LOFCA: | Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas |
| LOFTC: | Ley de Bases de Ordenación Ferroviaria y de los Transportes por Carretera |
| LOTT: | Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres |
| LRBRL: | Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local |
| NIC: | Norma Internacional de Contabilidad |
| NV: | Norma de valoración |
| PGC: | Plan General de Contabilidad |
| PLATA: | Plan de líneas de actuación para el transporte en autobús |
| PMR: | Personas de movilidad reducida |
| ROTT: | Reglamento de la Ley de Ordenación de los transportes Terrestres |
| SAE: | Sistemas de Ayuda a la Explotación |
| TISA: | Transporte Interurbano S.A. |
| Tratado CE: | Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea |
| TRLGP: | Texto refundido de la Ley General Presupuestaria |
| TUSA: | Transporte Urbano S.A. |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# INTRODUCCIÓN

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Algunos arqueólogos apuntan que los habitantes de poblaciones alpinas alemanas y suizas utilizaban vehículos con ruedas hace ya 20.000 años, si bien otras apreciaciones señalan que sus inicios datan de entre los años 4000 y 3500 a.C. en las regiones de Siria y Sumeria. Es indudable que el desarrollo económico y social de los pueblos depende de la existencia de un sistema de transporte, imprescindible para lograr el impulso económico de cualquier espacio geográfico.

Entre las funciones del transporte podemos señalar las siguientes:

1) Satisfacer las necesidades humanas de movilidad o desplazamiento.

2) Permitir a los sectores productivos la agrupación de factores y la distribución de productos en el mercado.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

3) Contribuir a la integración de los grupos sociales y a la difusión de la cultura.

En nuestro trabajo nos hemos centrado en la primera de estas funciones, y más concretamente en el transporte regular colectivo de viajeros por carretera.

El origen de este modelo de transporte deriva de la evolución del automóvil, cuyo invento se atribuye a Daimler y Benz, en la Alemania de finales del XIX. Pero, como en otras muchas ocasiones, las guerras, y más concretamente en este caso la I Guerra Mundial, acelera el progreso de estas máquinas, naciendo vehículos como el tanque y el autobús.

En los estados de California y Minnesotta (EEUU), se establecen en 1914 las primeras líneas de transporte, que poco tiempo después se implantan en Los Ángeles y New York; su objetivo, evidentemente, comunicar el centro con los suburbios y las ciudades limítrofes.

No es nuestra intención realizar un análisis histórico de la evolución del transporte de viajeros, pero si consideramos interesante resaltar algunos aspectos relativos a su ordenación y funcionamiento. En este sentido, es de destacar que todo proceso de ordenación del territorio necesita de una adecuada planificación de los transportes que dirija debidamente los futuros flujos de tráfico. Separar los planes de urbanismo de los de transporte conduce al colapso en la circulación, y de ello tenemos ejemplos muy cercanos.

En consecuencia, los problemas del tráfico responden a la inadaptación de las vías existentes a las necesidades de circulación, que se agrava por la coexistencia del transporte individual y el colectivo. Así, por ejemplo, el tráfico en zonas urbanas es causa de confrontación entre intereses particulares y sociales. En el momento en que el tráfico se

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

congestiona, es cuando se adoptan medidas restrictivas, y ciertamente impopulares, con el transporte privado.

Toda esta complejidad de tráfico y circulación de vehículos ha supuesto, especialmente en las grandes ciudades, la introducción de nueva tecnología (ordenadores, cámaras de televisión, semáforos programables, centros de control, etc.) así como la implantación de nuevos modelos de tráfico para su ordenación y regulación.

Tal como reconoce Thomson (1976: 13) el transporte, "nos lleva a donde necesitamos ir, pero no siempre por la ruta más lógica". En este sentido, el objetivo del economista se basa fundamentalmente en el conocimiento y cuantificación de los recursos utilizados, tratando de que satisfagan, en la mayor medida posible, las necesidades humanas, persiguiendo en muchas ocasiones un beneficio social más que un beneficio económico.

A título indicativo, los datos provisionales de la Contabilidad Nacional para el año 2000, elaborados por el Instituto Nacional de Estadística, indican que el sector del transporte y las comunicaciones en España representa el 8,3% del Valor Añadido Bruto español, el 6,9% de la remuneración total de los asalariados y el 5,9% del empleo. No obstante autores como De Rus y Herce (1996: 20) sostienen que la importancia del transporte en la economía va más allá de estas variables macroeconómicas debido a la significación que tiene el transporte como input intermedio para el resto de las actividades económicas.

Con el objetivo de alcanzar un conocimiento más exhaustivo de la realidad económica que atañe a las empresas que prestan estos servicios y de cuantificar los recursos utilizados en su gestión, nace este trabajo de investigación, tratando de ofrecer a los usuarios de la información contable una visión más exacta de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Con un objetivo similar, en 1987 se aprobó en España la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de transporte terrestre, basado en el Plan Contable de 1973. Pero, a nuestro entender, no fue capaz de cubrir todas las particularidades de este tipo de empresas, obviándose problemáticas específicas del sector, cuya interpretación y regulación contable quedaba al libre criterio de las empresas operadoras.

Nuestro propósito aconsejaba analizar previamente el sector económico en el que se desenvuelven las unidades económicas objeto de estudio, conocer su regulación normativa, señalar sus características, observar sus formas organizativas y apreciar sus operaciones principales.

Atendiendo a todo lo anterior, hemos dividido nuestro trabajo en cinco capítulos y dos anexos.

En el primer capítulo, ofrecemos una imagen panorámica del sector del transporte terrestre, delimitando primeramente el concepto y entorno de actuación de este tipo de empresas, marco excesivamente regulado, como se puede observar del análisis de la normativa europea, estatal y regional que afecta al sector. A continuación exponemos la tipología del transporte atendiendo a criterios tales como el modo de gestión, los medios estructurales utilizados o la actividad desarrollada.

En el capítulo segundo, dedicado al estudio descriptivo de las empresas de transporte regular de viajeros por carretera, observamos las diferencias entre las dos modalidades principales de este tipo de transporte: el transporte urbano y el interurbano, para a continuación profundizar en aspectos claves en la prestación del servicio, como el seguimiento y control de la actividad y el procedimiento para la fijación de tarifas.

Igualmente, se analiza una cuestión esencial en el desarrollo de la gestión, esto es la determinación y adjudicación de líneas de transporte, dado que el establecimiento de una red de líneas no depende exclusivamente de

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

las condiciones de oferta y demanda, sino que muchas veces las empresas operadoras están sujetas a unas restricciones legales, cuyo cumplimiento es imprescindible para poder optar a los regímenes concesionales otorgados por las Administraciones Públicas.

En función del objetivo que pretendíamos alcanzar, entendimos necesario efectuar el estudio y análisis de la normativa contable en materia de transportes por carretera, tanto a nivel nacional como internacional, lo cual realizamos en el capítulo tercero. Así, se examinan los antecedentes sobre esta materia, en concreto el período que va desde los años 60 a los 80, época que marca un proceso de inflexión en el desarrollo y modernización del transporte público de viajeros. Asimismo, realizamos un sucinto recorrido por las adaptaciones contables al sector del transporte en algunos países europeos, concretamente Francia, Italia y Suiza.

Para finalizar este capítulo, analizamos la adaptación del Plan General de Contabilidad de 1973 a las empresas de transporte terrestre, centrándonos en los fundamentos que motivaron dicha adaptación, así como en sus aspectos más relevantes, apuntando además una serie de indicadores de gestión aplicables al sector.

Una vez concluido el análisis previo del sector, efectuamos, ya dentro del capítulo cuarto, un estudio de las peculiaridades de su problemática económico-financiera, entre las que cabe destacar las subvenciones recibidas, la importancia del inmovilizado, el almacenaje y control de existencias y los flujos en las operaciones de gestión, para finalizar sistematizando una batería de indicadores adecuados para estas empresas y recomendados por las principales asociaciones de transportistas.

En el capítulo quinto nos hemos detenido en el tratamiento contable de las problemáticas económico-financieras previamente estudiadas. Así, resaltamos las diferentes modalidades de subvenciones que reciben estas

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

empresas, en especial las paccionadas, cada vez más utilizadas y otorgadas en virtud de la firma de contratos-programas.

También destacamos las cuestiones más importantes relativas al inmovilizado, particularmente los recarrozados o la reutilización de determinados elementos provenientes de bienes que han causado baja en la empresa. Las estaciones de guaguas[1] o los Sistemas de Ayuda a la Explotación son otros elementos del inmovilizado susceptibles de estudio en este capítulo.

Entre las existencias, cabe destacar los combustibles y neumáticos, almacenados o no en depósitos de la sociedad y que suelen representar importes muy elevados.

En cuanto a las operaciones de tráfico, cada vez es mayor el número de intermediarios que operan en el sector del transporte, muchas veces derivado de la coordinación de empresas y líneas en una determinada zona geográfica.

Para concluir este capítulo, se analiza el resultado contable, indicando diferentes métodos de reconocimiento de ingresos y decantándonos por el del contrato cumplido por entender que es el más adecuado a las características de la gestión de estas empresas.

El trabajo de investigación concluye con un compendio de las conclusiones más relevantes obtenidas, fruto de las inferencias efectuadas en cada uno de los capítulos del presente trabajo.

En el Anexo I, y para llevar a cabo la propuesta contable, hemos considerado necesario y oportuno incluir una adaptación del cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad de 1990 a las particularidades de

[1] Emplearemos preferentemente el término "guagua" al ser el comúnmente usado en nuestro entorno geográfico.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

las empresas de transporte terrestre, así como de las cuentas anuales que las mismas han de presentar.

Finalmente, en el anexo II incorporamos un estudio empírico de las prácticas contables seguidas actualmente por dos empresas de transporte terrestre de viajeros radicadas en la isla de Gran Canaria, ofreciendo tras una breve descripción de las mismas, una propuesta integradora con el modelo planteado. En dicho estudio, observamos como determinados hechos económicos son contabilizados sin ajustarse a los principios contables de general aceptación, llegando a obviarse en ocasiones su registro contable, motivado más por el objetivo de simplicidad práctica que por el desconocimiento de las normas.

Por último, nos gustaría resaltar que la posibilidad de proporcionar datos más completos y detallados, aparte de ofrecer una visión más exacta de la empresa, facilita la toma de decisiones con vistas al logro de los objetivos programados por la unidad económica.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# CAPÍTULO

# 1

# LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En este primer capítulo ofreceremos una visión general del sector del transporte, señalando la tipología de servicios existentes, analizando tanto las características como las diferentes formas de gestión que pueden presentar estas empresas.

Así mismo, al ser un sector fuertemente regulado, estudiaremos la normativa legal que le afecta, tanto a nivel comunitario como español, haciendo incluso una breve referencia a la normativa autonómica, en especial a la de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Tal como señala López del Pino (2001: 5) "determinadas características peculiares y diversos fallos de mercado justifican una regulación pública de este sector que altera los resultados que se alcanzarían en un equilibrio de libre mercado. Esta intervención incluye generalmente el acceso al mercado, el establecimiento de niveles de servicios mínimos justificados por obligaciones de servicio público y el control de precios".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Evidentemente, si convenimos que el servicio y las rutas vienen impuestas, la entrada al mercado restringida, los precios controlados, etc., nos encontramos con trayectos no rentables y que se deben mantener por cuestiones de beneficio social y no económico.

En consecuencia, señalaremos toda aquella normativa legal referente a estos últimos aspectos, indicando en qué medida afectará a la empresa en general y al desarrollo de su gestión en particular.

## 1.1. CONCEPTO Y MARCO DE ACTUACIÓN DE LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE

Si bien la regulación legal del transporte en España data de finales del siglo XIX, nos centraremos en la normativa que ha surgido durante el pasado siglo XX, y especialmente en los últimos años, en los cuales el transporte fue objeto de un cambio sustancial en su regulación normativa que desembocó en la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT) de 1987 y que posteriormente analizaremos con más detenimiento.

Para centrar y delimitar el concepto de servicio público de transporte, podemos acudir a la Ley de Bases de Ordenación Ferroviaria y de los Transportes por Carretera de 24 de enero de 1941 (LOFTC), en la cual se indica que "en la acepción servicios públicos de transportes por carretera se comprenden todos aquellos que tienen por objeto el transporte mecánico de viajeros o mercancías por cuenta ajena y por vías o caminos públicos extraurbanos del Estado, Provincia o Municipio, efectuado por automóviles sobre la superficie de dichas vías o utilizando carriles instalados en ellas o tomas aéreas de energía, como los tranvías y trolebuses".

Por otro lado, si atendemos a la tipificación que hace la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) dentro de la división 60 encuadra el transporte terrestre y el transporte por tuberías, efectuando un desglose por tipologías de transporte muy minucioso y que se concreta en:

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

a) Transporte por ferrocarril, que comprende el transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarriles interurbanos.

b) Transporte urbano y suburbano por ferrocarril, tanto de superficie como en metro.

c) Transporte urbano regular de viajeros, tanto urbano como suburbano, por itinerarios regulares y según un horario establecido, tomando o dejando a los pasajeros en paradas fijas. Estos servicios podrán ser realizados por autobuses, tranvías o trolebuses. También incluye, entre otras, las actividades de transporte realizadas por autobuses escolares o para empresas.

d) Transporte regular de viajeros por carretera, que comprende las actividades de transporte interurbano, de pasajeros por itinerarios regulares y según un horario establecido, tomando o dejando a los pasajeros en paradas fijas.

e) Otro transporte regular, referido a los teleféricos[1], funiculares[2] y transportes de cremallera[3], que se usan principalmente en zonas de alta montaña e incluso los remontes.

f) Transporte por taxi, en cuyo subgrupo incluye también el alquiler de coches con conductor.

g) Otros tipos de transporte terrestre discrecional de viajeros, que comprenden los servicios discrecionales de autocares para excursiones y el alquiler de autobuses con conductor.

[1] Sistema de transporte en el que los vehículos van suspendidos de un cable de tracción.
[2] Funcionan por medio de una cuerda o bien depende de la tensión de una cuerda o cable.
[3] Se trata de un sistema de ruedas dentadas que van engranando en las vías, también con dientes.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

h) Transportes de mercancías por carretera, tales como mercancía a granel, frigorífico, mercancías peligrosas, animales, automóviles.

i) Alquiler de camiones y furgonetas con conductor, etc.

Ahora bien, tal como señalamos en la introducción del capítulo, este sector está tal vez, excesivamente regulado, a pesar de que en el art. 38 de la Constitución Española, se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Igualmente la LOTT, que surge como consecuencia de la entrada de España en la Comunidad Europea en 1986, recoge en su artículo 12, que el marco de actuación en el que habrán de desarrollarse los servicios y actividades de transporte es el de economía de mercado, con la obligación, a cargo de los poderes públicos, de promover la productividad y el máximo aprovechamiento de los recursos.

En este sentido, la oferta de transporte se rige por el sistema de libre concurrencia, aunque podrá ser restringido o condicionado por la Administración en determinados casos como cuando existan desajustes entre oferta y demanda, por razones de política económica (mejor utilización de los recursos), exigencia de dimensionamiento idóneo, etc. En la práctica, el transporte público de viajeros está sujeto a restricciones establecidas por la Administración Pública.

En consecuencia, los poderes públicos procurarán la eficaz prestación de los servicios de titularidad pública, así como los "servicios de policía o fomento de los transportes de titularidad privada", pudiendo adoptar aquellas medidas que estime necesarias para corregir las posibles deficiencias del sistema de transporte, eliminando insuficiencias o excesos de capacidad, vigilando la implantación y el mantenimiento de los servicios de transporte, de acuerdo siempre con la demanda de dicho servicio.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Además, el Gobierno puede suspender, prohibir o restringir, alguna actividad de transporte, independientemente de su titularidad, con motivo de defensa nacional, orden público, interés social, etc., cuando esté debidamente justificado, pudiendo dar lugar a las indemnizaciones pertinentes.

En este sentido, el Real Decreto 635/1984, de 26 de marzo, sobre garantía de prestación de servicios mínimos en materia de transportes por carretera señala que este servicio público se constituye como un servicio esencial por su gran incidencia en la economía general del país. Este aspecto justifica en gran medida la intervención pública, a veces excesiva, en este tipo de actividad restringiendo en ocasiones, la incorporación de nuevas empresas al sector.

Pero esta regulación no afecta exclusivamente al momento inicial de la prestación del servicio. Una vez la empresa transportista se incorpora al sector, continúa sujeta a determinada normativa, que puede afectar, como se expondrá en su momento, tanto al desarrollo normal de su actividad como a la propia cifra de negocios de la empresa.

Así, por ejemplo, el artículo 33 de la LOTT, en su párrafo 2 señala que los titulares de los servicios de transporte a los cuales afecta esta ley, están obligados a facilitar al personal de la inspección de transportes terrestres tanto la inspección de vehículos e instalaciones como el examen de los documentos, libros de contabilidad o datos estadísticos que la empresa esté obligado a llevar. Ello afectará a todas las empresas, independientemente de la titularidad jurídica que posean.

Actualmente, por parte del Ministerio de Fomento se analiza la distribución de competencias entre el Estado y las Autonomías con el fin de revisar los problemas planteados actualmente relativos a autorizaciones de transportes especiales, así como la reducción de los plazos de las

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

concesiones en el transporte de viajeros para facilitar una mayor competencia.

De cualquier forma, la Administración procurará garantizar y armonizar la competencia de los diferentes tipos de transporte, coordinando las actuaciones precisas para ello.

En relación con este tema, diferentes asociaciones de transportes han planteado al Ministerio de Fomento la necesidad de que en determinados corredores se suprima la exclusividad de la concesión de las líneas regulares de viajeros, permitiendo la entrada de un nuevo operador.

Por lo señalado hasta el momento, podemos afirmar que la regulación legal en vigor, relativa al sector del transporte, condiciona en gran medida el acceso de empresas interesadas en este tipo de actividad.

## 1.2. EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE. REGULACIÓN JURÍDICA

Al objeto de comprender, analizar e incluso evaluar las restricciones establecidas en el sector por la normativa legal vigente, a continuación señalaremos las materias regladas, tanto a nivel comunitario como estatal, introduciendo incluso las especificidades en materia autonómica, que cada vez adquieren mayor importancia, al establecerse el traspaso de transferencias, tanto por la LOTT como por los propios Estatutos de Autonomía.

### 1.2.1. Normativa comunitaria

A nivel europeo, en materia de iniciativa legislativa, juega un papel fundamental la Comisión Europea, proponiendo los textos de ley que se presentan al Parlamento y al Consejo. Esta Comisión está formada por veinte

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

miembros, de entre los cuales, uno de ellos es responsable de todos los temas relativos al transporte.

Entre los temas abordados por dicha Comisión, objeto de nuestro interés, podemos destacar la infraestructura de transportes, fundamentalmente la coordinación de inversiones y la fijación de tarifas por su utilización, así como los aspectos relativos a las normas de competencia, intervenciones estatales y el funcionamiento del mercado (acceso, seguimiento y precios), tanto del transporte terrestre como del marítimo y aéreo.

Con ello, la pertenencia de España a la Unión Europea, no sólo implica la aplicación de la normativa comunitaria en el territorio nacional, sino que supone la modificación de la propia normativa española, y que, en posteriores epígrafes se analizará más detenidamente, haciendo especial hincapié en las repercusiones económico-financieras que tienen sobre este tipo de empresas.

Como muestra de estas circunstancias, podemos citar la Orden de 6 de mayo de 1999 por la que se desarrolla el Capítulo IV del Título IV del Reglamento de la LOTT, relativo al otorgamiento de autorizaciones de transporte internacional de viajeros por carretera en el cual se hace referencia a la normativa europea, estableciendo normas comunes para los transportes internacionales de viajeros efectuados con autocares y autobuses, citando la denominada "licencia comunitaria" como título habilitante para la realización de transportes públicos internacionales de viajeros por carretera que tengan origen o destino en un Estado miembro o que se efectúen a través del territorio de uno o más Estados miembros.

Pero además de esta licencia comunitaria, las empresas de transporte españolas deben estar genéricamente habilitadas o específicamente autorizadas para el mismo por la Dirección General de Ferrocarriles y Transportes por Carretera del Ministerio de Fomento.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

A tal fin, esta Orden distingue también entre transportes internacionales liberalizados y sujetos a autorización. Los primeros son aquellos que pueden ser realizados por los transportistas españoles sin necesidad de proveerse previamente de una autorización específica para su realización, bastando para ello la habilitación genérica. Los transportes sujetos a autorización son los que sólo pueden ser realizados por los transportistas españoles que hayan obtenido previamente una autorización específica que habilite para su realización.

Además, se debe tener en cuenta que estas autorizaciones pueden ser bilaterales y multilaterales. Bilaterales son aquellas autorizaciones de otro Estado cuya distribución u otorgamiento haya sido encomendado a la Administración española mediante convenio internacional y que habilitan a un transportista español para realizar servicios de transporte con origen o destino en dicho Estado o en tránsito a través del mismo. Las multilaterales son aquellas autorizaciones de organizaciones internacionales de las que España es miembro, cuya distribución u otorgamiento ha sido encomendado a la Administración española en virtud de las normas emanadas de aquella y que habilitan para realizar servicios de transporte con origen o destino en cualquiera de sus Estados miembros o en tránsito a través de los mismos.

Pero no sólo la normativa comunitaria regula el tema de las licencias y autorizaciones para ejercer la actividad del transporte. El Consejo de las Comunidades Europeas ha promulgado una serie de Reglamentos que afectan de una forma directa a la contabilidad de los gastos relativos a la infraestructura de los diferentes medios de transporte.

Así por ejemplo, en el año 1970 se publicó el Reglamento nº 1108/70 de 4 de junio de 1970, y sucesivas modificaciones, por los cuales se establece una contabilidad de los gastos relativos a las infraestructuras de los transportes por ferrocarril, por carretera y por vía navegable. En él se recoge como necesidad primordial, conocer los gastos efectuados en infraestructuras y para ello, considera que el método más adecuado consiste en establecer

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

una contabilidad permanente que comprenda para cada modo de transporte sistemas contables uniformes en todos los Estados miembros. En este Reglamento, se propugna que la contabilidad de los gastos comprenda el conjunto de las infraestructuras abiertas al público, aunque estima que pueden ser excluidas determinadas infraestructuras de carácter secundario.

También es interesante señalar un Reglamento de 1977, relativo a las medidas necesarias para hacer comparables la contabilidad y las cuentas anuales de las empresas de ferrocarriles. El Consejo de las Comunidades Europeas considera que la armonización de las normas relativas a las relaciones financieras entre los Estados y las empresas de ferrocarriles debe inspirarse en los principios aplicables en materia financiera y contable a las empresas industriales y comerciales. En este sentido, la comparabilidad de las cuentas anuales de estas empresas de transporte contribuirá a mejorar la transparencia de los resultados financieros y las intervenciones financieras del Estado.

Si bien el ferrocarril no será objeto de estudio en nuestra investigación, el precedente sentado al establecer esta clase de medidas para el transporte ferroviario nos induce a pensar que probablemente este tipo de regulación se trasladará a otros tipos de transporte como podía ser el marítimo o por carretera.

Más recientemente, el 6 de julio del año 2000, la Comisión presentó una Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a la promoción de un transporte sostenible en la cooperación al desarrollo, en la cual brinda una estrategia que facilitará un transporte seguro, sostenible desde el punto de vista económico, financiero e institucional, respetuoso del medio ambiente y con concienciación social. Tal como se puede observar, la preocupación por el medio ambiente es una de las constantes en la normativa emanada de la Comunidad Europea, ratificada más tarde tras la divulgación del Libro Blanco del Transporte y al cual haremos referencia posteriormente.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Pero esta preocupación no es exclusiva de las instituciones y organismos de la Unión Europea o del propio Libro Blanco del Transporte.

Basta con una rápida visión de las recientes resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España (ICAC) para observar como su Resolución de 25 de marzo de 2002 hace referencia a normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales, en las cuales se debe exponer toda la información significativa en relación con la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental derivado de la actividad de la empresa.

De cualquier forma, la normativa comunitaria lo que si pretende dejar claro es que para alcanzar los objetivos de desarrollo, el transporte debe satisfacer las necesidades de las partes interesadas, ser seguro, de precio asequible, eficiente y tener un impacto negativo mínimo en el medio ambiente. Para ello se requiere un gasto público equilibrado, una competencia justa y una política racional de precios de los servicios.

El transporte es por tanto un sector fundamental dentro de la Unión Europea, ya que como señala su Tratado Constitutivo (Tratado CE), ha de favorecer el desarrollo económico y social duradero, desempeñando una función clave en la inserción armoniosa y progresiva de los países en desarrollo y además, permitiendo una mayor movilidad para los más desfavorecidos, creando oportunidades de empleo.

Por último, podemos destacar a nivel comunitario la preparación de dos documentos de la Comisión Europea, relativos al transporte. Por un lado, se está trabajando en una propuesta de Reglamento sobre la intervención de los Estados miembros en materia de obligaciones de servicio público y adjudicación de contratos en el transporte de viajeros por ferrocarril, carretera y vía navegable, y por otro lado, ha visto la luz recientemente el

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

denominado Libro Blanco del Transporte, también denominado "La política europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad".

En el primero de ellos, se establece como objetivo el fomentar la eficiencia y el atractivo del transporte público, merced a la utilización, entre otras medidas, de la competencia controlada, así como reforzar la seguridad jurídica en beneficio de las autoridades y los operadores. En posteriores capítulos se analizará de una forma más detallada esta propuesta, a la vez que se expondrán las principales consecuencias económico financieras que ocasionan en el sector.

Por otro lado, con el Libro Blanco del Transporte se pretende, entre otras cosas, reequilibrar los modos de transporte, conseguir una tarificación progresiva del uso de las infraestructuras, desarrollar nuevos sistemas de billetaje, racionalizar el transporte urbano, etc. Precisamente, este Libro Blanco ha generado una gran controversia, principalmente entre asociaciones de transportistas, en torno a su inclinación por favorecer el transporte ferroviario frente al transporte por carretera.

Tal como se ha indicado anteriormente, toda esta normativa ha influido y continuará afectando a las legislaciones de los diferentes estados miembros, lo cual conllevará la sucesiva adaptación a la reglamentación comunitaria.

### 1.2.2. Normativa española

Una vez nos hemos referido a la normativa sobre transporte emanada de los principales órganos de la Unión Europea, realizaremos un breve recorrido por la normativa española, que si bien en principio iba regulando aquellos aspectos que la sociedad demandaba en cada momento, a partir de la entrada de España en la Comunidad Económica Europea, se vio obligada a adaptar toda su normativa a las diferentes directivas o reglamentos que estaban en vigor en Europa.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En principio, podemos citar como principales antecedentes en la regulación jurídica del transporte en España tanto la Legislación reguladora del transporte por carretera de 1947 como la Legislación reguladora del transporte ferroviario de 1877.

Pero, la falta de adecuación de estas normas para regular el transporte, obligó a la revisión de las mismas como "tarea inaplazable". La realidad sociológica, así como el contexto económico y político, muy diferente al de hace prácticamente un siglo, obliga al cuestionamiento de las leyes y en consecuencia a su reforma, con la consiguiente adaptación a la situación socio-económica actual.

Tal como se recoge en el preámbulo de la LOTT, a partir de su promulgación, se establece "un punto cero en la regulación del transporte terrestre", derogando todas aquellas normas reguladoras en materia de transporte hasta la fecha.

Además, nace con el objetivo de maximizar su ámbito de aplicación en el territorio nacional español, siempre dentro del respeto a las competencias delegadas a Comunidades Autónomas y/o Administraciones Locales (Cabildos, Diputaciones, Consejos Insulares, Ayuntamientos.....).

Esta ley tiene vocación generalista, en el sentido de que es aplicable tanto al transporte urbano como al interurbano, amen de que también regula el transporte por ferrocarril o por cable (funiculares, teleféricos, tele-esquís y similares).

La LOTT flexibiliza además el sistema de ordenación del transporte permitiendo a las empresas ofrecer conjuntamente modalidades de transporte regular y discrecional. Así mismo, prevé la aplicabilidad de diferentes

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

fórmulas de gestión para la explotación del servicio de transporte, entre los que cita la gestión interesada[4] y el concierto[5].

Tiene su ámbito de aplicación en los transportes de viajeros y mercancías que se realicen por carreteras urbanas e interurbanas, pudiendo ser de carácter público o bien, de carácter privado, aunque el transporte con el que se realice sea público. Además, regula las actividades auxiliares o complementarias del transporte, tales como agencias de transporte, transitarios, estaciones de transportes y arrendamientos de vehículos.

En todo caso, se deben cumplir una serie de principios generales, recogidos en la propia ley. Entre ellos cabe destacar el mantenimiento de un sistema común de transporte, coordinando e integrando las redes y servicios en todo el Estado español. Todo ello debe perseguir el logro de un beneficio social, satisfaciendo las necesidades de los usuarios, en condiciones de seguridad y favoreciendo a las clases sociales más desfavorecidas o a las personas con movilidad reducida, así como a aquellos núcleos de población que estén más alejados o tengan un difícil acceso. No en vano, la propia ley cita que ha de buscarse el "máximo grado de eficacia con el mínimo coste social".

En cuanto al régimen de competencias y coordinación, la ley señala que la Administración del Estado debe promover la coordinación de sus competencias con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

[4]En la gestión interesada, la entidad pública responsable del servicio y el empresario participan en los resultados de la explotación del servicio según lo estipulado en el contrato. El empresario aporta el trabajo, recibiendo una retribución independiente de los resultados de la gestión, mientras que la entidad pública es la que asume el riesgo.

[5]En el concierto, la entidad pública contrata con otro ente, público o privado, la prestación del servicio, utilizando los medios que estos entes tuvieran establecidos y recibiendo como pago del servicio una determinada retribución.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Para ello, establecerá aquellas fórmulas de colaboración que sean necesarias[6].

También se prevé la creación del Comité Nacional del Transporte por Carretera, al que define como una entidad corporativa de base privada, dotada de personalidad jurídica e integrada por las asociaciones de transportistas y de actividades auxiliares y complementarias del transporte por carretera, que se ocupa de orientar y armonizar los criterios de las distintas profesiones y sectores del transporte así como de servir de cauce de participación integrada del sector en aquellas actuaciones públicas que le afecten de forma general, o que supongan una importante incidencia para el mismo.

Este Comité se divide en secciones, ocupándose las mismas de sus problemáticas específicas, distinguiendo entre:

a) Sección de transporte público regular de uso general interurbano de viajeros en autobús.

b) Sección de transporte público discrecional y regular de uso especial interurbano de viajeros en autobús.

c) Sección de transporte público urbano de viajeros en autobús.

Posteriormente, en 1988, a solicitud de la Asociación Nacional de Empresas Concesionarias de Estaciones de Autobuses se creó la Sección de Estaciones Terminales de Autobuses. Esta petición se estima justificada teniendo en cuenta la importancia de la actividad que realizan las estaciones de transportes de viajeros para el sector del transporte por carretera, y cuya problemática analizaremos más detenidamente en el Capítulo 4.

[6] Ya la Ley de Bases de Ordenación Ferroviaria y de los Transportes por Carretera de 1941 regulaba aspectos derivados de plazos de concesión de líneas, límites de tarificación y planificación de líneas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Otro órgano interesante que se crea por esta ley es la Comisión de Directores Generales de Transporte, integrada por los titulares de las Direcciones Generales de Transporte de la Administración Central y de las diferentes Comunidades Autónomas, que se responsabilizarán, entre otras cosas, de llevar a cabo la coordinación inmediata de las competencias estatales y autonómicas.

En este sentido, nos ocuparemos de la problemática económico-financiera y contable que surge de la gestión de los tipos de transportes antes mencionados, así como de las propias estaciones de autobuses, en los cuales las secciones mencionadas ocupan un lugar preeminente en la discusión de las actuaciones públicas tanto del Ministerio de Fomento como de otros Organismos Oficiales.

### 1.2.3. Normativa específica de la Comunidad Autónoma de Canarias

A continuación, y tal como se ha señalado anteriormente, haremos referencia a la normativa sobre transporte propia de las diferentes Comunidades Autónomas. Éstas, después de la promulgación de la LOTT han desempeñado un papel fundamental en el desarrollo y regulación de este sector.

Si bien cada Comunidad ha ido aprobando, o cuando menos, está tramitando sus propias leyes de transporte, nosotros nos ceñiremos a la normativa de la región canaria, entre otros motivos porque además de ser nuestro entorno más próximo, el hecho diferenciador de estar conformada por un grupo de islas, alejadas además del continente europeo, la ha configurado como una región donde el transporte como tal supone una actividad imprescindible en el desarrollo económico y social de la región.

Si concretamos y nos circunscribimos a la tipología de transporte urbano, el Tribunal Supremo definió con claridad que el Ministerio de

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Transporte no tenía competencia en esta materia y que toda su legislación era competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas.

Ya en su momento, el Real Decreto 3523/81, de 18 de diciembre, recogía las transferencias a la entonces Junta de Canarias (órgano preautonómico) de diversas competencias de la Administración del Estado en materia de transportes terrestres, aprobándose en base a la estructura provisional que tenía en ese momento el Gobierno y la Administración Pública de la Comunidad Autónoma. Dicha estructura fue modificada con posterioridad afectando a las competencias y funciones que tenían asignadas.

Con posterioridad, la Ley Orgánica 10/82, de 10 de agosto, del Estatuto de Autonomía de Canarias dispuso en los apartados trece y catorce del artículo veintinueve, que la Comunidad Autónoma de Canarias tenía competencias exclusivas en materia de transportes que se desarrollen por vía ferroviaria, carreteras o cable.

Esto derivó en la elaboración de nueva normativa entre la cual podemos destacar el Decreto 136/83, de 4 de marzo, publicado en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Canarias, nº 6, de 10 de marzo de 1983, mediante el cual se aprobó el Reglamento Especial sobre distribución de competencias, en materia de transportes terrestres, entre los Órganos Superiores de la Administración de la Comunidad Autónoma, y que corresponden al Gobierno de Canarias, al Consejero de Turismo y Transportes y al Director General de Transportes.

Se ha señalado que al Gobierno de Canarias, además de las competencias en materia de política general de transportes terrestres, le corresponde, entre otras, aprobar las propuestas que se redacten por la Consejería de Transportes sobre planes de financiación para el establecimiento por gestión directa o concesión administrativa de las estaciones de transporte por carretera; aprobar los planes de financiación para el establecimiento de redes armónicas de transporte de viajeros y

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

mercancías; la coordinación intermodal; aprobar el rescate anticipado de concesiones de servicios regulares de transporte y de estaciones de viajeros; aprobar subvenciones para concursos de líneas de servicios regulares y líneas de débil tráfico; establecer regímenes de autorizaciones con radio de acción distinto a las ya existentes, así como la aprobación de las tarifas de transporte público de viajeros y mercancías. En definitiva, todas aquellas acciones que realicen las empresas de transporte y que afecten, ya sea de forma directa o indirecta a la gestión del servicio, deben pasar primero por el Gobierno de Canarias.

Así por ejemplo, el Director General de Transportes, propondrá al Consejero de Turismo y Transportes la delimitación de competencias en materia de transportes terrestres con la Administración Municipal, elaborará estudios y propuestas relativos a delimitación de zona de cercanías de grandes poblaciones, creación de nuevas autorizaciones de transporte, calificación y clasificación de los servicios de transporte, etc. Además, y en relación con las estaciones de vehículos de servicio público, tramitará expedientes de concesión y explotación, fijará los servicios públicos de transportes obligados a utilizar estas estaciones, regulará las labores de inspección e impondrá las sanciones pertinentes, así como el rescate anticipado de la concesión.

Si nos centramos en el servicio regular de transporte de viajeros por carretera, las competencias del Director General de Transportes son numerosas, pudiendo destacar la delimitación de lo que se entiende por casco urbano; resolver las solicitudes de nuevas líneas así como su calificación (hijuela o prolongación de línea); fijar derechos de tanteo preferente sobre concesiones; autorizar transferencias de concesiones y decidir sobre la caducidad de éstas; incoación, tramitación y resolución de expedientes de creación de nuevas líneas; acordar la unificación de concesiones; ampliación, intensificación y supresión de servicios, total o parcialmente; autorizar modificaciones de itinerario, calendario y horario de las concesiones; autorizar cuadros de tarifas; sustituciones de material;

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

utilización de vehículos no afectos a la concesión; inspección y sanción de infracciones; fijar el número máximo de viajeros en los vehículos; etc.

Con posterioridad a estos Decretos, se aprueba la Ley Orgánica 5/1987, de 30 de julio, de delegación de facultades del Estado en las Comunidades Autónomas en relación con los transportes por carretera y por cable, en la cual se completa la delegación de funciones de titularidad estatal en materia de transportes a las Comunidades Autónomas. Con esta delegación, y tal como expone dicha Ley, se pretende la implantación del principio de ventanilla única, posibilitando el ahorro de gasto público, facilitando las relaciones con el administrado y, en definitiva, la eficacia del sistema de intervención administrativa, mediante la simplificación y racionalización del mismo.

También se contempla la posibilidad de revocación de la delegación por parte del Estado cuando las Comunidades Autónomas incumplan las normas que regulan su ejercicio. Para posibilitar la labor de las Comunidades Autónomas, se prevé la transferencia a las mismas de los medios personales y materiales de la administración periférica del Estado.

Ya en 1988, el Gobierno Autónomo de Canarias traspasa parte de las funciones que posee en materia de transporte terrestre a los Cabildos Insulares, estableciéndose como funciones y servicios propios de los Cabildos Insulares, entre otros, el establecimiento y explotación de estaciones de vehículos, de servicio público de viajeros o mercancías por carretera y la concesión, autorización y explotación de servicios públicos regulares y discrecionales de viajeros, mercancías y mixtos.

Hecho que se ratifica posteriormente en 1990, con la reforma de la Ley 14/1990 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas de Canarias.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Sin embargo, quedan reservados a la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias los siguientes cometidos:

a) La planificación de la actividad del transporte terrestre en Canarias.

b) La ordenación del sector en el ámbito territorial de Canarias y de su infraestructura.

c) La elaboración de normas y disposiciones en materia de ordenación y planificación.

d) La creación de tarjetas de transportes, distintas a las ya establecidas.

e) La inspección, el control y la vigilancia de las empresas y de las actividades relacionadas con el transporte terrestre en cuanto al cumplimiento de la normativa vigente y la tramitación y resolución de los expedientes sancionadores por incumplimiento de la misma.

f) Estudios sobre ayudas y concesión de las mismas, en relación con el cumplimiento de obligaciones de servicio público.

Se señalan determinadas funciones que han de ser ejercidas de forma coordinada entre los Cabildos y la Comunidad Autónoma, destacando la evaluación de necesidades en materia de transporte por carretera y por cable y la realización de estudios tendentes a la investigación de las soluciones más adecuadas para mejorar los servicios públicos de transportes interurbanos por carreteras.

De cualquier forma, el Gobierno de Canarias se reserva la función de inspección de las funciones y servicios traspasados.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

También existen determinadas competencias que deben ser ejercidas de forma coordinada entre la Comunidad Autónoma y los Ayuntamientos, ya que los municipios son los órganos competentes en la gestión y ordenación de los servicios urbanos de transportes de viajeros que se lleven a cabo dentro de sus respectivos términos municipales. Debemos tener en cuenta que cuando dichos servicios afecten a intereses que trasciendan dicho ámbito municipal, las competencias deben ejercerse de forma coordinada con la entidad de ámbito superior. Este aspecto es fundamental a la hora de dilucidar entre posibles conflictos que puedan generarse cuando coinciden servicios urbanos e interurbanos en transportes públicos de viajeros, lo cual es muy habitual que suceda.

A la hora de fijar las rutas en la organización de los diferentes servicios de transporte, es muy interesante tener en cuenta el Decreto 27/1990 de 7 de febrero, donde se señala que tendrán la consideración de servicios urbanos aquellos que discurran íntegramente por suelo urbano o urbanizable, de acuerdo con la legislación urbanística, o bien estén dedicados exclusivamente a comunicar entre sí núcleos urbanos distintos dentro de un mismo término municipal, entendiendo por núcleo urbano las agrupaciones o conjuntos de edificaciones consolidadas que cubran, al menos, las dos terceras partes del suelo calificado como urbano del área en que radique o, no teniendo tal calificación, cuenten con una población de más de quinientos habitantes.

En virtud de este decreto, los ayuntamientos son los que autorizarán la creación, implantación y prolongación de servicios urbanos de transportes de viajeros; ahora bien, si existe coincidencia con el servicio de transporte interurbano, es necesario un informe de la Administración competente, de forma que se establezca la adecuada coordinación.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## 1.3. TIPOLOGÍA DE LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE

Las empresas de transporte terrestre presentan diversidad de tipologías, tanto en lo que se refiere a su forma jurídica como en función de la actividad que desarrollan.

En el caso del transporte de viajeros por carretera, tema objeto de nuestro estudio, hemos de tener en cuenta que la inmensa mayoría de estas empresas están relacionadas con la Administración Pública de una u otra forma. Por ello, haremos referencia a las figuras jurídicas más habituales relacionadas con las administraciones públicas.

En cuanto a la actividad que desarrollan, el transporte puede ser de personas o de mercancías, y a su vez, podrá efectuarse tanto por carretera como por vía ferroviaria. Indicaremos las características más importantes de ambos modos de transporte, a la vez que introduciremos algunas cifras de forma que nos refleje la importancia de este sector en los diferentes sectores económicos.

### 1.3.1. En relación con su modo de gestión

Desde mediados del pasado siglo, se quería fomentar por parte del Gobierno Español el acceso al sector del transporte, normalmente deficitario, de empresas de carácter privado, y esto se señaló incluso como uno de los objetivos principales, cuando se decía textualmente "abrir más ancho cauce a la iniciativa privada"[7].

En el último cuarto de siglo, cuando se aprueba el Reglamento Nacional de los servicios urbanos e interurbanos de transportes en

[7] Recogido en la Ley sobre ordenación de los Transportes Mecánicos por Carretera de 27 de diciembre de 1947.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

automóviles ligeros, se establece que los municipios con área de influencia recíproca[8] y consecuentemente, interacción de tráfico, deberán coordinarse en fórmula jurídica adecuada (mancomunidad, agrupación, concierto u otra) para la prestación de los servicios de este reglamento.

Se insinúan determinadas figuras jurídicas para regular de alguna forma la prestación del servicio, siempre bajo la atenta mirada de la Administración Pública.

En este sentido, podemos afirmar que en España, la actividad del transporte por carretera ha estado excesivamente regulada, llegando a fijar incluso, las tarifas mínimas. Ello ha ido cambiando sustituyéndose estas medidas por otros sistemas, tales como el acceso a la actividad siempre que se cumplan unos criterios previamente delimitados.

Ahora bien, "en el transporte terrestre de mercancías por carretera, así como en la modalidad discrecional de viajeros, la Comisión Europea mantiene una posición liberal. El funcionamiento eficiente de estas actividades económicas puede garantizarlo el mercado con intervenciones mínimas que se limitan a restringir la libre entrada en la industria mediante la exigencia a los operadores de tres condiciones: cualificación profesional, solvencia financiera y buena reputación" (De Rus y López: 92).

En cuanto al transporte regular de viajeros, la red de servicios cubre todo el territorio, y se ha considerado como un servicio de titularidad pública, cuya prestación se realiza fundamentalmente mediante el sistema de concesión ya sea por parte del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales.

[8] Se entiende que existe influencia recíproca e interacción de tráfico cuando entre el suelo urbano o urbanizable de uno y otro municipio no exista distancia superior a 25 kilómetros para el establecimiento de la coordinación señalada, que será obligatoria en los municipios comprendidos en territorios insulares.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Así, en el ámbito de las Corporaciones Locales, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) señala en su art. 25.2, que el municipio ejercerá competencias en diferentes materias entre las cuales se incluye el transporte público de viajeros.

La gestión de estos servicios puede hacerse de forma directa o indirecta. Señala la ley que en ningún caso se pueden prestar por gestión indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad. Estas formas de gestión vienen enumeradas en el art. 85.3 y 4 de la citada ley indicando que:

"3. La gestión directa adoptará alguna de las siguientes formas:

a) Gestión por la propia entidad local.

b) Organismo autónomo local.

c) Sociedad mercantil, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local.

4. La gestión indirecta adoptará alguna de las siguientes formas:

a) Concesión.

b) Gestión interesada.

c) Concierto.

d) Arrendamiento.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

e) Sociedad mercantil y cooperativas legalmente constituidas cuyo capital sólo parcialmente pertenezca a la Entidad Local.

Entendiendo que estas formas de gestión no tienen porqué circunscribirse a Ayuntamientos, Cabildos, Consejos Insulares o cualquier otra corporación local que pudiera existir, a continuación señalaremos las principales características de cada unos de ellos.

### 1.3.1.1. Gestión directa

La gestión directa es una de las figuras más utilizadas por las Corporaciones, especialmente en lo que se refiere a la prestación del servicio de transporte urbano de viajeros. Este es el caso de ciudades como Madrid, Málaga, Las Palmas de Gran Canaria, Barcelona, Sevilla, etc.

En cuanto a qué entendemos por gestión directa, ya el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de Junio de 1955 señala en su art. 41 que "se entenderá por gestión directa la que para prestar los servicios de su competencia realicen las Corporaciones Locales por si mismas o mediante Organismo exclusivamente dependiente de ellas".

Este mismo Decreto indica que "en la gestión directa sin órgano especial, la Corporación Local interesada asumirá su propio riesgo y ejercerá sin intermediarios y de modo exclusivo todos los poderes de decisión y gestión, realizando el servicio mediante funcionarios de plantilla y obreros retribuidos con fondos del presupuesto ordinario".

Tal como recoge la LOTT, al regular los transportes públicos permanentes de viajeros de uso general, procede la gestión pública directa de un servicio, sin que se realice ningún tipo de concurso en los siguientes casos:

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

a) Cuando la gestión indirecta resulte inadecuada al carácter o naturaleza del servicio

b) Cuando no se satisfagan los objetivos económicos o sociales que se pretendan conseguir

c) Porque exista un interés público concreto.

Evidentemente, la apreciación de estas circunstancias corresponde al Gobierno y de ser así, la Administración puede utilizar para la gestión cualquier figura que admita la legislación vigente sobre la gestión pública empresarial.

Las características más importantes de los diferentes modos de gestión directa son los siguientes:

a) Gestión por la propia entidad.

Los rasgos diferenciadores de este modo de gestión vienen recogidos en el art. 68.1 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, pudiendo citar como más interesantes los siguientes:

I. La Entidad asume su propio riesgo, es decir, el servicio que se presta no dispone de autonomía frente a la Entidad titular.

II. Se ejerce sin intermediarios; de esta forma los poderes de decisión y gestión son ejercidos por la propia Corporación.

III. El personal está formado por funcionarios y personal laboral de la propia Entidad, la retribución proviene de fondos presupuestarios.

IV. Se encuentra sometido al Derecho Público.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Existe la posibilidad de ejercer la gestión por la propia entidad, pero a través de una organización especializada. En este caso existe una cierta diferenciación orgánica, ya que existe un Consejo de Administración que asume el gobierno y la gestión del servicio, además de un gerente que designa el Presidente del Ente Público a propuesta del Consejo.

b) Organismo autónomo.

Los Organismos autónomos son entidades de Derecho Público, que disponen de personalidad jurídica y patrimonio propios. En el caso de los Municipios, la LRBRL se limita a citarlos, entendiendo por tanto que esta forma de organización es discrecional.

Tienen unos estatutos que son aprobados por el Pleno de la Corporación. Estos estatutos determinan los fines, órganos de gobierno y administración, el personal, los bienes, los presupuestos, etc.

Como notas características de este modo de gestión podemos citar las siguientes:

I. Pueden ser tanto de carácter administrativo como de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, debiéndose indicar en las normas de creación su carácter.

II. Su presupuesto se integra en el presupuesto general de la Entidad. Se debe someter al régimen de contabilidad pública y de control financiero y de eficacia ejercido por la propia Entidad.

III. Los ingresos de los organismos autónomos provienen tanto de la prestación del servicio como de otras cantidades que le sean asignadas por la entidad, al considerar que las primeras no son suficientes.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

c) Sociedad mercantil, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad.

Es necesaria la creación de una sociedad con financiación y predominio exclusivo de la Administración Pública, aunque dispone de autonomía patrimonial y fundacional. Con este tipo de sociedades se salvan las rigideces a las que están sometidos los entes públicos, ya que están sometidas al derecho privado, limitando la responsabilidad. Este tipo de sociedades son muy utilizadas en la gestión del transporte urbano por parte de los municipios.

Como notas características podemos señalar las siguientes:

I. No tienen presupuesto propiamente dicho, sino previsiones de ingresos y gastos, cuya aprobación corresponde a la Junta General de la Entidad. Estas previsiones se ingresan en el presupuesto de la Entidad como simples previsiones, no teniendo carácter limitativo. Ofrecen una visión inicial rindiendo cuentas al final del ejercicio.

II. Adoptan alguna de las formas de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.

III. El capital, ha de ser aportado íntegramente y escriturado en el momento de la constitución, perteneciendo en su totalidad a la Entidad.

IV. Aunque esté sometida al derecho privado, la Entidad Pública tiene el control de la empresa ya que es la que aprueba sus Estatutos, nombra a los administradores, y realiza el control interno con procedimientos de auditoría, pudiendo nombrar Interventores delegados.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

### 1.3.1.2. Gestión indirecta

Tal como señalábamos anteriormente, la gestión de estos servicios también se puede hacer de forma indirecta. Actualmente este tipo de gestión está adquiriendo gran relevancia, y entre las diferentes figuras, la concesión ocupa un lugar preeminente.

Tal como señala Pina y Torres (1999), en la Unión Europea se asiste en los últimos años a un proceso de descentralización de determinados servicios públicos. Esto viene derivado por el convencimiento de que la gestión privada es más eficiente en el desarrollo de determinadas actividades, por el deseo de reducir el déficit y la deuda pública, la búsqueda de fórmulas de gestión más flexibles y el incremento, cada vez mayor, del control que se hace sobre las administraciones locales en materia de contabilidad, auditoría y rendición de cuentas.

Este es el caso de ciudades como Zaragoza, Sabadell y Gerona en España o Helsinki y Frankfurt en Europa.

En la gestión indirecta, si bien la Entidad Pública sigue siendo titular del servicio, la gestión y prestación del servicio es realizada por una empresa privada, recayendo en ésta el riesgo económico que lleva agregado.

De cualquier forma, la Entidad Pública titular del servicio mantiene una serie de competencias tales como dictaminar variaciones en la calidad, cantidad, tiempo, lugar, etc. de prestación del servicio; fiscalizar la actuación de la empresa gestora; rescatar la gestión y asumirla directamente cuando lo considere oportuno, etc.

Entre las formas de gestión indirecta, nuestra legislación recoge las siguientes:

a) Concesión.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Por medio de la concesión se transfiere a una persona física o jurídica la gestión de un servicio, asumiendo ésta el riesgo económico de la actividad concedida. Es una de las formas típicas de gestión indirecta de los servicios públicos locales. Tal como hemos citado anteriormente, la titularidad del servicio sigue en manos del Ente Público.

Al prestar el servicio, el concesionario tiene derecho a recibir una retribución con la cual cubrirá sus costes de establecimiento y explotación, obteniendo además un margen razonable de beneficio.

A cambio se compromete a prestar el servicio de forma regular y continua, admitir a los usuarios al disfrute del servicio, si media el pago de la contraprestación fijada en las tarifas aprobadas, indemnizar por daños a terceros, y ejercer por si mismo la concesión, no permitiéndose la subcontratación salvo que se trate de prestaciones accesorias.

La concesión se extingue por reversión, caducidad o rescate de la misma. En este momento, los bienes adscritos a la concesión revierten gratuitamente a la Administración concedente.

b) Gestión interesada.

En esta forma de gestión, el gestor, cuenta de un lado con la colaboración de la Administración y de otro, con una remuneración mínima en forma de interesamiento, que se concreta en una cláusula, en virtud de la cual, cuando se producen beneficios por encima del mínimo asegurado, se atribuye al gestor una parte de ellos con el objeto de fomentar la prestación eficaz del servicio. El art. 157 b) de la Ley 53/1999 de Contratos de las Administraciones Públicas indica que "la Administración y el empresario participarán en los resultados de la explotación del servicio en la proporción que se establezca en el contrato".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En este caso, el empresario aporta exclusivamente el trabajo, no asumiendo el riesgo de la explotación del servicio, ya que tiene asegurada una retribución independientemente de cuál sea el resultado de la gestión.

Esta figura no está muy extendida en la gestión de los servicios públicos, ya que se tiende más a la utilización de las empresas mixtas para su gestión.

c) Concierto.

En el concierto, una Administración Pública contrata con una persona natural o jurídica que venga realizando prestaciones análogas a las que constituyen el servicio público de que se trate. En consecuencia, el Ente Público se limitará a utilizar dichos servicios, sin dar lugar al nacimiento de una nueva persona jurídica.

El pago del servicio se hace a un tanto alzado, fijándose bien de forma global, o bien por unidades de precio fijo.

Si la Administración instala y deja a disposición un servicio análogo al concertado, el concierto queda sin efecto.

Según el art. 181 del Real Decreto 1098/2001 de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, "la modalidad de concierto se utilizará en aquellos supuestos en los que para el desempeño o mayor eficacia de un servicio público convenga a la Administración contratar la actividad privada de particulares que tenga análogo contenido al del respectivo servicio".

d) Arrendamiento.

Pueden presentarse dos opciones:

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Bibliotecas Universitaria, 2006

1) Arrendamiento de las instalaciones de propiedad pública a un tercero para que preste el servicio, abonando éste un canon por ello.

2) Arrendamiento de los servicios del contratista, pudiendo éste utilizar o no, instalaciones públicas. El Ente Público abonará al contratista el precio estipulado por la prestación del servicio.

Esta figura ha desaparecido de la vigente Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, tal vez por ser muy similar a la concesión.

e) Sociedad mercantil y cooperativas legalmente constituidas cuyo capital pertenezca sólo parcialmente a la Entidad Local.

En este caso se gestiona un servicio público a través de una empresa con personalidad jurídica propia, y distinta del ente titular de dicho servicio. El capital social estará integrado por aportaciones del ente público y de otros entes administrativos o empresarios privados.

Estas empresas mixtas están reguladas por el Derecho Privado y para su creación se puede optar por diferentes alternativas, entre las que podemos citar la adquisición de acciones o participaciones de una sociedad ya existente, o la participación del Ente Público en la fundación de la sociedad junto a otros sujetos públicos o privados.

En el caso de las Corporaciones Locales y en aplicación del art. 147.1.b) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, los programas anuales de actuación, inversiones y financiación de las Sociedades Mercantiles de cuyo capital social sea titular único o participe mayoritario la Entidad Local, debe formar parte como anexo del presupuesto general.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Así mismo, el art. 181.2 de la citada ley expone que "Las Sociedades Mercantiles en cuyo capital tengan participación total o mayoritaria las Entidades locales estarán igualmente sometidas al régimen de contabilidad pública, sin perjuicio de que se adapten a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad vigente para las Empresas españolas".

Además de estas figuras, podemos citar otras fórmulas de cooperación y colaboración entre Administraciones Públicas territoriales como los consorcios, los convenios interadministrativos y los convenios administración-administrados.

Los consorcios, cada vez más en boga dentro del sector del transporte público, se pueden definir como "entes de carácter instrumental, con personalidad jurídica propia, que aglutinan las competencias de los Entes consorciados y que, en ejercicio de las competencias delegadas, gestionan los servicios precisos para hacer efectivas esas competencias, pudiendo utilizar para ello cualesquiera de las formas de gestión de servicios públicos" (Buendía 1996: 72).

El art. 87 de la LRBRL indica que "las Entidades Locales pueden constituir consorcios con otras Administraciones Públicas para fines de interés común o con Entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones Públicas".

En el caso del transporte de viajeros, la figura del Consorcio está cada vez más extendida, utilizándose en lugares como Madrid, Sevilla, Vizcaya, Asturias, Málaga, Cádiz, Jerez, etc.

Por último y en cuanto a los convenios se refiere, varias Administraciones Públicas, pueden acordar que para la gestión de un servicio que interese a todas, se constituya una sociedad con capital público

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

cuyos accionistas serían las diferentes administraciones participantes del convenio.

### 1.3.2. En relación con sus medios estructurales

Podemos señalar como objetivos fundamentales del transporte el traslado de personas y el de mercancías. Si distinguimos en función de los medios estructurales utilizados, dentro del transporte terrestre podemos distinguir entre dos modos principales: el ferrocarril y el transporte por carretera.

El transporte público terrestre ha tenido un desarrollo importantísimo tanto a nivel de la Unión Europea como en cada uno de los Estados miembros. Ya en los documentos que pueden ser considerados antecedentes del Tratado de Roma, constitutivo de la Comunidad Económica Europea, se contemplaban objetivos como la libertad de prestación de servicios en estos modos de transporte.

A título indicativo, en la tabla 1.1 se reflejan las principales macromagnitudes de los transportes en el año 1997, donde podemos observar que la participación en el Producto Interior Bruto se sitúa en todos los países de la Unión Europea entre el 3,5% y el 5%, a excepción de Irlanda (2%) y el Reino Unido (7,3%).

En este sentido, el sector del transporte en España aporta al PIB un 3,6% del total, generando un Valor Añadido Bruto muy elevado, en relación con el resto de países europeos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Tabla 1.1. PRINCIPALES MACROMAGNITUDES DE LOS TRANSPORTES. AÑO 1997

| PAISES | VALOR AÑADIDO BRUTO ($10^9$ unidades de cuenta nacional) | PARTICIPACIÓN EN EL P.I.B. (%) | FORMACIÓN BRUTA DE CAPITAL FIJO ($10^9$ unidades de cuenta nacional) | EMPLEO (miles de personas) |
|---|---|---|---|---|
| Alemania | (1) 178,2 | (1) 5,0 | (1) 55,5 | (1) 1.887,0 |
| Bélgica | 490,8 | 5,9 | 144,4 | (2) 16,5 |
| Dinamarca (2) | 59,1 | 5,8 | 28,6 | 133,0 |
| España (3) | 2.328,0 | 3,6 | 1,4 | 575,0 |
| Francia | 265,5 | 3,4 | 1.031,0 | 876,3 |
| Grecia | (1)(2) 1.309,3 | (1) (2) 4,9 | (5) 421,2 | (1) (4) 249,0 |
| Irlanda | (2) 0,8 | (2) 2,0 | 913,5 | (8) 32,0 |
| Italia | 85.875,0 | 4,6 | (3) 31.051,0 | 1.132,0 |
| Luxemburgo | (2) 20,2 | (2) 4,0 | (6) 8,3 | (2) 12,4 |
| Países Bajos(2) | 28,5 | 4,5 | 13,3 | (2) 286,0 |
| Portugal (5) | (1) (4) 936,2 | (1) (2) 5,9 | (2) 283,0 | (4) 125,1 |
| Reino Unido | (1) 54,0 | (1) 7,3 | 13,2 | (1) (7) 1.520,0 |

Fuente: Cuentas Nacionales 1984-1997 (OCDE)

Nota: Grecia en billones de dracmas; Irlanda millones de libras esterlinas; Italia billones de liras; Portugal en billones de escudos y España en billones de pesetas.

(1) Incluye comunicaciones (2) Año 1995 (3) Año 1994 (4) Año 1993 (5) Año 1992 (6) Año 1991 (7) Año 1990 (8) Año 1985

La LOTT realiza una clasificación de la actividad del transporte mucho más simple que la efectuada por la CNAE, ya expresada con

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

anterioridad, y considera transporte terrestre y por tanto actividades sujetas a esta ley, las siguientes:

a) Transporte de viajeros y mercancías, en vehículos sin camino de rodadura fijo, es decir, por carretera.

b) Actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencias de transporte, transitarios, centros de información y distribución de cargas, arrendamientos de vehículos, etc.

c) Transporte por ferrocarril, ya sea de viajeros o de mercancías.

d) Transportes en trolebús, teleféricos y otros medios de tracción por cable.

En nuestro estudio nos centraremos en el transporte de mercancías y viajeros por carretera, si bien haremos una breve referencia al transporte por ferrocarril, al considerar que éste es uno de los medios de transporte terrestre más utilizado y por ende, fundamental en el desarrollo económico de los países. Es evidente su influencia en la creación de empleo directo, impulso de la producción, condicionante del progreso de los demás sectores, influyendo en aspectos tales como el coste de los productos o las relaciones comerciales.

En el desarrollo y modernización del transporte terrestre, Cascales Moreno, ex-Director General de Ferrocarriles y Transporte por Carretera, señala tres etapas claramente diferenciadas. Una primera que abarca el período 1957-1985, donde el proceso de armonización y organización del mercado fue relativamente lento. Una segunda etapa, que comienza en 1986, con el Acta Única Europea, donde se produce un despegue del sector, especialmente para el transporte por carretera, produciéndose "una concepción más coordinada entre los distintos modos y de una mayor

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

apertura en cuanto al objetivo de la liberalización del sector, consolidándose en 1993 con el Tratado de Maastricht, donde prima una concepción global del transporte, una preocupación cada vez mayor por las cuestiones medioambientales así como, la necesidad de dictar reglas comunes sobre los aspectos de orden técnico, social y fiscal".

En la tercera y última etapa, en la cual nos encontramos, se han abierto nuevas vías sobre las que centrar las políticas de transporte, destacando los libros blancos y verdes del transporte señalados en epígrafes anteriores.

En concreto, entre las propuestas de actuación recogidas en el Libro Verde del Transporte en España, que pueden afectar al desarrollo de la gestión por las diferentes empresas, se citan las siguientes:

I. Planificar y programar la oferta de transporte de viajeros y mercancías como una cadena intermodal integrada desde el origen al destino, sin descoordinaciones sectoriales, modales, territoriales y competenciales y con integración eficiente de la totalidad de las infraestructuras y servicios implicados.

II. Impulsar la colaboración entre empresas de transporte para facilitar la intermodalidad, tanto para mercancías como para viajeros. Asumir, como objetivo común, la prestación de un servicio integrado al cliente que satisfaga al máximo sus necesidades.

III. Impulsar el desarrollo del transporte de mercancías de forma que el cliente lo perciba, igualmente, como un servicio integrado con independencia de los cambios de modo o de operador.

IV. Potenciar la presencia del ferrocarril en los ámbitos urbano-metropolitano, regional, de largo recorrido e internacional, tanto

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

para viajeros como para mercancías, mediante los oportunos acuerdos entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales.

V. Mejorar y modernizar la red ferroviaria convencional.

VI. Desarrollar un sistema portuario y aeroportuario bien conectado a las restantes redes de transporte, en especial a la red ferroviaria de alta velocidad.

De igual forma, al analizar el entorno, el citado Libro Verde señala entre otras cuestiones que la tendencia del tráfico de viajeros y de mercancías, está mostrando unos aumentos que probablemente no se podrá atender con la infraestructura actual. Así mismo indica que la oferta en muchas ocasiones no puede resolverse de forma integrada, debido a la disgregación de competencias existente entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales.

### 1.3.2.1. Ferrocarril

Tal como hemos señalado anteriormente, el ferrocarril es el medio de transporte terrestre más utilizado y según se recoge en el artículo 1° de la LOTT, podemos incluir dentro de esta categoría a aquellos que circulan por un camino de rodadura fijo, que les sirve de sustentación y de guiado, constituyendo el conjunto camino-vehículo una unidad de explotación.

Los ferrocarriles pueden ser de transporte público y de transporte privado. Los primeros son aquellos que llevan a cabo transporte por cuenta ajena mediante retribución económica. Los ferrocarriles de transporte privado, realizan transporte por cuenta propia como complemento de otras actividades principales realizadas por empresas o establecimientos del mismo titular.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

La importancia de esta actividad, se puede acreditar con un simple análisis de la tabla 1.2., donde podemos comprobar que sólo en el año 99, en los doce países que conformaban la Unión Europea, los ferrocarriles recorrieron más de 3.150 millones de kilómetros, transportándose más de 5.000 millones de personas y 770 millones de toneladas de mercancías. Si estas cifras las analizamos por países, se puede observar que la importancia del ferrocarril es mayor en Alemania, tanto a nivel de volumen de negocio como infraestructura.

Tabla 1.2. FERROCARRIL. ACTIVIDAD AÑO 1999

| PAISES | Recorrido de los trenes (millones de kilómetros) | Número de viajeros (millones de personas) | Número de viajeros / kilómetro (millones) | Número de toneladas (millones) (1) (2) | Número de toneladas - kilómetro (millones) (1) (2) |
|---|---|---|---|---|---|
| ALEMANIA | 941,8 | 1.678,4 | 72.822 | 276,7 | 70.948 |
| BELGICA | 95,7 | 147,3 | 7.354 | 70,2 | 8.465 |
| DINAMARCA | 60,7 | 149,3 | 5.113 | 7,5 | 1.938 |
| **ESPAÑA** | **168,3** | **418,9** | **18.142** | **28,6** | **12.934** |
| FRANCIA | 520,3 | 850,1 | 57.233 | 136,8 | 53.438 |
| GRECIA | 16,8 | 12,3 | 1.583 | 2,4 | 347 |
| IRLANDA | 15,5 | 32,1 | 1.421 | 2,9 | 526 |
| ITALIA | 329,9 | 431,5 | 40.941 | 82,2 | 23.781 |
| LUXEMBURGO (4) | 7,8 | 11,7 | 300 | 18,1 | 622 |
| PAISES BAJOS | 121,7 | 329,0 | 14.330 | 23,2 | 3.549 |
| PORTUGAL | (3) 48,7 | 164,0 | 4.329 | 10,7 | 2.562 |
| REINO UNIDO | (3) 845,7 | 964,4 | 38.946 | 113,3 | 18.400 |

Fuente: Unión Internacionales des Chemins de fer. 1999

(1) No incluye transporte en servicio (2) No incluye los vagones particulares vacíos

(3) Año 1997 (4) No incluye el tráfico de detalle

Para poder establecer una línea férrea, se necesita que la Administración apruebe previamente un proyecto. Si además se hace con

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

cargo a fondos de inversiones públicas, se deben aplicar procedimientos de selección de inversiones y de evaluación de la rentabilidad social de dicha línea.

La longitud de las líneas ferroviarias de la empresa RENFE en España, desglosado por Comunidades Autónomas, se refleja en la tabla 1.3., donde se puede observar que comunidades como Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña y Andalucía son los lugares donde la infraestructura del ferrocarril está muy desarrollada.

En cuanto a las líneas de Ferrocarriles de Vía Estrecha, la longitud de líneas total en España, asciende a 1.194 kilómetros, de los cuales, un 39,78% corresponden al Principado de Asturias.

La explotación de una línea ferroviaria se llevará a cabo generalmente mediante una concesión administrativa. No obstante, la Administración podrá decidir que la explotación se realice a través de cualquiera de los restantes procedimientos de gestión de servicios públicos previstos en la legislación de contratación administrativa.

Si no se especifica lo contrario, las funciones de mantenimiento, conservación y reparación de la línea serán por cuenta del concesionario, debiendo mantenerlo todo en estado ideal de conservación.

Al igual que en el resto de los elementos de inmovilizado que participan en la prestación de un servicio de transporte público, las explotaciones ferroviarias de transporte público, los vehículos, las instalaciones, los terrenos y las dependencias afectas a las mismas, son inembargables.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| Tabla 1.3. LONGITUD DE LINEAS FERROVIARIAS DE RENFE POR REGIONES. AÑO 1997 | | | |
|---|---|---|---|
| | Longitud total de la línea | | |
| | Total | Convencional | Alta velocidad |
| **ESPAÑA** | **12.294,4** | **11.813,4** | **481,0** |
| Noroeste | 1.239,9 | 1.239,9 | -- |
| Galicia | 890,6 | 890,6 | -- |
| Asturias, Principado de | 227,3 | 227,3 | -- |
| Cantabria | 122,0 | 122,0 | -- |
| Noreste | 1.614,2 | 1.614,2 | -- |
| País Vasco | 302,8 | 302,8 | -- |
| Navarra, C. Foral de | 258,6 | 258,6 | -- |
| Rioja, La | 112,8 | 112,8 | -- |
| Aragón | 940,0 | 940,0 | -- |
| Madrid, Comunidad de | 599,6 | 559,8 | 39,8 |
| Centro | 4.263,4 | 4.029,2 | 234,2 |
| Castilla y León | 1.966,3 | 1.966,3 | -- |
| Castilla-La Mancha | 1.515,1 | 1.280,9 | 234,2 |
| Extremadura | 782,0 | 782,0 | -- |
| Este | 2.089,7 | 2.089,7 | -- |
| Cataluña | 1.334,1 | 1.334,1 | -- |
| Comunidad Valenciana | 755,6 | 755,6 | -- |
| Balears, Illes | -- | -- | -- |
| Sur | 2.487,6 | 2.280,6 | 207,0 |
| Andalucía | 2.227,9 | 2.020,9 | 207,0 |
| Murcia, Región de | 259,7 | 259,7 | -- |
| Ceuta y Melilla | -- | -- | -- |
| Canarias | -- | -- | -- |

Fuente: Instituto Nacional de Estadística

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En España, RENFE se creó por la Ley de Bases de 24 de enero de 1941, considerándola como una entidad con personalidad de derecho público que actúa en régimen de empresa mercantil con sometimiento al ordenamiento jurídico privado. Tiene personalidad jurídica independiente de la del Estado y plena capacidad para el desarrollo de sus fines, estando adscrita al actual Ministerio de Fomento.

RENFE debe gestionar el servicio de forma que obtenga un equilibrio económico financiero en la explotación. En este sentido, deberá elaborar sus presupuestos de explotación y capital, así como los correspondientes programas de actuación, inversión y financiación, la liquidación y balance del ejercicio anterior y presentarlo a los Ministerios de Fomento y de Economía y Hacienda.

El Ministerio de Fomento, el de Economía y Hacienda y la propia RENFE han firmado un contrato programa que regula cuestiones relativas a la explotación de los servicios ferroviarios, comercialización de las telecomunicaciones, gestión de las estaciones comerciales de viajeros, gestión del patrimonio propio adscrito a RENFE que no se utilice para uso ferroviario, administración de las infraestructuras y gestión de la deuda por cuenta del Estado.

El control de esta gestión por parte del Ministerio se llevará a cabo a través de la intervención en los presupuestos previamente aprobados, auditorías o controles de gestión realizados por la propia Administración o empresas privadas, actuaciones inspectoras en la prestación de servicios y el examen de la contabilidad u otros aspectos de la gestión cuando la Administración lo considere conveniente.

### 1.3.2.2. Por carretera

A partir de 1910, en España se comienza a desarrollar el transporte por carretera. El número de empresas destinadas a este cometido así como el

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

fácil acceso al mercado, unido a la escasa legislación sobre el tema, propiciaba que el servicio no fuera prestado en óptimas condiciones especialmente para la seguridad del viajero.

Actualmente, el transporte por carretera en Europa, tiene un papel primordial. Atendiendo a la infraestructura, y deteniéndonos en la cantidad de kilómetros de carretera que tienen los principales países de la Unión Europea, podemos observar como en España, a pesar de que se trasladan la mitad de los viajeros por kilómetro que en lugares como Francia, Alemania, Italia o el Reino Unido, la cantidad de kilómetros de carretera es como mínimo similar al de los países anteriormente mencionados y en algunos casos, como Alemania, prácticamente los triplica.

En este sentido, y a título indicativo, se recoge en la tabla 1.4 la red de kilómetros de carretera en Europa existente en el año 98.

Dicha infraestructura se encuentra actualmente suprautilizada y ello podemos constatarlo al comprobar como, por ejemplo, en Alemania, el parque de vehículos ascendía en el año 99 a cerca de cuarenta y cinco millones, mientras en España circulaban alrededor de veinte millones de automóviles, es decir, uno por cada dos habitantes aproximadamente, cifra que podemos considerar bastante elevada.

Si la cifra de vehículos la comparamos con los kilómetros de infraestructura viaria, podemos sorprendernos al verificar que en Alemania, circularía un coche cada 5 metros aproximadamente, mientras que en España tendríamos un vehículo cada 35 metros.

En cuanto a legislación, podemos citar como origen de la regulación del sector del transporte, y a título indicativo, el Reglamento sobre las empresas dedicadas al transporte de viajeros y mercancías de 20 de marzo de 1900, donde se regulaban incluso aspectos fiscales de este tipo de empresas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| Tabla 1.4 TRANSPORTE POR CARRETERA. RED. AÑO 1999 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | **Longitud (kilómetros)** | | | **Red de carreteras por 1.000 habitantes** | **Red de carreteras por km2 de superficie** |
| **PAISES** | **Total** | **Autopistas** | **Carreteras** | | |
| Alemania | 230.735 | 11.515 | 219.220 | 2,82 | 0,65 |
| Bélgica | 145.850 | 1.682 | 144.168 | 14,28 | 4,78 |
| Dinamarca | 71.462 | 861 | 70.601 | 13,82 | 1,65 |
| **España** | **663.795** | **(1)10.317** | **653.478** | **16,67** | **1,31** |
| Francia | 893.500 | 11.000 | 882.500 | 18,80 | 1,62 |
| Grecia | 116.470 | 470 | 116.000 | 11,17 | 0,89 |
| Irlanda | 92.685 | 115 | 92.570 | 25,98 | 1,32 |
| Italia | 654.676 | 6.957 | 647.719 | 11,35 | 2,57 |
| Luxemburgo | 5.189 | 115 | 5.074 | 12,24 | 2,01 |
| Países Bajos | 125.575 | 2.235 | 123.550 | 7,35 | 4,00 |
| Portugal (2) | 68.770 | 797 | 67.973 | 6,88 | 0,77 |
| Reino Unido | 371.913 | 3.358 | 368.555 | 6,46 | 1,62 |

Fuente: Statistiques Routiers Mondiales 1993-1999 (IRF), Estadística de Transporte en la UE año 2000 y Boletín mensual de transportes. .Naciones Unidas 1999.

(1) Vías de gran capacidad (autopista, autovía y doble calzada)

(2) Sólo se dispone de las cifras correspondientes a 1995 en kilómetros de carretera nacional (8.983 km.) así como kilómetros de caminos vecinales en 1997 (58.990 km.)

La Ley de 27 de diciembre de 1947 sobre ordenación de los transportes mecánicos por carretera (LOTMC), al especificar determinadas definiciones relativas al transporte distingue entre transporte de servicio público, de servicio privado y oficiales. Los primeros son aquellos que legalmente autorizados se ejercitan por cuenta ajena mediante el pago de una retribución; los privados son aquellos que se realizan por el dueño de un vehículo para su servicio particular, sin mediar retribución alguna; y los

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

oficiales son aquellos que se efectúan directamente por Organismos del Estado para la realización de sus cometidos propios, por medio de vehículos automóviles afectos a alguno de los parques legalmente establecidos.

Tabla 1.5. TRANSPORTE POR CARRETERA. PARQUE DE VEHICULOS Y TRÁFICO. AÑO 1999

| | **Parque de vehículos** | | | **Indicadores de tráfico (miles de millones) (1)** | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **PAISES** | **Total (miles)** | **Por cada 1.000 hab.** | **Por km. de carretera** | **Vehículos / km.** | **Viajeros / km.** | **Ton/km. (2)** |
| Alemania | 44.865 | 547,8 | 194,4 | (5) 604,9 | 831,9 | 227,0 |
| Bélgica | 5.078 | 497,2 | 35,0 | (3) (4) 81,4 | (5) 109,1 | (5) 35,0 |
| Dinamarca | 2.189 | 412,0 | 30,6 | 45,3 | 73,1 | 11,1 |
| **España** | **(5) 19.545** | **(5) 491,1** | **(5) 29,4** | **202,7** | **398,4** | **98,1** |
| Francia | 33.090 | 566,0 | 37,0 | 520,3 | (5) 779,4 | (5) 245,4 |
| Grecia | (5) 3.654 | (5) 348,3 | (5) 31,2 | 88,3 | 100,3 | 17,0 |
| Irlanda | (5) 1.276 | (5) 348,5 | (5) 13,8 | (3) 28,6 | (3) 34,5 | (3) 5,9 |
| Italia (5) | 34.301 | 595,3 | 52,4 | (3) 227,9 | 800,3 | 219,8 |
| Luxemburgo | 286 | (5) 619,0 | 55,1 | (5) 3,8 | (5) 5,4 | (5) 2,1 |
| Países Bajos | 6.746 | 428,0 | 57,9 | 111,6 | 193,9 | 32,7 |
| Portugal (5) | 4.297 | 431,1 | 62,5 | 96,0 | 87,2 | 14,2 |
| Reino Unido | 23.158 | 402,1 | 62,3 | 467,0 | 666,0 | 150,7 |

Fuente: Statistiques Routiers Mondiales 1993-1999 (IRF), Estadística de Transporte en la UE en el año 2000 y Boletín mensual de transportes. Naciones Unidas 1999.

(1) Excluye tráfico de motocicletas, (2) Incluye tráfico nacional e internacional de los vehículos nacionales, (3) Año 1996, (4) Solo coches, (5) Año 1998.

### 1.3.3. En relación con su actividad

Tal vez sea la división más comúnmente utilizada, así como la más conocida, en el ámbito del transporte. Su regulación se efectúa en todos los

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

ámbitos territoriales; así por ejemplo, tanto a nivel europeo como estatal, existen leyes, reglamentos o legislación complementaria que ordenan cuando menos algunos de sus aspectos.

Tabla 1.6. TRANSPORTE DE VIAJEROS Y DE MERCANCIAS. AÑO 1998.
Unidad: Miles de millones

| | VIAJEROS (viajeros/kilómetro) | | | | MERCANCIAS (toneladas/kilómetro) | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **PAISES** | **Total** | **Tren** | **Autobús** | **Coches particulares** | **Total (1)** | **Tren** | **Carreteras (2)** |
| Alemania | 876,20 | 66,50 | 69,40 | 740,30 | 389,50 | 73,60 | 315,90 |
| Bélgica | 115,40 | 7,10 | 12,60 | 95,70 | 42,60 | 7,60 | 35,00 |
| Dinamarca | 134,00 | 5,60 | 69,40 | 59,00 | 17,40 | 2,10 | 15,30 |
| **España** | **420,10** | **18,90** | **49,40** | **351,80** | **240,40** | **11,80** | **228,60** |
| Francia | 831,60 | 64,40 | 58,80 | 708,40 | 299,40 | 54,00 | 245,40 |
| Grecia | 90,80 | 1,60 | 21,20 | 68,00 | 17,30 | 0,30 | 17,00 |
| Irlanda | 35,60 | 1,40 | 5,70 | 28,50 | 6,40 | 0,50 | 5,90 |
| Italia | 788,30 | 50,30 | 90,90 | 647,10 | 244,50 | 24,70 | 219,80 |
| Luxemburgo | 5,70 | 0,30 | 0,40 | 5,00 | 2,70 | 0,60 | 2,10 |
| Países Bajos | 180,10 | 14,90 | 14,60 | 150,60 | 50,30 | 3,80 | 46,50 |
| Portugal | 94,20 | 4,60 | 14,0 | 75,6 | 16,20 | 2,00 | 14,20 |
| Reino Unido | 708,60 | 35,40 | 43,20 | 630,00 | 176,50 | 17,40 | 159,10 |

Fuente: Estadística de transporte en la UE en el año 2000.

(1) Cuando el tráfico de algún modo de transporte no tiene dato, para obtener las cifras de totales se toman las cantidades que tenía ese medio en el año anterior.

(2) Transporte nacional más internacional.

Para entender la importancia del transporte de mercancías y viajeros en el actual escenario comunitario, podemos detenernos en la tabla 1.6 donde se especifica, a nivel europeo, tanto los viajeros/km. como las toneladas/km. transportadas (sin incluir el transporte por vías interiores navegables y por

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

oleoductos). En la misma podemos observar que en España se trasladan prácticamente la mitad de los viajeros por kilómetro que los que se desplazan en países como Alemania, Francia, Italia o el Reino Unido.

En cambio, el transporte de mercancías en España, al ser lugar de paso obligado de las mercancías que desde el norte de África se trasladan a Europa, está al nivel de los principales países europeos.

Es notorio que los principios fundamentales de libre circulación de personas y mercancías que rigen en la Unión Europea, serían difícilmente efectivos sin un eficiente sistema de transportes, tanto a nivel de infraestructuras como a la propia explotación del servicio, más aún en el caso español, al tratarse de un país de situación periférica.

A continuación señalaremos las principales características, tanto del transporte de mercancías como de viajeros.

### 1.3.3.1. Mercancías

Desde una perspectiva jurídica, podríamos definir el contrato de transporte de mercancías como un contrato mediante el cual una persona, física o jurídica, titular de una empresa dedicada a la realización de transportes por cuenta ajena o a la intermediación en la contratación de los transportes, se obliga, en nombre propio y mediante un precio, a realizar, por cuenta de otra, las operaciones que resulten precisas para trasladar adecuadamente una o más cosas de un lugar a otro.

Por su parte, la LOTT expone que son transportes de mercancías aquellos que están destinados a realizar desplazamientos de mercancías, en vehículos construidos y acondicionados para tal fin.

La propia LOTT establece que aquel que tenga autorización para realizar transporte de mercancías, podrá realizarlo con reiteración o no de

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

itinerario, calendario y horario. Además, se puede transportar en un mismo vehículo mercancía con uno o varios remitentes y uno o varios destinatarios, siempre que se observen los requisitos establecidos por la Administración.

Tabla 1.7. MERCANCÍAS TRANSPORTADAS POR CARRETERAS SEGÚN ÁREAS GEOGRÁFICAS

Unidad: Miles de toneladas

| PAISES | 1999 | | 2000 | | 2001 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Entradas | Salidas | Entradas | Salidas | Entradas | Salidas |
| EUROPA | 37.064 | 38.453 | 38.972 | 40.043 | 39.544 | 42.789 |
| C.E.E. | 34.179 | 34.497 | 34.800 | 35.784 | 37.135 | 39.024 |
| Alemania | 4.905 | 5.272 | 5.040 | 5.320 | 5.601 | 5.559 |
| Austria | --- | --- | --- | --- | 357 | 385 |
| Bélgica y Luxemburgo | 239 | 228 | 237 | 239 | 2.110 | 1.205 |
| Dinamarca | 1.981 | 1.166 | 1.950 | 1.215 | 280 | 251 |
| Finlandia | --- | --- | --- | --- | 284 | 133 |
| Francia y Mónaco | 13.889 | 11.000 | 13.788 | 11.554 | 14.311 | 12.072 |
| Grecia | 136 | 208 | 129 | 221 | 180 | 246 |
| Holanda | 1.840 | 1.530 | 1.760 | 1.589 | 1.819 | 1.604 |
| Irlanda | 135 | 133 | 137 | 141 | 143 | 163 |
| Italia | 4.187 | 3.768 | 4.316 | 3.979 | 4.169 | 4.268 |
| Portugal | 5.515 | 8.674 | 5.297 | 8.915 | 5.782 | 9.859 |
| Reino Unido | 1.372 | 2.518 | 2.147 | 2.611 | 1.597 | 2.930 |
| Suecia | --- | --- | --- | --- | 501 | 349 |
| Resto de Europa(2) | 2.885 | 3.956 | 4.171 | 4.259 | 2.409 | 3.765 |
| AFRICA | 655 | 38 | 690 | 87 | 446 | 62 |
| AMERICA | 235 | 178 | 249 | 68 | 267 | 52 |
| Canadá | 28 | 9 | 26 | 12 | 16 | 10 |
| Estados Unidos | 96 | 131 | 131 | 19 | 134 | 15 |
| Resto de América | 111 | 38 | 92 | 36 | 117 | 27 |
| ASIA | 203 | 119 | 459 | 52 | 224 | 48 |
| RESTO DEL MUNDO | 9 | 6 | 9 | 11 | 9 | 8 |
| TOTAL | 38.166 | 38.794 | 40.378 | 40.260 | 40.490 | 42.959 |

Fuente: Dirección General de Aduanas. Ministerio de Hacienda

(1) En el período 1990-1992 Canarias, Ceuta y Melilla están incluidas dentro del Resto del mundo. (2) Incluye Suecia, Finlandia y Austria

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En el conjunto de la Unión Europea, el transporte de mercancías por carretera supone un 44'5% de la totalidad, configurándose como uno de los modos principales de transporte, especialmente en los países del sur de Europa.

En este sentido, si analizamos las mercancías transportadas por carretera, con origen/destino en España podemos observar cómo en el período 1995-2000, tanto las entradas como las salidas se han incrementado cerca de un 50%, sobresaliendo países limítrofes como Francia y Portugal.

Es de destacar cómo se conforma la estructura empresarial de este sector en España, ya que es muy heterogénea a la vez que disgregada, existiendo una gran cantidad de transportistas autónomos, presentando el transporte de mercancías una gran atomización.

### 1.3.3.2. Viajeros

Estos transportes están dedicados a realizar los desplazamientos de las personas y sus equipajes en vehículos construidos y acondicionados para tal fin. Los vehículos de viajeros pueden transportar objetos distintos de los equipajes de los viajeros, ahora bien, si el vehículo está especialmente acondicionado para transportar tanto personas como mercancías, denominaremos a estos transportes "mixtos".

En España, durante el período 1994-2000, a pesar de mantenerse estable el número de concesiones autorizadas por el Ministerio de Fomento, el número de viajes ha incrementado un 33% aproximadamente, originado por el despegue del transporte regular y a pesar de la retrocesión que ha ido sufriendo el transporte discrecional de viajeros.

Según la Unión Internacional de Transporte por Carretera (IRU), el turismo en autocar supera el 2% del Producto Interior Bruto en la economía de los países europeos, superándose este porcentaje en el caso español

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

debido al potencial turístico. La IRU indica igualmente que por cada empleo directo, se crean tres puestos de trabajo indirectos.

| Tabla 1.8. TRANSPORTE DE VIAJEROS EN AUTOBÚS POR CARRETERA | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1994 | 1995 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| AUTORIZACIONES Y CONCESIONES Mº FOMENTO | 2.304 | 1.108 | 1.136 | 1.302 | 1.481 | 2.018 |
| Servicio regular (1) | 84 | 92 | 126 | 138 | 146 | 177 |
| Discrecional (2) | 1.978 | 728 | 746 | 952 | 1.228 | 1.695 |
| Lanzaderas CEE (3) (5) | 8 | -- | -- | -- | -- | -- |
| Otras lanzaderas | 234 | 288 | 264 | 212 | 107 | 146 |
| VIAJES AUTORIZADOS Mº FOMENTO | 99.815 | 70.685 | 81.823 | 87.828 | 109.486 | 133.681 |
| Regular | 45.803 | 47.210 | 58.804 | 64.647 | 76.633 | 91.225 |
| Discrecional (2) | 49.205 | 18.250 | 18.075 | 19.525 | 30.700 | 39.148 |
| Lanzadera CEE (4) (5) | 136 | -- | -- | -- | -- | -- |
| Otras lanzaderas | 4.671 | 5.225 | 4.944 | 3.656 | 2.153 | 3.308 |

Fuente: Dirección General de Transportes por Carretera. Ministerio de Fomento
(1) Son concesiones de servicios internacionales realizados por empresas nacionales o extranjeras (se incluyen los servicios regulares especializados). Los viajes corresponden (cuando no se dispone de información) al calendario oficial sin ninguna clase de servicios suplementarios por temporada alta o día específico de la semana. (2) No se dispone de la Información de las autorizaciones expedidas por las Asociaciones de Transportes y Direcciones Provinciales habilitadas al efecto. (3) Viajes de ida y vuelta en los cuales los viajeros transportados pueden ser diferentes en el viaje de ida y de vuelta. (4) Se trata de viajes de ida y vuelta cuyo número aproximado de viajeros se calcula tomando una ocupación media de 40 personas entre el viaje de ida y de vuelta. (5) A partir de 1-6-1992 las autorizaciones lanzaderas con alojamiento no precisan autorización, pudiendo realizarse con el mismo documento de control que los servicios discrecionales

| Tabla 1.9. POBLACIÓN OCUPADA Y PARADA EN EL TRANSPORTE TERRESTRE<br>Unidad: Miles de personas | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **1994** | **1995** | **1997** | **1998** | **1999** | **2000** |
| OCUPADOS | 409,9 | 438,0 | 460,1 | 465,2 | 465,3 | 478,8 |
| ASALARIADOS | 240,1 | 254,3 | 277,9 | 275,2 | 278,4 | 304,8 |
| Sector público | 73,0 | 74,2 | 65,3 | 61,5 | 52,7 | 56,7 |
| Sector privado | 167,1 | 180,1 | 212,6 | 213,7 | 225,7 | 248,1 |
| NO ASALARIADOS | 169,8 | 183,7 | 182,2 | 190,0 | 186,9 | 174,0 |
| PARADOS | 43,7 | 33,7 | 32,0 | 25,5 | 17,8 | 17,6 |

Fuente: Encuesta de Población Activa (I.N.E.) Mº de Economía y Hacienda

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

El transporte de viajeros por carretera lo podemos desglosar a su vez en transporte regular y transporte discrecional, que dependerá del nivel de libertad que tenga la empresa en la prestación del servicio, entendiendo dicha libertad en el sentido de la planificación de horarios, establecimiento de rutas, etc.

Para tener constancia de la importancia del transporte de viajeros por carretera, en la tabla 1.10 se indica el número de empresas autorizadas para el transporte de viajeros en España, desglosado por Comunidades Autónomas, así como la evolución de las principales magnitudes de este tipo de transporte:

Tabla 1.10.EMPRESAS AUTORIZADAS PARA EL TRANSPORTE DE VIAJEROS POR COMUNIDADES AUTONOMAS. AÑO 2000 (*)

| COMUNIDADES AUTONOMAS | Total (1) | Auto-taxi y gran turismo | Autobuses | | | Mixto |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Total | Servicio público | Servicio privado | |
| Andalucía | 10.210 | 9.233 | 867 | 759 | 109 | 227 |
| Aragón | 2.990 | 2.104 | 120 | 99 | 21 | 712 |
| Asturias | 2.489 | 1.407 | 133 | 114 | 19 | 964 |
| Baleares | 3.539 | 2.251 | 144 | 128 | 16 | 1.161 |
| Canarias | 6.706 | 5.471 | 375 | 312 | 78 | 912 |
| Cantabria | 608 | 510 | 64 | 57 | 7 | 44 |
| Castilla-La Mancha | 2.111 | 1.060 | 289 | 263 | 26 | 911 |
| Castilla y León | 4.809 | 2.312 | 393 | 327 | 66 | 2.228 |
| Cataluña | 13.300 | 11.227 | 575 | 535 | 40 | 1.562 |
| Com. Valenciana | 4.967 | 4.398 | 374 | 302 | 72 | 214 |
| Extremadura | 3.466 | 1.004 | 187 | 165 | 22 | 8.355 |
| Galicia | 4.859 | 4.207 | 454 | 381 | 73 | 252 |
| Madrid | 17.608 | 15.405 | 677 | 588 | 91 | 967 |
| Murcia | 2.090 | 820 | 164 | 118 | 46 | 1.135 |
| Navarra | 924 | 370 | 61 | 54 | 7 | 506 |
| País Vasco | 4.277 | 2.231 | 300 | 283 | 17 | 1.780 |
| Rioja, La | 409 | 152 | 14 | 12 | 2 | 244 |
| Ceuta y Melilla | 11 | 1 | 7 | 4 | 3 | 3 |
| TOTAL | 84.535 | 64.157 | 5.197 | 4.501 | 715 | 16.056 |

Fuente: D. G. de Ferrocarriles y Transportes por Carretera. Mº de Fomento

(*) Excepto ambulancias que hay 730 empresas

(1) El número total de empresas no es la suma de los apartados correspondientes por haber registrado las mismas empresas diferentes modalidades de transporte

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En incremento porcentual del número de empresas con respecto a 1999, destaca Extremadura, con un 25,04% y Murcia, con un 12,67%, no existiendo disminución del número de empresas en ninguna Comunidad Autónoma.

Si bien en el próximo capítulo nos detendremos en el concepto de transporte regular y discrecional, señalaremos a continuación, muy brevemente, las principales notas características de ambas modalidades de transporte.

***Transporte regular***

Según recoge la LOTMC, los servicios públicos regulares de viajeros o mixtos son aquellos que se realizan "dentro del itinerario determinado en la concesión, con calendario y horarios fijos, debidamente autorizados con arreglo a normas estipuladas en la concesión y constituyendo por sí misma un negocio industrial independiente.

Igualmente, la LOTT en el artículo 64 indica que los transportes regulares son aquellos que se efectúan dentro de itinerarios preestablecidos, y con sujeción a calendarios y horarios prefijados.

***Transporte discrecional***

En cuanto al transporte discrecional, la LOTMC, señala que son servicios públicos discrecionales de viajeros, mercancías o mixtos "los que deban realizarse con la libertad de itinerario, calendario y horario que permitan las normas fijadas al otorgarse cada una de las respectivas autorizaciones y de acuerdo con los trámites señalados en las mismas".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Posteriormente, la LOTT ha simplificado el concepto de transporte discrecional mencionando que estos no están sujetos a itinerarios, calendarios ni horarios.

La Orden de 4 de febrero de 1993 por la que se desarrolla el reglamento de la LOTT en materia de autorizaciones de transporte discrecional de viajeros por carretera expone en su artículo 1 que para realizar transportes públicos discrecionales de viajeros se debe obtener previamente la correspondiente autorización administrativa que habilite para su prestación.

En el siguiente capítulo nos centraremos en el estudio de las empresas de transporte regular de viajeros por carretera, observando aspectos tales como las fórmulas de gestión del servicio, establecimiento de rutas o adjudicación de concesiones.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# CAPÍTULO

# 2

# LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE REGULAR DE VIAJEROS POR CARRETERA

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Una vez tratados los diferentes epígrafes del capítulo anterior, en el cual se analizaban aspectos tales como el concepto de empresas de transporte, tipología y regulación jurídica aplicable, podemos patentizar que las condiciones de actuación en el mercado de este tipo de empresas son mucho más restrictivas que para la generalidad. El hecho de estar sujetos al otorgamiento de autorizaciones para poder realizar su actividad, tener que pedir autorización previa al incremento de tarifas o poder actuar sólo en aquel mercado que previamente se le haya permitido, por ejemplo, confiere al transporte un carácter exclusivo y diferenciador con respecto a otras actividades económicas.

En el presente capítulo nos centraremos en el análisis del transporte regular de viajeros por carretera, objeto de nuestro estudio.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En primer lugar, nos detendremos en el concepto de transporte regular, distinguiéndolo del denominado discrecional. A continuación nos fijaremos en el desarrollo de su gestión, abarcando aspectos tales como el seguimiento y control de la actividad efectuada así como el procedimiento a seguir para el incremento de las tarifas.

Posteriormente analizaremos las actuaciones a seguir para la determinación y adjudicación de líneas de transporte, centrándonos por último en las especificidades de este tipo de contratos de prestación de servicios.

## 2.1. TRANSPORTE TERRESTRE DE VIAJEROS POR CARRETERA

En el capítulo anterior hemos indicado muy brevemente la distinción que más habitualmente se hace en el transporte terrestre de viajeros, distinguiéndose entre transporte discrecional y transporte regular.

Estos transportes, dependiendo del ámbito en que se realicen, podemos clasificarlos en interiores e internacionales.

Los interiores tienen origen y destino en el territorio español, su recorrido debe igualmente discurrir por territorio nacional, si bien pudiera darse el caso de poder atravesar espacios no pertenecientes a la soberanía española. Este último caso se da principalmente en el denominado transporte multimodal[1].

Los internacionales son aquellos cuyo itinerario discurre parcialmente por otros países. Dentro del transporte internacional se puede incluir el denominado "de lanzadera" que tiene características iguales al discrecional pero con la peculiaridad de que el viaje de ida se realiza cargado

[1] El "transporte multimodal" es aquel que se realiza por al menos dos modos diferentes de transporte, en virtud de un único contrato, y va desde un lugar en que el operador de transporte traslada las mercancías o viajeros bajo su responsabilidad y custodia hasta otro lugar designado como destino.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

y el de vuelta, vacío o viceversa. Los datos de esta clase de transporte se desagregan según que la autorización administrativa se derive de un convenio con los países de la UE o con otros países extranjeros.

Otra clasificación es la que distingue, atendiendo a su régimen jurídico, entre especiales y ordinarios.

Los especiales son los que por razón de su peligrosidad, urgencia, etc., están sometidos a normas especiales. En el caso de los viajeros podríamos citar el transporte de personas accidentadas o el transporte funerario. El resto se puede considerar transporte ordinario.

Podríamos incorporar dentro de la tipología que hemos citado del transporte terrestre, el calificado como "transporte turístico", que es aquel que teniendo o no carácter periódico, se presta a través de las agencias de viaje conjuntamente con otros servicios complementarios tales como alojamiento, manutención, etc., y que satisfacen las necesidades de aquellas personas que realizan desplazamientos por motivos culturales, de ocio, recreativos, etc. Estos servicios de transporte turístico sólo se pueden contratar a través de agencias de viaje debidamente autorizadas.

Si estos servicios turísticos coinciden con servicios regulares de transporte de viajeros de uso general, el precio de los primeros, en el cual debe incluir las actividades complementarias, no podrá ser inferior al del transporte regular.

A continuación nos centraremos en el estudio de las principales características del transporte regular de viajeros. Características estas que van a ser determinantes en el proceso de planificación y organización de los servicios, y por ende, en el desarrollo de la gestión y determinación del resultado.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

### 2.1.1. Transporte regular de viajeros

En este epígrafe analizaremos las características que diferencian el transporte regular de viajeros de otros tipos de transportes, así como las diferentes modalidades que el mismo puede presentar y que básicamente se desglosa en transporte urbano y transporte interurbano.

#### 2.1.1.1. Concepto de transporte regular

Ya hemos indicado que la LOTT señala que los transportes regulares son aquellos que se efectúan dentro de itinerarios preestablecidos y con sujeción a calendarios y horarios prefijados.

En España, el transporte regular de viajeros ocupa un papel importantísimo dentro del conjunto de los diferentes modos de transporte de viajeros. Esta importancia va en aumento, derivado fundamentalmente de la existencia de múltiples factores, entre los cuales caben destacar los siguientes:

- Modernización de infraestructuras viarias, otorgando una mayor rapidez y comodidad a este tipo de traslados.
- Modernización de la flota de vehículos utilizado en este tipo de servicios.
- Considerable oferta de servicios, con itinerarios que alcanzan una importante cobertura territorial.
- Abaratamiento de los costes de explotación, permitiendo ofrecer unas tarifas muy competitivas con respecto a otros modos de transporte como el tren o el avión.

Con todo ello, la imagen del transporte regular de viajeros por carretera se ha visto sensiblemente mejorada, haciéndolo en consecuencia más competitivo, aumentando su cuota de mercado.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Según datos del Instituto Nacional de Estadística (INE), el 16% aproximadamente de la demanda nacional de movilidad se realiza a través de transporte público regular, representando el 0'87% del gasto medio familiar.

A continuación realizaremos una clasificación de este tipo de transporte, atendiendo a las diferentes características que pueden presentar.

### 2.1.1.2. Clasificación de transporte regular

Según la propia LOTT, los transportes públicos regulares de viajeros se pueden clasificar, atendiendo a diferentes criterios. Si bien realizaremos una primera división en función de la duración de la actividad o del tipo de usuario, nos interesa detenernos en la clasificación más comúnmente utilizada, que es la que distingue entre transporte urbano y transporte interurbano.

En primer lugar, si atendemos a la continuidad, pueden clasificarse en permanentes o temporales. Los permanentes son aquellos que se llevan a cabo de forma continuada, para atender necesidades de carácter estable, mientras que los temporales son aquellos que están destinados a atender tráfico de carácter excepcional o coyuntural, de duración limitada, aunque pueden ser de repetición periódica, tales como ferias, mercados, etc. Para estos se necesita un acuerdo previo de la administración responsable que establezca las condiciones de la prestación, y siempre debe estar justificado porque no existe un servicio regular permanente de uso general que pueda prestar el servicio de forma adecuada.

En cambio, en función de su utilización, pueden ser de uso general o de uso especial. Los primeros van dirigidos a satisfacer una demanda generalizada, y pueden ser utilizados por cualquier interesado. Los de uso especial están destinados a servir a un grupo específico de usuarios (estudiantes, trabajadores, militares, etc.).

Según recoge la LOTT, los transporte públicos permanentes de viajeros de uso general, tienen el carácter de servicios públicos de titularidad

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

de la Administración, estableciéndose en virtud de resolución administrativa, teniendo en cuenta las demandas actuales y potenciales del transporte, los medios disponibles y las circunstancias sociales que concurren.

Para prestar este servicio de transporte permanente de uso general, se debe estar amparado en una concesión o autorización especial, salvo que existan motivos justificados, en cuyo caso podrán llevarse a cabo por medio de cualquiera de los restantes procedimientos de gestión indirecta de servicios públicos previstos en la legislación.

No obstante, si la gestión indirecta resulta inadecuada, estos servicios pueden ser prestados por medio de los sistemas de gestión directa, ya analizados en el Capítulo 1.

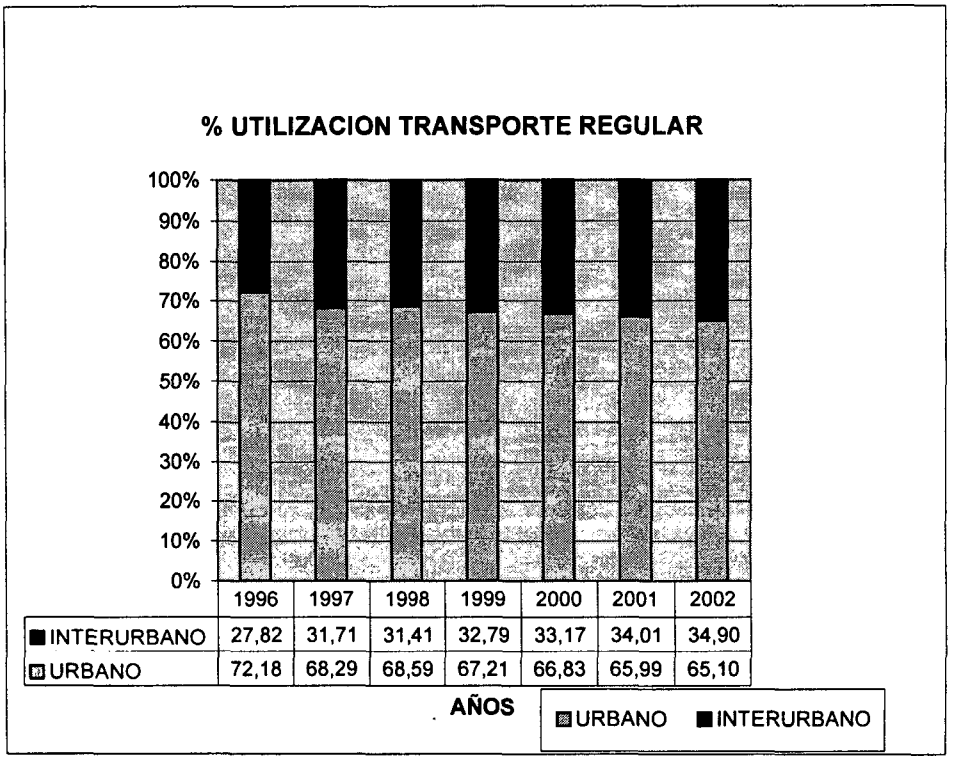
En cuanto a la financiación de este tipo de transporte, si bien este aspecto será tratado de forma más pormenorizada en posteriores capítulos, sería conveniente citar que la Ley 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) indicaba que los fondos de compensación interterritorial que reciben deben destinarse entre otros proyectos a los transportes y las comunicaciones.

Como se ha indicado anteriormente, para efectuar un análisis más pormenorizado del transporte regular, nos ceñiremos a la clasificación que distingue entre transporte urbano y transporte interurbano, cuyas características esenciales fueron señaladas en el capítulo anterior. En consecuencia, en este epígrafe profundizaremos en los diferentes modelos y peculiaridades de estos dos modos de transporte.

Si analizamos los datos de utilización del transporte urbano e interurbano durante los últimos años, podemos observar como el primero representa entre el 65% y el 70% del total de viajeros de transporte regular, si bien desde 1996 presenta una tendencia decreciente, tanto en términos absolutos como relativos (Ver gráfico 2.1)

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Gráfico 2.1. PORCENTAJE DE UTILIZACIÓN DEL TRANSPORTE REGULAR EN ESPAÑA.




Fuente: INE. Elaboración propia

### 2.1.1.2.1. Transporte urbano

En general, se consideran servicios de transporte urbano de viajeros aquellos que transitan íntegramente por suelo clasificado como urbano o urbanizable, o estén exclusivamente destinados a comunicar entre sí núcleos ubicados en dichas clases de suelo situados dentro de un mismo término municipal. No obstante, si se justifica debidamente, la consideración de transporte urbano se puede extender a otros servicios, siempre que estos se presten dentro del correspondiente término municipal.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

El Capítulo VII del Título III de la LOTT regulaba todos aquellos aspectos relativos al transporte urbano, pero la sentencia 118/1996 de 27 de junio del Tribunal Constitucional, declaró los artículos 113 á 118 de esta ley, ambos inclusive, inconstitucionales, y por lo tanto nulos por considerar que la regulación que hacía el Estado de los transportes urbanos constituía una extralimitación competencial, ya que en todo caso, la regulación de los transportes urbanos corresponde a los Entes Locales, y a las Comunidades Autónomas.

Es importante señalar que la declaración de nulidad de estos apartados, también recogidos en el art. 2 de la LOTT, se refiere estrictamente a los transportes urbanos. En este sentido, el art. 25.2 de la LRBRL, señala que el Municipio ejercerá competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en materia de transporte público de viajeros. La propia ley indica que en aquellos Municipios con población superior a 50.000 habitantes, se debe prestar el servicio de transporte colectivo urbano de viajeros.

Actualmente en todas las ciudades importantes del mundo, la eficacia del transporte urbano representa un reto trascendental. Se intenta proporcionar un transporte público eficaz, rápido, seguro y económico a sus habitantes, a la vez que paliar, o cuando menos, minimizar los problemas de congestión de tráfico, coordinación y accidentes.

Guyon (1973: 17) distingue cuatro modelos de transporte urbano, que vienen determinados tanto por los medios económicos y técnicos de los que se disponen como por las influencias culturales, sociales e ideológicas del país en el que se desarrolla. Así podemos distinguir entre:

a) Modelo americano: el predominio del vehículo privado es total, atribuyendo a este el papel fundamental en el desarrollo del transporte urbano, básicamente motivado por la agilidad, comodidad, atractivo, etc.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Evidentemente, si pretendemos conseguir un desarrollo sostenible de las ciudades o la conservación del medio ambiente, este es el peor modelo, ya que el automóvil ocupa una gran cantidad de espacio, a la vez que necesita invadir cada vez más terreno.

b) Modelo soviético: se basa en la supremacía y dominio total y absoluto del transporte público. En este modelo se establecen fuertes restricciones a la circulación del vehículo privado. Esto, si bien por un lado puede favorecer la convivencia en la ciudad, protegiendo el medio ambiente e incrementando la calidad de vida, por otro lado, puede presentar importantes deficiencias ya que en estos casos el transporte suele estar monopolizado y en muchas ocasiones los intereses del ciudadano pasan a un segundo plano, deteriorándose con ello la calidad del servicio prestado.

c) Modelo parisino: imperaba en la mayoría de las grandes ciudades europeas, procurando mantener un equilibrio entre transporte público y transporte privado, generándose importantes costes en servicios e infraestructuras. Tal vez el principal problema de la utilización de este modelo, es que las soluciones que se van adoptando para subsanar los problemas de tráfico, van haciéndose insuficientes rápidamente.

d) Modelo norte-europeo: persigue un equilibrio razonable entre transporte público y transporte privado, fruto de una estudiada planificación y nuevas técnicas en el desarrollo del transporte colectivo.

   En este sistema, los vehículos de transporte colectivo circulan por vías independientes de la circulación general, utilizándose calles prohibidas para los automóviles privados, carriles de circulación exclusivos, etc.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Este modelo está considerado como el mejor de los analizados, mostrando una calidad superior a los demás, ya que sin eliminar el coche privado, prioriza y favorece el transporte público. Su éxito ha sido tal, que este modelo se ha puesto en práctica en la mayoría de las grandes ciudades.

Guyon concluía su trabajo con cuatro afirmaciones relativas a los sistemas de transporte que hoy en día continúan vigentes:

1) El transporte público es el único capaz de solucionar con economía las necesidades y los problemas que presentan las aglomeraciones urbanas.

2) Existen necesidades que sólo pueden ser satisfechas por el transporte privado.

3) Dar prioridad "de derecho" al transporte colectivo sólo sería eficaz si esa prioridad también se verifica "de hecho", es decir, que todo se organice en orden a conseguir que el transporte público sea competitivo frente al transporte privado.

4) Tanto el transporte público como el privado deben ser utilizados donde la utilidad y la rentabilidad sea mayor para la colectividad.

En definitiva, no existe un modelo que aporte una solución radical al transporte urbano, ya que los problemas de este no son sólo técnicos o económicos, también nos encontramos con problemas políticos, ideológicos o sociales.

Un factor de gran influencia, especialmente en el transporte urbano, es la velocidad comercial. A medida que la velocidad de circulación aumenta, disminuye tanto el tiempo de espera del usuario como el de su traslado, convirtiéndose por tanto en una variable fundamental en la toma de decisiones en torno al uso de este modo de transporte.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En la Tabla 2.1 se observa la evolución del transporte urbano en España desde el año 1992 hasta 1999, detallándose variables tales como el número de empresas registradas, coste total por kilómetro recorrido o velocidad comercial entre otras.

Analizando estos datos y comparándolos con las cifras de utilización, observamos cómo a pesar del mayor número de kilómetros recorridos y el incremento de la velocidad comercial, el número de usuarios disminuye, implicando un incremento del coste total por kilómetro recorrido.

Tabla 2.1. EVOLUCIÓN DEL TRANSPORTE URBANO EN ESPAÑA. 1992-1999

| | 1992 | | | 1999 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Públicas | Privadas | Todas | Públicas | Privadas | Todas |
| Nº de empresas | 28 | 157 | 185 | 32 | 157 | 189 |
| Km. por autobús | 47.337,0 | 50.103,3 | 48.283,3 | 48.662,3 | 52.328,0 | 50.112,9 |
| Coste por Km (*) | 406,2 | 224,6 | 340,7 | 511,1 | 334,7 | 448 |
| Velocidad comercial | 12,8 | 12,7 | 12,8 | 13,2 | 13,2 | 13,2 |

(*) Pesetas corrientes
Fuente: López del Pino, F. a partir de datos suministrados por FENEBUS (Federación Nacional Empresarial de Transporte en Autobús).

El INE solicita mensualmente a las empresas de transporte que operan en el territorio nacional, datos relativos a número de líneas, kilómetros recorridos, viajeros transportados, etc. Estos datos son procesados y se presentan en los anuarios estadísticos que elabora el propio Instituto. En lo referido al transporte urbano, en la tabla 2.2 observamos la evolución en los últimos treinta años del siglo pasado.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Del análisis de los datos, se desprende que existe una gran variabilidad en el número de empresas que operan anualmente, si bien el resto de variables relativas a líneas y vehículos experimentan un paulatino incremento con el transcurso del tiempo.

Tabla 2.2. TRANSPORTE URBANO DE VIAJEROS. EMPRESAS, LÍNEAS, VEHÍCULOS Y VIAJEROS. 1970 - 1999

| AÑOS | NÚMERO DE EMPRESAS | LÍNEAS | | VEHÍCULOS | | NÚMERO DE VIAJEROS (millones) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | NÚMERO | KMS. | NÚMERO | VEHÍCULO-KM (millones) | |
| 1970 | -- | 893 | 5.250 | 6.038 | 267,0 | 1.696 |
| 1975 | -- | 1.196 | 7.214 | 7.192 | 323,5 | 1.782 |
| 1980 | 193 | 1.215 | 7.339 | 6.768 | 312,8 | 1.618 |
| 1985 | 186 | 1.246 | 9.425 | 6.444 | 328,2 | 1.550 |
| 1986 | 191 | 1.253 | 8.791 | 6.470 | 326,5 | 1.542 |
| 1987 | 186 | 1.264 | 8.858 | 6.495 | 312,3 | 1.527 |
| 1988 | 183 | 1.285 | 9.580 | 6.586 | 405,7 | 1.564 |
| 1989 | 173 | 1.259 | 9.382 | 6.713 | 388,1 | 1.531 |
| 1990 | 172 | 1.031 | 10.273 | 6.781 | 388,7 | 1.512 |
| 1991 | 177 | 1.379 | 10.929 | 7.350 | 354,4 | 1.710 |
| 1992 | 187 | 1.459 | 13.498 | 7.353 | 361,9 | 1.667 |
| 1993 | 190 | 1.430 | 12.187 | 7.236 | 363,0 | 1.694 |
| 1994 | 196 | 1.443 | 13.474 | 7.229 | 361,0 | 1.701 |
| 1995 | 189 | 1.443 | 12.227 | 7.271 | 365,1 | 1.766 |
| 1996 | 161 | 1.456 | 19.609 | 7.627 | 391,4 | 1.792 |
| 1997 | 164 | 1.451 | 18.752 | 7.615 | 507,1 | 2.031 |
| 1998 | 148 | 1.696 | 25.143 | 7.377 | 528,6 | 1.789 |
| 1999 | 234 | 1.504 | 12.659 | 7.453 | 437,0 | 1.680 |

Fuente: Instituto Nacional de Estadística. Ministerio de Economía.

También es de destacar la estabilidad en el número de viajeros transportados durante el período objeto de estudio, a pesar del incremento

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

del resto de factores. Entre las posibles explicaciones podemos mencionar la demanda inelástica de este tipo de actividad, ya que la mayoría de los viajeros son usuarios cautivos.

#### 2.1.1.2.2. Transporte interurbano

El transporte regular de viajeros por carretera en España cubre todo el territorio. Su consideración como servicio de titularidad pública hace que la prestación se realice mediante el sistema de concesión tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas. En nuestro país existen actualmente unas 2.500 concesiones de línea regular.

Los períodos de concesión se han ido reduciendo paulatinamente; con ello se busca favorecer la competencia entre empresas, de forma que éstas mejoren las prestaciones para los usuarios, tanto a nivel tarifario como de la propia planificación del servicio.

Para el transporte de viajeros por carretera, el Ministerio de Fomento está desarrollando un proyecto denominado PLATA (Plan de líneas de actuación para el transporte en autobús), que persigue poner de manifiesto las consecuencias que tiene la adaptación a los reglamentos comunitarios y a la Unión Monetaria.

Entre los objetivos de este proyecto destaca el incremento del nivel de seguridad y calidad en la prestación del servicio, la modernización de la estructura empresarial y el logro de una explotación óptima, que consiga una disminución de costes y unos precios más competitivos.

A nivel europeo, la Comisión se ha pronunciado en contra de una liberalización absoluta del sector del transporte, y a favor del sistema de concesiones, considerando que éste es el método más adecuado para lograr la mejor combinación en lo que a eficiencia y eficacia respecta.

La Comisión Europea realizó en 1998 el "Estudio sobre las obligaciones de servicio público y los contratos en el área de transportes

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

interiores de viajeros", en el cual se señalaba la coexistencia de tres regímenes organizativos distintos en los países de la Unión Europea.

Así podemos indicar que existe un sistema totalmente regulado, que se realiza a través de empresas públicas de gestión directa. En este caso se encuentra, como ejemplo más significativo, Bélgica.

Existe igualmente un sistema completamente desregulado, en el cual compiten varios operadores y ninguno tiene el derecho de exclusividad como sucede en el Reino Unido.

El último sistema, se puede denominar de "competencia controlada", donde los operadores tienen cierta exclusividad, pero sus contratos se renuevan periódicamente mediante concurso público. Este sería el caso más común en Europa.

### 2.1.2. Transporte discrecional de viajeros

El transporte discrecional, tal como hemos señalado anteriormente, es aquel que se lleva a cabo sin sujeción a itinerario, calendario ni horario preestablecido.

En el caso español, por ejemplo, el gran atractivo turístico y su importancia en nuestra economía, genera un importante volumen de movimiento de turistas en transporte discrecional; así el traslado del aeropuerto a los hoteles o viceversa, las rutas guiadas o las excursiones organizadas, se realizan utilizando básicamente esta tipología de transporte.

Ahora bien, resulta sorprendente la escasa información existente sobre la actividad realizada por el transporte discrecional, a pesar de la gran cantidad de empresas que se dedican a ello; si, por ejemplo, analizamos las cifras y cuadros realizados por el INE, o cualquier otro estudio realizado sobre el sector, se puede observar cómo sus datos se muestran conjuntamente con el resto del transporte de pasajeros por carretera.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

De cualquier forma se puede afirmar que en términos generales es de una avanzada liberalización. Ello viene derivado de la adaptación de la normativa española a la europea, eliminándose el sistema de contingentación[2] que existía en el número de autorizaciones, aunque manteniéndose algunos requisitos para el ejercicio de la actividad, tales como la capacitación profesional, capacidad económica, honorabilidad, mínimo de guaguas en propiedad y mínimo de plazas ofertadas entre otros.

En este sentido, Carretero (2000: 144) opina que el grado de liberalización es tan grande que se puede decir que ha llegado al límite de su desarrollo.

El Reglamento de la Ley de Ordenación de los transportes Terrestres (ROTT), establece en su art. 28.4 que los transportes públicos discrecionales de viajeros en autobús no estarán sometidos a tarifas obligatorias, si bien el Ministro de Fomento puede señalar tarifas de referencia para ellos. Estas tarifas se determinarán en función de los kilómetros recorridos y de la calidad del servicio prestado, que vendrá determinado por el grado de comodidad y prestaciones que se ofrecen al usuario.

Para ello, se clasifican los vehículos en cuatro categorías diferentes, desde una a cuatro estrellas. Esta clasificación se hará atendiendo a criterios de potencia del motor, frenos, suspensión, confort, climatización, calefacción, lunas, iluminación interior, megafonía, maleteros y frigorífico.

Para poder realizar transporte discrecional, se debe estar en posesión de la correspondiente autorización administrativa, con un período de duración limitado, pudiendo tener ámbito nacional o un radio de acción restringido (100 km. alrededor del lugar de domicilio), siempre con la limitación de competencias que se establecen entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

[2] Mediante el contingente se limita el número de autorizaciones de transporte que se conceden a los vehículos en un período de tiempo dado. Con este sistema se pretendía hacer frente al sobredimensionamiento del sector, pero se entendía como una medida de carácter transitorio.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Normalmente, en el transporte discrecional se contrata globalmente la capacidad total del vehículo, aunque se prevé la posibilidad de contratar por plaza con pago individual.

Bajo ningún concepto, los transportes discrecionales de viajeros pueden reiterar su itinerario, calendario u horario, ya que de ser así estaríamos ante en claro ejemplo de transporte regular.

## 2.2. GESTIÓN DEL SERVICIO DE TRANSPORTE TERRESTRE DE VIAJEROS

Una vez analizada la tipología existente de transportes por carretera, destacando las principales características de cada uno de estos modos, abordaremos una cuestión fundamental en este tipo de empresas, tal vez la que se pueda considerar diferenciadora con respecto a otros sectores económicos ya señalados en el anterior capítulo, como la relativa a la problemática específica planteada en relación con el desarrollo de su gestión.

El control y seguimiento de la actividad realizada por los transportistas, que va más allá del habitual control económico-financiero al que se ven sometidas todas las empresas, hace que aquellos vean cercado tanto su campo de actuación como su capacidad operativa.

Tal como señala López, F. (2000: 103), si bien existen diferentes grados de control, se pueden señalar una serie de características comunes:

I. Los servicios de transporte público son ofrecidos generalmente por monopolios protegidos por barreras legales a la entrada, al tratarse de mercados cerrados o sistemas de competencia controlada.

II. La extensión y configuración de la red, el servicio y las tarifas son controladas por organismos públicos locales, provinciales o regionales.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

III. Puede combinarse la propiedad pública y privada de las empresas, pero el tamaño vendrá configurado en función de la población de la ciudad en que opera.

IV. Si bien algunos operadores cubren sus costes, la financiación pública del déficit es tónica habitual.

Ante este panorama, es evidente que la regulación de los procesos de seguimiento y control de la actividad, fijación de tarifas, instauración de nuevas rutas o ampliación de las ya existentes, etc. se torna en imprescindible y fundamental tanto en la configuración de la gestión como en su desarrollo posterior.

### 2.2.1. Modelos de gestión del servicio

La LOTT, regula en su capítulo III el régimen económico-financiero de los servicios y actividades de transporte terrestre, exponiendo que estas empresas llevarán a cabo su explotación con plena autonomía económica, gestionándolas de acuerdo con las condiciones en su caso establecidas, a su riesgo y ventura, con las excepciones que en su caso se establezcan. Asimismo señala que en aquellos transportes públicos prestados mediante concesión administrativa, serán aplicables las disposiciones recogidas en la legislación de contratos del Estado sobre régimen económico del contrato de gestión de servicios públicos.

Entre las disposiciones más relevantes, recogidas todas ellas en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP), podemos señalar que la Administración siempre asegurará la buena marcha de los servicios que se traten, tanto si el servicio es explotado de forma directa como si la gestión se realiza de forma indirecta.

Estos contratos de gestión de servicios no pueden tener un carácter perpetuo o indefinido. En este sentido, el RDL 4/2000 de 23 de junio, de Medidas Urgentes de Liberalización en el Sector Inmobiliario y Transportes,

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

indica que se reducen los plazos de las concesiones, con la finalidad de que la evolución de la economía en general y del sector en su conjunto repercutan con carácter inmediato en la prestación del servicio, permitiendo con ello una mayor frecuencia en la adjudicación de concesiones y por ende en el incremento de la competencia. Los nuevos plazos se fijan atendiendo a las características y necesidades del servicio así como a los plazos de amortización de los vehículos e instalaciones y estarán comprendidos entre un período máximo de 15 años y un mínimo de 6 años.

Si realizamos un análisis a nivel europeo, podemos observar cómo los sistemas de ordenación del transporte varían de un país a otro, dependiendo de sus necesidades particulares, así como del grado de intervención.

En Alemania, donde el transporte ferroviario está muy desarrollado, el transporte en guagua tiene una importancia secundaria, y además, la importancia del transporte discrecional es insignificante.

Las competencias en materia de transporte son similares a las de España, es decir, corresponden a las autoridades regionales y locales. Está prohibido el transporte interregional por autobús, ya que está reservado para el ferrocarril.

Para acceder al mercado se debe estar en posesión de una licencia administrativa, para lo cual hay que cumplir una serie de requisitos. Esta licencia permite explotar un determinado servicio durante un período de 8 años, dividiéndose en rentables y no rentables. Mientras a los primeros se accede después de presentar un proyecto de explotación y en competencia con otros operadores, a los no rentables, que son subvencionados, se accede a través de un concurso público.

En Bélgica los operadores de transporte pueden actuar en régimen de monopolio. Al no existir grandes núcleos de población, los transportes están explotados por empresas públicas, que pueden a su vez subcontratar

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

servicios. También es cierto que no se permite la explotación de servicios coincidentes con itinerarios de ferrocarril. El transporte es subvencionado.

En Dinamarca, se utiliza el concurso público para adjudicar los diferentes servicios de transporte, donde operan tanto empresas públicas como empresas privadas. Si bien se da prioridad al transporte por ferrocarril, la rentabilidad del transporte interregional provoca que éste no sea subvencionado.

En Francia, donde la regulación normativa sobre el transporte está muy desarrollada, el transporte se ha dividido en urbano e interurbano. Este a su vez, y atendiendo a las áreas de actuación y competencias, puede desglosarse en transporte de interés nacional o de largo recorrido, de interés regional y departamental.

La gestión administrativa se realiza de forma directa a través de entidades públicas, o bien a través de gestión indirecta, previa licitación pública, y disponiendo de exclusividad en la explotación por un período de entre 5 y 10 años.

Ahora bien, la vinculación financiera del transportista con la administración competente puede adoptar diferentes fórmulas:

I. Contratación a riesgo y ventura. No se aportan subvenciones, salvo casos especiales como reducciones de precios. Es el sistema recogido por principio en la LOTT.

II. Contratación con ingresos garantizados. Se estipula un mínimo de ingreso y se subvencionan las cantidades que puedan faltar para llegar a este mínimo.

III. Contratación con subvención global. La subvención va a depender de la cuenta de resultados prevista.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

IV. Contratación a precio de kilómetro. Se asegura un precio por kilómetro, independientemente del volumen de negocio.

V. Contratos de gestión. La administración competente se compromete a asegurar el equilibrio financiero.

De cualquier forma, el Estado se reserva la facultad de proteger al ferrocarril de la competencia que le puede hacer el transporte por carretera.

El Reino Unido es quizá el país de Europa donde más liberalizado se encuentra el transporte. Desde el año 1986 no existen obstáculos para prestar este tipo de servicio, pudiéndose señalar tres áreas competenciales diferenciadas.

A. Transporte urbano del "área de Londres", donde los concursos para otorgar los servicios se celebran cada 5 años, y las empresas operadoras son de titularidad privada.

B. Transporte urbano "fuera del área de Londres", y transporte regional. Los concursos se realizan para aquellas líneas deficitarias que precisan subvención, todas las demás se prestan en un entorno desregulado y el único requisito para acceder al mercado es disponer de la licencia de capacitación.

C. Transporte de largo recorrido. Este mercado está completamente desregulado. Para prestar este servicio sólo es necesario darse de alta en el registro de empresas y obtener una licencia que se otorga de oficio.

En el Reino Unido, a diferencia de los países analizados anteriormente, si existen itinerarios coincidentes con el transporte por carretera, no se da prioridad al ferrocarril.

En otros países europeos, tales como Irlanda y Países Bajos, predomina la gestión indirecta por empresas públicas, mientras que en

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Bibliotecas Universitaria, 2006

lugares como Grecia, Italia, Portugal y Suecia son gestionadas básicamente de forma indirecta.

Tal como se ha mencionado al principio, en España el modelo de transporte implantado está en sintonía con los sistemas vigentes en la mayoría de países europeos, si bien es de destacar la escasa protección del ferrocarril frente a otros sistemas de transporte.

### 2.2.2. Prestación del servicio. Seguimiento y control

Una vez expuestos los diferentes sistemas de ordenación del transporte, es importante señalar que estos sistemas están sujetos a un proceso continuo de inspección y control.

Como hemos indicado con anterioridad, es quizás el transporte una de las actividades económicas más vigiladas y controladas por las diferentes administraciones públicas. Esta actividad de control abarca innumerables facetas que van desde la antigüedad del vehículo y la posesión de la autorización pertinente, pasando por el cumplimiento de las obligaciones contables, fiscales y laborales que afectan a cualquier empresa, hasta cuestiones tales como el cumplimiento del empresario del requisito de honorabilidad[3], capacidad económica (ya señalado en el capítulo anterior), e incluso limitaciones en la velocidad y número de horas de conducción.

En cuestiones relativas al control de la actividad ejercida, es de destacar que algunas administraciones públicas se han adelantado a determinada normativa de reciente aplicación. Así, desde julio de 2003 se exige a las empresas titulares de concesiones o autorizaciones de transporte público, que lleven un registro de los servicios realizados, recogiendo datos como, por ejemplo:

[3] Para cumplir el requisito de honorabilidad, el empresario no puede estar condenado por determinados delitos, no estar inhabilitados, no haber sido sancionados por infracciones muy graves en materia de tráfico y transporte, así como en materias fiscales y laborales.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

1. Identificación de la ruta, indicando origen, destino, fecha y hora de salida.

2. Número y matrícula del vehículo.

3. Identificación del conductor con nombre, apellidos, y NIF.

4. Cantidad de billetes expedidos con indicación de origen, destino y precio.

5. Recaudación de cada una de las expediciones, etc.

La información requerida debe conservarse en el domicilio fiscal al menos durante un año.

Lógicamente, todo este requerimiento de datos puede parecer excesivo, especialmente si se compara con los datos solicitados a otro tipo de empresas. Bien es verdad que el creciente volumen de subvenciones otorgadas al sector del transporte conlleva un exhaustivo control que permita por ejemplo, evaluar determinados costes de explotación.

Ahora bien, ¿qué procedimiento se sigue para llevar a cabo esta tarea de inspección y control?. Las Administraciones Públicas competentes están obligadas a garantizar el cumplimiento de la normativa en vigor y esta labor se le asigna al Servicio de Inspección del Transporte Terrestre.

Además, este Servicio de Inspección asesora y colabora con las empresas de transporte al objeto de promover una adecuada aplicación de la normativa.

En cuanto al procedimiento sancionador, no existen especificidades dignas de destacar, con respecto a empresas de otros sectores económicos, y por tanto, no consideramos relevante la exposición de este procedimiento. Sí

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

sería interesante decir, que todo el proceso se basa en lo estipulado en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común así como en los plazos establecidos en la LOTT.

Al objeto de garantizar la libertad de actuación, los funcionarios de este servicio gozan de total independencia. En caso necesario pueden solicitar la intervención de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado y de la policía autonómica y local. Y es tal la importancia que se le da a esta labor de inspección y control, que cada subsector de la Agrupación de Tráfico destina un número de agentes cuya tarea principal es la vigilancia de los transportes.

Para facilitar la inspección, los titulares de los servicios deben facilitar al personal indicado la inspección de vehículos e instalaciones, el examen de los diferentes documentos, libros de contabilidad y aquellos datos estadísticos necesarios para verificar el cumplimiento de todas las obligaciones.

También se podrá solicitar a los usuarios del servicio, los documentos acreditativos de la prestación del servicio, estando estos obligados a facilitarlos.

Evidentemente, en caso de infracción, la responsabilidad administrativa corresponderá al titular de la concesión o autorización de transporte. Si dicha actividad fuera clandestina, también respondería de la infracción el titular de la explotación o el dueño del vehículo.

Existe la posibilidad de que éstos realicen las acciones procedentes contra personas a las que sean materialmente imputables las infracciones. Así, por ejemplo, si un conductor supera el tiempo máximo de conducción desoyendo las órdenes del titular, con ánimo doloso de perjudicarle, aquel será responsable de dicha infracción.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Pero si dejamos a un lado el procedimiento sancionador y volvemos a los procedimientos de inspección, deberíamos mencionar como una de las figuras que más ha incentivado, valorado y fomentado las acciones de control en el transporte, las cada vez más utilizadas subvenciones paccionadas, que llegan a las empresas en forma de contratos-programas o convenios de colaboración.

Estos contratos programas están sujetos normalmente a auditorías contables y de gestión anuales, garantizándose con ello el control de las partidas de explotación de la empresa, realizándose ajustes entre los resultados contables previstos y reales, calculando además los excesos de subvención recibidos.

Igualmente, se hace un seguimiento de todos los objetivos fijados en el documento que recoge dicho contrato programa, tales como inversiones realizadas o diferencias entre oferta y demanda.

López, F. (2000: 145) señala que el contrato programa se centra en el control del resultado financiero pero no incentiva la reducción de costes[4], ni recogen análisis de productividad, nivel de utilización del servicio o rentabilidad social de las subvenciones.

En la Tabla 2.3 se exponen los períodos de fiscalización, el control y la documentación requerida por diferentes Comunidades Autónomas, a aquellas empresas que reciben este tipo de subvenciones paccionadas.

A través de la utilización de figuras como el contrato programa se consigue en muchos casos evitar la ineficiencia de las empresas, siempre que se introduzcan mecanismos de bonificación o penalización en casos de cumplimiento o incumplimiento respectivamente de las condiciones pactadas

[4] Las cifras recogidas en las cuentas de explotación previsionales se fijan habitualmente como topes máximos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

en la firma de dicho contrato programa, pero tal como podemos observar del análisis del cuadro anterior, esto no siempre sucede.

Tabla 2.3. CARACTERÍSTICAS DE LOS CONTRATOS PROGRAMA EN EL SECTOR DEL TRANSPORTE EN ESPAÑA

| | **Aragón** | **Madrid** | **País Vasco** | **Cataluña** | **Canarias** |
|---|---|---|---|---|---|
| **Fiscalización** | Trimestral | Trimestral | No se prevé | Trimestral | No se prevé |
| **Control** | Servicios y costes operativos | Servicios y económico-financiera | Servicios y económico-financiera | Servicios | Servicios y económico-financiera |
| **Documentación requerida** | Hoja de liquidación de aportaciones.<br>Hojas de ruta diarias.<br>Declaración de ingresos comerciales, kilómetros realizados y diferencia existente entre el coste de explotación y el precio kilométrico fijado en el contrato. | Estados financieros e informe de auditoría contable.<br>Cuadro de endeudamiento.<br>Posiciones bancarias e intereses de activos y pasivos.<br>Datos sobre kilómetros realizados, personal y coste operativo total.<br>Previsión de cierre del presupuesto.<br>Grado de cumplimiento del plan de inversiones.<br>Horas trabajadas por los vehículos (diarias). | Cuenta de Pérdidas y Ganancias provisional (mensual).<br>Estadística de viajeros por tipo de billetes (mensual).<br>Balance de sumas y saldos (trimestral).<br>Balance de situación provisional (trimestral).<br>Cuentas anuales auditadas. | Facturas.<br>Memoria de los servicios realizados.<br>Hojas de ruta de los vehículos. | Índices financieros y patrimoniales, endeudamiento, fondo de maniobra y solvencia (trimestral).<br>Cuentas anuales.<br>Informe de auditoría de cumplimientos del contrato programa. |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| | Aragón | Madrid | País Vasco | Cataluña | Canarias |
|---|---|---|---|---|---|
| **Penalizaciones por incumplimiento** | Si | Si | Si | Si | Si |
| **Bonificaciones por cumplimiento** | No | Si | Si | Si | No |

Fuente: López del Pino, F. Regulación y subvenciones en el transporte público (2000)
*Elaboración propia.*

### 2.2.3. Fijación y modificación de tarifas

Tal como señala Loyola de Palacio (2000: 19), desde 1998, la Comisión y el Parlamento Europeo han sostenido la necesidad de regular la tarificación de los transportes, tanto de viajeros como de mercancías, en función del coste que causan a la sociedad, entre los que se incluyen el uso de infraestructuras, los accidentes, las emisiones de gases, el ruido y la congestión.

De igual modo, señala que sería necesario armonizar los sistemas de tarificación para evitar la discriminación entre estados miembros, incentivando además el uso de estas modalidades de transporte, de manera que contribuyan a la descongestión y a la protección del medio ambiente.

De esta forma, países como Alemania, Holanda y Austria están utilizando sistemas de tarificación basados en las dimensiones del vehículo, peso, distancias recorridas, horario de uso de las infraestructuras, etc.

En España, desde la década de los 40, se atribuía al Gobierno la concertación de tarifas y la regulación de las condiciones en que se podían aplicar dichas tarifas. Igualmente era la Administración la que se reservaba la labor de informar qué tarifas eran de aplicación, tanto las generales como aquellas que podían ser bonificadas y que podemos denominar especiales, entre los cuales podemos señalar pases de trabajadores, estudiantes, jubilados, parados, etc.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Bibliotecas Universitarias, 2006

A partir de 1979, y tras el RD 763/1979 de 16 de marzo, por el cual se aprueba el Reglamento Nacional de los Servicios Urbanos e Interurbanos de transportes en automóviles ligeros, el procedimiento para fijar las tarifas cambia, de forma que cuando se trata de transporte urbano, dichas tarifas serán fijadas por el Ente Local del cual sea responsabilidad, mientras que para el transporte interurbano, los incrementos de precio vendrán fijados por el Ministerio competente en materia de transporte.

La LOTT, aprobada con posterioridad se reafirma en el hecho de que la Administración de transportes puede establecer tarifas obligatorias o de referencia para el transporte público así como para las actividades auxiliares o complementarias; con ello se pretendía proteger la posición de los usuarios y/o de los transportistas y asegurar que el servicio se presta en condiciones adecuadas.

Si analizamos el proceso de determinación de tarifas en el transporte interurbano, debemos partir de la premisa de que estas tarifas deben cubrir los costes reales en condiciones normales de productividad y organización, permitiendo una amortización adecuada y un beneficio razonable, todo ello bajo la condición de la prestación de un servicio apropiado.

Se debe establecer una estructura tarifaria adecuada a las características del sistema de transportes de que se trate, fomentando la inversión, la seguridad y la calidad.

La revisión de estas tarifas debe autorizarse por la Administración, ya sea de oficio o a petición de los interesados. Esta revisión puede ser individualizada o de carácter general para los transportes de una determinada clase, y se llevará a cabo siempre que haya sufrido variaciones la estructura de costes de la empresa, alterando, en consecuencia, el equilibrio económico del servicio o la actividad.

Existe la posibilidad de fijar tarifas que se situarían por debajo del precio razonable según las condiciones anteriormente expuestas. Ello

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

conllevaría un régimen de compensación económica o ayuda por parte de la Administración a las empresas afectadas. Evidentemente, estas subvenciones nunca pueden ir destinadas a cubrir déficit imputable a una mala gestión de la empresa.

En el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, la Consejería de Pesca y Transportes en la Orden de 22 de diciembre de 1993, regula el establecimiento de un mínimo de percepción en los transportes públicos permanentes de viajeros de uso general, exponiendo que los servicios regulares de transporte por carretera en las islas presentan unas características que "les configuran como un servicio económicamente deficitario". Entre estas características cabe citar las reducidas longitudes de las líneas, baja velocidad comercial, condiciones geográficas que provocan un mayor desgaste de los vehículos, así como los motivos de desplazamiento de los usuarios, entre los que cabe citar estudios, trabajo o compras, que son muy característicos del transporte urbano.

Evidentemente, y tal como ya se ha mencionado, esta baja rentabilidad económica lleva aparejada una alta rentabilidad social, ya que no existen medios alternativos de transporte como ocurre en el territorio peninsular. Esto obliga a la Administración Pública a garantizar su prestación de una forma continuada y estable[5].

Actualmente, y desde abril de 2002, la revisión de las tarifas del transporte de viajeros por carretera es fruto de la aplicación de un nuevo sistema de actualización automática anual diseñado por el sector de transporte. Esto viene justificado por el proceso de liberalización de la economía en general y del sector del transporte en particular, por lo cual se suprimen las denominadas tarifas de referencia.

[5] El artículo 8 del Régimen Económico y Fiscal de Canarias reconoce al transporte público regular de viajeros como un servicio público esencial, configurándose como un transporte integrado de carácter insular que accederá a la financiación prevista en los Presupuestos Generales del Estado para el transporte colectivo urbano de superficie.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Así, según ha explicado la Federación Española de Transporte de Viajeros (ASINTRA), dicha revisión de los precios se calcula a partir de una fórmula que combina el Índice de Precios al Consumo (IPC) de los doce últimos meses y la productividad media de cada empresa de transporte, que viene determinada por el número de viajeros transportados en cada ejercicio con respecto al año anterior.

Este nuevo sistema de actualización de las tarifas del transporte en guagua sustituye al que estaba vigente hasta el momento, por el que el Ministerio de Fomento, tras consultar al sector, fijaba los nuevos precios mediante una Orden Ministerial.

Con este nuevo sistema de tarifas, cada una de las empresas que explotan en régimen de concesión las distintas líneas de transporte interurbano en España, deberán determinar el importe exacto de la subida que aplicarán en función de la productividad registrada durante el año anterior, a partir de la subida media calculada por la patronal del sector.

Por contra, el proceso de incremento de tarifas en el transporte urbano es bien diferente. Ya se comentaba con anterioridad que este procedimiento es responsabilidad del ente local competente en la prestación de dicho servicio.

Así, la empresa de transporte urbano, cuando está interesada en elevar el precio de sus servicios debe elaborar una propuesta que ha de ser aprobada por el Consejo de Administración y la Junta General de la Empresa.

Esta nueva estructura tarifaria se traslada al Ayuntamiento, que reunido en Pleno debe igualmente proceder a su aprobación y posterior traslado al órgano competente de la Comunidad Autónoma en la cual se presta el servicio.

El órgano competente en la Comunidad Autónoma será la Comisión Territorial de Precios que está formada por el Consejero competente en

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

materia de comercio, representantes de otras Consejerías implicadas, representantes de organizaciones de consumidores y usuarios y miembros de organizaciones empresariales y sindicales, además de un secretario.

Dicha Comisión estudiará el expediente por el cual se solicita el incremento de las tarifas y debe contener al menos, la siguiente información:

a. Títulos administrativos necesarios para desarrollar la actividad.

b. Tarifas vigentes y nuevas tarifas propuestas.

c. Memoria justificativa de la solicitud.

d. Estudio económico en el cual se incluya una descripción del servicio, estructura de costes, descripción de elementos utilizados para la prestación del servicio, previsión de ingresos y gastos, etc.

e. Auditoría del último ejercicio.

A todo ello habrá que añadir, entre otros documentos, el acuerdo del Pleno en el cual se aprobó dicho incremento y la fiscalización del informe económico presentado por parte del Interventor de la Corporación.

Una vez recibido el expediente, la Comisión de Precios efectuará su estudio, procediendo a su aprobación, o solicitando nueva documentación. Si transcurridos tres meses desde la fecha de entrega del expediente, no se ha notificado resolución expresa, se entenderá que las nuevas tarifas han sido aprobadas, iniciándose los trámites de publicación en el boletín oficial de la Comunidad Autónoma. Una vez publicados los nuevos precios, su aplicación puede ser inmediata.

Con todo ello, podemos observar la lentitud que conlleva el procedimiento de incremento de tarifas para una empresa de este sector, con las consecuencias que ello implica en la gestión económico-financiera de la misma.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## 2.3. DETERMINACIÓN Y ADJUDICACIÓN DE LÍNEAS DE TRANSPORTE

En el sector del transporte, el diseño de la línea o ruta por la cual circulará el vehículo es fundamental, ya que de ello dependerá el éxito o fracaso del servicio prestado.

El proceso de instauración de una línea de transporte, podríamos presentarlo muy brevemente en las siguientes fases:

a) La empresa detecta una demanda de servicio de transporte en un lugar, sector, zona, etc. determinado. Esta sería la primera fase a la cual podemos denominar "conceptuación del servicio", donde debemos conocer cuál es nuestro público objetivo, ya que hacia él orientamos la actividad empresarial.

b) Diseño del itinerario óptimo, así como los puntos de parada. Ello puede venir dado por una matriz origen-destino de los potenciales usuarios del nuevo servicio. A esta fase se le puede denominar "estructuración del servicio" y será donde se concrete lo que se va a hacer y cómo se hará.

c) "Comercialización del servicio", donde se analizarán aspectos tales como el precio, número de vehículos en servicio, frecuencia de paso y la comunicación, tanto al público objetivo como al propio personal de la empresa.

d) Por último, en la cuarta fase, que podemos llamar de "prestación del servicio" es cuando aparece el cliente, al que debemos ofrecer un servicio de calidad.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

A partir de este momento, la empresa presta un nuevo servicio que tal como señala Chias (1991: 4) "es el resultado de un acto o sucesión de actos, de duración y localización definidas, conseguido gracias a medios humanos y materiales puestos a disposición de un cliente individual o colectivo, según procesos, procedimientos y comportamientos codificados".

Y de esta definición de servicio cabe señalar tres características perfectamente aplicables a la actividad del transporte, a saber:

1. La propiedad. Los clientes no compran la propiedad del producto, compran su uso o servicio.

2. El contacto directo entre el prestador y el usuario del servicio.

3. La participación del cliente. En el transporte como en el resto de los servicios, la producción y el consumo van completamente unidos, en consecuencia, el usuario es un elemento activo en el proceso de prestación del servicio.

Según Chias (1991: 4), del análisis de los diferentes servicios, podemos afirmar que todo servicio es intangible, perecedero, inseparable del usuario y heterogéneo.

Pero si lo que queremos analizar es la fase de la determinación de la línea de transporte, debemos centrarnos en lo que anteriormente hemos denominado fase de "estructuración del servicio".

Es fundamental tener delimitado el público hacia el cual nos queremos dirigir. Este público es el que va a conformar nuestro mercado, y este mercado está compuesto por diferentes usuarios en los que cada uno de sus elementos es diferente de los demás. Tenemos que agrupar estos individuos diferentes por sus similitudes, lo que nos lleva al concepto de segmentación del mercado, concediendo a cada grupo un tratamiento

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

operacional diferente. Así, podrá detectarse la existencia de grupos de estudiantes, jubilados, parados, etc. y en consecuencia, aplicar a cada grupo unas condiciones y precios distintos, obteniendo unas cifras de ingresos de explotación diferentes en función de las tarifas planteadas.

Una vez conocemos los diferentes grupos de usuarios que demandan el servicio debemos, tal como señalábamos anteriormente, realizar un diseño, lo más óptimo posible, de la ruta de la línea, siempre teniendo en cuenta todas las disposiciones legales aplicables en esta materia.

### 2.3.1. Líneas de transporte. Concepto.

A la hora de planificar los servicios y el tráfico en la ciudad, se deben tener en cuenta aspectos tales como la historia, geografía o economía de las diferentes áreas o zonas que conforman la urbe.

Es obvio que para configurar la red de transporte público es fundamental contar con variables como densidad de población y empleo, renta per cápita, orografía de la ciudad, perspectivas de crecimiento, etc.

Tal como señala Levinson (1992: 370), las ciudades, en un primer momento fueron diseñadas a escala de peatón, es decir, las distancias eran muy cortas, el desarrollo muy compacto y la densidad muy alta. Pero los diferentes modos de transporte van expandiendo el área de la ciudad, contribuyendo a que la población vaya dispersándose por la periferia.

Además, los efectos de la inversión en transporte público y el desarrollo urbano varían tanto de una ciudad a otra como dentro de cada una de ellas. Dependerá entre otras circunstancias, de la accesibilidad, las condiciones orográficas, el desarrollo comercial o la demanda de vivienda, así como de la presencia o ausencia de políticas gubernamentales que apoyen el transporte público.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

A medida que la densidad de población de una ciudad se incrementa, aumenta también el número de viajes que realizan sus habitantes, pero este incremento afecta especialmente al traslado que se efectúa a pié o en transporte público, pudiendo darse el caso de que al mismo tiempo, disminuya el traslado en vehículos privados.

Levinson (1992: 378) opina que planificar el tránsito de autobuses es principalmente planificar los servicios, y estos deben responder a cambios en el uso de los espacios, incrementos o disminuciones de población, etc.

En este sentido, las empresas de transporte deben estar atentas al surgimiento de nuevos centros de empleo, escuelas, hospitales, centros comerciales, áreas residenciales, nuevas calles y autopistas, reestructurando el servicio al objeto de reducir sus costes y obtener mayores beneficios.

Además, también debe identificar otros aspectos que van a influir en el servicio como por ejemplo, el motivo del viaje (trabajo, colegio, compras, médico, ocio...), momento del día (horas punta, horas valle[6]) y edad de los usuarios (niños, jóvenes, adultos, ancianos...).

Con todo ello, podemos señalar como metas del transporte público las siguientes:

1. Establecer y mantener una red de transporte con una alta calidad de servicio para residentes y visitantes.

2. Permitir el acceso a los lugares de residencia, trabajo, escuelas, tiendas y lugares de ocio.

[6] Se denomina hora punta a aquella en el que la utilización del servicio es máxima, mientras que las horas valle se corresponden con aquellas horas en que la demanda es menor.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

3. Atraer a nuevos clientes, de forma que se reduzca el uso del automóvil privado, permitiendo además que disminuya la congestión de tráfico, la polución y el consumo de energía.

4. Proveer y asegurar un servicio razonable para mayores, minusválidos, jóvenes y personas de bajos ingresos.

5. Circular con seguridad, limpios y de manera confortable.

Al mismo tiempo se pueden señalar una serie de objetivos del servicio que garantizarán el éxito del mismo:

I. Una red de líneas moderna, que contemple las demandas actuales y que sea entendible por los viajeros.

II. Horarios ajustados a las necesidades de los usuarios.

III. Servicios fiables.

IV. Integración efectiva con otros sistemas de transporte público (metro-bus, tranvía-metro, tren-bus...).

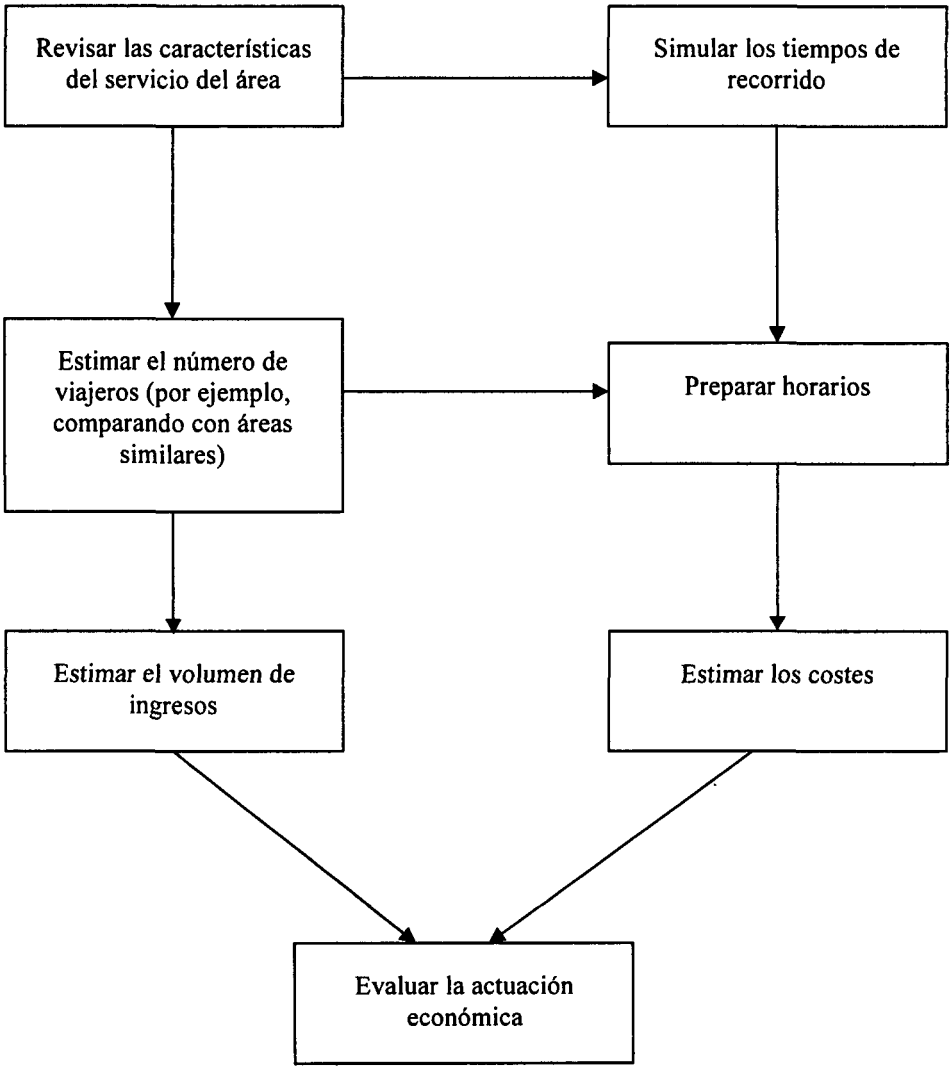
V. Paradas ajustadas a las necesidades de los diferentes segmentos de usuarios.

VI. Tarifas razonables, etc.

El procedimiento para la planificación de nuevas rutas de autobús puede ser el siguiente:

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Gráfico 2.2. PROCEDIMIENTO DE PLANIFICACIÓN DE RUTAS




Fuente: Transportation Research Board. Bus Route and Schedule Planning Guidelines. Washington D.C.

### 2.3.2. Disposiciones legales aplicables

La implantación de una nueva línea de transporte o la modificación de una ruta ya existente, no sólo depende de la voluntad de la empresa. Ya

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

hemos señalado que para poder ejercer la actividad de transporte público de viajeros, entre otros requisitos es necesario tener otorgada una concesión por parte de una Administración Pública.

Ya desde 1941 se recogió en la Ley de Bases de Ordenación Ferroviaria y de los Transportes por Carretera, que las concesiones de los servicios de transporte de viajeros se realizarían mediante un concurso público, adjudicándose a aquella empresa que presentara una mejor dotación tanto de material móvil como de instalaciones. Ello se haría desde la perspectiva de que un buen equipamiento supondría un buen servicio al usuario. Pero no sólo se valoraba el equipamiento, además se tenía en cuenta quién ofrecía las condiciones más ventajosas para el Ministerio de Obras Públicas (ente encargado de otorgar concesiones en ese momento), así como quién estaba dispuesto a explotar la concesión en un menor plazo, estableciéndose como límite máximo veinte años.

Además, para implantar una nueva línea debía tener el consentimiento previo de un organismo creado para, entre otros fines, estudiar los planes de instauración de nuevas rutas de transporte. Este organismo se denominaba Junta Superior de Ferrocarriles y Transporte por Carretera.

Unos años más tarde, en 1947, la Ley sobre Ordenación de los Transportes Mecánicos por Carretera, reafirma que es el Estado el que tiene la facultad de ordenar las líneas de transportes, y en este sentido es el que se responsabiliza de crear nuevos servicios, modificar los existentes, eliminar rutas, etc. consignándose para ello las indemnizaciones que procedan.

Además, desde este momento se reconocía que las concesiones eran únicas, es decir, se concedían en exclusiva salvo que pudiera demostrarse que el servicio no se prestaba adecuadamente y en las condiciones pactadas.

Pero también, desde 1947 se detectaron anomalías que todavía hoy en día tienen ocasión de presentarse y en determinados foros se exponen

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

cierto tipo de problemas que la propia ley intentaba corregir. Quizás el caso más común es la discutible actitud de determinadas empresas, que en los últimos años de concesión y ante la suposición de que la concesión le sea otorgada a otra empresa, con medios materiales más perfeccionados y con un coste de explotación menor, no renovaban el material móvil ni mantenían el resto del inmovilizado en adecuadas condiciones de utilización.

La LOTT, en 1987, prácticamente reafirma lo recogido en la normativa vigente hasta ese momento, es decir, tiene que haber una resolución administrativa que contemple la creación y el establecimiento de un nuevo servicio de transporte, acompañando al mismo un proyecto de prestación del servicio en el cual debería figurar el número de vehículos a utilizar, número de expediciones, ruta prevista, frecuencia de paso, puntos de parada, etc.

Todo ello debe tener el acuerdo previo de la Administración, que o bien por propia iniciativa, o bien a instancia de particulares, ha detectado demandas actuales o potenciales de un nuevo servicio de transporte.

Se mantiene el carácter de exclusividad de las concesiones, y sólo en el caso de evidentes razones de interés público, podrían otorgarse concesiones con itinerarios coincidentes.

En cuanto a la duración de las concesiones, ésta debe señalarse en el título concesional, teniendo en cuenta las características del servicio prestado. La LOTT especificaba que debía tenerse en cuenta los plazos de amortización, tanto de los vehículos como del resto de instalaciones. En su momento la LOTT fijaba un plazo que oscilaba entre los ocho y los veinte años, pero estos plazos no seguían la línea que, fundamentalmente, la normativa europea y el mundo empresarial entendía como óptima, ya que se tendía hacia un recorte considerable de estos plazos.

En el año 2000 y en atención a la nueva filosofía de las concesiones, se promulga el Real Decreto Ley 4/2000, de 23 de junio, de medidas urgentes de liberalización en el sector inmobiliario y transportes, en el cual

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

se expone que la duración de las concesiones "no podrá ser inferior a seis años ni superior a quince". La finalidad principal de este Real Decreto Ley era incrementar la competencia y mejorar la prestación del servicio.

En relación con esta modificación, y ante la preocupación de empresarios cuyas concesiones databan de hace bastantes años, el Ministerio de Fomento tuvo que salir al paso, para indicar que no se modificarían los actuales contratos concesionales, ni procedería al rescate anticipado de los mismos.

Por último, es interesante señalar que existe la posibilidad de unificar diferentes líneas y en consecuencia, diferentes concesiones, siempre que existan razones de interés público. De cualquier forma, el nuevo servicio que surge, al cual podemos llamar "servicio unificado", se debe considerar una nueva concesión, que tendrá una duración equivalente al tiempo que le restaba a las concesiones unificadas, pudiendo en todo caso la Administración, realizar modificaciones en las condiciones de explotación que estime conveniente con el objeto de prestar un mejor servicio.

### 2.3.3. Selección de la empresa operadora

La selección de la empresa operadora está sujeta a una serie de requisitos, algunos de ellos ya mencionados en epígrafes anteriores, y cuya exigencia está orientada a garantizar la igualdad de oportunidades en el acceso al mercado además de garantizar el cumplimiento de los requisitos estipulados en las condiciones de explotación del servicio.

La ley sobre ordenación de los transportes mecánicos por carretera de 1947, ya exigía a los interesados en prestar el servicio de transporte, que para concurrir a la adjudicación de la línea debían presentar un proyecto que contendría al menos, el número de vehículos a utilizar, la capacidad de los mismos, instalaciones adscritas a la explotación, plazos de amortización de los equipos, tarifas a aplicar, etc. Es de destacar que no se hacía referencia en ningún caso a cifras de ingresos y gastos o resultados previsionales.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En 1999, el Real Decreto 1830 modificó algunos artículos del ROTT, y se señala que para ejercer la actividad de transportista deben reunirse requisitos tales como honorabilidad, capacidad económica y capacitación profesional. Así se fija la cantidad de recursos financieros y económicos de los que debe disponer el transportista para poder concurrir al concurso, importe de las reservas, capital desembolsado, etc.

Además, el Ministerio de Fomento está capacitado para determinar condiciones de capacidad económica específica relativas a número mínimo de vehículos, medios materiales, garantía y solvencia de la empresa, etc. Podrá igualmente comprobar el adecuado estado financiero y la disposición de los recursos por parte de las empresas evaluando las cuentas anuales, fondos disponibles, préstamos, etc.

En principio, para otorgar concesiones de servicios regulares permanentes de viajeros, se debe seguir el procedimiento de concurso, que servirá de base al pliego de condiciones jurídicas, económicas, técnicas y administrativas aprobado por la Administración, y cuyo contenido principal se señalará en el siguiente epígrafe relativo al contrato de prestación del servicio.

Las empresas que deseen concursar deben presentar una fianza por importe igual al 2% de la recaudación anual prevista, que perderá en caso de no iniciar la actividad en el plazo establecido.

Además de las condiciones ya reseñadas, para poder optar a una concesión de esta naturaleza, las empresas deben cumplir otra serie de requisitos, entre los cuales destacamos los siguientes:

1. Ser una persona física o jurídica, no permitiéndose varias personas físicas conjuntamente, sociedades civiles o comunidades de bienes.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

2. Tener nacionalidad de algún país correspondiente a la Unión Europea, o bien, de algún país con un Tratado Internacional que dispense de este requisito.

3. Cumplir con las obligaciones fiscales (impuesto de actividades económicas declaración del IVA e impuesto sobre la renta o sociedades).

4. Cumplir con las obligaciones laborales y sociales, debiendo estar la empresa afiliada en situación de alta en el régimen de la Seguridad Social que corresponda, cotizando para sí misma (si se trata de empresarios autónomos) o para sus trabajadores.

En caso de incumplimiento, y dependiendo del requisito que se haya incumplido, la Administración podrá revocar la autorización o bien dejarla en suspenso hasta subsanar dicho incumplimiento.

## 2.4. CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

En el sector del transporte de viajeros por carretera se puede decir que no existen costes hundidos, es decir, costes irrecuperables[7], y ello hace que sea atractivo a las empresas que desean incorporarse al sector. Pero en este sector existen una serie de costes de congestión o medioambientales que obligan a la intervención de un regulador. Este regulador se ocupará además de garantizar un buen servicio de transporte.

En el transporte podemos hablar de dos tipos de competencia:

[7] Si finaliza el período de concesión de una línea de transporte de viajeros, la empresa siempre podrá vender su material móvil o instalaciones en el mercado de segunda mano, es decir, recuperará al menos una parte de su inversión, en consecuencia podríamos decir que estamos tratando con costes recuperables.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

a) Competencia ex-post, o competencia en el mercado, donde se permitiría la libre entrada y salida del mercado, y es el propio mercado el que determina los precios y la cantidad.

b) Competencia ex-ante, o competencia por el mercado, donde se compite por acceder al mercado, es decir, se compite en la fase de licitación o concurso de la concesión. En este tipo de competencia, la más habitual en el mercado de transporte de viajeros, los elementos del contrato juegan un papel fundamental y deben estar muy bien definidos.

### 2.4.1. Formalización y modificación del contrato

De la lectura de la normativa legal relativa al transporte, podemos señalar que el contrato de transporte de viajeros será aquel mediante el cual, una persona física o jurídica, titular de una empresa dedicada a la realización de transportes por cuenta ajena, se obliga en nombre propio y mediante un precio, a realizar, por cuenta de otra, las operaciones que resulten precisas para trasladar adecuadamente a una o varias personas, de un lugar a otro, mediante la utilización de vehículos de tracción mecánica que circulen por carretera.

Este tipo de contratos tiene una serie de características entre las que se pueden destacar las siguientes:

1. Consensual, ya que el contrato existe desde que se produce el consentimiento de las partes.

2. Bilateral, es decir, implica obligaciones recíprocas para las dos partes que intervienen en el contrato.

3. Oneroso, porque mientras que uno se obliga a prestar el servicio de transporte, el otro se compromete a pagar un precio.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Y si bien en principio podría entenderse que este tipo de contratos tiene las características de un contrato mercantil, es de señalar que el Código de Comercio en su art. 352 no sólo otorga esta consideración al transporte de mercancías, también incluye el transporte de viajeros.

En el sector del transporte, y reiterando lo expuesto en epígrafes anteriores, la explotación de rutas se hace en base al otorgamiento de una concesión, la cual se logra tras la licitación en un concurso público, asegurándose la competencia y con ello la mejora del servicio al cliente.

El ROTT señala que la prestación del servicio debe ser realizada por la empresa a la cual se le ha atribuido la concesión; ahora bien, también expone que si existen razones especiales que lo justifiquen, se puede decidir que la explotación se lleve a cabo a través de fórmulas de gestión interesada o sociedad mixta, tal como se prevé en la legislación relativa a los contratos de las Administraciones Públicas[8]. De igual forma, si la gestión indirecta resultara inadecuada, procederá la gestión pública directa del servicio.

El contrato debe estar basado en un pliego de condiciones jurídicas, económicas, técnicas y administrativas, en el cual se harán constar las siguientes circunstancias:

a) Los tráficos que pueden realizarse, es decir, la relación de localidades o núcleos de población diferenciados entre los que se realice el transporte.

b) Los itinerarios, que vendrán definidos por las carreteras por las que discurra el servicio.

[8] El art. 157 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, relativo a las modalidades de contratación señala que la modalidad para contratar servicios públicos puede ser a través de concesión, gestión interesada, concierto o sociedad de economía mixta.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

c) El calendario de prestación del servicio y el número de expediciones o viajes a realizar.

d) El número mínimo de vehículos que se asignarán al servicio.

e) Instalaciones consideradas necesarias.

f) El régimen tarifario.

g) Los plazos de amortización del inmovilizado, así como la obligación de sustitución al final de la vida útil.

h) Plazo de la concesión.

i) Otras circunstancias consideradas importantes para la ejecución del servicio.

Todos estos extremos señalados con anterioridad pueden clasificarse de la siguiente forma:

1. Condiciones esenciales: deben ser respetadas y no se pueden introducir modificaciones en las mismas. Tal es el caso de los tráficos, itinerario o la duración de la concesión.

2. Condiciones con carácter de requisito mínimo: pueden ser mejoradas por las diferentes ofertas presentadas, y manteniéndose al menos el mínimo fijado en el pliego de condiciones. Así tenemos el número de vehículos asignados, plazas ofertadas, expediciones o viajes a realizar, etc.

3. Condiciones con carácter orientativo: que se podrán modificar si el concursante la considera conveniente, por ejemplo, horarios

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

plazos de amortización, instalaciones adscritas, etc. siempre que en el pliego de condiciones no se le haya otorgado otro carácter.

Una vez se adjudique la concesión, el titular de la misma deberá acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos. A continuación se publicará en el Boletín Oficial del Estado la adjudicación definitiva.

Cuando la concesión concluya por el transcurso del tiempo o cualquier otra causa, la Administración podrá realizar las modificaciones que considere oportunas sobre el proyecto originario, siempre que no afecte a aspectos fundamentales, en cuyo caso se tramitará como un nuevo servicio.

La administración pública puede realizar modificaciones a instancia del concesionario, e incluso de los propios usuarios, relativas a ampliaciones, reducciones o sustituciones de itinerario y tráficos, aunque para ello se debe mantener el equilibrio económico de la concesión, es decir, no debe existir variación sustancial en los resultados económicos de la explotación.

Pero las concesiones también pueden ser modificadas por el concesionario. Para ello debe estar expresamente recogido en el documento concesional, suponer una mejora del servicio y ser aprobado por la Administración. En este último caso, si se trata del concesionario quien solicita la modificación, debe presentar una memoria justificativa de la propuesta realizada, donde además de los datos relativos al desarrollo del servicio que se pueden ver modificados (viajeros, itinerarios, tráficos, etc.), debe incluir la repercusión en las cifras económicas (tarifas, gastos de explotación, ingresos por recaudación, etc.)

### 2.4.2. Extinción del contrato de transporte. Causas.

Por último y para concluir el presente capítulo, analizaremos las causas que pueden motivar que una concesión se extinga, así como los efectos que lleva aparejado, y que de la lectura de los anteriores epígrafes y

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

de las características de la concesión, podemos indicar como efecto más inmediato, el cese de toda actividad por parte de la empresa, al menos en los tráficos correspondientes al título concesional extinguido.

Ya en 1844, el Gobierno español dictó una Real Orden, que aunque regulaba el transporte ferroviario, señalaba la posibilidad de rescatar las líneas de transporte.

Posteriormente, en la Ley de Bases de Ordenación Ferroviaria y de los Transportes por Carretera de 1941, se indicaba que "la Administración se reserva el derecho al rescate anticipado de las condiciones con cuanto a ellas esté afecto, con arreglo a las normas que serán fijadas en los pliegos de condiciones".

Pero ¿qué puede motivar el rescate de una concesión por parte de la Administración?.

Tal vez la causa más obvia sea el incumplimiento de las condiciones fijadas para la explotación del servicio. Este motivo se señalaba desde la regulación normativa de 1941, indicando además que este hecho daría lugar a posibles sanciones.

Pero además, el artículo 95 del ROTT señala otros motivos que provocan la extinción de la concesión, enumerados a continuación:

1. Por el transcurso del tiempo por el que hubiere sido otorgada.

2. Por declararse caducada.

3. Por muerte del empresario individual o extinción de la empresa gestora del servicio, salvo que se produzca una transmisión de la concesión en los términos de la Ley.

4. Por quiebra o suspensión de pagos del concesionario, declaradas judicialmente que imposibiliten la prestación del servicio.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

5. Por suspensión del servicio o rescate del mismo por razones de interés público mediante la indemnización que corresponda legalmente.

6. Por renuncia del concesionario.

7. Por mutuo acuerdo entre la Administración y el concesionario.

8. Por pérdida de los requisitos necesarios para el otorgamiento y mantenimiento de la concesión, en los términos legalmente previstos.

9. Por unificación de otras concesiones.

10. Por incumplimiento de obligaciones de carácter fiscal, laboral o social.

11. Por aquellas causas que se establezcan expresamente en el título concesional.

La Administración también puede declarar la caducidad de la concesión por diferentes motivos, entre los cuales podemos destacar el abandono del servicio sin causa justificada, o el incumplimiento grave y reiterado de las condiciones de explotación del servicio. Esto conllevara además la inhabilitación por un período de tiempo del concesionario.

En la legislación se recoge también la posibilidad de un rescate temporal de la concesión en determinados casos, como insolvencias del concesionario, abandonos, interrupciones o notorio mal funcionamiento en la prestación del servicio. En este caso la administración asumiría la dirección y explotación del servicio con los medios de la empresa, en un plazo máximo de seis meses. En este caso, los resultados económicos continuarán imputándose a la empresa.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Al finalizar el plazo de la concesión, el servicio debe revertir a la Administración, quedando a favor del concesionario saliente, los bienes e instalaciones que aportó en su día para la explotación del servicio.

Como señalábamos anteriormente, el rescate de la concesión lleva aparejada la correspondiente sanción que vendrá dada en función de la repercusión social, la intencionalidad, el daño causado o el número de infracciones cometidas, entre otros extremos.

A continuación, y en el menor plazo de tiempo posible, se deberá convocar un nuevo concurso público para otorgar la concesión, pudiendo gestionarse directa o indirectamente el servicio por la Administración. Además, si fuera necesario, se pueden utilizar tanto los medios materiales como humanos con que venía prestándose el servicio hasta el momento, asumiendo los resultados económicos de la explotación. Por la utilización de estos recursos deberá indemnizarse al concesionario, salvo que este hecho venga motivado por incumplimiento o renuncia de dicho concesionario.

De cualquier forma, es importante indicar que según la propia LOTT, las concesiones administrativas de servicios públicos regulares permanentes de transporte de viajeros por carretera, así como los vehículos e instalaciones a ellas destinados, no podrán ser objeto de embargo, independientemente de que pueda ser intervenida la explotación o embargada una parte de la recaudación.

Esto puede provocar, en ocasiones, el incumplimiento de determinadas obligaciones, entre las cuales podríamos citar las de orden fiscal o social, al saberse la empresa libre de este tipo de medidas coercitivas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# CAPÍTULO

# 3

# NORMATIVA CONTABLE DEL SECTOR DEL TRANSPORTE POR CARRETERA

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Una vez se ha profundizado en el concepto y marco de actuación de las empresas de transporte, así como en la normativa jurídica aplicable, nos hemos detenido en su tipología, para profundizar en las especificidades de las empresas de transporte terrestre en particular.

En este sentido, hemos analizado aspectos tales como la normativa internacional, nacional o autonómica que les atañe, las modalidades y los aspectos relativos a la propia prestación del servicio. Entre estos últimos podemos destacar los modelos de gestión, el seguimiento y control de la actividad desarrollada, los requisitos para la fijación de precios, la determinación y adjudicación de líneas de transporte, así como la formalización, modificación o extinción del contrato de servicios.

En consecuencia, después de analizar el entorno en el cual desarrollan su actividad, observaremos cómo han de reflejar la información

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

económica emanada del desarrollo de su actividad y en consecuencia cómo se debe organizar su sistema de información contable, para transmitir posteriormente esta información a los agentes económicos interesados, entre los cuales podemos citar, siguiendo al profesor Saez Torrecilla (1991: 237-238) tanto a los responsables de la gestión como a terceras personas entre los cuales cabe citar a los socios de la empresa, las entidades bancarias, los trabajadores, los proveedores, la Administración Pública, e incluso, los propios usuarios.

Para ello realizaremos un breve estudio descriptivo de los modelos de información contable aplicables a este tipo de empresas, relatando los antecedentes en esta materia y el estudio de la normativa contable específica que se ha de aplicar tanto en España como en determinados países del continente europeo que han desarrollado normativa específica para este sector.

## 3.1. ANTECEDENTES: DÉCADA DE LOS 60 A LOS 80

Si atendemos a los orígenes de la contabilidad en España, coincidimos con Tua J. y López J.L. (1983: 1) cuando afirman que "España se incorporó con cierto retraso al proceso de industrialización y de desarrollo económico. Como consecuencia, la Contabilidad no alcanzó un auténtico peso específico hasta los primeros años de la década de los setenta, en los que se publicó el Plan General de Contabilidad".

Si bien es cierto que con anterioridad a esta fecha, tanto personas como Organismos de carácter privado publicaron planes de cuentas que no tuvieron ni aceptación generalizada, ni aprobación por parte del Ministerio de Hacienda[1], éste con fecha 24 de febrero de 1965 publica una Orden mediante la cual crea 20 comisiones de trabajo así como la Comisión Central

[1] Entre ellos, podemos destacar un documento de 1924 relativo a cuentas uniformes bancarias, mediante el cual se pretendía una normalización contable de este sector. Más tarde, en 1962, aparece el Plan de Contabilidad del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Ninguno de ellos fue sancionado por el gobierno.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

de Planificación Contable, cuyo objetivo era elaborar planes de cuentas para diferentes sectores económicos de forma independiente, pero se llegó a la conclusión de que era casi imposible, al comprobar que cada comisión utilizaba diferentes criterios de valoración, principios generales, denominación y definiciones de cuentas.

Hasta ese momento, las características de la contabilidad en España son las siguientes (Tua y López, 1983):

a. Ausencia de cuerpos normativos de carácter general.

b. Predominio de la contabilidad de carácter fiscal.

c. Regulación jurídico – mercantil encaminada a ordenar los aspectos formales de la Contabilidad, pero con olvido de los aspectos sustanciales.

d. Escasa preocupación de la regulación bursátil por la información económico-financiera al inversor.

Fue entonces cuando se decidió seguir el modelo francés, es decir, promulgar primero un plan general de contabilidad y a partir de éste, elaborar adaptaciones sectoriales del mismo, de forma que recogieran las problemáticas específicas de cada sector económico. Podemos decir, por tanto, que el sistema de armonización contable seguido tuvo un claro carácter público, ya que fue un organismo público el que se encargó de promulgar esa normativa contable, si bien se apoyó en expertos contables vinculados al sector privado.

La Comisión Central de Planificación Contable, formada por profesores universitarios, profesionales, representantes de los Colegios de Economistas, Titulares Mercantiles y de los Institutos de Censores Jurados

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

de Cuentas, comenzó a trabajar hasta que en febrero de 1973 se aprueba por parte del Ministerio de Hacienda el Plan General de Contabilidad (PGC).

Tal como hemos mencionado anteriormente, este texto debe ser adaptado mediante desarrollos sectoriales a unidades económicas productivas comprendidas en diferentes sectores de actividad. Cubillo, C. (1986: 25) señala que "las tareas propias de las adaptaciones se inscriben en el marco de una técnica muy depurada, puesto que los desarrollos sectoriales, además de contemplar los condicionantes de los sectores afectados y de las empresas incluidas en ellos, deberán subordinarse a los principios en que se inspira el P.G.C. y, en cuanto sea posible, a sus mismas reglas. Respetar esa subordinación es muy importante para no quebrar la esencia de la normalización y para conseguir la información comparable y agregable que se persigue obtener con la aplicación del P.G.C.".

Obviamente, estas adaptaciones sectoriales que se van realizando no pueden ser entendidas como planes específicos o particulares de esos sectores, sino desarrollos del propio Plan General de Contabilidad[2]. Estas adaptaciones de ese primer plan fueron responsabilidad del Instituto de Planificación Contable, organismo creado en 1976, dependiente del Ministerio de Hacienda.

Este organismo era consciente, y así se recoge en el apartado 11 de la Introducción del P.G.C. 73, de la tarea pendiente que tenía de establecer normas específicas para empresas de determinados sectores de actividad. Ello viene originado como consecuencia de aspectos particulares como la estructura de las inversiones, el origen de la financiación, las condiciones de la misma, el período medio de maduración, etc. provocando en ocasiones incluso, que las valoraciones sean objeto de un tratamiento especial.

[2] En Francia, las adaptaciones sectoriales que se hicieron de su Plan General de Contabilidad se denominaron "planes profesionales".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Cubillo, C.(1986: 44) señala que "formular las normas de adaptación no es una tarea fácil ya que el contenido debe ajustarse tanto a la terminología como a la estructura y a las ideas conceptuales y a las reglas técnicas del P.G.C. ya que "cualquier desviación sustantiva entre ambos textos produciría una especie de quiebra en la normalización contable con su repercusión evidente en el propio contexto de la información económica". Esto obliga al conocimiento profundo de las características del sector en general y de las empresas en particular, además de mostrar una cierta coherencia a la hora de crear cuentas específicas con sus correspondientes definiciones. De igual forma, deben ser revisados los modelos de cuentas anuales y los criterios de valoración al objeto de ajustar, si fuera necesario, la información contable que las empresas deben suministrar.

Bajo esta línea de actuación, se fueron aprobando adaptaciones sectoriales entre las que podemos citar las de empresas del sector eléctrico (1977), sociedades concesionarias de autopistas de peaje (1977), casinos de juego (1978), fabricación de automóviles (1980), fábricas de cementos (1980), inmobiliarias (1980), centros de asistencia sanitaria (1981), etc.

Con la entrada en 1986 de España en la Comunidad Económica Europea se plantea la necesidad de adaptarse a las Directivas de la CEE en materia de sociedades, observándose la necesidad de modificar el plan contable aprobado en 1973, proyectando un nuevo plan que conquistara un elevado nivel de autonomía respecto de la normativa fiscal, pudiendo, en ocasiones, incluso contradecir estas normas.

Aún así, durante 1986 vio la luz la adaptación del P.G.C. a los club de fútbol y en 1987, concretamente en junio de ese año se aprueban las normas de adaptación del P.G.C. a las especiales características de las empresas de transporte terrestre, aplicable a partir del primer ejercicio económico iniciado después del 31 de diciembre de 1987, el cual analizaremos en epígrafes posteriores más detenidamente.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Tres años más tarde, en diciembre de 1990, se publica el Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que a diferencia del aprobado en 1973, y siguiendo lo establecido en un Real Decreto Ley de 1977, debe implantarse de forma progresiva y tendrá carácter obligatorio para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.

En este nuevo texto se recoge expresamente que "con carácter transitorio, se determina la aplicación del contenido de las adaptaciones sectoriales del antiguo P.G.C. de año 1973, en la medida en que las normas de dichas adaptaciones no se opongan a lo establecido en la Ley citada anteriormente y en el presente Real Decreto".

Como quiera que no ha sido publicada una nueva adaptación sectorial a las empresas de transporte terrestre, entendemos que esta transitoriedad continúa vigente.

## 3.2. ADAPTACIONES CONTABLES AL SECTOR DEL TRANSPORTE EN LOS PRINCIPALES PAÍSES EUROPEOS

Ciertamente, y a pesar de la considerable regulación normativa a la que se ven sometidas las empresas de transporte, tanto terrestres, como marítimas o aéreas, podemos afirmar que en Europa el desarrollo normativo contable para este tipo de empresas es bastante escaso.

En este sentido, sólo cabe destacar una adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad francés, una ordenanza de la Confederación Helvética y un convenio nacional adoptado por el Ministerio de Transporte Italiano sobre el balance de las empresas de transporte y la IV Directiva de la CEE.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En otros países como Alemania, Bélgica o Gran Bretaña, por citar algunos, la normativa contable aplicable a las empresas de transporte es la misma que para la generalidad de sectores productivos.

### 3.2.1. Plan General Francés de Contabilidad

El actual Plan General Francés de Contabilidad fue aprobado en el año 1982[3], si bien fue completado y modificado en diciembre de 1986.

En este plan, al tratar la sección de "Disposiciones Generales" y más concretamente la subsección de "Armonización Contable", se expone que las necesidades de adaptación exigidas por la estructura o actividad peculiar de las empresas conducen, partiendo de normas comunes, al establecimiento de:

1. planes profesionales que tienen en cuenta las disposiciones contables profesionales;

2. planes de empresas elaborados a partir de las disposiciones del Plan Contable general y de los planes profesionales;

3. planes particulares, que pertenecen al sector público.

Estos planes profesionales, según se estipula en la propia Orden, se pueden recoger en guías contables profesionales que contengan los problemas particulares de la profesión, así como las soluciones contables tomadas, consejos sobre la teneduría de libros, organización de las cuentas, etc.

[3] En Francia, los primeros movimientos de normalización contable surgieron en 1880, pero fue en 1935 cuando se recoge en el derecho francés las primeras notas sobre normalización contable. En 1942 se aprobó un primer plan que nunca llegó a ponerse en práctica, y fue en 1947 cuando se aprobó el que se consideró primer plan contable en Francia, con importantes influencias en países como Bélgica, Portugal, España e Italia. Este plan fue mejorado en 1957 manteniéndose en vigor hasta la promulgación del actual.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En el caso específico del transporte, desde 1970, los responsables de las empresas de transporte y otras actividades auxiliares del sector, tenían a su disposición una guía contable profesional que despertó un gran interés, especialmente por la eficaz ayuda que suponía para la aplicación de la contabilidad de este tipo de empresas.

Este primer trabajo sobre empresas del sector del transporte fueron los resultados de dos Comités profesionales de normalización contable, formados por miembros destacados tanto del transporte de mercancías como del transporte de viajeros. Fue durante trece años, la guía contable utilizada por las pequeñas empresas francesas de transporte por carretera.

En 1983, una vez se ha modificado el Plan Contable General y con el objetivo de adaptarse a las disposiciones comunitarias recogidas en la citada reforma, el Consejo Nacional de Contabilidad emite una notificación relativa al Plan Contable profesional para las empresas de transporte terrestre de viajeros, de mercancías y de actividades auxiliares de transporte.

Tal como se señala en la introducción de la citada guía "el nuevo plan contable general ha sido concebido con el objetivo de dar una imagen fiel de la situación y de las operaciones de la empresa, cumpliendo con los principios de prudencia y las reglas de regulación y de sinceridad[4].

Con este documento se pretende tener una guía contable adaptada a las particularidades del sector, una ayuda para la elaboración de las cuentas anuales, normalización tanto de cuentas como de métodos e impulso en mejorar la gestión de las empresas para un estudio racional de los datos de la contabilidad.

[4] En el Plan General Francés de Contabilidad se recogen estos mismos principios, señalando que "la prudencia es la apreciación razonable de los hechos con el fin de evitar el riesgo de transferir, al futuro, incertidumbres presentes susceptibles de gravar el patrimonio y los resultados de la empresa. La regulación es la conformidad con las reglas y los procedimientos en vigor. La sinceridad es la aplicación de buena fe de estas reglas y procedimientos en función del conocimiento que los responsables de las cuentas deben tener normalmente de la realidad y de la importancia de las operaciones, acontecimientos y situaciones.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Ahora bien, si comparamos el Plan General Francés de Contabilidad con la Guía Contable Profesional de los Transportes podemos observar cómo existe una gran similitud entre ambos cuadros de cuentas, especialmente en las cuentas de los grupos 1 á 5 o cuentas de balance, limitándose a pequeñas diferencias, que vienen dadas especialmente en el desarrollo de algunas cuentas.

Así, por ejemplo, en la *Clase 1: Cuentas de capitales*[5], figura una nueva cuenta destinada a los derechos de entrada en las sociedades cooperativas, aunque ciertamente podríamos afirmar que no tiene porqué ser una cuenta específica del sector del transporte. Tal vez sería más exclusiva del sector la *cuenta 134*, que el plan denomina como "*Subvenciones de inversión emparejada por unas condiciones de contrato para un servicio público específico*", desglosando la misma en función de si la subvención proviene del Estado, regiones, departamentos, municipios, empresas públicas, empresas privadas, etc.

En la *Clase 2: Cuentas de inmovilizaciones*, podría destacarse la creación o utilización de la *cuenta 217: Material de transporte* de explotación, en la cual se incluyen como subcuentas los vehículos de mercancías, remolques y semi-remolques, contenedores, elevadores, transporte de viajeros, vehículos comerciales y de turismo, etc. Con respecto a estas cuentas, la Guía contable señala que su funcionamiento es similar al resto de las cuentas de inmovilizado material, pero que se han de reflejar en el balance en un epígrafe específico.

En la *Clase 3: Cuentas de existencias y en curso*, la única diferencia en el Plan profesional con respecto al general es el desglose de la *cuenta 321: Materias consumibles*, en la cual se incluyen carburantes, lubricantes, neumáticos y piezas de recambio. La Guía contable no hace ninguna otra aportación especial para las empresas del sector y podemos afirmar que tal

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

vez éste podría ser uno de los grupos donde más especificidades pueden existir con respecto a la generalidad de las empresas, al existir elementos como los bonos o abonos de transporte, susceptibles de ser inventariados, cuya adquisición no supone la compra de un producto concreto sino más bien, el derecho a poder utilizar o disponer de un determinado tipo de servicio.

Mientras, las cuentas de la *Clase 4: Cuentas de terceros* y de la *Clase 5: Cuentas financieras*, no reflejan ninguna diferencia entre el plan general y la adaptación profesional; ello se debe a que la Comisión técnica responsable de la redacción de esta adaptación sectorial, entendió que las cuentas recogidas en el Plan General Francés de Contabilidad, podían recoger de forma adecuada la problemática de las empresas de transporte en materia de deudores y acreedores, así como en temas relacionados con las cuentas financieras.

Resulta previsible que sea en las cuentas de la *Clase 6: Cuentas de cargas*, donde se efectúa un desglose de las cuentas atendiendo a la compra y gastos en elementos propios del transporte como combustibles, lubricantes, etc. Así , por ejemplo, en la *cuenta 602 Compras almacenadas – Otros aprovisionamientos*, aparecen subcuentas referidas a compras de carburante, de lubricante, de neumáticos o de piezas de recambio. Esta misma distinción se utiliza para la *subcuenta 6068 Otras materias y suministros*.

En cambio, en la *cuenta 611 Subcontratación general*, perteneciente al subgrupo de *Otros servicios exteriores*, la distinción se hace atendiendo a la tipología del servicio prestado; así se desagrega en servicios provenientes de transporte de viajeros, de mercancías, fletes, alquiler de coches u otros servicios. También la *cuenta 616 Primas de seguros*, tiene en cuenta los seguros propios de las empresas de transporte tales como seguros de

[5] Podríamos traducirlo como en el Plan General de Contabilidad español, es decir "Grupo 1: Financiación básica", pero hemos preferido mantener la traducción realizada por Fernández y Mallo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

mercancías transportadas, seguros de viajeros, de elementos de transporte u otros servicios asegurables.

Dentro de las cuentas de la *Clase 7: Cuentas de productos*, podemos resaltar el desglose que se hace de las *cuentas 706 Prestaciones de servicios* y *707 Ventas de mercancías, embalajes y materiales y suministros consumibles*. En la primera realiza una subdivisión atendiendo al servicio prestado por la empresa (transporte de viajeros, de mercancías, fletes, alquiler de vehículos, etc.) mientras que en la segunda observa elementos que si bien son destinados al consumo por parte de la empresa, son susceptibles de ser vendidos (combustible, lubricantes, neumáticos, piezas de repuesto, etc.).

Para finalizar con el cuadro de cuentas, es de destacar la utilización en la Guía contable del transporte de una serie de cuentas que enmarcadas dentro de la *Clase 8: Cuentas especiales*, se destinan a:

1. Recoger compromisos de operaciones cuya posible ejecución puede modificar el patrimonio de la empresa.

2. Cuentas que se utilizan eventualmente para situaciones derivadas de la consolidación de balances o resultados.

3. Contabilizar cesiones de mercancías o prestaciones de servicios entre establecimientos de una misma empresa que tienen contabilidades autónomas.

La Guía contable profesional de los transportes recoge además una segunda parte destinada a los "documentos de síntesis", "cuadros de gestión" y "problemas de orden general del sector del transporte".

Los "documentos de síntesis" no es más que las Cuentas Anuales de la empresa, dentro de las cuales se incluye el balance, la cuenta de pérdidas y

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

ganancias y el anexo cuya elaboración es muy similar al resto de las empresas.

Dentro de los "cuadros de gestión" se incluye el cuadro o tabla de saldos intermedios de gestión, el de capacidad de autofinanciación y el cuadro de financiamiento.

Por último, dentro de lo que se denomina "problemas de orden general del sector del transporte" se incluye el análisis de determinado tipo de amortizaciones, las operaciones de leasing, embalajes, litigios y subcontrataciones. Además, al final del documento se recoge el tratamiento de una serie de problemáticas más específicas del transporte, entre las que cabe citar los contratos de reembolsos, las cooperativas de empresas de transporte, el alquiler de vehículos, los transitarios, viajeros, etc.

Estas son las principales características diferenciadoras de este plan profesional o sectorial del transporte, con respecto al plan general francés de contabilidad, pero es importante aclarar que la adaptación no deroga las disposiciones generales del plan contable relativas a principios de base, nomenclaturas de cuentas o documentos de síntesis.

### 3.2.2. Otras adaptaciones

Tal como se ha señalado en el capítulo anterior, en muchos de los países europeos se le da una preponderancia especial al transporte ferroviario, dejando relegado a un segundo plano, los transportes por carretera. Esta puede ser quizás la causa de que no se haya encontrado normativa contable específica para este sector.

De entre la documentación obtenida, señalaremos una ordenanza suiza y un convenio italiano. Ninguno de ellos ofrece una adaptación del plan contable a las especiales características de las empresas de transporte, sino que se limitan a señalar la normativa que se debe cumplir en la

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

realización de operaciones económicas con el consecuente reflejo contable, así como en la elaboración de determinados documentos como el balance o los informes de gestión.

### 3.2.2.1. Italia

Tal como se ha indicado, en Italia existe un Convenio Nacional sobre "el balance de la empresa de transporte y la IV Directiva de la CEE" elaborado por asociaciones profesionales del transporte[6] y con el beneplácito del Ministerio de Transporte y la Navegación italiano. Este convenio fue presentado en la región de la Toscana en el año 93 por un asesor del transporte en esta región.

En este documento se reconoce la necesidad de ajustar la contabilidad de las empresas del sector del transporte a la IV Directiva de la CEE. Según éste, si bien su aplicación presentará problemas de adaptación, es también una oportunidad única tanto para la armonización contable a todos los niveles, empresas, entes locales, regionales y estatales, como para la plena integración de la normativa financiera entre empresas públicas y privadas.

Entre los objetivos principales figura el de unificar los criterios de redacción del balance empresarial, con el fin de garantizar la máxima uniformidad de los datos y la plena comparabilidad del resultado de explotación de la empresa. Esto puede verse obstaculizado al transferir las competencias del transporte público local a las regiones autónomas italianas, debiéndose imponer un proceso en el sector que vaya definiendo con carácter vinculante, las líneas generales de compatibilidad y coherencia de los datos contables de las empresas.

[6] Estas agrupaciones fueron la Asociación Nacional de Concesionarios de Autoservicios (ANAC), la Federación Nacional de Empresas de Transporte (FENIT) y la Federación Nacional de Transporte Público Local (FEDERTRASPORTI).

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Estos objetivos de normalización, compatibilidad, coherencia, etc. deberían verse reflejados en un documento que, similar al Plan General Francés de Contabilidad, indique cómo debe ser representada la información contable de las empresas del sector del transporte. El documento al cual hemos tenido acceso no recoge información adicional respecto a los balances correspondientes a empresas de cualquier otro sector económico, limitándose a indicar las especificidades y características que debe reunir cualquier balance de situación.

### 3.2.2.2. Suiza

Según la nueva Constitución suiza, de abril de 1999, Suiza es una Confederación compuesta de 26 cantones que gozan de cierta autonomía y que ejercen todas las competencias que no corresponden a la Confederación. Esta sólo puede intervenir en los ámbitos que le atribuye la propia Constitución. En caso de conflicto entre una norma federal y una norma cantonal, la primera prevalecerá sobre la segunda en tanto en cuanto ha sido promulgada dentro de los límites de las competencias federales.

En el año 1995 se publicó por parte del Departamento de Medio Ambiente, Transportes, Energía y Comunicación (DETEC), una ordenanza relativa a la contabilidad de las empresas concesionarias de transporte, posteriormente modificada en marzo de 1999.

De dicha ordenanza, que comprende 5 capítulos, podemos destacar lo recogido en el capítulo 1, relativo a Disposiciones generales, en el cual se indica que las empresas de transporte, además del informe de gestión que debe cumplimentar cualquier sociedad anónima, debe completar un anexo, que ha de ser remitido a la Oficina Federal, en el cual se debe reflejar, entre otra, la siguiente información:

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

a) Cuenta real de explotación, incluyendo una contabilidad analítica de la explotación conforme a lo recogido en el capítulo IV de esa misma ordenanza.

b) Informe sobre las cuentas de inmovilizado y amortización del mismo.

c) Constitución y/o disolución de reservas.

d) Importe, condiciones, intereses y año de reembolso de los compromisos a largo plazo.

e) Ventas y cesiones de terrenos.

f) Valores asegurados de las instalaciones y los vehículos.

g) Propuesta de distribución de resultados, etc.

Tal como hemos indicado, el Capítulo IV se dedica a la contabilidad analítica, que se compone de cuentas de clases de coste, centros de coste y centros de beneficios. La oficina federal facilita documentos ilustrativos, que sirven como ejemplo , entre los cuales incluye una cuenta real y dos cuentas previsionales, una a corto y otra a medio plazo, si bien se pueden utilizar otros documentos basados en otro sistema de contabilidad analítica, siempre que sea aprobado con anterioridad por la oficina federal.

Tal como señala el artículo 13 de esta ordenanza, el objetivo de la contabilidad analítica es planificar la producción, asegurar esta producción de una manera económica, asegurar el control y determinar la indemnización por el servicio, que se hace, como norma general, por línea.

Al final del documento se presenta un cuadro donde se reflejan los porcentajes mínimos y máximos, así como el número de años durante los

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

cuales puede amortizarse el inmovilizado, otorgando a esta ordenanza un marcado carácter fiscal.

## 3.3. ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1973

En atención a lo recogido en el apartado 11 de la Introducción del Plan General de Contabilidad español, aprobado en 1973, y tal como se ha señalado anteriormente, la Comisión Central de Planificación Contable se comprometía a, una vez elaborados y aprobados los trabajos sobre documentos consolidados, mecanización y desarrollo de la contabilidad analítica, establecer normas específicas destinadas a las empresas de los sectores de actividad económica que lo precisen, en armonía con las disposiciones que se dicten sobre aplicación del Plan.

En este sentido, en junio de 1987 se publicó una Orden por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de Transporte Terrestre.

Este texto era de aplicación a partir del primer ejercicio que se iniciara después del 31 de diciembre de 1987 e iba destinado a las empresas de transporte de viajeros por carretera, transporte urbano de viajeros, transporte de mercancías por carretera, agencias de transporte, empresas de alquiler de vehículos, así como otros intermediarios del transporte.

### 3.3.1. Razones y fundamentos de la Adaptación

Un grupo de expertos contables, al amparo del desaparecido Instituto de Planificación Contable, fueron los encargados de formular las normas de adaptación a las empresas de transporte. Para ello estudiaron aquellas problemáticas que de una forma más específica afectaban al sector, de forma que se pudiera elaborar un texto habilitado para recoger los hechos contables

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

acontecidos en el sector, respetando siempre los principios, la estructura y sistemática del Plan General de Contabilidad.

Obviamente, entre sus pretensiones se señala que al final del ejercicio se pueda ofrecer la información que han de contener las cuentas anuales a todos aquellos sujetos interesados en la información contable. Pero se ha de realizar respetando las características del Plan General de Contabilidad, recogidas en el apartado 19 del mismo, y en el cual señala que el Plan ha de ser, entre otras circunstancias, abierto y flexible.

Se indica en la Introducción de la adaptación, cómo actuar ante la posibilidad de que concurran varias actividades con adaptaciones sectoriales diferentes. En este caso, se ha de hacer un estudio profundo por parte del experto contable para que éste indique cuál es la solución más adecuada. Para ello, y partiendo de un único plan contable, es necesario enlazar dos o más adaptaciones sectoriales, de forma que se obtenga un solo texto. Esta conciliación debe abarcar, por un lado el cuadro de cuentas y las relaciones contables y por otro la estructura de las cuentas anuales.

La adaptación también contempla la dimensión heterogénea de las empresas adscritas al sector del transporte, en las cuales la demanda de información dependerá entre otros aspectos de su dimensión. A tal fin, adjunta para las empresas de reducido tamaño, un cuadro de cuentas reducido, simplificando las cuentas, incluso a nivel de subgrupo, pero que mantenga la estructura del plan.

Por último, en cuanto a las características de la adaptación se refiere, y debido a la influencia de normas fiscales sobre la redacción y aplicación del mismo, se señala que "la aplicación del Plan General de Contabilidad debe conducir a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las empresas. Por tanto, cuando esta finalidad pueda ser modificada por aplicación de normas fiscales es aconsejable que las empresas incluyan en el anexo

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

información suficiente sobre la proporción en que, por el motivo indicado, haya sido afectado el cálculo del resultado del ejercicio".

En aplicación del Real Decreto por el cual se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1990, la adaptación sectorial seguirá siendo aplicable "en la medida en que las normas de dichas adaptaciones no se opongan a lo establecido en el nuevo plan". Si bien esta norma tenía un carácter transitorio, el hecho de que aún no se haya publicado una nueva adaptación a las empresas de transporte otorga a este precepto carácter de vigencia.

### 3.3.2. Aspectos sobresalientes de la adaptación

En cuanto a los aspectos más sobresalientes de la adaptación, hemos de señalar que las principales aportaciones con respecto al Plan General de Contabilidad se basan en incorporaciones de determinadas cuentas específicas al cuadro de cuentas así como a las respectivas definiciones y relaciones contables. Son cuentas propias del sector del transporte como canceladoras de títulos de viajes, sistemas de ayuda a la explotación, motores, centros de lavado, etc.

También es de destacar la eliminación de todas aquellas cuentas con un vencimiento a medio plazo. En el momento de publicación de la adaptación, estaban avanzados los trabajos sobre el nuevo Plan General de Contabilidad para acomodarlo a la IV y VII Directiva de la CEE. Es notorio que en el vigente plan se ha suprimido el vencimiento a medio plazo, optando por separar únicamente entre corto y largo plazo. Este aspecto también se manifiesta en la incorporación de cuenta como "Titular de la explotación" recogidas posteriormente en el Plan General de Contabilidad de 1990.

En cuanto a las cuentas anuales, podemos afirmar que, en general, no existen diferencias entre el Plan General y su adaptación. La elaboración del

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

balance, cuenta de explotación o pérdidas y ganancias así como el anexo ha de seguir las instrucciones apuntadas en el plan y la propia adaptación. Lo mismo ocurre con el cuadro de financiamiento y los criterios de valoración, si bien a la hora de detallar las pautas para valorar el inmovilizado y más en concreto los vehículos y elementos complementarios del transporte indica que han de tenerse en cuenta las incorporaciones que se hayan producido en los mismos o los trabajos correspondientes, siempre que supongan modificación en la estructura, ampliación de la capacidad o una mejora técnica.

En cuanto a las amortizaciones de este tipo de inmovilizado, subraya que se deberán tener en cuenta aspectos tales como la antigüedad del vehículo, kilometraje, tipo de recorrido (urbano, interurbano...), etc.

Si hacemos un examen más detenido por grupos de cuentas, observaremos que las modificaciones dentro de las denominadas cuentas de balance son mínimas, presentando las innovaciones más interesantes dentro del *grupo 6 Compras y gastos por naturaleza* y *grupo* y *7 Ingresos por naturaleza*[7].

Así, en el *grupo 1.Financiación básica*, sólo sería destacable la ya citada cuenta "Titular de la explotación" destinada a recoger las retiradas de fondos realizadas por los transportistas en el caso de empresas individuales.

Dentro del *grupo 2.Inmovilizado*, podemos resaltar el desglose y/o adición que se hace de determinadas cuentas propias del sector como la incorporación de Garajes y talleres, edificios de lavado, equipos de ayuda y control a la explotación, expendedoras y canceladoras de billetes, así como la segmentación de diferentes vehículos (remolques, semirremolques, transportes de viajeros, transporte de mercancías, etc.) y elementos complementarios del transporte.

[7] Obsérvese que se ha modificado la denominación del grupo 7, eliminando la palabra "Ventas" y llamándolo sólo "Ingresos por naturaleza".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En el *grupo 3.Existencias*, se eliminan los subgrupos *30.Mercaderías*, *31.Productos terminados*, *32.Productos semiterminados*, *34.Productos y trabajos en curso* y *35.Materias primas y auxiliares*, a la vez que se realiza un mayor detalle de las cuentas que recogen subproductos y residuos así como la de materiales para consumo y reposición, si bien no aclara suficientemente qué criterios se han de seguir para incorporar un elemento patrimonial en uno u otro subgrupo.

En los *grupos 4.Acreedores y deudores por operaciones de tráfico* y *5.Cuentas financieras*, no existen aportaciones dignas de mención, salvo la incorporación de alguna cuenta relativa a los intermediarios en el transporte.

De las cuentas de Compras y gastos por naturaleza, correspondientes al grupo 6, y más concretamente dentro del subgrupo *60.Compras*, se eliminan las cuentas *600.Compras de mercaderías*, *601.Compras de materias primas* y *602. Compras de materias auxiliares*. Se indicó anteriormente que estos elementos también se habían excluido del grupo de existencias. En este caso nos podríamos cuestionar dónde sería más acertado incluir las compras de billetaje, bien dentro de estas cuentas de mercaderías o tal vez sería más correcto considerarlo un material para consumo y reposición. También se han considerado determinados gastos propios del transporte dentro de los subgrupos *61.Gastos de personal* y *64.Trabajos, suministros y servicios exteriores*.

En el *grupo 7.Ingresos por naturaleza*, las principales modificaciones se centran en los subgrupos *70 Ingresos por la prestación de servicios del transporte*, *72 Ventas varias*, *73 Ingresos accesorios a la explotación* y *75 Subvenciones a la explotación*. Las cuentas que recogen la prestación del servicio se desglosan atendiendo tanto a las rutas o itinerarios por los cuales discurren los servicios como a la tipología de transporte que se presta. En cuanto a las subvenciones recibidas, se contemplan los diferentes entes públicos desde los cuales pueden provenir ayudas hacia el sector.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En el siguiente capítulo realizaremos un análisis más profundo de la problemática económico-financiera de las empresas de transporte terrestre de viajeros, estudiando de una forma más minuciosa y precisa los hechos contables susceptibles de producirse en este tipo de empresas a la vez que trataremos de indicar el método más adecuado para presentar su reflejo contable, de forma que la información obtenida sea óptima y relevante para los sujetos económicos interesados en dicha información.

## 3.4. INDICADORES DE GESTIÓN

Cuando se diseña el sistema de indicadores de una empresa se debe establecer como prioridad la obtención de información acerca del grado de cumplimiento de los objetivos y de cómo se ha llegado a ellos. Para lo anterior, la empresa debe conocer su mercado, los clientes, los productos que demandan sus clientes o la estrategia a seguir.

Los indicadores, tal como recoge el Documento 16 de AECA (1997: 31) son herramientas útiles para la toma de decisiones, controlar lo que está sucediendo en la empresa y tomar las medidas correctoras necesarias. En definitiva, son índices para evaluar los resultados obtenidos. AECA los define como "unidades de medida que permiten el seguimiento y la evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación con los correspondientes referentes internos y externos".

A modo de resumen, los indicadores nos permiten:

1. Fijar y clarificar objetivos.

2. Obtener información sobre la actividad realizada por la empresa.

3. Conocer los resultados obtenidos, tanto en unidades físicas como monetarias.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

4. Rendición de cuentas más perfeccionada, informando tanto a los usuarios internos como a los usuarios externos de la organización.

5. Apoyo en la toma de decisiones, ejerciendo un mayor control y optimizando los recursos utilizados.

6. Suministrar información para la elaboración del presupuesto, control y seguimiento del mismo.

7. Y motivar al personal en función de los resultados.

Pero para que estos indicadores resulten útiles han de reunir una serie de características, de forma que tal como señala Navarro Galera (*1998*: 24) "garanticen la bondad de su contenido informativo y, al mismo tiempo, sirvan como criterios de aceptación o rechazo de un determinado indicador". Entre estas características señala las siguientes:

1) Fiabilidad, es decir, cuando su contenido informativo es verificable.

2) Comprensividad, en el sentido de que la cantidad de datos que suministra dicho indicador no debe aportar un resultado confuso.

3) Factibilidad económica, ya que el coste en el que se incurre para obtener los datos no debe ser mayor que las ventajas y beneficios derivados de la información que el indicador suministra.

4) Accesibilidad, cualidad muy unida a la anterior y que nos indica que el tiempo invertido en la obtención de un indicador no debe ser excesivo. Cuanto menos tiempo se tarde en calcularlo, más accesible será.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

5) Comparabilidad, en tanto en cuanto un valor será más útil cuanto más comparable sea. Esta comparación ha de ser en el tiempo y en el espacio, interna y externa.

6) Sensibilidad, en el sentido de que los cambios producidos en el seno de la empresa son detectados por el indicador, por muy ínfimos que sean estos cambios.

7) Relevancia, los indicadores han de suministrar información de aspectos considerados claves.

8) Objetividad, en cuanto los indicadores han de ser instrumentos de medida objetivos, eliminando en la medida de lo posible, sesgos que alteran el significado y la interpretación de los resultados obtenidos.

9) Precisión, cualidad que pretende que el margen de error en el cálculo del indicador, sea mínimo. En este sentido, Navarro Galera indica que sería aconsejable fijar márgenes de error que servirían como criterios de aceptación del índice.

10) Pertinencia, condición elemental que permite que el significado y la interpretación de un indicador se mantenga a lo largo del tiempo.

11) Significación, es decir, la información demandada ha de reunir todos los aspectos que deben medirse.

12) Univocidad, entendiendo por ello que ante variaciones de los indicadores originadas por fluctuaciones del fenómeno que mide presentan carácter monótono.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

13) Imputabilidad, o sea, los datos que provee un indicador deben suministrar información relevante para descubrir las causas que han motivado la situación actual de la realidad medida.

14) Fidelidad, en el sentido que ante posibles sesgos en la información, los indicadores deben ser similares para diferentes momentos del tiempo.

15) Oportunidad, obviamente los datos no deben ser suministrados a destiempo, ya que su utilidad desaparece o es prácticamente nula.

16) Operatividad, es decir, han de permitir salvar las posibles limitaciones que pueden surgir en el momento de su aplicación.

17) Identificabilidad, ya que los indicadores a través de elementos de identidad han de ser reconocibles.

18) Consistencia, son capaces de presentar la información de forma uniforme a lo largo del tiempo.

19) Equilibramiento, es decir, la información que se obtiene de los diferentes indicadores ha de ser compatible, evitando conflictos entre los mismos.

20) Encadenamiento, la interrelación entre diferentes indicadores puede constituir un valioso instrumento en la valoración y toma de decisiones.

21) Credibilidad y aceptabilidad, requisitos que se derivan de los anteriores, y que como su propio nombre indica, cuantas más características reúnan los indicadores, más creíbles y aceptables serán.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En cuanto a la tipología de los indicadores de gestión, para medir la gestión de una institución es necesario desarrollar un conjunto de indicadores que abarquen tanto aspectos financieros como las dimensiones de eficacia, eficiencia, economicidad y excelencia, si bien existen otros factores claves que pueden ser evaluados a la hora de determinar los indicadores tales como efectividad, equidad, entorno, etc.

A continuación analizaremos brevemente estos últimos indicadores indicando sus principales características y el tipo de información que suministran.

### 3.4.1. Indicadores de eficacia

El documento 26 de AECA relativo a los sistemas de indicadores de gestión para los ayuntamientos (2002: 17), el concepto de eficacia se refiere al grado de cumplimiento de los objetivos que se han planteado, es decir, en qué medida la empresa está cumpliendo con sus principales objetivos, pero sin tener en cuenta los recursos que se han utilizado para ello.

Se comparan los resultados realmente obtenido con los previstos. Para realizar este tipo de análisis es necesario efectuar una planificación previa de las actividades a realizar, fijando y cuantificando los objetivos. AECA en su documento 16, relativo a los indicadores de gestión para las entidades públicas (1997: 24) expone los puntos clave en los que incide la evaluación de la eficacia. Si estos factores los trasladamos a una entidad privada, podríamos afirmar que con ellos se pretende facilitar información sobre la continuidad, modificación o suspensión de un objetivo, conocer si los actividades realizadas han conseguido los fines propuestos, informar a los sujetos interesados, tanto internos como externos del resultado de las decisiones tomadas por la dirección de la empresa, o informar al Consejo de Administración o Junta General de la Sociedad sobre el desarrollo de la gestión.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Los objetivos previstos pueden ser de dos tipos:

a) Objetivos de hechos,

b) Objetivos de resultados.

El primero se refiere al cumplimiento de la actividad que se había previsto desarrollar mientras que el segundo está destinado a valorar el resultado obtenido por esa gestión.

Navarro Galera (1998: 87) señala seis fases en el proceso de control de la eficacia:

1. Identificar las actividades de desarrollo de cada servicio, requisito fundamental para seleccionar los indicadores de gestión que en mayor medida cumplan con los requisitos exigibles.

2. Seleccionar los indicadores de control, de forma que nos permitan conocer los datos necesarios para evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos.

3. Fijar los objetivos al objeto de cuantificar los propósitos perseguidos por la empresa durante el ejercicio económico.

4. Medir los resultados, finalidad primordial de todo el proceso de control de eficacia.

5. Elaborar y presentar los datos obtenidos, fase en la cual se presenta la confrontación entre datos previstos y datos reales, mostrando, por diferencia, el grado de eficacia obtenido.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

6. Comparar la información, tanto en el tiempo como en el espacio, permitiendo contar con más elementos de juicio a la hora de tomar decisiones.

### 3.4.2. Indicadores de eficiencia

El concepto de eficiencia "tiene relación con el grado de aprovechamiento de los recursos en el desarrollo del proceso de actividades" (AECA, 2000: 17) y describe la relación entre dos magnitudes: la producción física de un bien o servicio y los recursos que se han utilizado para alcanzar esa producción, en definitiva, es la relación entre los servicios prestados (outputs) y los recursos empleados (inputs). Se utiliza como indicador habitual de la eficiencia el coste unitario o coste promedio del producto.

El mayor grado de eficiencia se obtiene cuando para obtener el máximo resultado posible se han empleado la menor cantidad de recursos necesaria, manteniendo siempre la calidad y cantidad adecuada.

Este indicador puede ser medido tanto en unidades monetarias como en unidades no monetaria y su diferencia con los indicadores de economía, que analizaremos posteriormente, no es tan clara, de forma que en algunos países se considera la economía como parte integrante de la eficiencia.

En cuanto a las fases a seguir para la determinación, obtención y análisis de indicadores de eficiencia, podemos tomar las misma que las señaladas para los indicadores de eficacia.

### 3.4.3. Indicadores de economía

Este concepto se relaciona con la capacidad de una sociedad para adquirir y utilizar adecuadamente los recursos financieros, humanos y materiales en pos de su misión empresarial. Esta optimización debe darse en

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

relación con la oportunidad del momento para realizar la adquisición, el coste de la misma, la cantidad y el nivel de calidad del producto.

Una operación se considera económica cuando la adquisición de recursos se realiza en un tiempo adecuado, con un bajo coste y cantidad y calidad adecuada.

Según recoge AECA en su documento 26, (2002: 23) "el objetivo general de los indicadores en esta área será la medición de estos costes y el nivel de reducción o ahorro alcanzado en los mismos, bien se trate de indicadores relacionados con el coste del personal, o con el coste (ahorro) en los bienes o servicios adquiridos, o bien, relativizando en términos unitarios los costes de los servicios en relación con el número de habitantes".

Navarro Galera (1998: 187) indica que ante el diseño de una propuesta para el control de Economía se deben tener en cuenta cuatro vertientes:

1. Economía de los precios de adquisición, basado en el análisis comparativo de los precios al que se han efectuado las adquisiciones frente a los mejores precios existentes en el mercado.

2. Economía de las cantidades físicas, basado en el análisis de la idoneidad de las cantidades físicas adquiridas.

3. Economía de la calidad técnica, en la cual se compara la calidad de las inversiones realizadas con las existentes en el mercado.

4. Economía de los momentos del tiempo, que analiza hasta qué punto las adquisiciones de recursos se efectúan en el momento óptimo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

### 3.4.4. Indicadores de excelencia

La excelencia o calidad del servicio, se refiere a la capacidad de la institución para responder en forma rápida y directa a las necesidades de los usuarios, es decir, mide la calidad del servicio prestado. Se miden factores como la oportunidad, accesibilidad, precisión, continuidad en la prestación del servicio, comodidad, atención al público, etc.

Una de las formas para medir estos conceptos es a través de encuestas periódicas que se realizan al público, procesar la información recogida en los libros de reclamaciones, etc.

Estos índices de calidad o excelencia pueden ser clasificados entre calidad objetiva y calidad percibida. La primera es medible y se efectúa con indicadores de ejecución vinculados a la propia prestación de los servicios. La calidad percibida se basa en la opinión o la actitud que muestran los clientes en relación con el servicio prestado.

En este sentido, los indicadores que tratan de medir tiempos de espera, tiempos de respuesta, cantidad de quejas y volumen de reclamaciones, deben tender a ser minimizados, mientras que aquellos índices que lo que pretenden es medir los recursos utilizados para prestar el servicio, la valoración del mismo o el número de usuarios que lo utilizan, deben tender a ser máximos.

La elaboración y control de estos índices de calidad es cada vez más necesaria, debido a las exigencias cada vez mayores de los clientes. AECA (1997: 29) al analizar estos indicadores, apunta que "la aplicación de medidas de calidad representa un cambio cultural importante, proyectando las organizaciones hacia el ciudadano-cliente e introduciendo medidas que permitan orientarlas hacia la mejora continua.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# CAPÍTULO

# 4

# LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS POR CARRETERA: PRINCIPALES PECULIARIDADES DE SU PROBLEMÁTICA ECONÓMICO-FINANCIERA

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Una vez expuesta la normativa jurídica a la cual están sometidas las empresas de transporte terrestre de viajeros, de la que se deduce que se trata de un sector en ocasiones excesivamente regulado, y después de señalar la normativa contable nacional aplicable, basada en la promulgación de una adaptación al plan de cuentas, en el capítulo que ahora se inicia analizaremos pormenorizadamente aquellos hechos económicos que presentan, o pueden presentar, situaciones con matices diferenciadores frente al resto de sectores o actividades económicas. Por tanto, tales hechos ostentan un carácter más exclusivo de este tipo de empresas y entendemos que no fueron tratados con suficiente detenimiento en la referida adaptación. Ello conllevará un tratamiento contable que en ocasiones ofrecerá diferentes alternativas, en función de las circunstancias e interpretación que se le otorgue a tal hecho y que reflejaremos posteriormente en el capítulo 5.

A continuación, y al objeto de ir profundizando en el análisis de las

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

operaciones más significativas del sector, nos adentraremos en aspectos como la financiación, el inmovilizado, las existencias, las operaciones del tráfico y ajenas al tráfico, así como los gastos e ingresos derivados del desarrollo de su actividad.

## 4.1. LAS SUBVENCIONES EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE: IMPORTANCIA Y TIPOLOGÍA

Cuando observamos la financiación del transporte público de viajeros, contemplamos diferentes fuentes de financiación tales como:

1. la propia recaudación por prestación del servicio,

2. la explotación de otros recursos por parte de las empresas operadoras,

3. las aportaciones que pueda realizar la Administración Pública en virtud de convenios o contratos firmados,

4. otras fuentes de financiación tales como ampliaciones de capital, préstamos y créditos.

Al analizar este apartado, nos centraremos en las aportaciones de la Administración Pública, dejando el análisis de los ingresos por prestación de servicios y la explotación de otros recursos para epígrafes posteriores, no refiriéndonos a otras fórmulas de financiación por similitud con otras empresas.

Indicamos en el capítulo 2 que la LOTT establece claramente, al regular el régimen económico-financiero de los servicios y actividades de transporte terrestre, que estas empresas llevarán a cabo su explotación con plena autonomía económica, gestionándolas de acuerdo con las condiciones en su caso establecidas, a su *riesgo y ventura*, es decir, no se aportan

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

subvenciones salvo casos especiales como reducción de precios por motivos sociales o políticos.

Efectivamente, si la Administración fija, por motivos económicos o sociales, tarifas oficiales que no permitan lograr un equilibrio económico a las empresas, estará obligada a compensar el déficit generado por tal motivo. En este sentido se recoge expresamente en la LOTT que la Administración no debe cubrir los déficits generados por una gestión inadecuada, pero como en la mayor parte de las ocasiones es difícil determinar qué parte se debe a esta deficiente gestión, es habitual financiar la totalidad del déficit.

López, F. (2000: 116) señala que en España "los operadores de transporte urbano reciben mayores subvenciones que los interurbanos" para paliar los déficits generados, al ser el coeficiente de cobertura[1] de las empresas urbanas muy inferior al de las interurbanas.

En este sentido, y al objeto de constatar las necesidades de subvención del transporte urbano, en la tabla 4.1, recogida igualmente en López, F. (2000: 117), se señalan los importes solicitados (déficit) y las subvenciones realmente concedidas. En la misma se puede observar que en el período 88 – 98, mientras que las subvenciones otorgadas se incrementan un 30,66%, el déficit aumenta un 196,36%.

Podemos afirmar que en la financiación de las empresas de transporte publico de viajeros por carretera, ocupan un papel fundamental las subvenciones otorgadas, principalmente por las Administraciones Públicas, al objeto de permitir, que aquellas presten un servicio de calidad, tanto en lo que se refiere a medios estructurales como de oferta y precios. Así, por ejemplo, en los servicios de transporte urbano, las subvenciones superan el

[1] Podemos definir el coeficiente de cobertura como la proporción de gastos de la explotación que es cubierta con los ingresos propios de la actividad, o dicho de otra forma, la relación entre los ingresos propios de las empresas (por venta de billetes y otros) y todos los gastos de explotación (ingresos de la actividad/gastos de la explotación).

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

20% de los ingresos, llegando en determinados casos a sobrepasar el 50% del total de los ingresos de la empresa.

Tabla 4.1. SUBVENCIÓN SOLICITADA Y RECIBIDA POR EL TRANSPORTE URBANO EN ESPAÑA

| Año | Subvención solicitada | Subvención concedida | Porcentaje |
|---|---|---|---|
| **1988** | 8.323 | 5.000 | 60,1 |
| **1989** | 10.083 | 4.827 | 47,9 |
| **1990** | 13.318 | 5.250 | 39,4 |
| **1991** | 17.812 | 5.513 | 31,0 |
| **1992** | 19.641 | 5.730 | 29,2 |
| **1993** | 20.456 | 5.857 | 28,6 |
| **1994** | 21.712 | 5.835 | 26,9 |
| **1995** | 24.074 | 5.834 | 24,2 |
| **1996** | 24.933 | 6.627 | 26,6 |
| **1997** | 24.447 | 6.177 | 27,5 |
| **1998** | 24.666 | 6.533 | 26,5 |

Fuente: Los transportes y las comunicaciones, Informe anual. Ministerio de Fomento. Subvención de la Administración Central, excluyendo Madrid y Barcelona.

A título indicativo, en la isla de Gran Canaria, la Administración General del Estado financia el 45% de la diferencia existente entre los costes previstos netos de gastos financieros y los ingresos calculados totales, el 45% de las inversiones de reposición no autofinanciada por las empresas, así como la tercera parte de las inversiones empresariales de ampliación y de las inversiones insulares. El resto de las necesidades ha de ser financiado por las demás Administraciones Canarias (Comunidad Autónoma de Canarias,

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria, Cabildo Insular y Autoridad Única del Transporte de Gran Canaria). En el período 2001-2003, la Administración General del Estado aporta a las empresas de transporte de Gran Canaria 30.233.000 euros y las Administraciones Canarias 60.274.000 euros, lo cual hace un total de 90.507.000 euros. Si tenemos en cuenta que los ingresos de viajeros durante este período oscilarán en torno a los 160.000.000 euros para el conjunto de empresas, podemos afirmar que las subvenciones recibidas suponen el 57% aproximadamente de los ingresos por recaudación.

En el texto refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP), se define la subvención como "toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado o sus Organismos Autónomos a favor de personas o Entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público", incluyendo "cualquier tipo de ayuda que se otorgue con cargo al Presupuesto del Estado y de sus Organismos Autónomos y a las subvenciones y ayudas financiadas, en todo o en parte, con fondos de la Comunidad Económica Europea".

Según Asensio et al. (2001), las subvenciones "tienen efectos, en general, progresivos, dado que benefician fundamentalmente a los estratos de renta más bajos. No obstante, todo este análisis presupone que el beneficiario último de la subvención es el consumidor final y que las mismas no se utilizan para financiar posibles ineficiencias". En este sentido, indica que mayores subvenciones pueden traducirse en unos mayores costes y en una menor eficiencia productiva, con lo cual, la subvención no sería un mecanismo redistributivo eficiente y podría tener incluso efectos contrarios a los deseados.

En nuestro caso, el objetivo de la Administración Pública al conceder subvenciones, es mejorar el transporte público para evitar, en la medida de lo posible, el uso excesivo del vehículo privado, así como por razones de equidad social; pero la conveniencia o no de aportar

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

subvenciones a las empresas de transporte está íntimamente ligada a la discusión sobre la optimización de la gestión de estas unidades económicas, diferenciando entre iniciativa privada o intervención pública.

Si queremos evitar el efecto negativo que puede ocasionar sobre la gestión de la empresa la recepción de subvenciones, es evidente que éstas no deben ser utilizadas de forma indiscriminada, como una fórmula para equilibrar la cuenta de resultado, sino que debe ser entendida "a priori" como una compensación por las obligaciones que habitualmente se imponen desde la Administración Pública a estas empresas.

Existen múltiples argumentos, tanto a favor como en contra de la concesión de subvenciones; de la misma forma, existen discrepancias en torno a la conceptuación de subvención y su diferencia con las transferencias o las donaciones, pero no es nuestra intención adentrarnos en cuestiones jurídicas ni de política económica del transporte, sino más bien analizar el destino de estas subvenciones, así como la incidencia en la situación económico-financiera de la empresa.

En este sentido, podemos señalar como **subvenciones a la explotación**, las concedidas por las Administraciones Públicas, empresas o particulares, que tengan como finalidad asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación. En el sector del transporte es habitual encontrarnos con subvenciones de este tipo, destacando sobremanera aquellas que van destinadas a financiar líneas de débil tráfico, que son las que reúnen, básicamente, los siguientes requisitos:

1. Que se desarrollen en comarcas con estructura demográfica, territorial y económica, de características rurales y con una infraestructura viaria de menor accesibilidad respecto a los grandes núcleos provinciales.

2. Que conecten los municipios con los centros prestadores de

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

servicios y cuyos ingresos obtenidos a partir de los usuarios no garanticen un nivel mínimo de cobertura de los gastos de explotación asignados a dichas líneas, administradas en condiciones normales de productividad y gestión empresarial.

3. Que sean realizadas en días hábiles, en los que se presten servicios sanitarios, educativos o sociales.

4. Y que por sus especiales características ligadas a la problemática planteada, puedan asimilarse a las incluidas según los conceptos anteriores. Así por ejemplo, podemos citar determinadas líneas de transporte urbano que si bien no unen comarcas o municipios diferentes, si pueden conectar barrios de baja densidad poblacional con centros neurálgicos de negocio, hospitales, centros educativos, etc., pudiendo considerarse por sus especiales características líneas de débil tráfico.

Para determinar la cuantía de estas subvenciones se valoran aspectos tales como las características de la concesión, el esfuerzo realizado por la empresa en la renovación de su flota de vehículos y sistemas de comunicación, población servida, frecuencia del servicio, interés del servicio, cumplimiento de los servicios, concurrencia de líneas, inexistencia de medios alternativos, resultado de explotación de la empresa, posibles mejoras de los servicios, etc.

Por otra parte, la Administración establece una cantidad máxima a repartir entre todas las empresas, en concepto de subvenciones a líneas de débil tráfico; por consiguiente el importe otorgado no dependerá exclusivamente del número de viajeros transportados, no pudiendo considerarse como una reducción en las tarifas sino como una subvención al déficit de explotación.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Pero también podemos encontrar subvenciones que buscan directamente el mantenimiento del equilibrio económico de la explotación. Estas son probablemente las más controvertidas del conjunto de subvenciones otorgadas a estas empresas, ya que como hemos señalado anteriormente, distinguir o separar el déficit de explotación derivado de un bajo índice de utilización del servicio, de aquél que proviene de una gestión ineficaz es, en la mayor parte de las ocasiones, extremadamente difícil.

El propio Tribunal de Defensa de la Competencia ha reconocido, en informes sobre concentración económica de empresas de transporte, que el sistema de subvenciones existente, creado con el objetivo de financiar servicios que en un principio pueden resultar poco rentables, podría estar ayudando a mantener empresas ineficientes.

El sistema más habitual para determinar cuál es el déficit de explotación razonable, es aquél que tiene en cuenta la concesión en su globalidad, es decir, no atiende particularmente a cada línea sino a la explotación en su conjunto, y calcula la diferencia entre los ingresos propios del servicio y los costes estandarizados del sector, obtenidos según los criterios establecidos por la Administración Pública responsable de otorgar tal concesión. Es también potestad de esta Administración Pública considerar o no un razonable beneficio empresarial.

En cuanto al cómputo de los costes estandarizados, se basa en criterios tales como vida útil de los vehículos, plazos de amortización y financiación de los mismos, kilómetros realizados, duración de la jornada laboral y gastos de personal derivados de la aplicación del convenio colectivo, entre otros.

Otro tipo de subvenciones, cada vez más utilizadas, son las **subvenciones destinadas a la formación del personal**. Estos fondos van dirigidos a la realización de cursos de conducción, informática, legislación, utilización de nuevas técnicas y/o procedimientos para la prestación del

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

servicio, etc.

Se observa que la formación del personal empleado en el sector es mejorable y los niveles de especialización exigidos son cada vez mayores; los propietarios, gestores o los propios empleados no cuentan con la formación necesaria, ni siquiera se someten a cursos de reciclaje para desarrollar aquellas tareas que van requiriendo mayor cualificación, teniendo en cuenta además, que una mayor formación puede significar incluso una reducción en los costes de explotación. Debemos tener presente que una mayor cualificación profesional, por ejemplo entre los conductores, es esencial ya que estos ocupan un papel primordial en la satisfacción del cliente.

En definitiva, con ello se busca optimizar el nivel de la calidad del servicio, a la vez que procurar una eficaz gestión. Además, la excesiva regulación normativa a la cual se ve sometida el sector, hace necesario un esfuerzo de actualización formativa tanto de los empleados como de los gestores de la empresa.

Estas subvenciones se abonan por la Administración Pública otorgante a la finalización de los cursos formativos y previa justificación de los gastos incurridos conforme al programa aprobado.

También podemos citar las destinadas a la **realización de proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente**, siendo subvencionables entre otros, los gastos externos del proyecto en consultoría, ensayos de equipos, costes de auditoría de las certificadoras; los costes de concesión, tramitación, registro o emisión de los certificados y otros servicios externos directamente relacionados con el proyecto, además de posibles infraestructuras que sea necesario adquirir.

El objetivo de estas subvenciones es permitir que las empresas obtengan un certificado de garantía de su profesionalidad, cada día más

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

exigido por la Unión Europea, a la vez que ayudar a sensibilizar, comprender, fomentar y desarrollar la implantación de Sistemas de Gestión de Calidad, a través de las Normas Internacionales de Calidad ISO (International Organization for Standardization), impulsando para ello el cambio cultural en las empresas de transporte público por carretera.

En cuanto a las **subvenciones en capital,** van destinadas a la adquisición de material móvil e infraestructura. Esta finalidad viene previamente delimitada y por ello se les denomina habitualmente subvenciones finalistas. Con ellas se pretende modernizar la flota de transportes, las instalaciones y talleres, los equipos complementarios (canceladoras y expendedoras de billetes, máquinas de cambio, de liquidación, etc.), equipos informáticos, sistemas de ayuda a la explotación, etc.

Si bien, la tipología de subvenciones mencionadas hasta ahora procede eminentemente de las Administraciones Públicas, debemos señalar que los particulares también pueden otorgar subvenciones. Así podemos encontrarnos con determinados proveedores que además de la contraprestación derivada de la firma de un determinado contrato de suministro (neumáticos, combustible, elementos de transporte, etc.), se comprometen con la empresa a la adquisición e instalación de determinadas infraestructuras, subvencionar costes de formación del personal, etc.

Y es aquí donde los juristas se plantean la distinción entre subvención y donación, ya que tal como señala Fernández Farreres (1983: 150) para poder conceptuar una transmisión patrimonial "a fondo perdido" como subvención, es necesario que el otorgante sea la Administración Pública, ya que prevalece la idea de que la subvención es una prestación unilateral. Nosotros conceptuaremos estas entregas como subvenciones ya que se derivan de la firma de un contrato, si éste no se firma, tampoco se recibe la aportación comprometida. A diferencia de las donaciones, que son legadas sin la exigencia de una contraprestación.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Pero tal vez, la financiación del transporte público actualmente, se sustenta en la firma de contratos programas formalizados entre un operador y la Administración Pública (Estado, Comunidades Autónomas y Ayuntamientos, principalmente). Estos contratos programas tienen su origen en los años 70, cuando el Estado concedió ayudas a las empresas de transporte de Madrid y Barcelona al objeto de suavizar la delicada situación financiera que atravesaban estas empresas.

Suelen tener una duración de tres a cuatro años de vigencia, debido a la complejidad de estas empresas y a la necesidad de planificar a medio plazo el servicio, y entre los objetivos podemos citar el potenciar el uso del transporte público, definir un marco estable de financiación para estas empresas, el saneamiento financiero y optimización de los resultados, la planificación e integración de las redes de transporte, la renovación de la flota de material móvil y otras infraestructuras, la reestructuración de la red e incremento de la calidad del servicio, etc.

Mediante su firma, las empresas operadoras se comprometen a prestar los servicios estipulados en las condiciones pactadas mientras que la Administración Pública asegura la aportación de los fondos convenidos.

Los contratos programas suelen presentar una estructura común, fijándose una serie de objetivos cuantificables que debe cumplir el operador, las medidas a tomar para lograr el cumplimiento de dichos objetivos, así como las fórmulas y mecanismos de revisión, analizándose las desviaciones producidas y estableciendose las bonificaciones y/o penalizaciones a aplicar.

Debería comprender los ingresos, gastos y resultados que la empresa se compromete a obtener en el período de vigencia del contrato, la oferta y demanda de servicios prevista, las tarifas propuestas, los recursos humanos que utiliza, las inversiones necesarias, etc.

Las subvenciones otorgadas a las empresas operadoras pueden

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

adquirir diferentes formas, entre las cuales podemos citar las siguientes:

a) A la explotación, estableciendo un precio por kilómetro recorrido.

b) Mediante previsiones de la cuenta de resultados, obtenidas en función de hipótesis macroeconómicas determinadas previamente.

c) O de capital, destinada a la adquisición, modernización y adaptación de instalaciones, construcciones o elementos de transporte.

El cobro de estas subvenciones puede ser mensual, trimestral, etc. y las posibles penalizaciones pueden dar lugar a la revocación, en todo o en parte, de las subvenciones concedidas.

Estos contratos programas han permitido el saneamiento financiero de las empresas de transporte, cimentándose sobre una gestión rigurosa de la empresa y permitiendo una mejora considerable de la infraestructura que éstas utilizan. Las subvenciones no se reciben de forma indiscriminada, sino en función de parámetros de calidad y atendiendo tanto a la gestión como al cumplimiento de los objetivos fijados.

## 4.2. EL INMOVILIZADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE: IMPORTANCIA Y CONTENIDO

En relación con los elementos que conforman la infraestructura utilizada por las empresas de transporte para prestar el servicio, es de destacar la considerable importancia que tienen los elementos de transporte sobre el resto del inmovilizado. En este sentido, el valor del material móvil significa más del 70% del inmovilizado total, con problemáticas adscritas al mismo tales como procesos de recarrozado, reutilización de elementos

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

después de la baja del bien, etc.

En el presente epígrafe también haremos referencia al papel que actualmente juegan las estaciones de guaguas en el sistema de transporte, pasando de ser meros lugares de tránsito de vehículos y pasajeros a ser auténticos centros de transporte y ocio.

El avance tecnológico en el cual está inmerso el sector suscita la aparición de nuevos sistemas de gestión y control de flotas. Instalaciones complejas como los Sistemas de Ayuda a la Explotación (S.A.E.) o las expendedoras y canceladoras de billetes, entrañan un montaje progresivo para el cual se requiere en muchas ocasiones la utilización de suelo público.

Evidentemente, la importancia del inmovilizado inmaterial, cuyo componente principal son las concesiones, es incuestionable. Esta figura, tratada con suficiente amplitud en los capítulos iniciales, es el pilar fundamental para el desarrollo de la actividad. En este sentido, la reducción de períodos concesionales, tendencia actual de los principales países europeos, busca básicamente el incremento de la calidad del servicio a la vez que su abaratamiento.

### 4.2.1. Parque móvil

Los vehículos constituyen el elemento principal en el desarrollo de la actividad objeto de nuestro estudio. En este sentido la tipología de vehículos destinados al transporte de personas es extensa, pudiéndose dividir en función del destino que se le asignará (vehículo urbano, interurbano, discrecional, etc.), el tamaño (estándar, articulado, doble piso, microbús, midibús, etc.), el combustible utilizado (diesel, gas, hidrógeno, eléctrico, etc.), e incluso la accesibilidad (piso bajo integral, estándar, low entry o accesible para personas con movilidad reducida). En definitiva, se trata de un producto que ha logrado irse adaptando a las cada vez más exigentes condiciones del mercado, al objeto de poder prestar un servicio de calidad.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Evidentemente, y tal como ocurre con cualquier clase de vehículo, la incorporación de componentes y dispositivos modernos y avanzados tecnológicamente, supone un mayor coste de adquisición, a la vez que mayores costes de mantenimiento y reparación.

La Administración Pública española, a todos sus niveles, ha colaborado eficientemente en el desarrollo del sector, fomentando el uso del transporte público frente al transporte privado. Ello ha sido posible, entre otras acciones, gracias a campañas publicitarias organizadas y costeadas por la propia Administración, además de por el establecimiento de medidas disuasorias para que el ciudadano opte por la utilización de este tipo de transporte.

A título indicativo reflejamos en la tabla 4.2 la evolución del número de autobuses y autocares matriculados en los últimos años, pudiéndose observar cómo en un período de cinco años, las matriculaciones han aumentado casi en un 110% , si bien en los últimos años se observa una reducción en el porcentaje de crecimiento.

Tabla 4.2. VOLUMEN DE MATRICULACIONES DE AUTOBUSES. PERÍODO 94-99

| Año | Matriculaciones | Incremento % |
|---|---|---|
| **1994** | 1.853 | --- |
| **1995** | 2.547 | 37,45 |
| **1996** | 2.866 | 12,52 |
| **1997** | 3.371 | 17,62 |
| **1998** | 3.657 | 8,48 |
| **1999** | 3.877 | 6,02 |

Fuente: Dirección Provincial de Tráfico.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Si dejamos a un lado los aspectos técnicos y nos centramos en las cuestiones económicas, tal vez lo más destacable en el proceso de adquisición y puesta en funcionamiento de este tipo de vehículos, es el alto coste y los considerables plazos de entrega.

Tal como señalábamos con anterioridad, la modernización de las flotas de transporte, supone una mayor calidad en la prestación del servicio, una sobresaliente comodidad para el usuario y un significativo incremento de los precios de adquisición.

Este precio de adquisición está formado por el precio del chasis más la carrocería. Los componentes del vehículo no suelen venir de serie y se van escogiendo en función de las preferencias, adaptabilidad, etc. Así, por ejemplo, se escoge la marca y modelo de las butacas, caja de cambios, plataformas y rampas elevadoras, cristales, letreros electrónicos, etc. Podríamos afirmar que el autobús se somete a un proceso de "customización" o personalización.

Esta fórmula de compra provoca en ocasiones problemas en el futuro, ya que se asigna un precio al conjunto, pero puede no conocerse el precio de las partes que conforman el vehículo. Es más, suele suceder que la vida útil de los componentes es diferente, así por ejemplo, mientras que el chasis y motor puede tener una vida útil de más de diez años, la carrocería, en determinados tipos de servicios, se conserva en óptimas condiciones por menos tiempo. Deberá determinarse qué procedimiento se sigue a la hora de calcular la depreciación del vehículo, si se considera como un todo, o se establece una depreciación por partes.

Además, las empresas que utilizan grandes flotas suelen disponer de un stock en sus almacenes de este tipo de repuestos, con la finalidad de que el tiempo de inactividad del autobús, en caso de avería, sea el menor posible. La discrepancia en la consideración de estos costosos y sofisticados repuestos como existencias o como inmovilizado es habitual en las empresas

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

del sector.

También es importante señalar la reutilización de algunos elementos pertenecientes a los vehículos que han sido dados de baja, tales como neumáticos, cristales, etc.

Otro aspecto a considerar, ya mencionado anteriormente, es el considerable plazo de entrega entre el momento en que se realiza el pedido y la puesta en funcionamiento del vehículo. En ocasiones, desde el momento en que se decide su adquisición con las características técnicas estipuladas, hasta el momento de la entrega por parte del fabricante y/o carrocero, pueden transcurrir plazos superiores incluso a los doce meses. Esto provoca desfases en los presupuestos de inversión de las empresas, amen de las desviaciones resultantes entre resultados previstos y resultados reales.

En los últimos años nuevas figuras económicas como el *renting*[2] están haciendo su aparición en el sector. En este sentido, la empresa operadora renueva su flota, pero el mantenimiento, reparaciones, seguros, etc. es asumido por el fabricante/concesionario.

Por último, en cuanto a los elementos de transporte se refiere, podemos citar un caso muy especial, que ocurre con mayor frecuencia de lo que en principio pueda pensarse. Nos referimos a las donaciones que efectúan las empresas de los vehículos que considera inutilizables por

[2] El renting es un alquiler a largo plazo en el que el arrendador compra el vehículo elegido por el arrendatario y lo pone a su disposición incluyendo todos los servicios que pueda necesitar: mantenimiento completo, reparación de averías, sustitución de neumáticos, seguro, impuestos municipales, etc. El arrendatario posee el derecho de uso y disfrute del vehículo por el periodo elegido a un precio determinado de antemano, fijado en función de la estimación de los costes operativos que va a originar la utilización del mismo y del tipo de servicio adicional contratado. A través del sistema renting es posible reducir los costes directos e indirectos de los vehículos, minimizando el empleo de recursos económicos, humanos y tiempo por parte del cliente, confiando la gestión a especialistas. Adicionalmente, si el arrendatario es una empresa o profesional autónomo, pueden aprovecharse de los beneficios fiscales relacionados con el renting, puesto que las cuotas mensuales son un gasto deducible en su totalidad y el I.V.A./I.G.I.C. lo es en el porcentaje de utilización profesional del vehículo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

diferentes circunstancias. Tal es el caso de empresas de transporte españolas que han donado vehículos bien a países subdesarrollados o en pésimas condiciones económicas (Argelia, Cuba, etc.), bien a empresas de otros sectores que le otorgarán al vehículo un uso mucho más específico y reducido. En este caso, mientras que para el donante el elemento de transporte tiene un valor nulo, para el ente que recibe el bien, tiene un valor que ha de ser establecido y reflejado en el importe de sus activos.

### 4.2.2. Garajes y estaciones de guaguas

Tal como indicamos al comienzo del epígrafe, las estaciones de autobuses han pasado de ser meros aparcamientos[3] a considerarse elementos integrados en la política de transporte de las ciudades.

La evolución a la cual se han visto sometidos estos centros de tránsito de personas y vehículos, ha influido en la necesidad de cambiar tanto las prestaciones que daban las estaciones como la percepción que llegaba a los ciudadanos. Por ello, las asociaciones de estaciones de autobuses se han fijado como objetivo optimizar las estaciones desde el punto de vista mercantil, en relación a la instalación de zonas comerciales y de restauración, similar a la imagen que actualmente presentan, por ejemplo, los aeropuertos. Además, se han planteado la necesidad de crear zonas vips, diferenciación de los productos que se ofrecen, etc. Con ello, el propósito último es incrementar la cifra de negocio.

La relación más intensa ciudadano-estación debe lograrse a través de factores como la proyección externa, la información y servicios internos así como la incorporación al mundo de la informática a través del correo electrónico e internet.

[3] La normativa vigente en materia de transporte no considera "estación" a aquellos lugares destinados al aparcamiento de vehículos de transporte público, entendiendo que para considerarse "estación de autobuses" debe "concentrar las salidas, llegadas y tránsitos a las poblaciones de los vehículos de transporte público", debiendo reunir una serie de condiciones mínimas. Así se explicita tanto en la LOTT como en el Reglamento que la desarrolla.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

La evolución ha provocado que se llegue a un estadio posterior en el cual las estaciones pasan a transformarse en centros intermodales de transporte, de encuentro y ocio, donde además confluyen líneas de autobuses urbanos, interurbanos, metro ligero y tren de alta velocidad, entre otros medios de transporte.

En este sentido, es importante que la Administración se conciencie del papel que ocupan las estaciones en la construcción de la ciudad, colaborando en el desarrollo sostenible de la misma.

También es de destacar cómo las estaciones, por el carácter de bien público que tienen, obligan al sector público a participar en los diferentes proyectos que tienen que ver con esta infraestructura.

Otro aspecto a considerar es la propiedad y la gestión de las estaciones de autobuses. Si bien la propiedad suele ser pública, generalmente de la administración local o autonómica en la cual está ubicada, la gestión puede desarrollarse tanto de forma directa como indirecta, utilizando las diversas figuras contractuales señaladas en el capítulo 1. Ello supondrá diferentes relaciones económicas entre las estaciones de autobuses y las empresas de transporte que en ellas operan.

### 4.2.3. Túneles de lavado

El lavado de los vehículos es una actividad muy común en las empresas de transporte de viajeros, especialmente por la imagen del autobús cara al usuario.

La utilización de este tipo de inmovilizado se extiende cada vez más, ya que en muy pocos minutos es capaz de lavar cualquier guagua, lo cual conlleva una amortización muy rápida del coste del equipo con respecto a los sistemas tradicionales de limpieza.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En algunas empresas se utilizan estos equipos para prestar el servicio de lavado a vehículos externos a la propia empresa, generándose unos ingresos añadidos para la sociedad. Podemos pensar en pequeñas empresas con flotas escasas, que les resulta más económico pagar por lavar sus guaguas que realizar una inversión de esta magnitud.

El nivel tecnológico que ha alcanzado este tipo de instalaciones es tan importante, que podría decirse que se configuran de acuerdo con las necesidades del cliente, pudiendo complementarse incluso con equipos de tratamiento y reciclaje de las aguas usadas procedentes del lavado de vehículos.

### 4.2.4. Infraestructura de billetaje y ayuda a la explotación

Los componentes informáticos instalados a bordo de las guaguas permiten optimizar la calidad del servicio prestado a los usuarios mejorando la gestión y la información suministrada, para lo cual se utilizan canales como internet o la telefonía móvil.

En este sentido se puede dar información de todos los servicios que se prestan, se conocen las incidencias que se producen en tiempo real, así como los tiempos de desplazamiento, de espera, etc.

Esta infraestructura, ubicada en el interior del vehículo, pero que evidentemente necesita de apoyo externo en paradas, terminales, centros de control, etc., podemos a su vez subdividirla en tres subsistemas o elementos de control y gestión:

- Sistemas de ayuda a la explotación
- Canceladoras de billetes
- Expendedoras de billetes

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

A continuación señalaremos las características económicas más significativas de estos tres elementos, indicando su incidencia en la gestión de la empresa.

*Sistemas de ayuda a la explotación*

El sistema de ayuda a la explotación en las empresas de transporte, conocido habitualmente por SAE, es una herramienta para la gestión global y centralizada de flotas de vehículos, que utiliza fundamentalmente aplicaciones informáticas.

La implantación de estos modernos sistemas comenzó hace aproximadamente unos quince años, perfeccionándose considerablemente, llegando actualmente a un grado de sofisticación muy avanzado.

Existe en nuestros días un proyecto denominado Artemisa (Articulación Tecnológica para la Mejora Integral del Servicio de transportes en Autobús), realizado a iniciativa de la patronal Asintra (Federación Española de Transporte de Viajeros) y apoyado por la Administración Pública, que aporta fondos para su desarrollo y cuyo objetivo es la introducción de estos sistemas en las empresas del sector.

El SAE está formado por los siguientes componentes:

I. Centros de control,

II. Red de sistemas de información para los usuarios en vehículos, paradas, estaciones de autobuses e intercambiadores.

III. Tecnología de localización a través de GPS (Sistema de posicionamiento global). Se trata de un posicionamiento por satélite que se ha desarrollado, operado y mantenido

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

por el Departamento de Defensa de EEUU. Estos satélites, que orbitan a más de 20.000 kilómetros de altura, transmiten una señal obteniéndose información del lugar donde se encuentra el vehículo. Esta información es fundamental en el control de los recursos de la empresa, máxime si tenemos en cuenta que el error de posición es del orden de un metro.

IV. Los más avanzados incluyen la posibilidad de integración con los sistemas de validación y venta de billetaje. Esto es muy importante a la hora de determinar los ingresos de las empresas, ya que son capaces de reconocer las diferentes zonas tarifarias, descontar el importe del billete, determinar el recorrido que realiza el usuario en el autobús y repartir la recaudación por empresa y línea.

Para su puesta en funcionamiento es necesaria la adquisición de la red de comunicaciones, el equipamiento necesario en los autobuses, los paneles de información en paradas, el equipamiento en las terminales y centros de operaciones de las empresas, así como la cartografía de las zonas por las cuales discurren las diferentes líneas de las empresas operadoras del sistema.

Su utilización supone una disminución de los costes de explotación en general y de los costes de personal en particular, ya que como se puede ver, suple al sistema tradicional en la utilización de inspectores, aportando al mismo tiempo una mayor calidad de servicio al cliente.

Ahora bien, es importante destacar el complejo proceso de instalación de este tipo de sistemas, cuya puesta en marcha suele ser progresiva, es decir, se va instalando por líneas o zonas de actuación, en lugar de hacerlo de una sola vez. Esto, a la vez que permite observar las posibles ineficiencias de su puesta en funcionamiento, supone que la

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

instalación prestará su servicio de forma paulatina, pudiendo transcurrir periodos superiores al año entre la puesta en marcha inicial hasta la aplicación completa del sistema.

*Expendedoras y canceladoras de billetes*

Las canceladoras de billetes son esenciales en la implantación de títulos de transporte específicos como los bonos o abonos[4]. Es cada vez más usual la utilización de canceladoras iguales o al menos compatibles entre empresas que forman una red integrada de transportes. Con ello se permite la homogenización de tarifas entre las operadoras.

Por otro lado, y tal como se señaló anteriormente, con la información guardada en los soportes informáticos que contienen estas canceladoras, se puede conocer el número de viajeros que suben y bajan del vehículo en cada parada, ingresos por tipo de tarifa, frecuencia de paso de los vehículos, velocidad comercial, etc. Esto, además de permitirnos una mayor adecuación de la oferta a la demanda, supone un ahorro en los recursos destinados a conocer la utilización de cada empresa de transporte, tanto por línea, como por zona, tipo de tarifa, etc.

Otro elemento de los que componen este complejo sistema de gestión de la explotación es la expendedora de billetes, refiriéndose a aquellas máquinas que expiden el ticket en el momento en que se utiliza el servicio, y va destinado generalmente al denominado billete disuasorio o de pago directo.

Al igual que los anteriores, se ha convertido en imprescindible en los sistemas de recaudación del servicio de transporte de viajeros, suministrando

[4] Podemos definir los bonos como aquellos títulos de viaje que dan derecho a "n" utilizaciones del servicio durante un tiempo determinado. Los abonos, necesitan además del cumplimiento de unos requisitos previos así como de la tramitación de un documento identificativo. Este tema lo abordaremos más profundamente al analizar el billetaje.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

información sobre la recaudación del servicio, trayectos realizados, momento de utilización, vehículo y conductor adscrito a la guagua, etc., tornándose en fundamental para la instauración de un teórico sistema de contabilidad de costes.

### 4.2.5. Concesiones

Las concesiones en el transporte desempeñan un papel fundamental en la organización del transporte de viajeros por carretera, tal como señalamos en el capítulo 2.

Si bien los aspectos económicos de las concesiones en el transporte no se diferencian de las concesiones otorgadas en otros sectores productivos, queremos hacer una breve referencia a las mismas, justificada por la importancia que ostentan.

Tal vez el aspecto más discutible y discutido entre Administración Pública y organizaciones de transportistas sea la duración de estos contratos, con más énfasis después de junio de 2000, cuando se aprobaron las medidas urgentes de liberalización del transporte, que fijaban como período máximo 15 años y mínimo de 6 años. La duración se establecerá de acuerdo con las necesidades y características del servicio, atendiendo a los plazos de amortización de vehículos e instalaciones.

En este sentido, FENEBUS (Federación Nacional Empresarial de Transportes en Autobús) ha reclamado al Ministerio de Fomento un incremento de los períodos de concesiones, como fórmula para mejorar la competitividad y el desarrollo de estas empresas, entendiendo que los plazos no debieran ser menores de 8 años ni superiores a 20, ya que es necesario vincular el plazo del contrato con la recuperación de las inversiones realizadas en activos.

Es de destacar que la propuesta de sustitución del Reglamento

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

1191/69 de la Unión Europea, recoge en uno de sus artículos que la duración máxima de los contratos de servicios públicos de transporte de viajeros no debe superar los 5 años. Ante el debate suscitado, el Ministerio de Fomento afirmó que no modificará los actuales contratos concesionales, ni siquiera procederá a su rescate anticipado ya que puede ocasionar efectos negativos en la prestación de este servicio público, además de obligar a la Administración Pública a realizar un importante desembolso con el objeto de indemnizar a los actuales prestatarios.

Por otro lado ANET (Asociación Navarra de Transportistas por Carretera), ha pedido modificaciones en el actual sistema concesional de líneas de transporte de viajeros, solicitando que los concesionarios puedan participar en el diseño del recorrido de las diferentes líneas.

Los últimos proyectos van en la línea de liberalizar el transporte de viajeros, cuya entrada en vigor se situaría alrededor del año 2005, donde las empresas interesadas han de cumplir unos requisitos mínimos en materia de seguridad y medio ambiente, entre otros.

## 4.3. EL PROCESO DE APROVISIONAMIENTO: ALMACENAJE Y CONTROL

Tal como recogería cualquier manual de economía de la empresa, las empresas destinadas a la prestación de servicios, no realizan ninguna transformación física en los elementos que adquieren. Pero, al igual que en el resto de empresas, sí tienen una importancia fundamental problemáticas como la determinación de cantidades a almacenar, control de calidad sobre los productos adquiridos, etc.

En las empresas de transporte de viajeros, los elementos susceptibles de almacenamiento para su posterior consumo en el desarrollo del proceso productivo, son básicamente los siguientes:

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

a) Neumáticos y cámaras, que comprende los neumáticos nuevos, recauchutados, "carcasas" y las cámaras.

b) Combustibles y lubricantes, donde se incluye el gasóleo, aceites, grasas, etc.

c) Repuestos, utilizados para la reparación del vehículo. Normalmente, las grandes empresas disponen de su propio taller de reparación, almacenando repuestos que en determinados casos posibilitan incluso, el aumento de la vida útil del bien reparado.

d) Billetaje, en el cual se incluye tanto el papel utilizado para la impresión del comprobante del pago directo –pago al subir a bordo- como las diferentes tarjetas utilizadas para tarifas bonificadas – estudiantes, jubilados, parados, turístico, etc.-.

e) Uniformes del personal, tanto para su entrega como para su posible venta.

f) Otros elementos almacenables, tales como material de oficina, carnés de usuarios, etc.

A continuación analizaremos aquellos elementos que presentan una singular importancia, así como la principal problemática adscrita a cada uno de ellos. Así, por ejemplo, elementos como los uniformes del personal o los impresos de carnés de abonados ostentan un interés accesorio en el tema que estamos tratando.

Muchas veces, para almacenar estos elementos se necesitan grandes espacios que la empresa operadora no posee. Por ejemplo, la enorme variedad de modelos de neumáticos, o la considerable cantidad de repuestos necesarios para poder dar una solución rápida a cualquier avería, implica la

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

necesidad de un gran almacén. Las empresas pueden optar, bien por exigir al proveedor mantener un stock mínimo de repuestos en sus almacenes, bien por adquirir la mercancía y mantenerla en depósito en los almacenes del proveedor. No es extraño que en los almacenes de fabricantes o concesionarios de autobuses, distribuidores o representantes de productos y repuestos, se encuentre mercancía reservada, propiedad de algunos de sus clientes.

En ocasiones se opta por exigir u obligar al proveedor a mantener un stock en sus almacenes, condición vinculada a la compra del vehículo o a la firma del contrato de suministro.

### 4.3.1. Neumáticos y cámaras

Es evidente que en un sector como el del transporte por carretera, los neumáticos constituyen un elemento fundamental en la prestación del servicio. El primer neumático que se utilizó en un automóvil data del año 1895. Si bien en un principio era muy frágil y sólo se utilizaba en medios de transporte que no fueran muy pesados, los hermanos Michelín lo reconvirtieron instalándolo en un coche de carreras, y a partir de aquí se fue perfeccionando hasta ser utilizado en los vehículos de transporte tal como los conocemos hoy en día.

La imprescindible utilización de estos componentes en los vehículos, así como su limitada duración, impone a las empresas operadoras la búsqueda de alternativas que supongan un ahorro en los costes de prestación del servicio.

Sin entrar en especificidades como perfiles, bandas de rodadura, profundidad de tacos, etc., podemos convenir que la tipología más común es la que distingue entre neumáticos nuevos y recauchutados.

Los neumáticos nuevos no presentan en este sector una problemática

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

especial con respecto a cualquier otra actividad económica. Tal vez sería destacable que para su comercialización deben estar previamente homologados y que una vez usados, pueden ser utilizados, como veremos a continuación, para efectuarles un proceso de recauchutado o reesculturado.

Son de destacar los avances tecnológicos en materia de seguridad aplicados al neumático. Así, por ejemplo, en determinadas marcas se han implantado sistemas que detectan cualquier pérdida de presión, expandiéndose el neumático y soportando la carga del vehículo. Este sistema alerta además al conductor para que éste pueda detenerse de un modo seguro y sustituirlo.

Pero la medida, composición y perfil del neumático no sólo redunda en el mayor tiempo de utilización o el menor coste del producto. Actualmente se fabrican cubiertas más estrechas, de forma que posibiliten pasillos más anchos en la guagua, incrementando el confort, facilitando el desplazamiento de personas de movilidad reducida (PMR) y permitiendo una mejora considerable en la circulación de las personas dentro del vehículo.

En cuanto a los neumáticos recauchutados, la firma en el año 2001 del Plan Nacional para la Gestión del Neumático Recauchutado ha implicado un importante desarrollo de las empresas fabricantes españolas, frente a las empresas del resto de Europa. Recauchutar un neumático consiste en tomar uno ya usado, al cual se le denomina "carcasa", y adherirle una nueva banda exterior de rodadura, con el ahorro de costes y la mejora del impacto medioambiental que supone. Esto no impide que se consiga un producto de calidad y preparado para satisfacer las demandas del mercado. No en vano, para lograr su homologación deben pasar una serie de pruebas que han de garantizar la calidad y fiabilidad del producto.

Los fabricantes le asignan al neumático lo que la empresa Michelín ha denominado "cuatro vidas útiles". La primera se produce cuando el neumático es completamente nuevo, y sus prestaciones son excelentes, por

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

supuesto. Una segunda vida se produce cuando tiene lugar el "reesculturado" o lo que es lo mismo, el redibujado de las bandas de rodamiento, profundizando en la goma. La tercera vida sería el recauchutado propiamente dicho, donde se garantiza un nivel de calidad similar al del neumático nuevo pero con un ahorro de alrededor del 30% en el precio. Por último, la cuarta y última fase sería el "reesculturado" del recauchutado.

En cuanto a las opciones para la adquisición de un neumático recauchutado podemos citar tres:

a) El comprador envía su carcasa y el fabricante le entrega otra ya recauchutada. Se le suele llamar "carcasa de intercambio".

b) El comprador envía su carcasa, que le será devuelta una vez recauchutada.

c) El comprador adquiere al fabricante el neumático recauchutado, incluyendo su carcasa.

Tanto el nuevo, como el recauchutado, necesitan para su almacenamiento de grandes espacios, muchas veces de difícil disposición por las empresas operadoras. Ello provoca que el almacenamiento se lleve a cabo en los almacenes del vendedor, disponiéndose del mismo a medida que se va necesitando.

En cuanto a las cámaras, cuyo montaje era imprescindible en las antiguas cubiertas, han comenzado a estar en desuso, ya que los avances en materia de neumáticos impinchables, seguridad, etc., han trasladado este producto a un segundo plano, convirtiéndose su utilización en algo residual y limitado a unas pocas empresas de pequeñas flotas o mercados secundarios.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

### 4.3.2. Combustibles

El combustible utilizado por antonomasia en el transporte de viajeros es el gasóleo. Su consumo se debe a una razón puramente histórica ya que una vez concluida la II Guerra Mundial el coste de la gasolina se disparó debido a su escasez y la opción fue la utilización masiva de gasóleo.

En los últimos años, el descubrimiento de nuevos carburantes, más ecológicos y respetuosos con el medio ambiente, ha ido desplazando al gasóleo surgiendo la utilización de nuevos biocombustibles[5], hidrógeno, gas natural, pilas de combustible, etc.

Las empresas de transporte que tienen grandes flotas suelen disponer de depósitos para almacenar el combustible, especialmente gasóleo, para suministrar a sus vehículos. Actualmente, con el resurgir de nuevos sistemas de funcionamiento del vehículo, puede hacerse necesaria la adaptación de los almacenes e incluso la búsqueda de sistemas alternativos de almacenamiento.

Así por ejemplo, los nuevos autobuses que circulan por Madrid a base de hidrógeno[6], disponen de una "hidrogenera" o depósito de hidrógeno, primera construida en Europa de estas características, con un coste de unos dos millones de euros, y en la cual participa la empresa municipal de transportes, la Unión Europea y un grupo formado por Air Liquide España, Gas Natural y Repsol YPF. El hidrógeno para el consumo del vehículo se obtiene a partir del gas natural y es una de las fuentes energéticas que más garantías ofrece actualmente. Si bien el repostado de un autobús tarda unos quince minutos, debemos tener en cuenta que estamos en una fase inicial,

[5] Muchos biocombustibles están hechos de aceite, grasas animales y diesel, y se ha demostrado que pueden proveer la lubricación necesaria a la vez que se reduce las emisiones de gases contaminantes.

[6] El hidrógeno es un portador de energía como lo puede ser la electricidad, y se puede producir a partir de una amplia variedad de fuentes tales como el gas natural, el carbón, el agua, etc., así como de las aguas negras, de los residuos sólidos o de desechos de petróleo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

donde se están valorando aún los resultados obtenidos con la utilización de este combustible[7].

En este sentido, la Comisión Europea ha impulsado la creación de un grupo de trabajo formado por expertos científicos, políticos y representantes de la industria del automóvil, para que analicen los beneficios del hidrógeno y las pilas de combustible y fomenten su utilización en el marco de la Unión Europea. El reto es el de producir hidrógeno a unos precios razonables y crear una infraestructura que sea capaz de comercializar el producto de forma similar a las actuales estaciones de servicio.

En el caso del diesel, podemos encontrarnos con tres posibles opciones por parte de la empresa operadora:

a) Cuenta con sus propios surtidores de combustible, cuyas obras han sido financiadas por la propia empresa, y se saca a subasta la adquisición de combustible con periodicidad que suele oscilar entre una semana y quince días.

b) Los surtidores son propiedad de la empresa, pero han sido financiados por la petrolera. En este caso los contratos de suministro que se firman abarcan períodos más largos, que puede llegar hasta los cinco años.

c) Para el suministro se acude a estaciones de servicio, utilizando tarjetas de cliente, similares a las tarjetas de crédito. Es la opción más utilizada por empresas con pequeñas flotas de vehículos, si bien, el menor coste del combustible cuando dispone de su propio surtidor, hace que incluso pequeñas empresas se decidan por desechar esta alternativa.

[7] Experiencias de este tipo se están llevando a cabo en otras ciudades europeas como Amsterdam, Hamburgo, Londres, Oporto, Berlín, París o Barcelona entre otras.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Obviamente, la instalación de este tipo de depósitos requiere el cumplimiento de unas medidas básicas de seguridad en materia de diseño, materiales de construcción, capacidad, accesorios, etc., así como de calidad del combustible suministrado.

Para ello, la empresa elabora un pliego de condiciones técnicas y económicas al objeto de poder seleccionar la oferta más ventajosa de entre todas las que concurran.

### 4.3.3. Repuestos

Otro de los elementos susceptibles de almacenar, de vital importancia en las empresas de transporte, son los repuestos.

Podemos entender por piezas de repuesto las que, una vez sustituyan a las piezas anómalas, garantizan en el vehículo el mantenimiento de las características técnicas y de seguridad que se establecieron para su homologación.

Estos recambios pueden dividirse atendiendo a la siguiente clasificación:

- Originales de marca: suministrados por el fabricante del vehículo.

- De marca: piezas fabricadas por empresas especializadas que garantizan el cumplimiento de las condiciones de garantía.

- Piezas reconstruidas: se incluyen las piezas originales de marca o simplemente de marca que han sido reparadas por el propio fabricante o por servicios especializados.

- Otras piezas no específicas de ninguna marca.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Evidentemente, tanto el coste de adquisición como su rendimiento posterior dependerá del tipo de pieza adquirida.

La disposición inmediata de determinados recambios, posibilita la rápida reparación del elemento de transporte, facilitando su puesta en funcionamiento en el período más breve posible y su incorporación al proceso productivo.

Estos repuestos, tal como comentamos al analizar el inmovilizado, ocasionalmente pueden incrementar la vida útil del bien. A título indicativo, por ejemplo, la sustitución de un motor podría convertir un autobús inservible en un bien susceptible de ser utilizado durante varios períodos más, o usarlo en líneas de transporte donde no se requieran condiciones de potencia excesivas.

La rotación de los repuestos suele ser variable, dependiendo del artículo que se trate, pero para gestionar correctamente un taller, tanto el mantenimiento como la reparación debe ser efectuada con regularidad y siguiendo en cada caso las especificaciones del fabricante. El mantenimiento del vehículo implica a largo plazo una reducción en los costes de reparación y un alargamiento de la vida útil del bien. Para que esto ocurra es fundamental el adiestramiento del personal y la supervisión de los trabajos realizados.

### 4.3.4. Billetaje

La segmentación del mercado, método cada vez más utilizado en el sector del transporte de viajeros, ha provocado la proliferación de multitud de tarjetas dirigidas a diferentes colectivos sociales, tales como estudiantes, jubilados, parados, turistas, etc.

Pero además esta diversidad de productos se combina con una variedad de modelos de tarjetas, entre las cuales podemos citar las tarjetas

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

monedero, tarjetas de "n" viajes, tarjeta de "x" tiempo, etc., e incluso podrían clasificarse por forma de utilización, distinguiendo entre tarjetas a cancelar, tarjetas sin contacto, etc.

Si bien la problemática generada por la operatividad de estas tarjetas se analizará de una forma más detallada al estudiar los flujos de ingresos de la empresa, en este epígrafe estudiaremos el proceso de adquisición, almacenamiento y control de los diferentes abonos en los depósitos de la entidad.

En este sentido, podemos citar como más usuales los siguientes modelos de billetaje, realizando una primera división entre billetes de pago disuasorio, bonos y abonos.

Denominamos "pago disuasorio" al que se realiza al subir a la guagua, también suele llamarse "pago directo". Estos billetes disuasorios son generalmente la forma más cara de viajar, ya que al comprarlo en el momento de la utilización del servicio, el precio normalmente suele ser mayor. Con ello se pretende favorecer que se utilice otro tipo de billetes que supongan un adelanto de tesorería y un incremento de la velocidad comercial de la empresa operadora.

Estos billetes se despachan a través de una máquina expendedora, ya citada en el epígrafe relativo al inmovilizado, a la cual se le acopla un rollo de papel especial que va siendo impreso a medida que el usuario sube en el vehículo y demanda uno de estos billetes.

De otra parte, los bonos son generalmente tarjetas, que pueden ser con o sin contacto, que dan derecho a realizar un número de viajes determinado, en ocasiones durante un tiempo prefijado. Estos son los habitualmente llamados "bono-bus". Este tipo de bonos, tal como comentábamos anteriormente, aporta a la empresa un anticipo de tesorería a la vez que aumenta la velocidad comercial del vehículo, posibilitando la

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

realización de un mayor número de viajes en un menor tiempo. Habitualmente no se exige ningún requisito para la adquisición de estos bonos[8]. Es el usuario el que determina si en función de la utilización que hace del servicio le interesa o no comprarlo.

Estos bonos se adquieren normalmente en establecimientos comerciales, bien de la propia empresa, bien establecimientos privados abiertos al público.

En esta categoría podríamos incluir las famosas "tarjetas monedero", cargadas con un importe prefijado y cuyo saldo va disminuyendo a medida que se va haciendo una utilización del servicio.

En cuanto a los abonos, suelen ir dirigidos a colectivos sociales específicos, tales como estudiantes, jubilados, parados, empleados, etc. Normalmente para poder utilizar estos abonos es necesario disponer de un carné que acredite cumplir los requisitos prefijados. A lo largo de la geografía española, por ejemplo, encontraremos múltiples modalidades de abonos, cada uno de ellos a un precio diferente.

Así, existen abonos con limitaciones de viajes a realizar, abonos con limitaciones de tiempo a utilizar, abonos combinados de los dos anteriores, etc. Se puede dar la posibilidad de que la empresa operadora adquiera estos abonos sin codificar, es decir, sin asignarle número de viajes máximo a realizar o tiempo de utilización, y sean validados por la empresa posteriormente, en el momento de la venta al cliente.

Estos abonos son los que habitualmente subvenciona la Administración Pública al ir dirigidos a aquellos colectivos sociales más

[8] En lugares como La Coruña, por ejemplo, se está exigiendo estar empadronado en la ciudad para poder adquirir estos bonos-bus.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

desfavorecidos o a usuarios *cautivos*[9] del servicio.

Nos encontramos pues con la paradoja, después de comprobar los diferentes modelos de billetaje, que la utilización de un mismo servicio, en un mismo trayecto y a la misma hora, por ejemplo, puede suponer un coste distinto para cada viajero.

## 4.4. LA GESTIÓN DE VENTAS: TRASCENDENCIA E INTERMEDIARIOS

Las empresas de transporte, después de consumir una serie de productos, están preparadas para prestar un servicio que va dirigido a futuros usuarios; a esta actividad se le puede denominar "sistema de comercialización".

Bueno Campos (1992: 498) señala que "la idea más elemental del sistema de comercialización o marketing es identificarlo con la actividad de venta de la empresa. Las empresas envían al mercado bienes y servicios que intercambian por flujos monetarios".

En este sentido, nos centraremos en el análisis de los aspectos que para nuestro trabajo ostentan un mayor interés: el precio o tarifa y el servicio prestado. Pero si existe en el sector del transporte una variable del sistema de comercialización a la cual se le presta una importancia vital es a la segmentación del mercado objetivo. Este mercado se divide en segmentos o grupos de personas con similares características económicas, demográficas, culturales, sociales, etc.

Ahora bien, en el transporte no se transfiere flujo físico –el "producto" es intangible-, ni siquiera se transfiere la propiedad del servicio,

[9] En el sector del transporte, se denomina "usuario cautivo" a aquél que no tiene otras posibilidades para trasladarse de un lugar a otro salvo el uso del transporte público.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

ya que no se posee como tal. Lo que si se puede trasladar es el derecho al uso del servicio y el pago de estos servicios.

Otra cuestión que nos podríamos plantear es si en la prestación de este tipo de servicios pueden existir intermediarios entre la empresa y su potencial cliente. Evidentemente, no sólo pueden existir intermediarios, sino que con los modelos de organización que actualmente siguen estas empresas, los intermediarios se convierten en elementos imprescindibles en el desarrollo del sistema.

En el presente epígrafe analizaremos el proceso de venta de billetes que da origen al derecho a usar o disponer del servicio. En este proceso los clientes adquieren su billete para después ejercer su derecho. Esto posibilita que la empresa disponga de un montante de tesorería importante, que no es más que un anticipo a cuenta que ha recibido del futuro usuario.

Tras lo anterior, nos detendremos en el estudio de las funciones realizadas por los Consorcios de Transporte y las Cámaras de Compensación, que se han ido convirtiendo en los intermediarios por antonomasia entre las empresas operadoras y sus clientes.

Por último, analizaremos las funciones realizadas por otros intermediarios que participan en el proceso de venta, y cuya función se limita, casi exclusivamente, a entregar el billete o abono al cliente a cambio de un importe que posteriormente trasladará a la empresa operadora.

### 4.4.1. Anticipos de clientes

Una característica esencial en la prestación de determinados servicios como el transporte es el momento del pago. Éste puede ser previo o posterior a la utilización del mismo. Otro elemento a tener en cuenta es si este pago corresponde al derecho al uso del servicio o bien al servicio usado realmente.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Según Chias (1991: 55), se pueden plantear cuatro situaciones tipo:

a) Una previa, el cliente paga por el derecho al uso.

b) Una final, el cliente paga después del uso.

c) Una de pago previo al uso en el lugar de uso.

d) Una mixta, el cliente paga previamente una oferta de servicios básicos y periféricos preestructurada y a posteriori los servicios periféricos complementarios usados.

En el sector del transporte en general, podemos encontrar estas cuatro posibilidades. Así, por ejemplo, la situación de pago previo, cuando el cliente paga por el derecho al uso, es tal vez la más habitual en el transporte de pasajeros, ya que normalmente se adquiere un ticket, bono o abono que será utilizado con posterioridad.

Las condiciones de pago final, es la que se produce cuando se toma un taxi. Se disfruta el servicio y al final del trayecto, se paga. Esta alternativa no se suele dar en el transporte colectivo de viajeros por carretera, tema objeto de nuestro estudio.

La tercera opción, referida al pago previo al uso en el lugar de uso, es la circunstancia que se produce cuando se opta por realizar el pago al subir al vehículo, y al cual hemos llamado "pago directo" o "pago disuasorio".

La última opción, llamada mixta y en la cual se pagan antes los servicios preestablecidos y después los complementarios, no es normal o habitual en el transporte de viajeros por carretera. Un posible caso se produce cuando se contrata un paquete turístico, consistente en el traslado del lugar de residencia al lugar de vacaciones, por el cual se paga un precio

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

estipulado. En el destino se paga, de forma complementaria, las excursiones opcionales que el cliente desea hacer.

En nuestro trabajo nos centraremos en el primer y tercer caso, métodos más habituales de pago en el sector.

Actualmente, y especialmente en las empresas de transporte urbano, se está abogando por ir eliminando o al menos poner impedimentos a la utilización de la tercera opción antes mencionada. Es decir, el hecho de pagar a la subida del vehículo, ocasiona a la empresa una serie de inconvenientes, entre los cuales podemos citar los siguientes:

1. Necesidad de facilitar moneda fraccionaria al conductor del vehículo, para que éste pueda efectuar las labores de cobro.

2. Disminución de la velocidad comercial, generando unos mayores tiempos de recorrido y, por ende, un menor número de viajes en la jornada.

3. Obligación de facilitar al conductor la posibilidad de realizar al final de la jornada la liquidación del dinero recaudado, bien a través de personal especialmente destinado a tal fin, bien a través de máquinas de liquidación.

4. Se necesita disponer de un servicio de recuento y control del dinero recaudado por los conductores, realizando los arqueos correspondientes y exigiendo las diferencias resultantes.

5. Hay que poner a disposición del conductor ciertas medidas de seguridad, de forma que proteja su recaudación, especialmente en horas nocturnas.

6. Se debe computar dentro de la jornada de trabajo un tiempo que

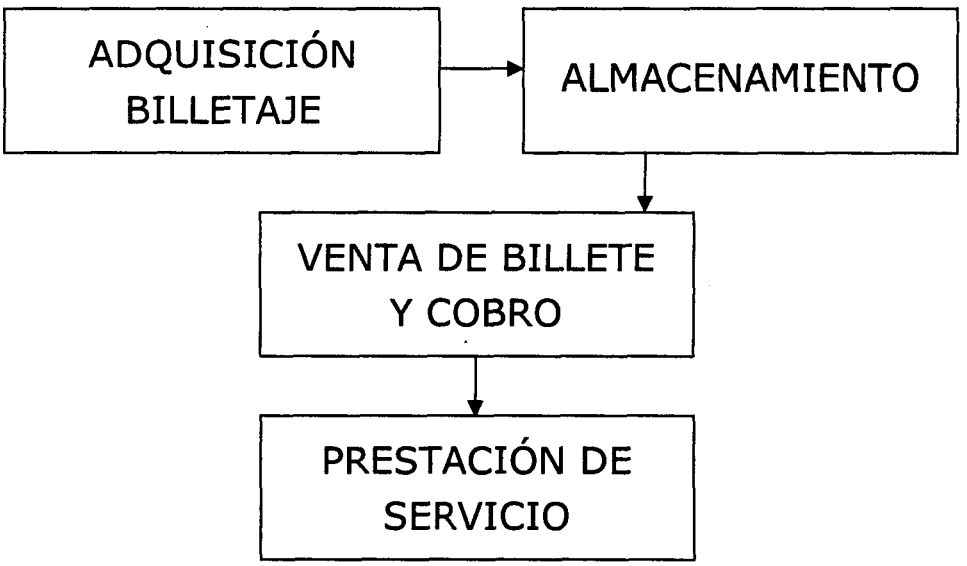
© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

pudiera denominarse improductivo y que es el destinado a efectuar las labores de liquidación de la recaudación, etc.

Además, y tal como se ha mencionado en anteriores epígrafes, la posibilidad de disponer de tesorería derivada de la venta anticipada del billetaje, supone la consecución de un alto nivel de liquidez para la empresa.

El proceso seguido por la empresa desde el momento de la adquisición del billete hasta la prestación del servicio, se representa en el gráfico 4.1.

Gráfico 4.1. PROCESO DE PRESTACIÓN DE SERVICIO




Fuente: Elaboración propia.

Un caso particular se plantea cuando se procede a una modificación de tarifas, pudiéndose optar por diferentes alternativas:

a) Devolver el importe anticipado por el cliente.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

b) Permitir que el usuario utilice los billetes/bonos comprados con anticipación, al precio que se convino en su momento.

c) Canjear el antiguo billete/bono por uno nuevo, debiendo abonar la diferencia con el precio actual.

Por último, un aspecto a considerar y que analizaremos de forma más pausada en el siguiente capítulo, es el momento en que prescribe o se extingue ese anticipo de clientes, pudiéndose apuntar varias circunstancias, entre las cuales cabe citar la propia utilización del servicio, la finalización del plazo otorgado para la utilización del billete, la decisión del cliente de no utilizar el servicio, no reclamando el importe anticipado y la pérdida o invalidación del billete adquirido.

Las últimas opciones generan a la empresa unos ingresos que no pueden ser calificados en ningún caso como derivados del desarrollo de la actividad principal y como tal habrá que considerarlos.

### 4.4.2. Consorcios de Transporte y Cámaras de Compensación

Las ciudades actuales, se conforman como aglomeraciones urbanas discontinuas, donde se concentra la mayor parte de la población y el empleo, lugares donde la demanda de transporte es muy importante, rodeadas de núcleos de población de menor tamaño, que también disponen de sus centros neurálgicos de negocios y actividad, pero con una fuerte relación de dependencia de lo que podríamos denominar área metropolitana.

Se produce, por tanto, una superposición de competencias y responsabilidades en materia de transporte entre las distintas instituciones, provocando disfunciones en la prestación del servicio que de ser tratadas de forma conjunta facilitaría una organización más racional.

La falta de coordinación detectada en los servicios de transporte se

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

ha constatado a múltiples niveles, tales como la superposición de ofertas, la diferenciación de líneas en lugares donde el servicio debe estar coordinado, el marco tarifario, la carencia de oferta multimodal, etc. Evidentemente, estas deficiencias afectan de manera directa al usuario, cuya opción es el uso intensivo del coche privado, pero también influye de manera considerable en los costes de mantenimiento del sistema, que se traduce en sobrecostes de explotación, mayor consumo energético, mayores índices de contaminación así como incrementos en el nivel de ruidos y de accidentes.

Tal como señala la Ley del Consorcio de Transporte de Asturias, "el interés de la colectividad y el de los usuarios de los transportes públicos del área central demanda, para el buen funcionamiento de esta área metropolitana, la ordenación técnica, administrativa y reglamentaria de los mismos. No basta con la voluntad de coordinación de las empresas administradoras y las Administraciones implicadas; es necesario un nuevo marco elaborado a partir de la concepción del transporte como sistema, donde cada modo y cada medio jueguen el papel más adecuado a las necesidades del territorio, en cuanto a asentamiento de actividades económicas y de población. Esta concepción sistemática unitaria, por más que se conforme a partir de la diversidad, aconseja un diseño y una planificación, y en parte una gestión, integradas, para lo cual es preciso crear un órgano con la autoridad, representatividad y capacidad técnica suficiente para ejercer las funciones de coordinación y control, la planificación de infraestructuras y servicios, el establecimiento de un marco tarifario común, con sus correspondientes títulos de transporte, y las compensaciones económicas entre los diferentes operadores, que garanticen el equilibrio financiero del sistema".

Esto justifica la creación de entes como los Consorcios de Transporte cuyo objetivo principal es el de llevar a cabo una planificación global del transporte en la zona, pudiendo abarcar incluso el transporte ferroviario, lo cual supondrá una integración tarifaria de forma que se pueda utilizar un mismo billete para diferentes modos de transporte.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Los Consorcios son entes públicos con personalidad jurídica, tesorería y patrimonio propio, donde participan habitualmente la Administración del Estado -tanto por ser titular de importantes infraestructuras y servicios de transporte como por ser el cofinanciador de las actividades desarrolladas-, las Administraciones Públicas locales y autonómica y las empresas operadoras del sector.

Entre las funciones a desarrollar, además de las propias que motivan su creación podemos citar las siguientes:

a) La recaudación de los ingresos de los títulos combinados que afecten a más de una empresa.

b) La realización de las compensaciones que proceden entre todo tipo de empresas, como consecuencia de los sistemas tarifarios establecidos.

c) El control de los ingresos, los gastos y las inversiones que realizan las empresas operadoras.

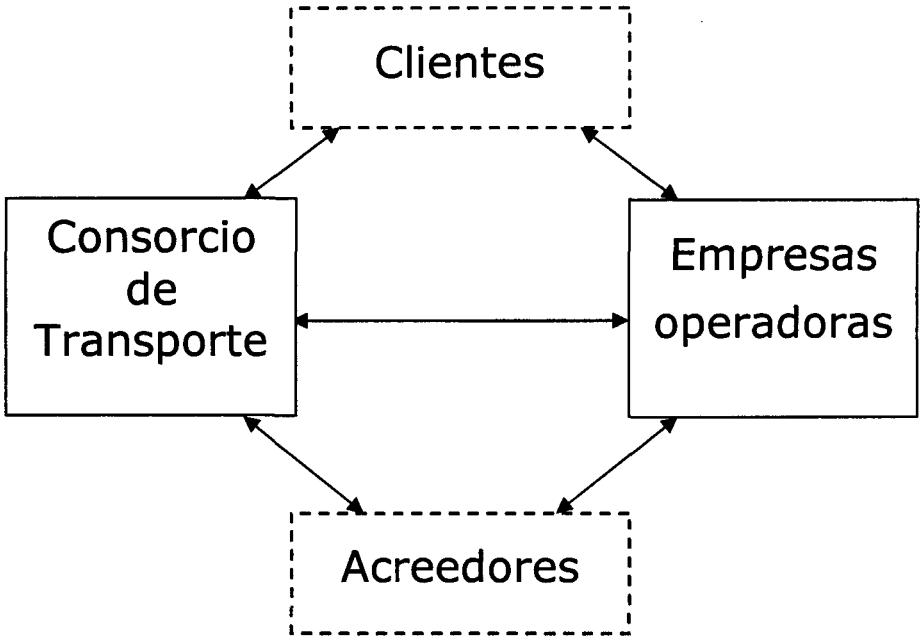
d) Y la publicidad, la información y las relaciones con los usuarios, entre otras.

Como se puede observar, se genera por tanto una "multiconexión" entre el Consorcio de Transportes, las empresas operadoras, los clientes y los proveedores, dando lugar a una serie de interrelaciones que podemos representar en el gráfico 4.2.

Obviamente, entre las sociedades que conforman el grupo de empresas operadoras, existen interrelaciones derivadas de las actuaciones que lleven a cabo independientemente del Consorcio de Transporte.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Gráfico 4.2 INTERRELACIONES DEL CONSORCIO DE TRANSPORTES




Fuente: Elaboración propia

En cuanto a las Cámaras de Compensación, ejercen unas funciones mucho más reducidas que los Consorcios, ya que aquellas no suelen tener relaciones con los clientes, proveedores o acreedores, limitándose en la mayor parte de las ocasiones a ejercer de mero intermediario entre las diferentes empresas operadoras. Su función se reduce a fijar los mecanismos de control de los ingresos por recaudación así como su redistribución entre las empresas, en función del servicio prestado por cada una de ellas.

### 4.4.3. Otros intermediarios

En el proceso de venta del billetaje no sólo interviene la empresa operadora, los Consorcios de Transporte y los clientes. Es habitual encontrar otros intermediarios, tales como entidades financieras o comercios, que funcionan a modo de canal de distribución y que se ocupan de facilitar al

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

usuario el título de viaje.

Si entendemos por canal de distribución, a las empresas implicadas en desplazar un bien o un producto al consumidor, obviamente no podría existir en las empresas de servicios. Pero si concebimos como un producto el título de viaje que da derecho a la utilización del servicio, sí podríamos organizar una red de ventas.

Esta red de venta posibilita a la empresa ampliar geográficamente su mercado, pero al mismo tiempo requiere el establecimiento de fuertes medidas de control, tanto sobre los títulos que se venden como sobre la forma de venta.

Estos intermediarios recibirán a cambio una comisión de ventas sin que sea necesario correr ningún riesgo.

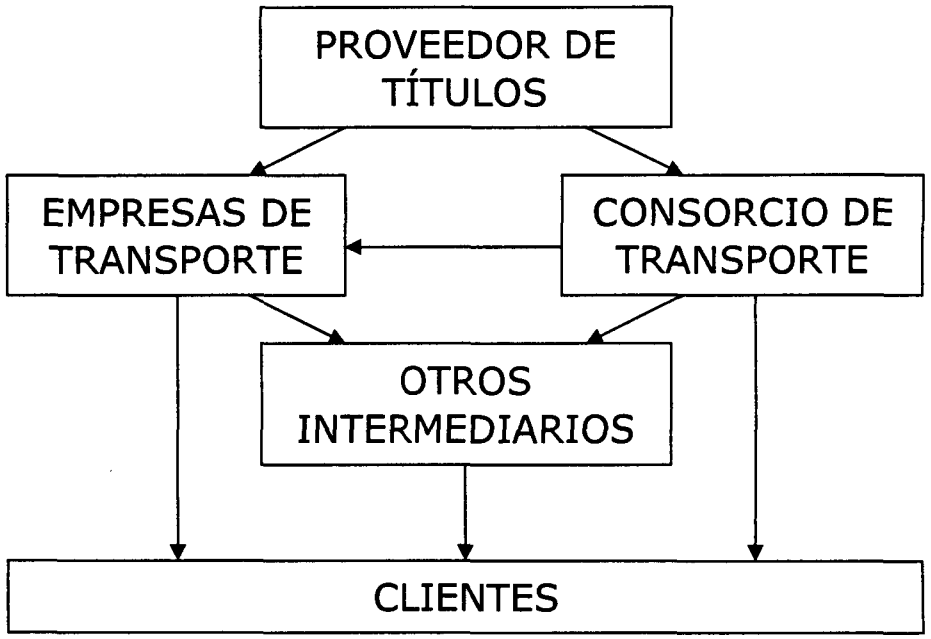
Por otro lado, las nuevas tecnologías permiten incrementar más si cabe ese mercado geográfico. La utilización de máquinas de distribución, así como herramientas como internet, facilita al usuario el acceso al producto –llámese título de viaje- prácticamente sin moverse de su residencia o de su lugar de trabajo.

En consecuencia, aquella red de venta constituida por establecimientos comerciales que no aportan un valor añadido al producto, tenderá a desaparecer, sustituyéndose por máquinas de autoservicio o por herramientas informáticas.

En el gráfico 4.3. se representan las correspondencias existentes entre todos los sujetos inmersos en este proceso de venta, desde el momento de la adquisición del título de viaje hasta la puesta a disposición del cliente.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Gráfico 4.3. CORRESPONDENCIAS CANAL DE DISTRIBUCIÓN




Fuente: Elaboración propia.

## 4.5. EL PROCESO DE RECAUDACIÓN: CONSIDERACIONES Y PARTICULARIDADES

La gestión del dinero recaudado, proveniente de los ingresos por el pago directo en la guagua así como por la venta de bonos y abonos, es tal vez la peculiaridad más importante de toda la problemática de tesorería de la empresa.

Esta recaudación se compone en su mayoría de moneda fraccionaria, que se deriva del precio del servicio, lo cual supone que relativamente pequeñas cantidades de dinero, sean transportadas en sacas de considerable peso.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

El proceso recaudatorio podría seguir el siguiente orden:

a) Los conductores/vendedores, al finalizar su jornada de trabajo, se dirigen a la terminal[10], o lugar donde han de efectuar la liquidación del dinero recaudado durante su jornada laboral.

b) A la hora previamente estipulada, se efectúa el recuento del dinero recaudado y se concilia los comprobantes de ventas con los ingresos de cada uno de los conductores/vendedores. Se cumplimentarán los documentos necesarios para exigir las cantidades faltantes o bien restituir el dinero sobrante.

c) El dinero es precintado en sacas de seguridad, indicando en el impreso diseñado al efecto, las cantidades que contienen dichas sacas.

d) A la hora prefijada, la empresa contratada para el transporte de fondos retirará dichas sacas, trasladándolas a la sede de su empresa, donde la depositarán en su caja fuerte.

e) El personal de la empresa de seguridad, recontará el dinero depositado en las sacas. Comunicará a la empresa las posibles diferencias existentes entre el arqueo realizado por la empresa y el que realiza la propia firma de seguridad.

f) A continuación, se trasladarán los fondos a la entidad bancaria correspondiente, realizando el oportuno ingreso en la cuenta corriente de la empresa.

Todo este proceso puede durar varios días, de forma que en un

[10] Se denomina "terminal" al lugar donde comienza o concluye la jornada laboral. En Canarias también recibe el nombre de "piquera".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

momento determinado puede existir dinero proveniente de la recaudación en las cajas de la empresa, en las cajas de la compañía de seguridad o en la entidad bancaria. Además, es posible que existan conductores/vendedores que estén pendientes de reintegrar el dinero correspondiente a la recaudación, no ingresado en su momento.

La intervención de la empresa responsable del transporte de fondos es obligatoria por ley[11], ya que el traslado de dinero, cuando se realiza de manera regular y a partir de un determinado importe, se obliga que sea efectuado por una empresa especializada.

## 4.6. LOS FLUJOS DE LAS OPERACIONES DE GESTIÓN

Después de analizar las peculiaridades más importantes que se presentan en los diferentes subsistemas existentes en estas empresas, esto es, financiación e inversión, nos adentraremos en las fases de producción y desinversión, si bien, opinamos que en este sector, estas dos fases van profundamente unidas.

En primer lugar, analizaremos la estructura de los gastos en los cuales incurren las empresas del sector del transporte, deteniéndonos en aquellos gastos más representativos, importantes o peculiares.

Después examinaremos su cifra de negocios, realizando un análisis de los principales componentes, especialmente del derivado de la venta de billetaje y de la diferente tipología que puede presentar. Concluiremos este epígrafe con un breve estudio del resultado obtenido, así como la descomposición del mismo.

Previamente al análisis de estos componentes es importante señalar

[11] La ley 23/1992 de 30/7 relativa al traslado de fondos, así como sus posteriores modificaciones, establece los requisitos exigidos y las condiciones a cumplir cuando se transporta dinero en efectivo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

que no existe un coste único del transporte, sino tantos valores como diferentes situaciones empresariales o de servicio puedan existir, ya que éste es un sector de una amplia diversidad, con lo cual, los valores medios que puedan obtenerse de un análisis económico-financiero no representan al sector.

Existen variables importantes que provocan que las cifras medias obtenidas no sean representativas, entre las cuales podemos citar las siguientes:

a) Horas de trabajo del personal.

b) Velocidad comercial de los vehículos.

c) Políticas de planificación y prestación del servicio.

d) Tamaño de la empresa.

e) Tipo de vehículos utilizados, etc.

En definitiva, si bien al analizar la estructura de sus costes podemos dar cifras que reflejen la importancia de los mismos sobre el total, debemos ser cuidadosos al emitir juicios sobre la gestión de la empresa.

### 4.6.1. Los gastos en las empresas de transporte

Ciertamente, poca diferencia existe entre la composición de los gastos de las empresas dedicadas al transporte y cualquier otro tipo de empresa cuyo cometido principal sea la prestación de un servicio.

Es de destacar el considerable importe que suponen los **gastos de personal** en la estructura de costes de estas empresas. Ello viene originado

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

tanto por el elevado número de personal necesario para el desarrollo de la actividad, fundamentalmente aquél que está destinado a las labores de conducción de vehículos, como por la realización de un importante volumen de horas extraordinarias.

La realización de estas horas extras puede llegar a ser impredecible por parte de la dirección de la empresa, ya que viene originada por motivos ajenos a la propia planificación del servicio tales como incidencias en el tráfico rodado, averías del vehículo durante la jornada, etc.

Es de reseñar igualmente, la inexistencia de un convenio colectivo sectorial de carácter nacional, tal como ocurre en otras esferas de la actividad económica. Esto provoca grandes diferencias tanto salariales como de estructura de jornadas de unas comunidades a otras, así como de unas empresas a otras, lo cual hace más difícil el proceso de comparación de productividad y resultados entre diferentes empresas.

Según un estudio realizado por la Asociación de Transporte Urbano Colectivo (ATUC), este porcentaje se sitúa en torno al 62%, cifra que podemos considerar bastante elevada[12].

En cuanto al **combustible**, factor esencial para la prestación del servicio, su coste depende en gran medida del modelo de vehículo utilizado, tipo de trayecto realizado, urbano o interurbano, e incluso forma de conducción. Así, por ejemplo, un autobús que realice un trayecto interurbano consumirá aproximadamente entre 20-25 litros de gasoil cada 100 kilómetros, mientras que si el trayecto es urbano, estos consumos pueden

[12] Existe un estudio similar, elaborado por el Ministerio de Fomento, donde no se especifica la metodología empleada para la obtención de los datos. Si tomamos las memorias elaboradas por diferentes empresas operadoras, y calculamos las ratios citadas, parecen mucho más ajustadas a la realidad las cifras aportadas por ATUC. En consecuencia, no podemos obtener conclusiones acerca de las diferencias existentes entre las cifras suministradas por el propio Ministerio de Fomento y la Asociación de Transporte Urbano Colectivo (ATUC).

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

superar los 50 litros cada 100 kilómetros. Esto puede ser indicativo del montante que puede suponer sobre el total de gastos. Es importante señalar, que aproximadamente el 52% del precio del litro son impuestos sobre el combustible. Del estudio realizado por ATUC, se desprende que el 10% de los gastos de estas empresas corresponden a combustibles.

La **amortización** del inmovilizado se realiza en función del precio de adquisición de dichos elementos. En el caso de los vehículos, éste dependerá de múltiples factores tales como la negociación entre transportista y fabricante, forma de pago, volumen de pedido, equipamiento del vehículo, etc. Habitualmente se estima una vida útil de 10 años, si bien existen empresas que consideran una vida útil inferior.

A pesar de que tal como se señaló en el epígrafe relacionado al inmovilizado, carrocería y chasis pueden tener vidas útiles diferentes, el vehículo suele amortizarse como un todo. En relación con este aspecto, el Ministerio de Fomento estima que un 55% del precio corresponde a la carrocería, mientras que el 45% restante pertenece al chasis.

Un componente muy importante de la estructura de gastos es el correspondiente a los **seguros**, cuyo importe ronda el 3% dé la cifra total de gastos. Son pocas las empresas dispuestas a asegurar las flotas de autobuses de transporte, debido fundamentalmente al alto riesgo que conllevan. Así, por ejemplo, la siniestralidad en el transporte urbano es considerable, si bien, el importe de dichos siniestros no suele ser elevado.

Los paquetes básicos incluyen la responsabilidad civil de suscripción obligatoria, la responsabilidad civil voluntaria, defensa, reclamación de daños y seguro obligatorio de viajeros. Opcionalmente algunas compañías contratan el seguro de lunas y asistencia en viajes. Pero, tal como hemos indicado, para incrementar el volumen de negocio y al objeto de cubrir las posibles pérdidas que pudieran surgir del seguro habitual, muchas compañías exigen la contratación de seguros de vida, riesgos diversos de locales

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

(incendio, robo, y otros), planes de pensiones, etc.

En cuanto a los **neumáticos**, existe una extensa gama de productos, que se utilizan en función del tipo de vehículo y de las medidas de sus llantas. Así, cuanta más variada sea la flota, más posibilidades existen de que sus neumáticos sean diferentes y en consecuencia necesite un mayor stock en almacén. El precio puede oscilar entre los 210 y los 420 euros, cifras nada despreciables, y su vida es de unos 90.000 kilómetros aproximadamente, si bien puede alargarse un 150% si se somete a procesos como el recauchutado o el reesculturado, a un coste del 65% con respecto al neumático nuevo.

Los gastos por neumáticos, según ATUC, representan aproximadamente un 2,2% del total.

Por último señalaremos como significativos los gastos derivados del **mantenimiento** de los vehículos. Si se realiza un mantenimiento correcto se evitan averías y con ello el incumplimiento de plazos u horarios, paralizaciones del vehículo y pérdida de ingresos, así como un mayor valor de venta en el mercado de vehículos usados.

En este sentido, algunos fabricantes/concesionarios dan la opción de un contrato de mantenimiento anual, aunque suele suponer un elevado coste.

En la estructura de costes elaborada por ATUC, se expone que las reparaciones y conservación de estos vehículos suponen el 8% del total de gastos.

Existen otros gastos en estas empresas, que también ostentan un carácter importante; los denominaremos **gastos varios** y podríamos citar los siguientes:

a) Tarifas de estaciones de guaguas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

b) Impuestos de circulación.

c) Sanciones

d) Publicidad

e) Costes de utilización de infraestructuras o peaje.

f) Servicios profesionales independientes, etc.

En definitiva, la estructura de costes de una empresa de transporte, a pesar de estar integrada por los mismos componentes, contribuirán de forma diferente dependiendo de múltiples factores que van a caracterizar el servicio que se presta.

### 4.6.2. Los ingresos en las empresas de transporte

Podemos afirmar que el transporte, como cualquier otra actividad productiva, busca el objetivo del beneficio económico -que vendrá dado por la diferencia entre ingresos y gastos-, pero, a diferencia de otras acciones empresariales, también busca el logro de un beneficio social. Conseguir un equilibrio razonable entre estos dos objetivos es bastante complejo, y dependerá del modelo de gestión, de la titularidad de la empresa e incluso del segmento de población al que asiste.

El beneficio social debe ser un objetivo alentado y apoyado por la Administración Pública, bien a través de subvenciones a aquellas tarifas que ostentan un marcado carácter social, bien a través de medidas dirigidas a la organización y protección del transporte público, tales como carriles sólo bus, peajes urbanos, etc.

Por el contrario, el beneficio económico es objetivo de la propia empresa, y es ésta la que se debe preocupar de incrementar su nivel de

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

ingresos con medidas que promuevan que el transporte público se convierta en atractivo, agradable, interesante, cómodo, seguro, etc.

Para ello, medidas como la modernización de la flota es fundamental en la percepción por parte del usuario de aspectos como la seguridad, comodidad o el cuidado del medio ambiente.

La velocidad comercial y la frecuencia de paso son dos aspectos claves a considerar para el incremento del número de viajeros y en consecuencia el aumento de los ingresos, máxime cuando el tiempo de espera en parada es mucho más valorado que el tiempo de traslado en el autobús.

Por tanto, este incremento de la velocidad comercial es importante desde dos puntos de vista, por un lado por su rentabilidad y por otro por el ajuste a los horarios establecidos, lo cual se ha dado en llamar "la bondad del servicio". Para llevar a cabo este incremento, existen diferentes posibilidades entre las cuales, y sin entrar en mayor detalle, podemos citar las siguientes:

a. Aumento en la potencia de los vehículos.

b. Adopción de medidas para el transporte público.

c. Aumento de la distancia entre paradas.

d. Incremento del automatismo en la expedición de billetes, etc.

De igual forma, las empresas de transporte son conscientes de que un incremento en la comodidad del pasajero, con medidas como una amortiguación adecuada, disminución del nivel de ruido, aire acondicionado, asientos confortables, etc., también influye en el incremento de la cifra de negocios.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En definitiva, la correcta resolución del polinomio incremento de la velocidad comercial, regularidad, puntualidad, comodidad y seguridad, inducirán al incremento de viajeros transportados y por tanto a la cifra de ingresos por recaudación, si bien podríamos decir que ello llevaría aparejado una mejor imagen de la empresa, influyendo de forma indirecta en el aumento de otros ingresos como pueden ser los derivados de la publicidad en el exterior del vehículo.

A continuación, analizaremos los orígenes de los ingresos por recaudación, que vendrán dados en función de la tipología de billetaje, analizada someramente en epígrafes anteriores, así como el desglose de otros ingresos accesorios a la explotación del servicio.

#### 4.6.2.1. Modalidad de contratación del servicio

El ingreso por la prestación del servicio tiene su origen en la venta de billetaje; como se comentó en epígrafes anteriores, dicho ingreso se produce cuando el cliente realiza el ejercicio de transformar un derecho al uso del transporte –anticipo del cliente-, en el disfrute del mismo.

Existen multitud de modalidades de títulos de viaje, dependiendo del segmento de mercado hacia el cual va dirigido. Analizarlos todos sería tarea cuando menos ardua y engorrosa. Por ello, nos centraremos en aquellos títulos de viaje más comunes y frecuentes, utilizados por la mayoría de empresas de transporte dedicadas tanto al transporte urbano como interurbano de viajeros.

En primer lugar, cabría citar el denominado "pago disuasorio" o "pago directo". Como ya se ha comentado, se trata del billete que se adquiere en el momento de subir a bordo del vehículo y que da derecho a realizar el viaje que se emprende en ese momento.

Estos billetes normalmente no están subvencionados, y si bien

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

representa el título de mayor precio, la empresa prefiere prescindir de su utilización por las causas comentadas en epígrafes anteriores, entre las cuales destacamos la pérdida de velocidad comercial y la exigencia de infraestructura y personal que sea capaz de gestionar y administrar estos ingresos.

Pero la cifra de ingresos por recaudación más importante proviene de aquellas tarifas destinadas a segmentos de población más específicos, cuyos precios están subvencionados por la Administración Pública o bonificados por la propia empresa. Son los comúnmente denominados "bonos guagua", "tarjetas de estudiantes", "bonos oro", "abonos de jubilados", etc., dependiendo de la terminología utilizada por la empresa.

Los avances tecnológicos también han llegado a estas tarjetas, habiendo comenzado a sustituirse las tarjetas magnéticas por la llamadas "tarjetas sin contacto". Estas tarjetas tienen la ventaja de que no es necesario "picarlas", es decir, introducirlas en una máquina canceladora, con el ahorro de tiempo que ello conlleva. En este caso un lector valida por proximidad el chip que la tarjeta lleva incorporado, incluso sin necesidad de abrir la cartera. Los fabricantes estiman que el tiempo de comprobación se reduce de 1,5 a 0,25 segundos. Además estas tarjetas son susceptibles de recargar en cualquier cajero automático, lo cual supone un adelanto y expansión de la red de distribución y venta de títulos de viaje.

Además pueden incorporar un microprocesador que acumula toda la información almacenada, muy útil para realizar cálculos estadísticos y con la información acumulada generar informes sobre la actividad y el perfil de los usuarios.

Entre estos títulos bonificados, podemos citar las siguientes categorías:

a) Tarjetas de "n" viajes. Son títulos de viaje que dan derecho a

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

realizar un número de viajes determinado, a un precio bonificado en relación con el pago disuasorio y que va destinado a un colectivo que, sin reunir condiciones especiales, tales como estudiante, jubilado, etc., utiliza habitualmente la guagua. En este caso podría encuadrarse el denominado bono guagua o bono bus.

b) Tarjeta monedero: son títulos de viaje a los cuales se le asigna un determinado valor monetario, dependiendo de la voluntad del cliente, y que a medida que se va utilizando el servicio, su saldo va disminuyendo. Son susceptibles de ser recargadas y su funcionamiento podría asemejarse a las utilizadas en las cabinas telefónicas o en los parquímetros.

c) Abonos: Los abonos son billetes destinados a determinados colectivos sociales que reúnen una serie de condicionantes para poder beneficiarse de tarifas privilegiadas. Estos títulos normalmente vienen subvencionados por la Administración Pública y se dirigen a personas con bajo poder adquisitivo o de intensivo uso del transporte público.

Las limitaciones de estos abonos es variada y entre ellos caben destacar los siguientes:

- Abonos sin limitación de viajes ni limitación de tiempo.
- Abonos con límite de viajes pero sin limitación de tiempo.
- Abonos sin limitación de viajes pero con limitación de tiempo.
- Abonos con limitación de viajes y limitación de tiempo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

- Abonos gratuitos.

El principal problema de estos abonos radica en su control. Conocer y controlar su utilización es una labor abrumadora, aunque la innovación tecnológica posibilita obtener unos resultados en otros tiempos impensables.

### 4.6.2.2. Otros ingresos

En el capítulo de otros ingresos distintos de los derivados de la recaudación por prestación del servicio, podemos señalar multitud de ingresos accesorios a la explotación, de entre los cuales podemos señalar los siguientes:

1. Subvenciones a la explotación, cuya cifra en determinadas empresas, tal como se señaló en el epígrafe relativo a las subvenciones, es bastante considerable.

2. Ingresos por publicidad. Es habitual encontrar autobuses rotulados con publicidad en su carrocería. Esto puede representar un ingreso sustancioso para la empresa, especialmente con las nuevas técnicas publicitarias de publicidad integral del vehículo, publicidad trasera, etc.

3. Otros ingresos diversos derivados de la venta de carnets para el disfrute de abonos, venta de chatarras, venta de uniformes al personal, etc.

En la propuesta de adaptación del cuadro de cuentas del plan general de contabilidad a las empresas de transporte terrestre colectivo de viajeros que incorporamos en el anexo I, señalaremos las principales cuentas relativas tanto a estos ingresos accesorios como a los propios ingresos por recaudación.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## 4.7. LA MEDICIÓN DE VARIABLES RELEVANTES: INDICADORES DE GESTIÓN

Entendemos el concepto de indicador, tal como expone AECA, como "unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación con los correspondientes referentes internos y externos".

Estos indicadores para ser representativos e interesantes deben reunir una serie de características, ya señaladas en el capítulo 3, y que podemos resumir en relevantes y objetivos.

El análisis de estos indicadores, se convierte en imprescindible para la toma de decisiones en la empresa. Tener un referente sobre evolución de pasajeros por kilómetro o coste por kilómetro por ejemplo, facilita el análisis de la situación de la empresa, el control de los objetivos fijados y nos orienta en la toma de decisiones.

Es habitual en el sector del transporte, elaborar y publicar indicadores para que los usuarios de la información –internos o externos- tengan un suficiente grado de conocimiento de la eficiencia, eficacia, economía, etc., de este servicio público, y para que a su vez puedan ser utilizados como instrumentos comparativos.

La publicación de estos indicadores relativos al transporte, estimula a los usuarios a interesarse más por la gestión de la empresa y a sus gestores a mejorar la calidad y el rendimiento de los servicios.

En nuestro trabajo citaremos algunos de los indicadores habitualmente más utilizados en el sector y que vamos a clasificar en indicadores de precio, de productividad, de calidad, de servicios y otros indicadores de gestión no susceptibles de incluirlos en las rúbricas anteriores. Estos indicadores son utilizados habitualmente por la Asociación

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Española de Transporte Urbano (ATUC), quien los demanda a todos sus asociados para efectuar comparaciones a nivel nacional. Así mismo, vienen recogidos en el Documento nº 16 elaborado por AECA, correspondiente a la Serie de Principios de Contabilidad de Gestión y denominado Indicadores de Gestión para las entidades públicas.

### 4.7.1. Precio

Los indicadores relativos al precio relacionan variables derivadas de la recaudación del servicio o de subvenciones obtenidas con otras variables como el número de viajes realizados, los kilómetros recorridos o el número de viajeros transportados.

| | |
|---|---|
| **PRECIO** | Ingreso/viaje |
| | Ingreso/km. |
| | Subvención/viajero |
| | Ingreso/viajero |

### 4.7.2. Productividad

Los indicadores de productividad relacionan valores derivados de los recursos empleados para el desarrollo de la gestión. Estas ratios son fundamentales para conocer la solidez de la empresa y evaluar su competitividad.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| | |
|---|---|
| **PRODUCTIVIDAD** | Km./empleado |
| | Km. anuales/vehículo |
| | Carburante/100 km. |
| | Coste/km. |
| | Coste/viajero |
| | Coste/viaje |
| | Índice km. útiles/km. totales |

### 4.7.3. Calidad

Los indicadores de calidad evalúan la gestión de la empresa en aquellas actividades en las cuales conectan con sus clientes o terceras personas: servicios, atención al público, relación comercial, seguridad, comodidad, demoras, etc.

| | |
|---|---|
| **CALIDAD DEL SERVICIO** | Velocidad comercial (km./h.) |
| | Antigüedad media del parque móvil |
| | Siniestralidad x 100.000 horas (número de siniestros) |
| | Accesibilidad de P.M.R. a los vehículos (% de vehículos) |
| | Frecuencia (minutos) |

### 4.7.4. Servicio

Estos indicadores hacen referencia al nivel cuantitativo de los

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

servicios que se prestan. En este sentido se tiene en cuenta el número de viajeros transportados, el número de kilómetros recorridos, el área metropolitana que abarca la empresa, etc.

| | |
|---|---|
| **NIVEL DE SERVICIO** | Viajeros/hora |
| | Viajeros/km. |
| | Km. anuales/km.$^2$ |
| | Km. anuales/habitante |
| | Viajes anuales/habitante |

### 4.7.5. Otros indicadores

Existe otra serie de indicadores, utilizados igualmente por estas empresas, cuya trascendencia al exterior es menor. Podríamos incluir alguno de estas ratios en los epígrafes anteriores, pero al utilizarse generalmente como complementarios, hemos optado por recogerlos en un apartado independiente.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| | |
|---|---|
| **INDICADORES COMPLEMENTARIOS** | Coste neumáticos/vehículo |
| | Coste repuestos y reparaciones/vehículo |
| | Coste seguros/vehículo |
| | Coste neumáticos/kilómetro |
| | Coste repuestos y reparaciones/kilómetro |
| | Coste seguros/kilómetro |
| | Gastos de personal/plantilla media |
| | Gastos de personal/kilómetro |
| | Nº accidentes/vehículo |
| | Nº accidentes/viajes |
| | Kilómetros sin avería |
| | Kilómetros sin inmovilización |

Con los indicadores anteriormente reseñados, sólo pretendemos presentar una muestra suficientemente ilustrativa para comprobar que el número de ratios que puede elaborar cualquier empresa es interminable. Al final, cada organización escogerá aquellos que le resulten más provechosos y a su vez, dentro de cada unidad económica, las diferentes áreas mostrarán su inclinación por unos u otros, tratando siempre de buscar un beneficio añadido derivado del análisis de los mismos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# CAPÍTULO

# 5

# MODELO CONTABLE PROPUESTO PARA LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS POR CARRETERA

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En el capítulo anterior se han analizado aquellas problemáticas económicas que ostentan un carácter más específico, significativo y trascendental en el sector. Pero toda problemática económica conlleva una problemática contable, y ésta es la que pretendemos reflejar en el presente capítulo.

En tal sentido, para facilitar la presentación, proponemos una adaptación del cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad de 1990 (PGC90) a las peculiaridades de las empresas de transporte terrestre de viajeros por carretera, donde no nos limitaremos sólo a proponer un cuadro de cuentas, sino que además plantearemos cómo deberían ser elaboradas sus cuentas anuales, de forma que presenten una imagen más fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Además, nos apoyaremos en la normativa contable oficial y privada española e internacional. De igual forma, tendremos en cuenta la antigua adaptación que se hizo en 1987 del Plan General de Contabilidad a las empresas de transporte terrestre.

Las restricciones que vamos a considerar en nuestra investigación, sin que por ello se desvirtúen las conclusiones de nuestro trabajo, se citan a continuación y vienen derivadas del estudio de la actividad del transporte y sus efectos contables:

a) Se reflejará la representación contable de los hechos económicos originados por la prestación del servicio en el ámbito de la iniciativa privada y para la gestión indirecta de un servicio público.

b) Las denominaciones de las cuentas se enmarcarían dentro de nuestra propuesta de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de transporte terrestre, considerando aquellas que nos permitan un reflejo más apropiado de la realidad económica de tales empresas.

A continuación, y siguiendo la estructura del capítulo 4, iremos recorriendo las diferentes problemáticas económicas, abordándolas desde una perspectiva contable, analizando las alternativas que pueden plantearse en cada momento y las soluciones contables que consideramos óptima, indicando al mismo tiempo la incidencia en las cuentas anuales de la empresa.

## 5.1. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS SUBVENCIONES EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE

La literatura contable distingue a grandes rasgos entre dos tipos de subvenciones, las de explotación y las de capital. Igualmente, el estudio de la

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

finalidad con la cual se otorga la subvención, nos encauza hacia diferentes subgrupos dentro de la partida de ingresos.

De esta forma y tomando como base también la descripción que hemos realizado en el capítulo anterior, las clasificamos como:

Subvenciones a la explotación,

Subvenciones en capital,

Contratos Programas y,

Aportaciones de socios para compensación de pérdidas.

### 5.1.1. Subvenciones a la explotación

Las subvenciones a la explotación, recogidas en el subgrupo 74 del PGC90, se definen como "las concedidas por las Administraciones Públicas, empresas o particulares al objeto, por lo general, de asegurar a éstos una rentabilidad mínima o compensar «déficits» de explotación".

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) nº 20[1] (reordenada en 1994), en su párrafo 29, también hace referencia a este tipo de subvenciones, indicando que figuran como un ingreso más en la cuenta de resultados, pero es importante subrayar que esta norma especifica que "pueden aparecer como deducciones de los gastos con los que se relacionan", posibilidad prohibida en nuestra normativa contable, ya que ello implicaría el incumplimiento del "principio de no compensación de ingresos y gastos".

[1] La NIC 20 las identifica como Subvenciones relacionadas con los ingresos y Subvenciones relacionadas con activos. Actualmente las Normas Internacionales de Contabilidad promulgadas por la International Accounting Standards Board (IASB) han pasado a denominarse Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

De las subvenciones analizadas en el capítulo anterior, podemos afirmar que las subvenciones a líneas de débil tráfico deben ser consideradas como una clara subvención a la explotación, ya que las propias condiciones por las cuales se otorgan dichas subvenciones, reflejan el interés por cubrir el déficit generado al prestar el servicio en zonas de escasa infraestructura viaria, insuficientemente desarrolladas, bajo índice de población, etc.

Cuando se fija el importe subvencionable no se valora el número de parados, estudiantes, jubilados, etc., que podrían disfrutar de unas condiciones tarifarias mejores que el resto de los habitantes de dicha población, tratándose de prestar un servicio que en condiciones de libre mercado, nadie estaría dispuesto a ofrecer.

Estas subvenciones, por su propia tramitación, tienen el carácter de no reintegrables, ya que la empresa ha de demostrar primero que presta sus servicios en las condiciones previamente fijadas para después obtener esta ayuda.

Si bien, podrían ser otorgadas por la Administración Central, lo habitual es que sean concedidas bien por los Gobiernos Autónomos, bien por la Administración Local, básicamente Cabildos, Diputaciòne o Consejos Insulares.

Otro tipo de subvenciones recibidas con cierta asiduidad por las empresas de transporte, son las destinadas a mantener el equilibrio económico de la explotación, es decir, para compensar pérdidas de explotación.

Al igual que las subvenciones anteriores (dirigidas a líneas de débil tráfico), éstas suelen ser no reintegrables, ya que su importe se fija normalmente en base a criterios marcados previamente, relativos a costes estándares.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En cuanto al momento del reconocimiento del derecho al cobro de dichas subvenciones, es importante advertir que el PGC90 al definir las cuentas *740 Subvenciones oficiales a la explotación* y *741 Otras subvenciones a la explotación*, indica que en estas cuentas se recogen las recibidas de las Administraciones Públicas o las recibidas de empresas o particulares. Sin embargo, puede no ser coherente con la aplicación de los principios contables del registro o del devengo. Si se interpreta el término "recibida" como una entrada dineraria en caja, estaríamos suplantando este principio por el de caja. En nuestra opinión, un término más ajustado sería el de "concedida" puesto que su registro debería de hacerse en el momento de la concesión. Así se expone en la propia definición del subgrupo *74 Subvenciones a la explotación* cuando afirma que en esta partida se recogen las subvenciones "concedidas".

En este sentido, coincidimos con Pascual (1999: 404) cuando destaca que el hecho de que una subvención aparezca incluida en los presupuestos de un Ente Público es irrelevante, ya que ello no implica una obligación de pago, suponiendo, en todo caso, una autorización para la realización de un gasto.

En definitiva, la contabilización de la subvención a la explotación como un ingreso debe ser reflejada en el momento en que se hayan cumplido todas las condiciones para el cobro y las cargas impuestas para su obtención, es decir, cuando el Ente Público reconozca la obligación[2]. Si no existieran garantías de poder cumplir los requisitos fijados para la obtención, podría utilizarse la cuenta 172 *Deudas a largo plazo transformables en subvenciones* o bien se podría optar por la vía de contabilizarla como

[2] El reconocimiento de la obligación implica que ya se han tramitado las fases de ejecución presupuestaria de autorización, compromiso o disposición y reconocimiento de la obligación. En la práctica, no siempre sucede así ya que algunas empresas contabilizan el derecho de cobro desde el momento en que se aprueban los presupuestos del Ente Público y aparecen recogidas las subvenciones en dicho presupuesto, llegando incluso a periodificar el derecho al cobro de esta ayuda. En este sentido, se puede consultar el Anexo relativo a la propuesta de aplicación del modelo planteado para una empresa de transporte colectivo de viajeros.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

subvenciones a la explotación y al mismo tiempo dotar la oportuna provisión, alternativa que consideramos más adecuada.

Lo cierto es que, una vez que se den las condiciones para su obtención y su consiguiente contabilización, el proceso contable sería similar al seguido para las subvenciones a líneas de débil tráfico, citadas anteriormente, con la salvedad de la propia denominación de las cuentas utilizadas.

Un caso más sencillo sería el de las subvenciones dirigidas a la formación del personal, ya que para su concesión es necesaria la justificación previa, es decir, se concede la subvención cuando todos los requisitos se han cumplido y su percepción es casi inmediata. No existiría posibilidad de revocación, salvo casos excepcionales, evidentemente.

El ingreso generado por el cobro de la subvención irá destinado a compensar los gastos originados por la impartición de dichos cursos de formación al personal. Como quiera que estos gastos forman parte de los gastos de personal, en concreto de la partida de "gastos sociales", y por ende de los resultados de la explotación, la contabilización de ingresos derivados de la concesión de esta subvención, también debería contabilizarse dentro de los ingresos de explotación y la partida más adecuada para ello sería también el subgrupo 74.

Ahora bien, podríamos plantearnos la hipótesis de que esta formación que se le da al empleado redundará, al menos en parte, en los beneficios futuros de la empresa al prestar un servicio de mayor calidad y con personal mejor preparado. En tal caso, ¿no podríamos suponer un mayor valor del capital intelectual de la empresa, derivado de un incremento de valor del capital humano? ¿no implicaría un mayor valor del inmovilizado inmaterial de la empresa?. Entendemos que, efectivamente podría suponer en todo caso un mayor valor de los activos intangibles de la empresa, pero la normativa contable, tanto nacional como internacional, impide reflejar como

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

un inmovilizado estos elementos salvo que surjan como consecuencia de una adquisición onerosa de la empresa. Lo cierto es que, en todo caso, el equilibrio entre gastos e ingresos debe de permanecer para que tenga un efecto nulo en la cuenta de resultados, tanto si se refleja en un ejercicio como propone la normativa contable actual, como si se hace en varios.

En cuanto a las subvenciones destinadas a la realización de proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente, también podríamos convenir que el hecho de obtener un certificado de calidad otorga a la empresa, de cara al mercado, un mayor prestigio, reputación, notoriedad, popularidad, etc., y en consecuencia un mayor valor, intangible evidentemente, de la unidad económica. En consecuencia, la subvención obtenida a tal fin debería tener un tratamiento similar al anterior.

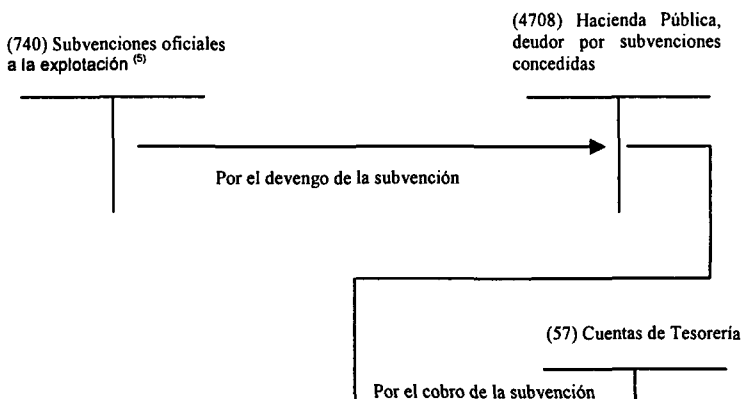
Pero, en aplicación del mismo razonamiento empleado para las subvenciones dirigidas a la formación del personal, este tratamiento estaría prohibido por la normativa contable. Es más, la Consulta nº 103 del BOICAC nº 46 de junio de 2001, especifica claramente que "todos los gastos realizados para la obtención de un certificado de calidad, entre los que se incluyen los de asesoramiento, se deberán considerar gastos del ejercicio en que se realicen, cuya imputación deberá hacerse de acuerdo con el principio del devengo". También indica esta Consulta que si es necesario adquirir equipos de control o cualquier otro aparato, estos deben ser contabilizados como inmovilizados materiales y amortizarse en función de su vida útil[3]. Ello implicaría que estas subvenciones deberían ser contabilizadas como subvenciones a la explotación y en último extremo, si parte del importe de la subvención se destina a la adquisición de infraestructuras, ésta podría ser anotada como un ingreso a distribuir en varios ejercicios, que analizaremos en el siguiente epígrafe.

[3] Tras preguntar a diversos directivos de distintas empresas del sector, podemos afirmar que la adquisición de inmovilizado para la obtención de estos certificados de calidad no es usual.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En definitiva, el registro contable de estas subvenciones a la explotación debe efectuarse cuando esté razonablemente asegurada la percepción del importe, nunca antes, y se procedería de la siguiente forma[4]:

Figura 5.1. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN




Fuente: Elaboración propia

No consideramos la posible devolución de las subvenciones hasta aquí estudiadas, ya que su concesión y pago supone el cumplimiento de las cláusulas estipuladas para su disfrute y en consecuencia no ha lugar tal revocación. Esta situación es posible que se presente en las subvenciones dirigidas al establecimiento o estructura fija de la empresa, ya que generalmente son subvenciones prepagables, también denominadas "ex-

[4] Los cargos y abonos se efectuarán a través de las diferentes subcuentas creadas al efecto y recogidas en el Capítulo 6. No obstante, al objeto de no realizar un desglose excesivo de las cuentas y a efectos de simplificación, al representar un hecho contable, señalaremos en las sucesivas figuras el subgrupo, cuenta o subcuenta de orden superior, según el caso. Igualmente, en el presente gráfico y en los siguientes, al reflejar contablemente estas operaciones, se ha optado por no reflejar el tratamiento fiscal que se deriva de tales operaciones, tanto la imposición directa como la indirecta, por entender que no aportan información significativa para el análisis que realizamos. Así mismo, para simplificar las operaciones económicas se ha preferido considerar que los cobros y pagos se realizan en efectivo, salvo que se indique lo contrario.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

ante", es decir, de justificación diferida y cobro anticipado, otorgándose para la realización de una actividad futura.

### 5.1.2. Subvenciones de capital

Las subvenciones de capital se pueden definir como "transferencias de recursos hacia la empresa de carácter unilateral, en las que como contrapartida se exige de la empresa el cumplimiento de determinadas condiciones o actuaciones, por lo que quedan eximidas de su posterior reintegro" (Martínez Conesa, 1997: 50). En esta definición podríamos añadir que, tal como recoge el PGC90, están destinadas al establecimiento o estructura fija de la empresa.

Para su contabilización, la NIC nº 20 (reordenada en 1994) en sus párrafos 24 y 25, indica dos modalidades:

I. Una primera posibilidad sería considerarla como un ingreso diferido, reconociéndose "como ingresos de los diferentes períodos sobre bases sistemáticas y racionales, a lo largo de la vida útil de los correspondientes activos". Esta fórmula, denominada método de la renta, es la recogida por la normativa contable española y aceptada internacionalmente.

II. Un segundo método consiste en "deducir cada subvención del valor por el que se ha contabilizado el activo correspondiente". Este procedimiento denominado método del capital es, probablemente, el menos adecuado de los dos. De hecho, el propio IASC (actualmente IASB) desecha este método argumentando los aspectos positivos del método de la renta.

La contabilización de estas subvenciones y su posterior traslado a resultados, no debe originar problema, y el proceso viene perfectamente recogido en el PGC90 y en los manuales existentes de Contabilidad

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Financiera. El problema se plantea cuando por algún motivo no se puede cumplir con los condicionantes establecidos para el disfrute de la subvención.

Como quiera que este último aspecto será ampliamente tratado al analizar la problemática contable de los contratos-programas, nos remitimos al análisis de ese epígrafe para contemplar la operativa contable en toda su amplitud.

### 5.1.3. Los contratos-programas

Tal como se indicó en el capítulo anterior, tal vez la figura actualmente más utilizada en la financiación del transporte terrestre en España, sea el contrato programa. Sus inicios fueron en Madrid y Barcelona, extendiéndose a la mayoría de las principales ciudades españolas.

Estos contratos, han ido estableciendo un nuevo marco de financiación del transporte público, definiéndose unos objetivos generales para el sistema, las necesidades financieras en relación con la explotación y las inversiones de las empresas operadoras, determinándose las aportaciones y compromisos de las Administraciones Públicas implicadas. Constituyen, por tanto, un plan de actuación plurianual, en el que se define un marco de actuación económico-financiero estable, quedando delimitadas las responsabilidades recíprocas y los compromisos y derechos, tanto por parte de la empresa operadora como por parte de la Administración Pública.

Un aspecto fundamental de estos contratos programas es el establecimiento de objetivos cuantificables, que la empresa se compromete a cumplir y habitualmente dotados de cierta flexibilidad, una serie de medidas para alcanzarlos, y unos mecanismos de revisión periódica que permitan analizar las desviaciones producidas y conocer la situación técnico-financiera de la empresa. El incumplimiento de estos objetivos dará lugar a

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

la revocación de las subvenciones otorgadas, con la consiguiente problemática económico-financiera-contable que ello conlleva.

En definitiva, y tal como señala el Contrato-programa del Consorcio Regional de Transportes de Madrid, desde el ámbito económico-financiero, "la utilización de estos contratos programas posibilita una mejor asignación de los recursos públicos y proporciona un instrumento de análisis de la eficiencia en el uso de los mismos, consiguiendo al mismo tiempo un mayor control del gasto, al comprometer a los gestores del mismo con el cumplimiento de unos objetivos".

En cuanto a las aportaciones económicas, deben garantizar una cifra de ingresos prefijados, que pueden venir dados en función de los costes estimados para realizar los servicios en las condiciones e hipótesis previamente establecidas. El cálculo de estas aportaciones se liquida al cierre del ejercicio, si bien, periódicamente se suelen realizar aportaciones a cuenta.

Habitualmente, si la cantidad a aportar, resultante de esta liquidación anual, supera la cantidad necesaria para equilibrar la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, la parte que excede se debe destinar a una cuenta de Pasivo, que podríamos denominar "Reserva Contrato-Programa" y cuya aplicación se destinará a cubrir resultados negativos de otros ejercicios, a financiar posibles ampliaciones del Plan de Inversiones o incluso al saneamiento financiero de la empresa.

Otro aspecto a considerar en la regulación contable de estos contratos programas serían las consecuencias derivadas del incumplimiento de las condiciones impuestas. En primer lugar, debemos tener en cuenta que los contratos programas suelen establecer cláusulas de penalización en caso de inobservancia de los requisitos impuestos, dando lugar posiblemente a la revocación de la subvención, así como a la imposición de multas o cobro de

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

intereses de demora, tal como estipula el Texto Refundido de la Ley general Presupuestaria (TRLGP).

Además, si bien en un principio puede parecer que no existen riesgos o incertidumbres que provoquen el reintegro de la ayuda, no es menos cierto que las estipulaciones se fijan para un período que suele abarcar varios años, aunque liquidables periódicamente. En base a ello, la pregunta que nos hacemos es la siguiente: ¿debemos contabilizar como una subvención y al mismo tiempo dotar una provisión que cubra el riesgo futuro de que nos revoquen la aportación recibida, o bien debemos contabilizarla a través de la cuenta 172 "Deudas a largo plazo transformables en subvenciones"?. Entendemos que deberíamos contabilizar este tipo de ayudas a través de las cuentas propias de subvenciones, si bien sería necesario dotar la oportuna provisión para aquellos casos en que las cláusulas estipuladas tengan un mayor plazo de vencimiento y por lo tanto la incertidumbre también sea mayor. Nos decantamos por esta opción porque en el articulado de los contratos-programas, a pesar de recoger cláusulas de penalización, las subvenciones son consideradas como no reintegrables. De igual forma, los condicionantes estipulados se cumplen en la mayoría de las ocasiones, con lo cual no ha lugar dicha revocación.

Dentro de las subvenciones a la explotación, debemos distinguir aquellas que pretenden compensar los resultados negativos de la empresa, de aquellas otras que lo que buscan es compensar los menores ingresos que se producen por el establecimiento de precios políticos, usual en el transporte público. Mientras que las primeras son puras subvenciones a la explotación, las segundas deben formar parte de los ingresos por prestación de servicios de la empresa. Estas subvenciones a las tarifas deben venir fijadas en función del número de usuarios que realmente utilizan el servicio, que son los que realmente disfrutan del menor precio. En ningún caso, la subvención debería estipularse en función del número de bonos o abonos vendidos, ya que se estaría recibiendo una subvención a un servicio que en ocasiones no se presta, pues el citado bono o abono se pierde, se estropea o simplemente se

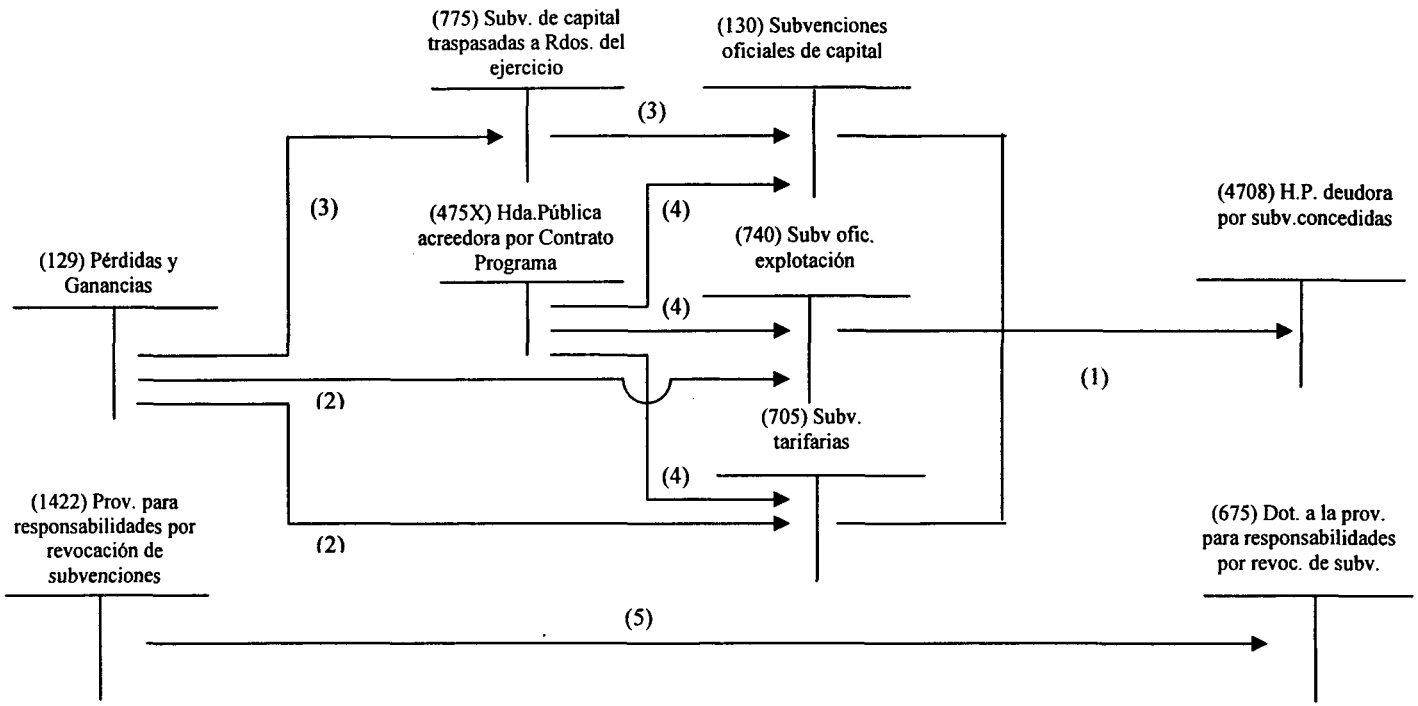
© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

desecha[5]. En conclusión, el proceso de contabilización de las subvenciones recibidas en virtud de la firma de un contrato programa puede observarse en la figura 5.2:

[5] En Canarias, determinadas empresas de transporte reciben la subvención a los precios en función de las tarjetas vendidas en lugar de las tarjetas utilizadas, ocasionando un incremento injustificado de las subvenciones concedidas por la Administración Pública. En este sentido, debemos señalar que no podemos cuantificar el importe del exceso de subvención otorgada al no permitirnos las empresas operadoras disponer de los datos necesarios para su cálculo, si bien, también es oportuno indicar, que la Administración Pública admite esta fórmula de liquidación por la facilidad que el cálculo de la misma conlleva.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS SUBVENCIONES RECIBIDAS EN VIRTUD DE LA FIRMA DE UN CONTRATO-PROGRAMA



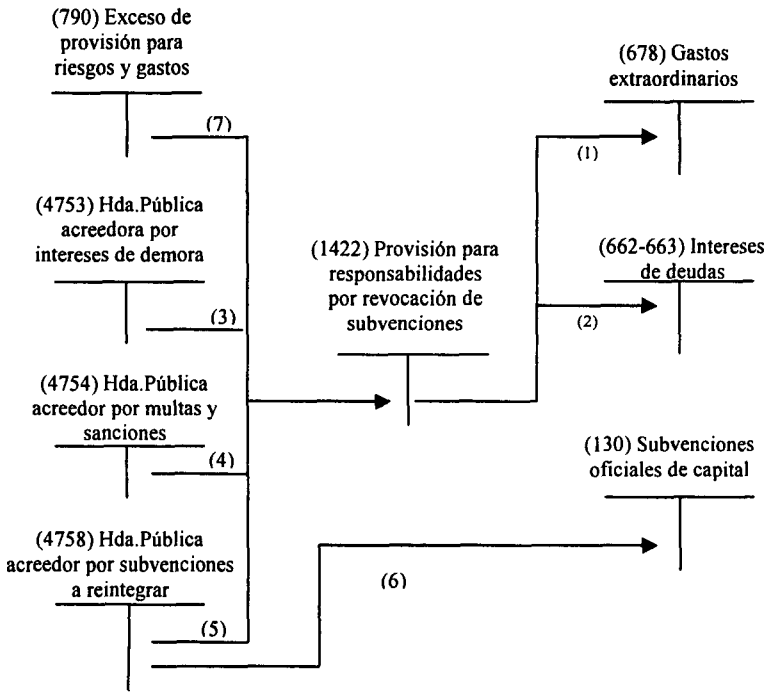

(1) Por el reconocimiento del derecho de cobro de la subvención sobre la Administración Pública
(2) Por el traslado del saldo de las subvenciones a la explotación y a las tarifas a la cuenta de Pérdidas y Ganancias
(3) Por el traspaso de la parte de las subvenciones en capital recibidas a los resultados del ejercicio
(4) Por el exceso de la liquidación anual de las subvenciones otorgadas sobre el importe necesario para equilibrar la cuenta de Pérdidas y Ganancias y las subvenciones concedidas para inversiones
(5) Por el riesgo existente de revocación de la subvención en caso de incumplimiento de las condiciones pactadas

Fuente: Elaboración propia

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Si derivado del proceso de gestión de la empresa, no se cumplieran los objetivos previamente fijados y en consecuencia la Administración Pública optara por la revocación de las subvenciones otorgadas, la operativa contable a realizar se expone en la figura 5.3.

Figura 5.3. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA REVOCACIÓN DE SUBVENCIONES




(1) Dotación complementaria por el importe estimado de las subvenciones a reintegrar recibidas en ejercicios anteriores e imputadas en su totalidad o en parte a resultados, así como por el importe estimado de las multas y/o sanciones en las que ha podido incurrir la empresa.
(2) Dotación complementaria por el importe estimado de los intereses de demora.
(3) Por los intereses de demora definitivos.
(4) Por las multas y/o sanciones fijadas por la Hacienda Pública como consecuencia de la revocación de la subvención.
(5) Por el importe de la subvención a reintegrar, que han sido imputadas a resultados.
(6) Por el importe de las subvenciones a reintegrar recibidas en el ejercicio o en ejercicios anteriores aún no trasladadas a resultados.
(7) En su caso, por la diferencia entre la dotación realizada en concepto de provisión para responsabilidades por revocación de subvenciones y el importe definitivo del crédito con la Hacienda Pública.

Fuente: Elaboración propia

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Es evidente que las subvenciones derivadas de la firma de un contrato programa presentan una casuística diferente con respecto al resto de subvenciones recibidas por la empresa. Ello es debido tanto a la combinación de diferentes tipos de subvenciones, como a los condicionantes fijados para obtener dicha ayuda y el régimen de liquidación impuesto, que ofrece, en ocasiones, alternativas flexibles tales como la compensación con futuras subvenciones a recibir.

### 5.1.4. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas

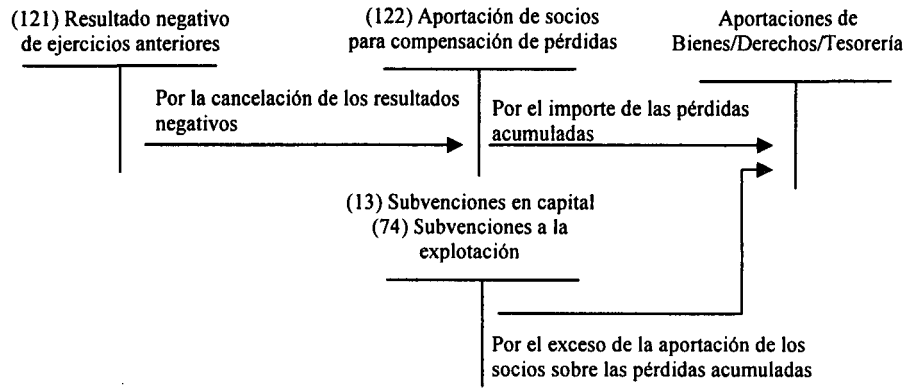
Es importante mencionar otro tipo de aportaciones que se suelen dar en este tipo de empresas, especialmente en las dedicadas al transporte urbano, que en las grandes ciudades españolas generalmente dependen de la propia Corporación Local, prestándose a través de Sociedades Anónimas Municipales o empresas mixtas.

Se trata de las aportaciones que se realizan con el objetivo de compensar pérdidas generadas en ejercicios pasados, y que no han podido ser cubiertas con beneficios de ejercicios posteriores o no existen reservas de libre disposición, utilizables cubrir tales pérdidas. En consecuencia, no pretenden equilibrar el resultado del ejercicio presente, sino compensar pérdidas de explotación de pasados ejercicios. Este tipo de aportaciones se contabilizan a través de la cuenta 122 *Aportaciones de socios para compensación de pérdidas*.

Ahora bien, no sería razonable que cuando existan resultados negativos de ejercicios anteriores, y las pérdidas acumuladas superen las dos terceras partes de la cifra de capital, las aportaciones de los socios se destinen a cubrir el déficit del ejercicio actual, incrementándose los ingresos del presente ejercicio. Entendemos que debería cubrirse primero las pérdidas de ejercicios anteriores y el exceso destinarlo al ejercicio presente, tal como se indica en la figura 5.4.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.4. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS APORTACIONES DE SOCIOS PARA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS




Fuente: Elaboración propia

Obviamente, en las empresas que gestiona directamente la Administración Pública, el destinar las aportaciones al presente ejercicio implica que cuando se exhibe la cuenta de pérdidas y ganancias del período, se presente una cifra de beneficios mayor, o de pérdidas menor, distorsionando la imagen de la empresa, ya que al mismo tiempo se va acumulando un resultado negativo en el balance que puede hacer peligrar la estabilidad de la empresa.

Entendemos por tanto que en este tipo de sociedades, las aportaciones efectuadas por la Administración Pública deberían cubrir en primer lugar los resultados negativos de ejercicios anteriores, devolviendo el equilibrio a la estructura de la empresa y el exceso, si existiera, destinarlo a cubrir el déficit del ejercicio actual.

### 5.1.5. Las subvenciones en las cuentas anuales

Una vez analizada la diferente tipología que pueden presentar las subvenciones, sería importante indicar cómo deben representarse en las

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Cuentas Anuales, especialmente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y en la Memoria.

Si nos ceñimos en primer lugar a la presentación en el Balance y en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, nos cuestionamos el reflejo entre los ingresos extraordinarios de las subvenciones de capital transferidas a los resultados del ejercicio.

Así, Cañibano (1999: 441) se apoya en la idea de que los resultados extraordinarios provienen de hechos no controlados por la empresa, y por lo tanto no pueden ser considerados como parte de su política de gestión. De igual forma Angulo (1989: 93) indica que el objetivo que se persigue con la separación de esos resultados extraordinarios es "excluirlos de las ganancias que pueden servir para predecir los beneficios futuros".Si tenemos en cuenta que en estas empresas la existencia de figuras como el contrato programa es muy frecuente, comprometiéndose la Administración Pública a sufragar parte de las inversiones y del déficit de explotación de la empresa durante períodos que oscilan entre los tres y los cinco años, podemos sin duda afirmar que estas subvenciones ostentan el carácter de habitualidad, periodicidad y continuidad que algunos autores señalan como determinantes para su consideración como ingresos ordinarios (Parte et al: 2003: 34).

En consecuencia, si en el articulado del contrato programa se establece el destino de una importante cuantía a la adquisición de inmovilizado, especialmente elementos de transporte además de otros elementos de activo fijo, sería razonable que si la amortización de estos elementos figura dentro de los gastos ordinarios, los fondos obtenidos para su adquisición también deben figurar dentro de los resultados ordinarios. Si así fuera, el efecto negativo reflejado en los resultados ordinarios quedaría compensado.

De igual forma se pronuncia Parte et al (2003: 42) al señalar que debe considerarse "el traspaso de las subvenciones en resultados ordinarios.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

De esta forma se mejoraría el análisis económico-financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias, ligando el ingreso a la naturaleza del bien. Además, como la amortización de los activos es un gasto de explotación, no tiene sentido proceder a su compensación con un ingreso de distinta naturaleza".

De nuestro razonamiento se puede deducir fácilmente que somos partidarios de seguir contabilizando todas las amortizaciones dentro de los gastos ordinarios de la empresa, independientemente de cuál haya sido la fuente de financiación que nos ha permitido adquirir el inmovilizado. Pero al mismo tiempo, también opinamos que estas subvenciones han perdido su carácter extraordinario, tornándose, tal como hemos señalado varias veces, en una fuente habitual de financiación del sector y convirtiéndose su recepción en algo típico o habitual en las empresas de transporte.

En efecto, debemos tener en cuenta que la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en su artículo 54[6] señala que "no se podrán concertar nuevas operaciones de crédito a largo plazo, incluyendo las operaciones que modifiquen las condiciones contractuales o añadan garantías adicionales con o sin intermediación de terceros, ni conceder avales, ni sustituir operaciones de crédito concertadas con anterioridad por parte de las Entidades Locales, sus Organismos autónomos y sociedades mercantiles de capital íntegramente local sin previa autorización de los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda o, en el caso de operaciones realizadas con entidades financieras residentes en España en moneda nacional o equivalente, de la Comunidad Autónoma a que la Entidad local pertenezca que tenga atribuida en su Estatuto competencia en la materia, cuando de los estados financieros que reflejen la liquidación de los Presupuestos, los resultados corrientes y los resultados de la actividad ordinaria del último ejercicio, se deduzca un ahorro neto negativo".

[6] Se modificó la redacción de este artículo con la Ley 50/1998 de 30 de diciembre.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

El reflejo, dentro de los ingresos extraordinarios, de las subvenciones en capital transferidas al resultado del ejercicio afectará al nivel de endeudamiento permitido a las Corporaciones Locales cuando éstas presten el servicio de transporte de forma directa o a través de una sociedad mercantil municipal.

Esta restricción podría salvarse si cuando al definir, en esta misma ley, el concepto de ahorro neto en las sociedades mercantiles locales, como "los resultados de la actividad ordinaria, excluidos los intereses de préstamos o empréstitos, en ambos casos, y minorados en una anualidad teórica de amortización del préstamo o empréstito" se incluyera además la deducción o minoración del importe de las subvenciones en capital traspasadas al resultado durante el ejercicio.

A pesar de todo, tal vez se reflejaría de una forma más fiel el resultado si estas subvenciones de capital traspasadas a resultado se incluyen en partida aparte del resto de subvenciones, dentro del resultado de explotación.

En cuanto a la Memoria, y teniendo en cuenta que, según el PGC90, éste es un documento que completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, la información a suministrar debería ser al menos la siguiente:

I. Información sobre el importe y características de las subvenciones recibidas que aparecen en las partidas correspondientes del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

II. Información sobre el cumplimiento e incumplimiento de las condiciones asociadas a las subvenciones. En el clausulado de los contratos programas se incluye normalmente la obligación, por parte de la empresa operadora, de entregar aquella documentación que acredite el cumplimiento de los condicionantes fijados

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

relativos tanto a la realización de las inversiones prefijadas, como a la evolución de los gastos, ejecución de servicios, etc., al objeto de comprobar que se cumplen las condiciones asociadas a estas subvenciones.

III. Información de los certificados de calidad obtenidos así como del origen de los fondos recibidos para la realización de estudios, adquisición de infraestructuras, costes de auditoría, etc.

Pero en función de lo analizado en los epígrafes anteriores, también sería conveniente incluir el tratamiento contable que se le ha dado a las subvenciones recibidas, especificándose el momento en que se ha considerado que existe el derecho de cobro, el método utilizado para su contabilización, etc.; la forma de presentación y los efectos que ocasionan en las Cuentas Anuales y las contingencias relacionadas con la posible devolución.

Deducimos que estas aclaraciones suministradas a los diferentes sujetos económicos interesados en la información contable, logran presentar una imagen más fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Por último, en cuanto al cuadro de financiación se refiere, la consideración de las subvenciones como subvenciones a la explotación o como subvenciones en capital, supondrá su inclusión en la partida de recursos procedentes de las operaciones, o en la de subvenciones a la explotación, respectivamente.

## 5.2. TRATAMIENTO CONTABLE DEL INMOVILIZADO

Nos referimos aquí a la problemática contable generada por aquellos elementos que consideramos singulares de las empresas de transporte por

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

carretera, y que a su vez ostentan un carácter de permanencia, no están destinados a la venta y se utilizan en la ejecución del proceso productivo.

Como tales indica Omeñana (1999: 247), que entre sus características cabe destacar las que forman parte de la "infraestructura necesaria para que la empresa funcione", sean tanto elementos materiales como inmateriales.

A tal efecto nos centraremos especialmente en la problemática generada por los elementos de transporte, destacando como circunstancia puntual los procesos de recarrozado. Así mismo, nos detendremos en los edificios y otras construcciones utilizados por estas empresas, básicamente en los garajes destinados al estacionamiento de la flota y en las estaciones de guaguas, lugar de tránsito tanto de vehículos como de pasajeros, y en los que se detecta en los últimos tiempos un marcado carácter comercial.

En cuanto a instalaciones, son dignos de destacar los túneles de lavado o limpieza así como los sistemas de ayuda a la explotación que, con las tecnologías más modernas, son capaces de integrarse con las expendedoras y canceladoras de billetaje.

Por último, y como una de las partes esenciales en la infraestructura de estas sociedades, imprescindible para poder desarrollar su actividad, destacaremos y analizaremos las concesiones, así como las problemáticas inherentes a ellas.

### 5.2.1. Elementos de transporte

Obviamente, los elementos de transporte conforman el activo fijo esencial de las empresas de transporte por carretera. El montante de los mismos puede suponer más del 80% del valor de todo el inmovilizado.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En esta cuenta se recogen los autobuses, los vehículos auxiliares utilizados para labores de inspección, control, reparación en ruta, ayuda en carretera, etc., así como cualquier otro elemento que por sus especiales características puedan incluirse dentro del parque móvil de la empresa.

La valoración de estos vehículos se realiza atendiendo a lo recogido en la norma de valoración (NV) 2ª y 3ª del PGC90 relativas al inmovilizado material de la empresa, en concreto cuando señala que se deben valorar a precio de adquisición, entendiendo por éste además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en funcionamiento.

Ya se indicó en el capítulo anterior, que en el proceso de adquisición de estos vehículos se efectuaba un procedimiento de personalización, eligiendo cómo debía ser el chasis, la carrocería, la caja de cambios, las butacas, los letreros electrónicos, etc. Pero ello no impide que el vendedor, después de indicarle nuestras preferencias, nos notifique un precio resultante final del vehículo puesto en nuestras cocheras y matriculado.

Una vez conocido el precio se fijará una vida útil y un valor residual y a partir de su puesta en funcionamiento, comenzará el proceso de amortización del bien, tal como se refleja en la figura 5.5.

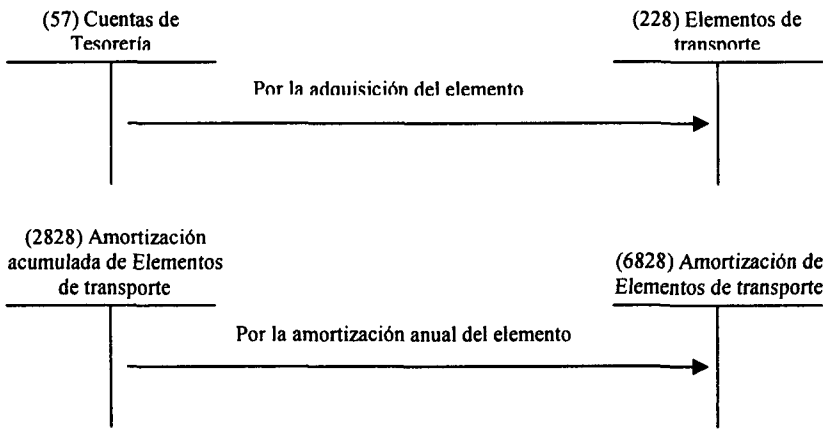
En este sentido Morales y Bentabol (2003: 7) exponen que "el principal problema que plantea la contabilización del activo fijo de la empresa, junto con la determinación de la vida útil, el valor residual final y los cargos por amortización que deben realizarse en cada período cual es el de la determinación, lo más objetiva posible, del valor base sobre el que debe realizarse el cómputo de la misma. Éste, vendrá expresado por la diferencia entre el valor inicial y el valor residual final".

A este respecto, y tal como hemos señalado en capítulos anteriores, todas las partes que conforman el vehículo no tienen la misma vida útil. En

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

algunos casos, se opta por desechar la carrocería y mantener el chasis, ya que éste suele tener una vida útil ligeramente mayor.

Figura 5.5. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN Y AMORTIZACIÓN DE UN ELEMENTO DE TRANSPORTE




Fuente: Elaboración propia

Entraríamos en una fase que podríamos denominar de "recarrozado" en la cual parte del vehículo se desecha y la carrocería es renovada por otra completamente nueva. El resto del vehículo se mantiene intacto ya que todavía está en condiciones de funcionamiento.

En este momento podríamos encontrarnos con dos alternativas:

a) Se conoce, o se puede estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.

b) No se conoce, ni se puede estimar el valor neto contable de los elementos que deben causar baja en el inventario.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Analizaremos en primer lugar el caso en el cual se conoce, o se puede conocer, el valor de la carrocería que por quedar obsoleta, debe ser sustituida por una nueva.

En este caso, tal como recoge la NV 3ª sobre "Normas particulares sobre inmovilizado material", en su apartado f) expone que "los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material, serán incorporados al Activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de la vida útil, y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario".

En este mismo sentido, se pronuncia la Resolución del ICAC del 30 de julio de 1991, relativa a valoración del Inmovilizado material, indicando además que "el incremento del valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora". Además, si en esta operación fuese necesario sustituir algún elemento, que es precisamente el caso que nos ocupa, debemos dar de baja el elemento sustituido y efectuar las correcciones de valor que le correspondan.

De igual forma, la NIC 16 (revisada en 1998) relativa a las Propiedades, Planta y Equipo, en su párrafo 24, indica que "los gastos posteriores a la adquisición de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, sólo se reconocerán como activos cuando mejoren las condiciones del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha originariamente para el mismo".

Morales y Bentabol (2003: 15) señalan que "la renovación puede ser necesaria para determinados componentes con entidad de algunos elementos del activo fijo tangible, puesto que estos componentes tienen vidas útiles diferentes a las del elemento principal, lo que permitirá recuperar las características iniciales del bien".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Pero, a pesar de la unanimidad de la doctrina en torno a la contabilización de elementos como el recarrozado como un activo más, en el momento de la contabilización podemos adoptar a su vez, varias alternativas:

a) Considerar el recarrozado dentro de la cuenta de elementos de transporte que veníamos utilizando.

b) Crear una nueva cuenta de elementos de transporte recarrozados, de forma que podamos tener información en todo momento del valor de los vehículos que ya han sido mejorados y el valor que permanecen en las condiciones iniciales.

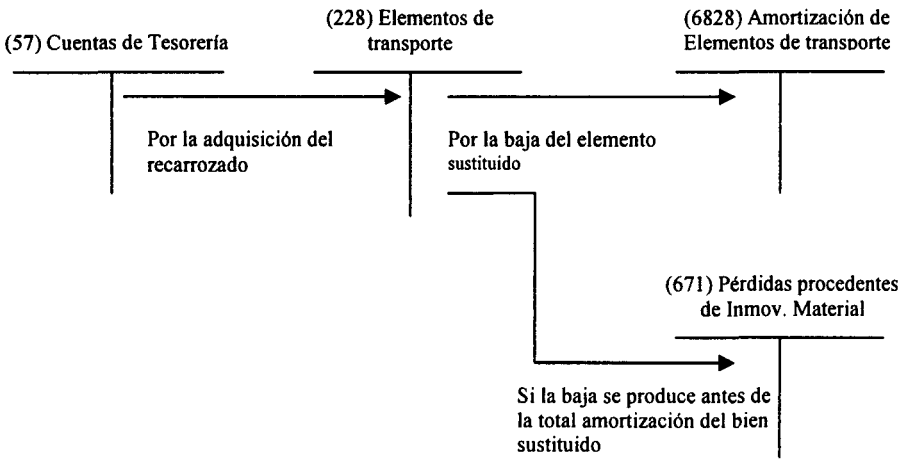
c) Contabilizar el recarrozado en una cuenta aparte, es decir, considerarlo como un elemento independiente.

A continuación, y siempre partiendo de la premisa de que conocemos el valor neto contable del bien que sustituimos, reflejaremos el procedimiento a seguir para contabilizar el proceso de recarrozado, en cada una de las alternativas anteriormente citadas.

En la figura 5.6. se formula la opción mediante la cual el valor del recarrozado se incorpora al elemento de transporte, dando de baja de esta misma cuenta el elemento sustituido.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.6. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA E INCORPORACIÓN A LA CUENTA DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE

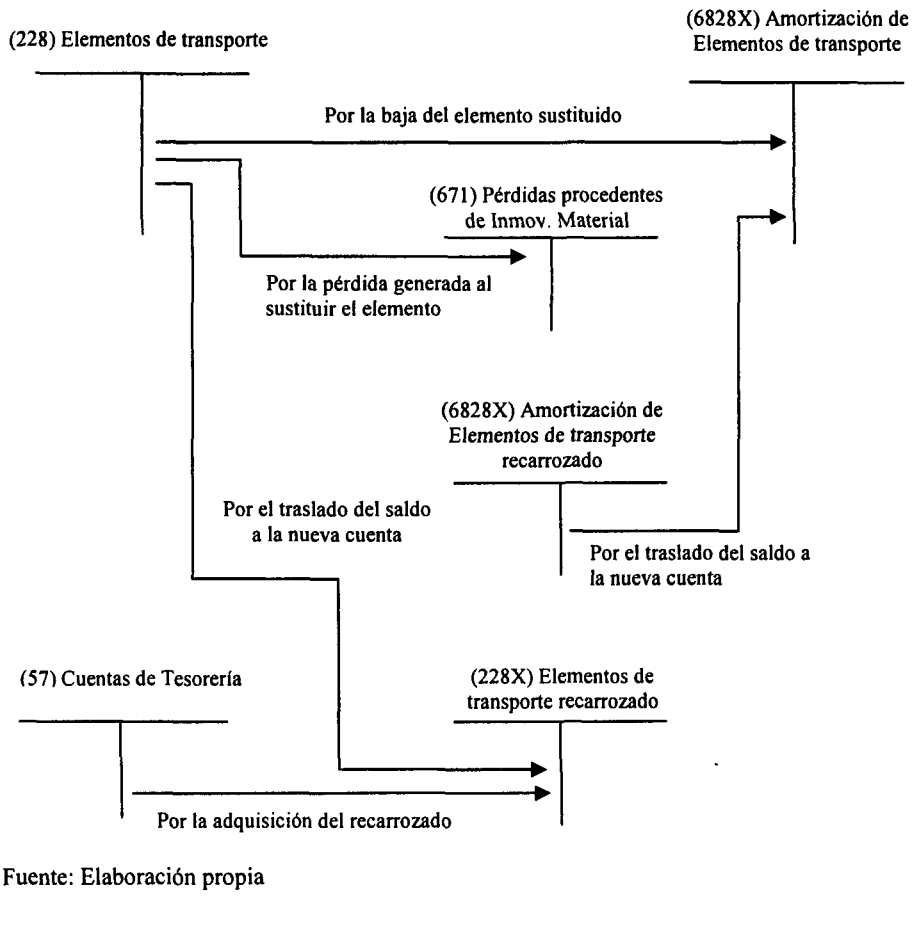



Fuente: Elaboración propia

Una segunda opción, recogida en la figura 5.7. supone la creación de nuevas cuentas, tanto de elementos de transportes recarrozados como de su amortización acumulada. Con esta opción, y tal como señalamos anteriormente, tendremos información del valor de los vehículos que ya han sido recarrozados y de los autobuses a los cuales no se les ha sustituido la carrocería inicial. Esta información podría considerarse importante, si tenemos en cuenta que este proceso del cambio de carrocería es habitual en las empresas del sector.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.7. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA E INCORPORACIÓN A NUEVAS CUENTAS REPRESENTATIVAS DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE



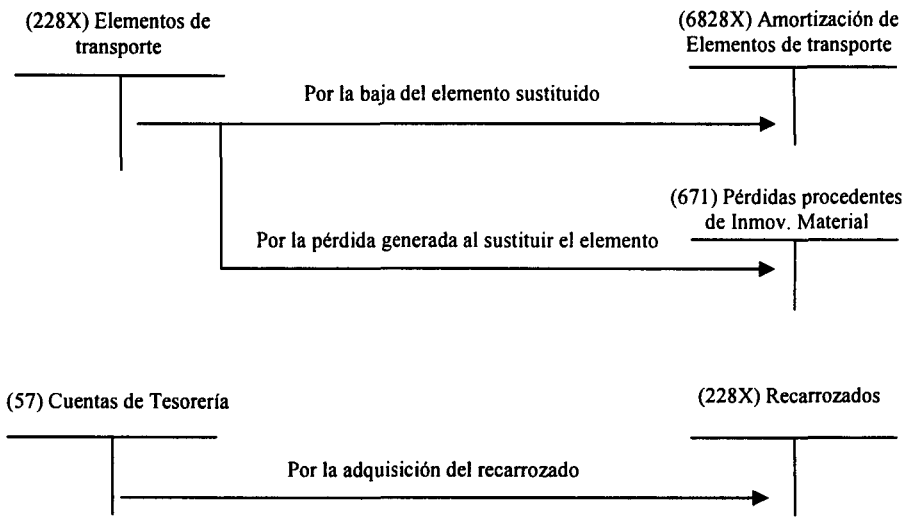

Fuente: Elaboración propia

La tercera opción, reflejada en la figura 5.8, se recoge en el párrafo 27 de la NIC 16 anteriormente reseñada, cuando expone que ciertos componentes importantes de algunos elementos del inmovilizado que pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares, serán tratados como activos diferentes, puesto que tienen vidas útiles diferentes del elemento principal y por tanto, "los desembolsos incurridos, al renovar o reemplazar el componente en cuestión, se contabilizarán como adquisición

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

de un activo separado, al mismo tiempo que se da de baja el activo que ha sido reemplazado"[7].

Figura 5.8. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA E INCORPORACIÓN COMO NUEVOS ACTIVOS




Fuente: Elaboración propia

Entendemos que la segunda opción es la que más información aporta acerca de la composición de los elementos de transporte propiedad de la empresa, ya que desglosa entre elementos renovados y no renovados, así como sus propias amortizaciones acumuladas.

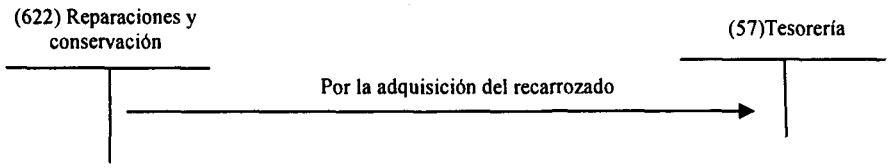
Pero también existiría la posibilidad, tal como se indicó en una de las alternativas iniciales, de que no se conozca ni se pueda estimar el valor neto contable de los elementos que deben causar baja en el inventario.

[7] Esta opción ha sido la seleccionada por alguna de las empresas de transporte analizada.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En este caso, la norma segunda de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, indica en su apartado d) que "si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento, el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido en la norma cuarta de esta Resolución para las reparaciones del inmovilizado material". En consecuencia, se ha de llevar a gastos el coste del nuevo elemento, tal como indica la figura 5.9..

Figura 5.9. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA CUANDO NO ES POSIBLE CONOCER EL VALOR DEL ELEMENTO QUE CAUSA BAJA




Fuente: Elaboración propia

Consideramos que esta última opción es la menos recomendable, por ser la que menos contribuye a reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa., especialmente, si su cuantía es importante.

En caso de desconocer el valor del elemento a sustituir, siempre es posible acudir a la tasación pericial, máxime en un sector como el de los vehículos, en el que el número de expertos, capaces de hacer una valoración de este tipo, es elevado.

Un aspecto que ha quedado pendiente en todas las alternativas analizadas, es la posibilidad de reutilizar, sin que se hubiera previsto en un principio, parte de los elementos que hayan sido dados de baja. Siempre es

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

posible, tal como se indicó en el capítulo 4, reutilizar elementos como las butacas, letreros electrónicos, neumáticos, etc.

La incorporación de estas piezas al activo de la empresa como existencias que pueden ser reutilizadas de nuevo, requiere un tratamiento especial. Debemos articular una fórmula adecuada para que el monto de nuestras existencias incorpore el valor de estos elementos.

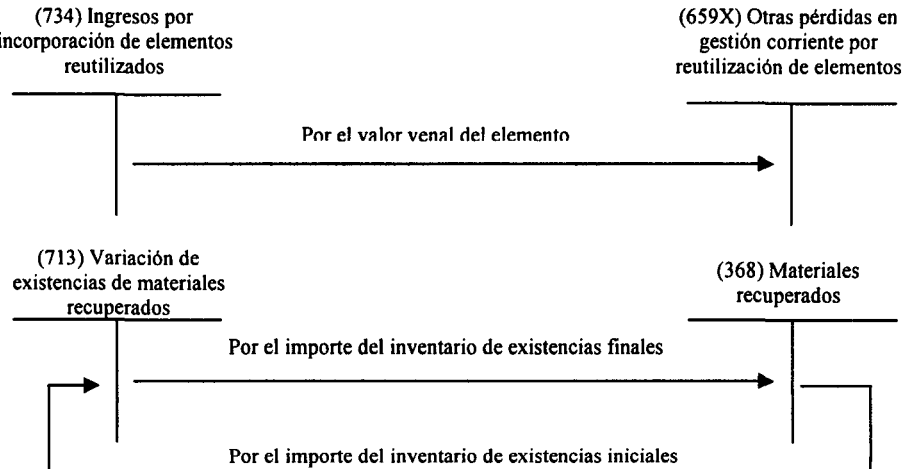
En cuanto a su valoración, tanto la NV 13° relativa a las existencias, como el art. 38 del Código de Comercio, señalan que los elementos comprendidos dentro del epígrafe de existencias han de valorarse al precio de adquisición o coste de producción. No obstante, el Código de Comercio también indica que "en casos excepcionales se admitirá la no aplicación de estos principios, debiendo señalarse en la memoria esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa". Entendemos que este artículo es de aplicación a los elementos que procedentes de inmovilizados dados de baja, son reutilizados, ya que no sería aplicable ni el precio de adquisición ni el coste de producción. En este caso, entendemos que su valoración debe venir dada por el valor venal del elemento.

En cuanto a su contabilización, el plan recoge la posibilidad de incorporar a las existencias *materiales recuperados*, los cuales son definidos como "los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo". A tal fin se destina el subgrupo 36 *Subproductos, residuos y materiales recuperados*, y su movimiento se produce a final de ejercicio con cargo y abono a la cuenta 713 *Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados* por las existencias iniciales y finales respectivamente. Pero si actuamos de esta forma, no podremos obtener información de aquellos elementos que son reutilizados en el mismo ejercicio en el cual, el elemento del inmovilizado al que estaban afectos es dado de baja. Deberíamos recoger

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

en alguna cuenta la nueva puesta a disposición de la empresa de estas piezas, tal como se señala en la figura 5.10.

Figura 5.10. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LOS ELEMENTOS REUTILIZADOS ADSCRITOS A INMOVILIZADOS DADOS DE BAJA




Fuente: Elaboración propia.

En relación con el parque móvil, ya se indicó en el capítulo anterior que nuevas figuras económicas comenzaban a utilizarse en el sector del transporte. Entre estas figuras destacan el leasing y el renting.

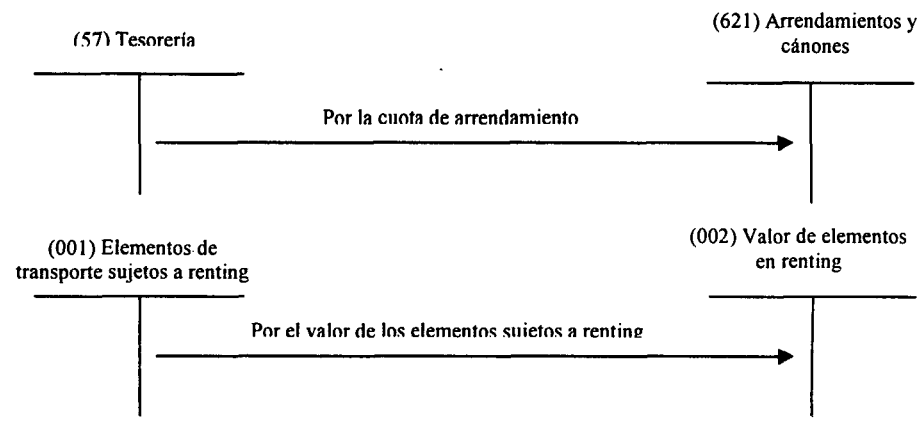
En cuanto al leasing, no expondremos su operativa contable ya que es similar a la adquisición de cualquier otro bien de inmovilizado en régimen de arrendamiento financiero, y por lo tanto no podemos considerarlo como una peculiaridad del sector. Pero el renting sí es una figura ideal para ser utilizada en la adquisición de vehículos y creemos que sería interesante hacer al menos una breve referencia.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Tal como indica la Consulta número 76, publicada en el BOICAC 38 de junio de 1999, "los contratos de renting no están regulados en nuestra normativa, si bien, se suelen configurar como contratos de arrendamiento de bienes muebles por un tiempo y precio cierto, contratando el usuario además del uso del bien, una serie de servicios complementarios (mantenimiento, seguro, sustitución en caso de avería, etc.) y en los que no existe opción de compra".

Podemos convenir entonces que el tratamiento de dicha figura es como la de un arrendamiento más, contabilizándose la cuota en una cuenta del subgrupo 62 *Servicios exteriores*. Creemos que por la importancia que tienen estos bienes, sujetos a contratos de renting, en el proceso productivo, sería interesante registrar su valor en cuentas de orden, tal como se indica en la figura 5.11:

Figura 5.11. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LOS ELEMENTOS DE TRANSPORTE SUJETOS A CONTRATOS DE RENTING




Fuente: Elaboración propia

De cualquier forma, a pesar de que en los contratos de renting no tiene porqué existir una opción de compra, bien es cierto que en ocasiones

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

los bienes son adquiridos por el arrendatario al final del contrato. Para superar este aspecto, tanto la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 relativa a la valoración del inmovilizado inmaterial, como la Consulta número 76 de junio de 1999, indica que si la situación es asimilable a la de un arrendamiento financiero, deberá contabilizarse como tal. En tal sentido, señala varias situaciones que serían similares al arrendamiento financiero, como son:

a) Contrato de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien, o cuando siendo menor aquél, existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización.

b) Cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

En consecuencia, si se observaran estas circunstancias, no deberíamos contabilizar esta operación como un simple arrendamiento, sino que deberíamos atender a las directrices marcadas para el reflejo de un arrendamiento financiero.

### 5.2.2. Edificios y otras construcciones

El PGC90 define las construcciones como edificaciones en general cualquiera que sea su destino. Las empresas de transporte utilizan, además de los locales donde tengan ubicadas sus oficinas y los edificios correspondientes a terminales de línea o puntos de venta de billetes, dos tipos de construcciones que podemos considerar exclusivas o cuando menos muy particulares del sector. Estas son las estaciones de guaguas y los garajes o aparcamientos de autobuses.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En cuanto a las estaciones de guaguas, ya hemos señalado en el capítulo anterior que se pueden presentar diferentes alternativas:

a) Estación propiedad de la empresa, cobrando un arrendamiento por los locales comerciales allí ubicados.

b) Estación propiedad de varias empresas de transporte que la explotan conjuntamente.

c) Estación propiedad de la administración pública que cede el uso de los andenes a las empresas operadoras. Esta cesión puede ser en precario o a cambio de un justiprecio.

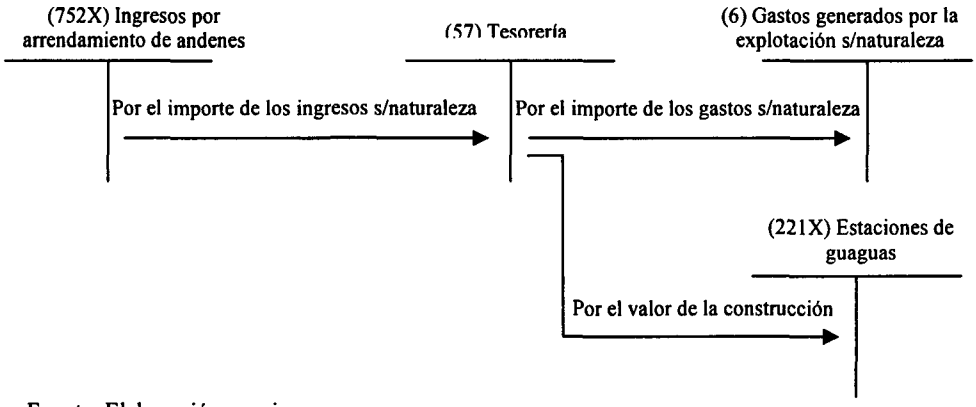
En función de cada una de estas opciones, la operativa contable será diferente, pudiendo dar lugar a la utilización de cuentas de inmovilizado material, inmovilizado financiero, gastos e ingresos.

La opción más habitual es la última, es decir, que la propiedad de la estación sea de la Administración Pública. Por su parte, la gestión de la misma puede ser diversa, así nos encontramos con alternativas como la gestión directa por la propia Administración Pública, gestión cedida a las empresas operadoras, directamente o a través de una sociedad participada, o bien gestión conjunta entre Administración Pública y empresas operadoras.

En la figura 5.12, exponemos la operativa contable en el caso de que la estación sea propiedad de una de las empresas operadoras.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.12. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS ESTACIONES DE GUAGUAS PROPIEDAD DE LA EMPRESA OPERADORA




Fuente: Elaboración propia

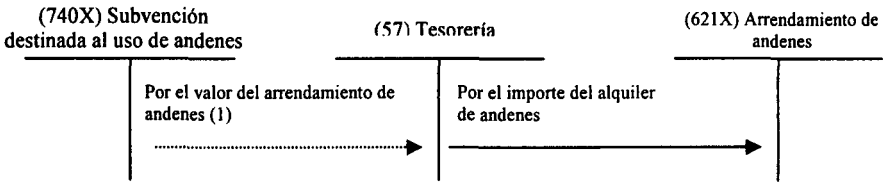
Como podemos observar se genera una corriente de gastos e ingresos derivada de la explotación de la estación. En este sentido, se generan unos gastos derivados del mantenimiento, pero al mismo tiempo se producen unos ingresos que vendrán dados principalmente por el arrendamiento de locales comerciales y de andenes a otras empresas operadoras.

Una segunda opción es la de adquisición conjunta entre varias empresas operadoras, donde la participación se refleja a través de cuentas de inversiones financieras, y los posibles beneficios que se generen por medio de cuentas de dividendos. Es la opción menos habitual en la gestión de estaciones. Aquí prescindimos del esquema contable por su similitud a cualquier participación en otras empresas.

La tercera opción, reflejada en la figura 5.13, es aquella mediante la cual la Administración Pública, propietaria de la estación, cede el uso de los andenes a las empresas operadoras.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.13. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS ESTACIONES DE GUAGUAS PROPIEDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA




(1) En el caso de que la administración pública no cobrara por la utilización de los andenes

Fuente: Elaboración propia

En España, las estaciones de guaguas son construidas generalmente por la Administración Pública, y ello viene motivado por el uso social que de ellas se hace.

### 5.2.3. Instalaciones

Del estudio de las instalaciones utilizadas por las empresas de transporte, podemos destacar por su importancia y configuración los sistemas de ayuda a la explotación. Se indicó en el capítulo 4 que forman una compleja herramienta, integrados a su vez por diversos componentes tales como equipos de expendedoras y canceladoras de billetaje, instalaciones en los centros de control de la flota y dispositivos en puntos diversos de la red de líneas, paradas o terminales. Todo ello va acompañado de programas informáticos que posibilitan su utilización.

Estos módulos son susceptibles de ser utilizados por separado, es decir, no es necesario que todo el sistema comience a funcionar al mismo tiempo, pudiendo incluso ser adquiridos de forma independiente. Habitualmente, y hasta su correcta puesta en funcionamiento, se establece una primera fase, de duración indeterminada por la complejidad de la propia

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

instalación, durante la cual se toma una de las líneas de transporte, se instala el subsistema correspondiente y se va experimentando, hasta verificarse su correcto funcionamiento.

Durante esta primera fase entendemos que dichas instalaciones continúan en curso y por lo tanto no son susceptibles de amortización, al menos hasta que cada uno de los subsistemas funcione completamente.

A la hora de registrar la operativa contable derivada de su implantación, podemos realizar una subdivisión del mismo en Centros de control, Red de sistemas de información, Expendedoras de billetes y Canceladoras de billetes, cada uno de ellos con puesta en marcha independiente y en consecuencia con momentos de aplicación del proceso de amortización distintos.

En este sentido, la Consulta número 92 de diciembre de 2000 señala que "se entiende que el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento cuando el bien es capaz de producir rendimientos con regularidad, una vez superado el período de prueba, es decir, cuando está disponible para su utilización". Es importante destacar que se entiende que la puesta en condiciones de funcionamiento se produce cuando se ha superado el período de montaje, instalación y pruebas necesarias y estén en condiciones de participar en el proceso productivo. En consecuencia, los gastos derivados de la realización de pruebas pueden ser considerados como mayor precio de adquisición del equipo.

Pero no debemos olvidar que todo este entramado de tecnología funciona gracias a los programas informáticos que llevan incorporados, que están íntimamente relacionados con la instalación donde se aplica.

A este respecto, si acudimos a la Resolución del ICAC del 21 de septiembre de 1992 relativa a la valoración del inmovilizado inmaterial como a la Consulta número 52 de noviembre de 1996, nos dice que dentro de

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

la partida de aplicaciones informáticas, recogerá el importe satisfecho por la propiedad o el derecho al uso de estos programas, siempre que se prevea utilizar durante varios ejercicios económicos, amortizándose como máximo en cinco años. Así pues, en aplicación de esta Resolución, los programas informáticos deberían contabilizarse como un inmovilizado inmaterial y por tanto, separados de la maquinaria o instalación a la cual vayan incorporados.

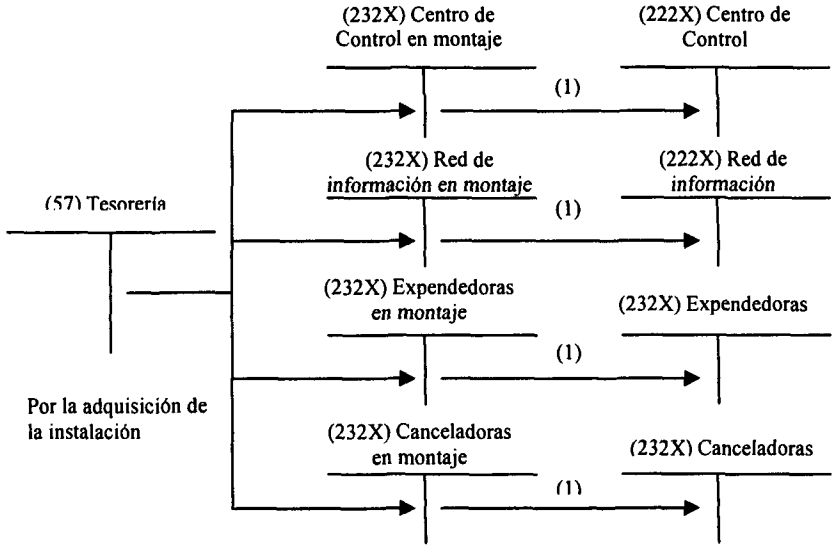
Sin embargo, también la Consulta número 52 clarifica tal situación y subraya que en la definición de la cuenta 222 *Instalaciones complejas*, se indica que comprenderán entre otros elementos las aplicaciones informáticas, que, "aún siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidas al mismo ritmo de amortización.

Dadas las peculiaridades de estas instalaciones nos inclinamos por aplicar esta última resolución y por tanto, la operativa contable de la puesta en funcionamiento de este tipo de instalaciones, sería la reflejada en la figura 5.14.

El proceso de amortización, tal como se señaló anteriormente, comenzará a partir del momento en que cada uno de los módulos de la instalación esté en condiciones de participar plenamente en el proceso productivo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.14. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LOS SISTEMAS DE AYUDA A LA EXPLOTACIÓN




(1) Cuando la instalación se encuentre en disposición de participar plenamente en el proceso productivo

Fuente: Elaboración propia

### 5.2.4. Concesiones

De entre el inmovilizado inmaterial, podemos destacar las concesiones administrativas, más por la esencial importancia que tienen en el sector, que por las particularidades que presentan con respecto a otros sectores productivos.

En el sector que nos ocupa, las concesiones vienen referidas a gastos efectuados para la obtención de derechos de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas.

Estas concesiones, tal como recoge el Documento 3 de AECA, (1998: 45) sobre Principios Contables, y relativo al Inmovilizado Inmaterial

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

y Gastos amortizables, y como se desprende del propio PGC90, "se valorarán por el conjunto de los gastos incurridos con motivo de su obtención o por el precio asignado en caso de traspaso, más los gastos de adquisición".

En cuanto a su amortización, la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, relativa a valoración del inmovilizado inmaterial advierte que su coste se imputará a resultados, a través de la amortización, durante un plazo que no puede superar el período concesional.

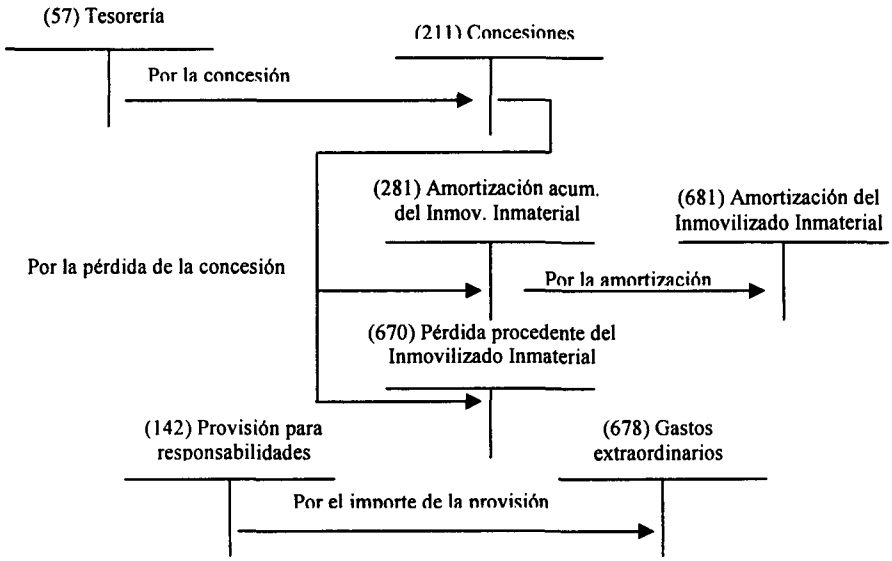
Así mismo denota que si se pierden los derechos derivados de la concesión, por incumplimiento de las condiciones pactadas, caso que pudiéramos considerar como más interesante en toda esta problemática, "deberá procederse a imputar el valor neto contable de la misma a los resultados del período y, simultáneamente, se dotará una provisión para riesgos y gastos estimada de acuerdo con las condiciones contractuales para cubrir las indemnizaciones, sanciones, etc., que se puedan producir por dicho incumplimiento.

El reflejo contable de esta situación podría representarse tal como se indica en la figura 5.15.

Pero al tratar la problemática económico-financiera de la concesión, citamos que la legislación prevé, por diferentes motivos, el rescate del servicio por razones de interés público, en cuyo caso daría derecho al cobro de una subvención por parte del concesionario, que podría ser registrada en una cuenta de ingresos extraordinarios. Igualmente se podía plantear un rescate temporal de la misma, si se entiende que el servicio no se está prestando en las condiciones pactadas. En este caso, podríamos trasladar a resultados la parte alícuota de la concesión que no se ha podido utilizar por causas legales, o bien, cuando se recupere la concesión y con ello el derecho a reanudar la explotación del servicio, aumentar las cuotas de amortización de los períodos pendientes hasta la cancelación del derecho.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.15. PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES PACTADAS EN UNA CONCESIÓN




Fuente: Elaboración propia

## 5.2.5. El inmovilizado en las cuentas anuales

Después de analizar las principales peculiaridades de las problemáticas derivadas de la gestión del inmovilizado en las empresas de transporte, señalaremos la información, que además de la ya prevista en el PGC90, debería recogerse en las cuentas anuales de estas empresas.

Si nos referimos al Balance de situación, dentro del epígrafe de inmovilizado material cabe incorporar un apartado que recogería el valor de los elementos de transporte, ya que a pesar de que el PGC90 lo ubique dentro de la partida de *Otro inmovilizado*, estos constituyen el elemento principal del inmovilizado en el sector.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Así mismo, sería interesante dividir la partida de Instalaciones técnicas y maquinaria en *Instalaciones complejas* por un lado y *Maquinaria* por otro, ya que si bien cualquier empresa tendrá entre sus activos, herramientas y maquinaria, la posesión de instalaciones complejas como los Sistemas de Ayuda a la Explotación es por el momento garantía de innovación y progreso de la empresa. De esta forma, la simple visión de este apartado en el balance de situación nos da una percepción de continua renovación.

De igual forma, convendría distinguir dentro del pasivo de la empresa y concretamente en el apartado de *Otras deudas* correspondiente a los Acreedores a corto y a largo plazo, el importe de las obligaciones con los proveedores de inmovilizado.

En cuanto a la cuenta de Pérdidas y ganancias, la diversidad de gastos provenientes de servicios exteriores, haría recomendable un mayor desglose dentro de esta partida. Así, por ejemplo, propondríamos la separación de las cuotas de arrendamientos por el uso de andenes en estaciones de guaguas, de las cuotas derivadas de la firma de contratos de renting o de las operaciones de reparaciones y conservación, que mezcladas con partidas como la publicidad y propaganda, puede parecer una combinación un tanto extraña.

En lo que a la Memoria se refiere, aunque consideramos que la información prevista en la misma puede ser suficiente, lo cierto es que se podría complementar con un mayor nivel de detalle en algunas cuestiones como las concesiones otorgadas a la empresa, plazos de vigencia y grado de cumplimiento de las condiciones pactadas. En cuanto al inmovilizado material, indicaciones sobre los recarrozados por la empresa, edad media de los vehículos, número de inmovilizaciones, métodos de valoración y amortización, situación del estado de implantación en que se encuentran los sistemas de ayuda a la explotación, etc., daría una visión más íntegra de la empresa.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Por último, en el Cuadro de financiación sería también interesante realizar un mayor detalle de las aplicaciones en inmovilizado material e inmaterial, de forma que de su simple observación pueda advertirse qué cantidad de fondos se invierte en el futuro de la empresa y cuanto en otro inmovilizado más desvinculado de la actividad habitual.

## 5.3. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS EXISTENCIAS

Si analizamos las definiciones que se suelen dar de las existencias, observaremos que la inmensa mayoría va dirigida a las empresas comerciales o transformadoras, pero no existe una definición general que pueda ser utilizada plenamente por las empresas de servicio.

El PGC90, a diferencia del resto de grupos que lo conforman, no da una definición de las existencias cuando expone las definiciones y relaciones contables. Simplemente se limita a enumerar una serie de elementos que conforman el grupo 3 de *Existencias*.

Vela et al. (1996: 208) cuando expone el concepto de existencias, indica que "son bienes que la empresa posee para realizar alguna de las siguientes funciones:

1. Ser vendidos en el curso ordinario de la explotación.

2. Ser transformados y vendidos posteriormente.

3. Ser consumidos en la producción de bienes y servicios, que luego serán vendidos al exterior."

En las empresas de transporte de viajeros, los elementos incluidos dentro del grupo de existencias, podrían ser definidos como elementos inventariables, pertenecientes al activo circulante de la empresa, y que están

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

destinados a ser consumidos por ésta para poder ejercitar el desarrollo de su actividad habitual, o bien ser vendidos en el curso normal de la explotación.

La NIC 2 (revisada en 1993) relativa a Inventarios, indica que "el costo de los inventarios debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales". En el párrafo 8 de esta misma NIC se puntualiza lo que se entiende por costo de adquisición, coincidiendo con lo recogido en nuestro PGC90, y establece que "el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán al determinar el costo de adquisición".

En este marco, analizaremos la problemática derivada de los neumáticos, el combustible, los repuestos y el billetaje. Así mismo, realizaremos un breve estudio sobre las mercancías en depósito. Sin embargo, desde un punto de vista contable, no se denotan discrepancias notables entre las correcciones de valor de las existencias de las empresas de transporte frente a las de unidades económicas de otros sectores productivos.

### 5.3.1. Tipología de existencias

Tal como hemos indicado, en este epígrafe nos centraremos en aquellos elementos cuya gestión podemos considerar más peculiar de las empresas objeto de nuestro estudio.

A tal respecto, los **neumáticos** serán adquiridos al proveedor y depositados en los almacenes de la empresa o bien, si la empresa no dispone de espacio suficiente, podrá ser el proveedor el responsable de su depósito hasta el momento en que sea necesario utilizarlos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Desde el momento en que se coloquen en la guagua, se puede afirmar que estas cubiertas comienzan a formar parte del proceso productivo.

Podríamos plantearnos la posibilidad de considerar los neumáticos como un inmovilizado al ir incorporados al vehículo desde el momento en que éste se adquiere. Pero la relativa frecuencia, habitualmente varias veces al año, con que los neumáticos han de ser sustituidos nos induce a considerarlos como un elemento más de gastos del ejercicio.

Cuando la profundidad de la banda de rodadura es insuficiente, se hace necesaria su sustitución, garantizando con ello las condiciones de seguridad del vehículo. El neumático sustituido retorna a los almacenes de la empresa. En este instante el antiguo neumático pasa a denominarse "carcasa" o "disco" que será utilizado para efectuar en él un proceso de reesculturado o recauchutado, devolviéndole al mismo las condiciones necesarias para ser reutilizado.

En el capítulo anterior, se mencionaron cuatro "vidas útiles" de la cubierta, desde el momento de su primera adquisición hasta el último proceso de reesculturado del recauchutado.

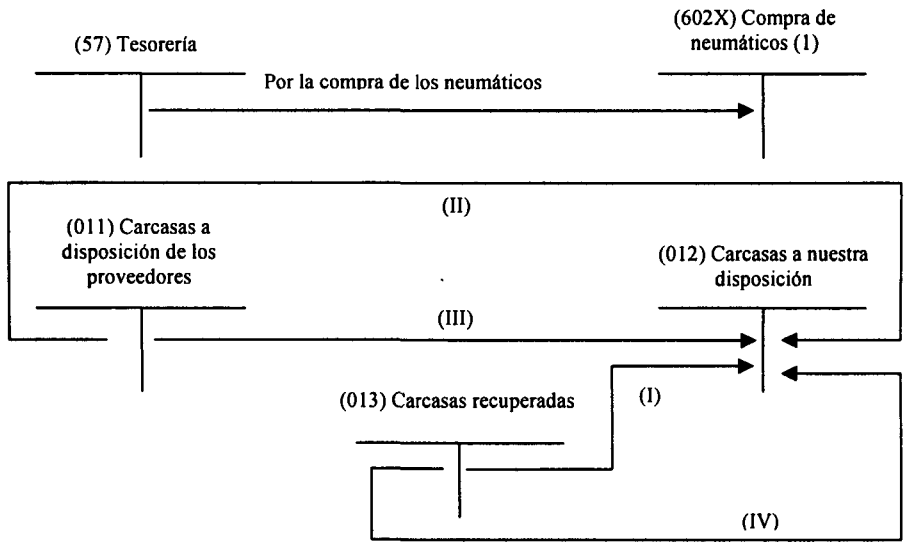
La disyuntiva que se plantea es si debemos contabilizar la recuperación de las carcasas como un ingreso para la empresa o el recauchutado como un gasto corriente. En el primer caso, podrían existir diferentes alternativas, de las cuales consideramos que la más sencilla es la que se sustenta en su contabilización a través de cuentas de variación de existencias. Pero, si así fuera, por una parte, perderíamos información acerca de aquellas carcasas que son recuperadas y reutilizadas en el mismo ejercicio económico y por otra, cuando se entregan las carcasas al proveedor para que proceda al reesculturado o recauchutado del neumático, no tendríamos ninguna cuenta que reflejara las carcasas de nuestra propiedad en poder del proveedor, a no ser que utilizáramos para ello cuentas de orden. Al objeto de poder disponer de toda la información, hemos optado por esta última

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

alternativa, de forma que las existencias finales son captadas a través de las cuentas de variación de existencias, mientras que las transacciones de carcasas con el proveedor son representadas a través de cuentas del sistema suplementario. En cuanto a la contabilización del recauchutado, entendemos que la opción más adecuada es su consideración como un gasto corriente, utilizando cuentas del sistema patrimonial y recogiendo el valor de las existencias finales a través de cuentas de variación de existencias.

Todo este proceso por el que pasan los neumáticos, se representa en la figura 5.16.

Figura 5.16. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA COMPRA DE NEUMÁTICOS Y REUTILIZACIÓN DE CARCASAS




(1) Estos neumáticos pueden ser reesculturados, recauchutados o recauchutados reesculturados
(I) Por la recuperación de carcasas para su utilización posterior.
(II) Por la entrega de carcasas al proveedor para que proceda a su reesculturado o recauchutado.
(III) Por la devolución por parte de los proveedores de las carcasas reesculturadas o recauchutadas.
(IV) Por la baja de las carcasas inservibles para reutilización posterior.

Fuente: Elaboración propia

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Es de destacar que, mientras que las variaciones de existencias de neumáticos nuevos, reesculturados y recauchutados se reflejan en cuentas de variación de existencias de otros aprovisionamientos, las variaciones de existencias de carcasas, serán reflejadas a través de la cuenta 713 *Variación de existencias de materiales recuperados*, tal como se refleja la figura 5.17.[8]

Figura 5.17. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA VARIACIÓN DE EXISTENCIAS DE NEUMÁTICOS Y CARCASAS

Fuente: Elaboración propia

Un elemento encuadrado dentro del epígrafe de *Otros aprovisionamientos* es el **combustible**.

Con respecto al aprovisionamiento y almacenamiento de combustible, en el capítulo anterior hemos señalado varias alternativas al respecto.

[8] Tal como se indicó en el Capítulo 4, las cámaras están actualmente en desuso por los avances en la fabricación de neumáticos, si bien, recogemos este elemento en la figura 5.17. ante la posibilidad de que todavía se utilice por algunas empresas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Citábamos una primera alternativa mediante la cual la empresa era propietaria de los depósitos y contrataba el suministro de gasoil con la compañía petrolera. En este caso, la empresa dispone de una instalación sometida a un proceso de amortización anual, y periódicamente se produce un gasto por la adquisición de gasoil.

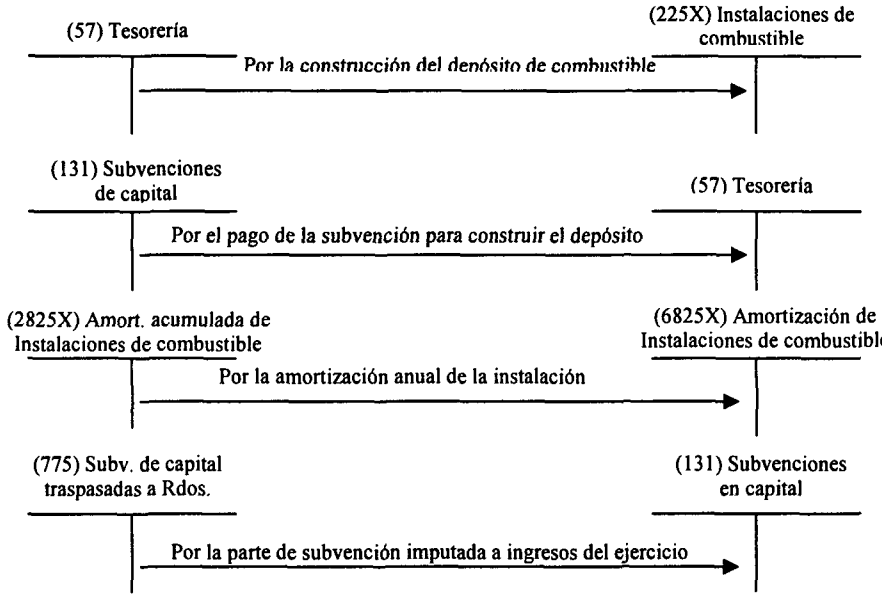
Una segunda alternativa, más peculiar, es la firma de un contrato a más largo plazo con la empresa suministradora. Como contrapartida, se beneficia de unos precios más baratos que en el mercado, pero además el proveedor financia la construcción de los depósitos para almacenar el combustible, que los paga a la empresa en compensación por el citado contrato.

En este caso, podemos considerar que existe una subvención en capital por parte del proveedor a la empresa operadora. De esta forma, anualmente, y a la vez que se va amortizando dicho depósito, se debe ir trasladando la parte correspondiente de la subvención en capital a resultados del ejercicio.

Para el reflejo contable de esta operación, vamos a dividirla en dos partes, una que correspondería a la financiación, construcción y depreciación anual de los depósitos (figura 5.18.), y una segunda parte que respondería al contrato de suministro periódico del combustible.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.18. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA FINANCIACIÓN EXTERNA Y CONSTRUCCIÓN DE DEPÓSITOS DE COMBUSTIBLE




Fuente: Elaboración propia

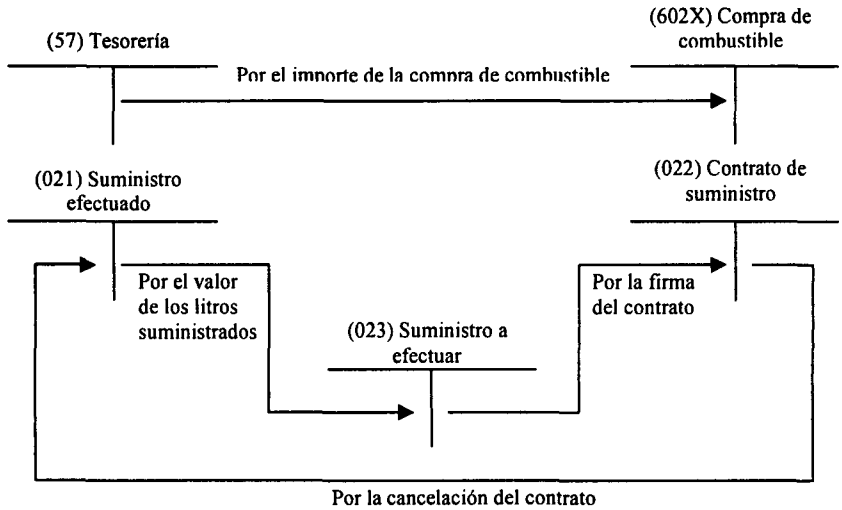
En cuanto al suministro de gasoil, podemos a su vez encontrarnos con dos opciones, una primera y actualmente más habitual, que sería efectuar las labores de repostado del vehículo por la propia empresa; y una segunda opción, cada vez más empleada, basada en la externalización de servicios, es decir, contrataremos a otra empresa para que se responsabilice del repostado de los vehículos. En este último caso, los costes se recogerían dentro del subgrupo 62 *Servicios Exteriores*.

Si el contrato se realiza atendiendo al suministro de un número determinado de litros de combustible, su control puede efectuarse utilizando para ello cuentas del sistema suplementario que nos vaya indicando tanto el valor de los litros suministrados como los aprovisionamientos pendientes.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En la figura 5.19 recogeremos la operativa contable derivada de la compra de combustible, así como la utilización de cuentas de orden para reflejar el contrato de suministro firmado con la compañía petrolera.

Figura 5.19. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA COMPRA DE COMBUSTIBLE Y REFLEJO EN CUENTAS DE ORDEN DEL CONTRATO DE SUMINISTRO




Fuente: Elaboración propia

Por último, la tercera de las opciones citadas, mediante la cual los vehículos destinados al transporte acuden a una estación de servicios y repostan su vehículo como un cliente más, no presenta ningún problema desde el punto de vista contable. Se trata simplemente de un gasto derivado de la adquisición de combustible.

Sí es interesante destacar que al realizar el inventario de existencias de final de ejercicio, debería valorarse no sólo el combustible almacenado en los depósitos, sino que además debería incluirse el gasoil que contienen los vehículos, ya que en empresas con grandes flotas el gasóleo contenido en los autobuses puede suponer cuantiosos importes.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Un tercer elemento dentro de las existencias, al cual le dedicaremos una breve mención son los **repuestos**. Si bien, en el capítulo 4 al tratar los repuestos, expusimos la diferente tipología de repuestos, debemos reconocer que su adquisición no origina problema contable alguno.

Pero sí es destacable la existencia de repuestos que una vez incorporados al vehículo, son capaces de incrementar la vida útil del mismo. La cuestión radica en valorar si este repuesto se considera una existencia o un inmovilizado.

Wanden-Berghe (1994: 303) cita, entre las problemáticas especiales de las existencias, las piezas de recambio. Las define como "piezas destinadas a sustituir, en caso necesario, a otra igual de una máquina, aparato o instrumento", mencionando cuatro casos posibles:

a) Bajo coste unitario y bajo valor total. En este caso deberían considerarse gastos del ejercicio y si no distorsionan las cuentas anuales, no es necesaria su regularización a final del ejercicio.

b) Bajo coste unitario pero alto valor total. Tienen la consideración de existencias y como tal se deben tratar.

c) Alto coste unitario y uso recurrente. Se consideran también existencias.

d) Alto coste unitario y uso no recurrente. Se consideran inmovilizado.

En el caso que nos ocupa, podemos encontrarnos cualquiera de las variantes anteriores. Pero si aludimos a esos repuestos cuya instalación, tal como señalábamos, puede aumentar la vida útil del bien, estaremos convirtiendo un elemento que hasta el momento era tratado como una

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

existencia, en un elemento de inmovilizado, apto incluso para ser amortizado.

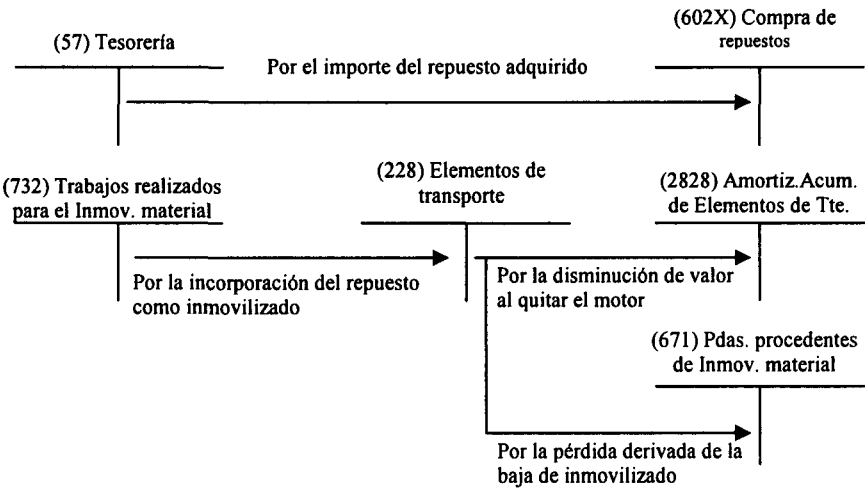
Una opción posible sería considerar estos repuestos como un inmovilizado, y así se recogió en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de transportes terrestres de 1987. Estos repuestos no se comenzarán a amortizar hasta el momento en que incorporen al activo fijo en sustitución de otros semejantes. Otra opción, de uso más habitual entre las empresas es la de considerar estos repuestos como existencias, ya que en principio no se puede determinar si el período durante el cual es consumido supera el ejercicio económico. En este caso, en el momento de acoplarlo al activo fijo correspondiente, se conceptuará como parte del activo fijo, debiéndose reconsiderar su clasificación inicial y ha de someterse a un proceso de amortización, similar al del elemento que se ha incorporado.

En la figura 5.20. reflejaremos la compra de una pieza de recambio, considerándola como existencias, y su posterior incorporación a un elemento de transporte, calificándola a partir de este momento como un inmovilizado. Podemos tomar como ejemplo un motor de vehículo, que se incorpora a un autobús, a la vez que se da de baja el motor antiguo.

Si no fuera posible determinar el valor del repuesto sustituido y aplicando lo recogido en la Resolución del ICAC de julio de 1991 relativa a la valoración del inmovilizado material, procederíamos a reparar el inmovilizado, pero no efectuaríamos correcciones de valor en el mismo tratándolo, pues, como gasto corriente a través de la variación de existencias.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.20. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA COMPRA DE REPUESTOS Y SU INCORPORACIÓN AL ACTIVO FIJO COMO UN INMOVILIZADO




Fuente: Elaboración propia

En el capítulo 4 señalábamos como uno de los elementos destacados de las existencias, el **billetaje** aunque la contabilización de su compra y el control de inventario no presentan ningún problema especial.

### 5.3.2. Las existencias en las cuentas anuales

Una vez analizados los elementos que hemos considerado dentro del capítulo de existencias en las empresas de transporte, indicaremos algunas particularidades que deben ser reflejadas a la hora de elaborar las cuentas anuales del ejercicio.

Si nos referimos al Balance, sería interesante y clarificador para el usuario de esta información, disponer de un desglose de las existencias más exhaustivo que el que efectúa el PGC90. En este sentido, podría distinguirse entre productos de consumo, integrado por combustibles, repuestos y neumáticos; billetaje, con un amplio abanico de títulos de viaje, dependiendo

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

de la estructura tarifaria de la empresa; y otros aprovisionamientos, de menor importancia, tanto cualitativa como cuantitativa, y compuesto fundamentalmente por uniformes, material de limpieza y otro material diverso

En la cuenta de Pérdidas y ganancias, sería interesante realizar un mayor desglose de la partida de Aprovisionamientos, ya que la rúbrica de Consumo de materias primas y otras materias consumibles, agrupa una serie de elementos como combustibles, gasoil, neumáticos, etc., suficientemente importantes como para acumularlos con otros elementos como lubricantes, uniformes de personal, etc., de mucha menor cuantía y trascendencia en el desarrollo de la actividad de la empresa.

En cuanto a la Memoria se refiere, además de la información señalada en el modelo de memoria expuesto en el PGC90, sería relevante incluir información acerca de los criterios de valoración aplicados, mercancía depositada en los almacenes del vendedor e información sobre los contratos de suministro firmados por la empresa.

## 5.4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OPERACIONES DE TRÁFICO

Las operaciones de tráfico en las empresas de transporte derivan fundamentalmente de la prestación del servicio por las diferentes rutas establecidas.

Un factor clave como la innovación tecnológica ha permitido reestructurar las relaciones entre todos los agentes económicos partícipes en esta actividad. El progreso tecnológico mencionado ha sido incluso compartido y coordinado entre diferentes empresas, conformando un sistema cuyo objetivo es el logro de una integración tarifaria que provea al transporte de un mayor nivel de servicio, calidad y comodidad.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Gracias a ello ha surgido, por ejemplo, un nuevo medio de pago, basado en un título de viaje que permite la utilización del mismo en cualquiera de las empresas que integran dicho sistema.

Pero esta interconexión entre empresas, ha originado la creación de un ente coordinador denominado Cámaras de Compensación, responsable, en un principio, de distribuir la recaudación en función del uso real de las líneas de cada empresa y que ha ido derivando en una entidad con muchas más atribuciones y responsabilidades –Consorcios de Transporte-, cuyas competencias abarcan desde la fijación de tarifas hasta la determinación de rutas e incluso la programación de campañas publicitarias, entre otras actividades.

Para nuestro análisis recorreremos el complejo proceso de gestión, cuya operativa va desde la adquisición al proveedor de los títulos de viajes, hasta la prestación del servicio al cliente, donde se requiere que intervengan los siguientes sujetos económicos:

a) Proveedores de títulos de viaje, que normalmente suministran estos billetes al Consorcio de Transporte.

b) Consorcio de Transporte, responsable de fijar tarifas, controlar la recaudación y redistribuirla entre las diferentes empresas.

c) Empresas de transporte, encargadas de prestar el servicio en las condiciones y precios prefijados.

d) Establecimientos comerciales dependientes de las empresas operadoras, cuya función es la de vender los títulos de viaje al cliente.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

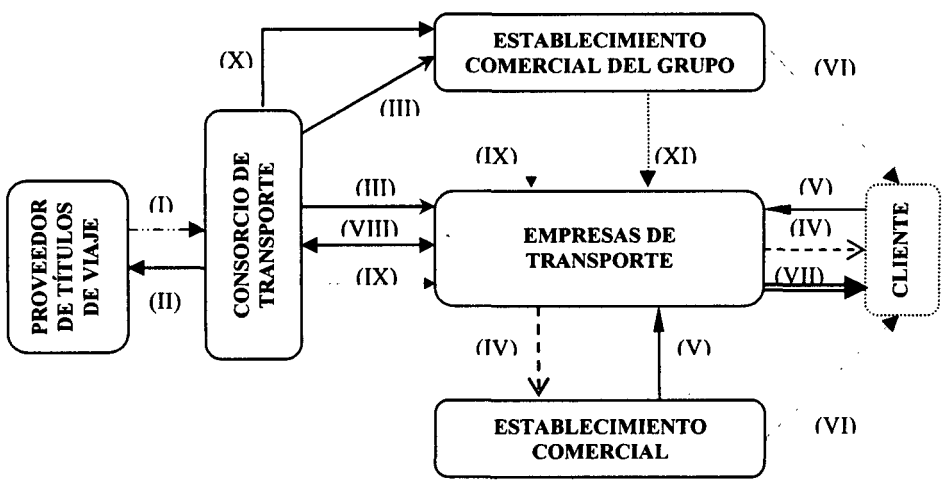
e) Establecimientos comerciales independientes, que venden los títulos de viaje a cambio de comisión de ventas.

f) Cliente, que ejerce su derecho a utilizar el servicio.

Entendemos que por la sencillez de su operatoria, no es necesario profundizar en el análisis de la problemática derivada de la utilización del billete disuasorio por el cliente, que supone el pago en efectivo de un servicio que se presta de forma inmediata, no interviniendo los Consorcios, ni generándose anticipos de clientes por la operación.

Este proceso, se configura tal como se muestra en la figura 5.21:

Figura 5.21. PROCESO DE GESTIÓN DE BONOS Y ABONOS DE TRANSPORTE




(I) Magnitud corriente "Compra/Gasto"
(II) Flujo financiero "Pago"
(III) Cesión de títulos de viaje
(IV) Entrega de títulos de viaje
(V) Flujo financiero "Cobro"
(VI) Adquisición del derecho al uso del transporte por parte del cliente
(VII) Prestación del servicio / Magnitud corriente "Venta"
(VIII) Feed-back de información entre ambas empresas
(IX) Facturación de los servicios prestados
(X) Flujo de información
(XI) Distribución de la recaudación

Fuente: Elaboración propia, basado en Suárez Falcón et al (2002: 213).

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Y quedaría descrito tal y como se muestra a continuación:

- El Consorcio de Transporte efectúa la adquisición de las tarjetas al proveedor. Estas pueden ser de plástico (reutilizables) o de papel. En este momento, se genera la magnitud flujo compra/gasto (I), la cual puede coincidir o no temporalmente con la corriente financiera pago (II). Estos títulos pueden ser adquiridos ya codificados o bien validarlos a posteriori.

- El Consorcio cede los títulos de viaje, debidamente codificados, tanto a las empresas de transporte (III) como al establecimiento comercial del grupo (III) para que éstos se responsabilicen de su venta. A este respecto, las cantidades de títulos entregados se establecen en función de los datos históricos del número de pasajeros que han transportado cada una de las unidades económicas que participan en el sistema.

- Las empresas de transporte entregan los títulos de viaje a los establecimientos comerciales independientes o ajenos al grupo (IV), o bien, directamente al cliente/usuario final (IV), generándose una corriente estrictamente monetaria de cobro (V), la cual coincide con el momento de la entrega del billetaje.

  En este sentido, hay que poner de relieve que aunque se haya efectuado el cobro, aún no existe "prestación del servicio" por parte de la empresa de transporte al usuario final. En esta línea, según establece el principio del devengo del Plan General de Contabilidad de 1990, "la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos", si bien ésta problemática la analizaremos más pausadamente al estudiar los ingresos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

- Tanto los establecimientos comerciales del grupo, como los ajenos al mismo, efectúan la venta de las tarjetas a los usuarios finales (VI), produciéndose por lo tanto, la adquisición del derecho al uso del transporte por parte del cliente.

- El cliente utiliza el servicio en cualquiera de las empresas de transporte adscritas al sistema, produciéndose en este momento la prestación del mismo (VII); así, el usuario hace uso del derecho adquirido con anterioridad, quedando éste extinguido en la parte correspondiente al valor de la fracción consumida.

- Las empresas de transporte y el Consorcio de Transporte generan un feed-back de información periódica en torno al número de viajeros que realmente ha utilizado el servicio en cada una de ellas (VIII). En base a estos datos, se determina qué parte de la recaudación correspondería a cada una de las empresas de transporte que integran el sistema, procediendo de esta manera a su redistribución entre las mismas.

- El Consorcio de Transporte y el establecimiento comercial del grupo facturan a las empresas operadoras el servicio prestado (IX), incluyendo éste, el importe de la compra de tarjetas efectuada, la codificación realizada y los gastos por distinta naturaleza en los que incurren. A este respecto, la facturación a realizar a cada una de las empresas, se hará en función de la información derivada del feed-back citado anteriormente.

- Finalmente, el Consorcio suministrará la información al establecimiento comercial del grupo (X), en relación con la parte que de su recaudación correspondería asignar a cada una de las empresas operadoras (XI).

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

La relación existente entre el Consorcio de Transporte y las empresas operadoras deberá estar sometida tanto a auditoría interna como externa, con el propósito de verificar el sistema de control interno, de forma que, la información suministrada sea fiable en todos los sentidos.

Desde un punto de vista contable, estas correlaciones entre una de las empresas de transporte y el resto de los entes participantes en el sistema, se pueden reflejar tanto a través de cuentas del sistema patrimonial como a través de cuentas del sistema suplementario, tal como se refleja en la figura 5.22.

Los motivos de cargo y abono de las cuentas mostradas en la figura anterior son los siguientes:

- (I) Por la entrega de los títulos de viaje a los establecimientos comerciales o a los propios clientes. Se genera una corriente monetaria de cobro para la empresa, si bien, esto constituye un anticipo del cliente al no haber prestado aún el servicio.

- (II) Por la deducción del cobro por la venta de títulos de viaje, si éste ha sido entregado a un establecimiento comercial, y se ha pactado con éste el pago de una comisión por dicha venta.

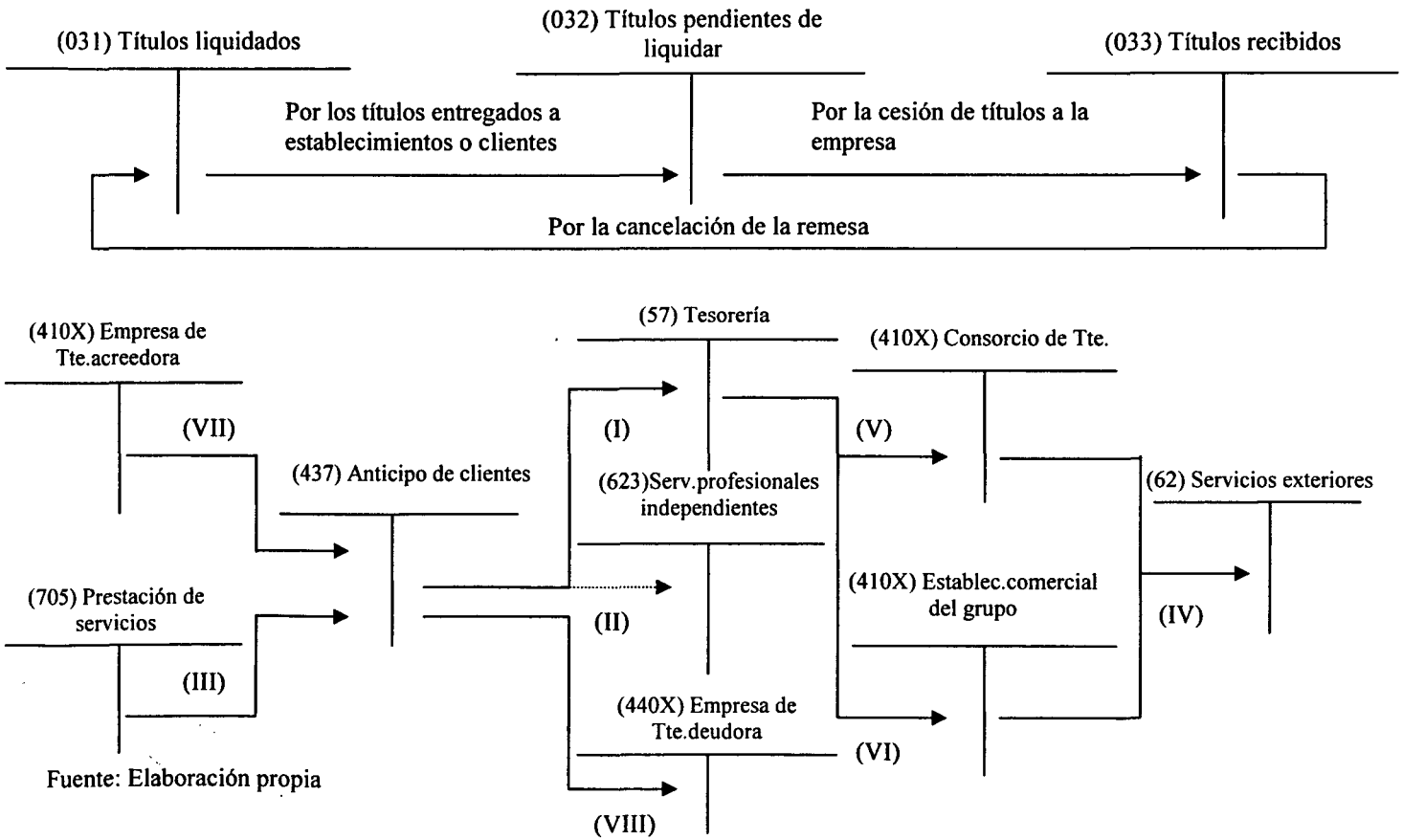
- (III) Por la prestación del servicio, se abona la cuenta de ingreso con cargo a anticipos de clientes.

- (IV) Por la facturación de los servicios prestados tanto por el Consorcio de Transportes como por el establecimiento comercial del grupo en concepto de venta de tarjetas, codificación de las mismas y facturación por el servicio de venta.

- (V) Por la cancelación de la deuda con el Consorcio de Transportes.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.22. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS OPERACIONES DE TRÁFICO DERIVADAS DE LA VENTA DE TÍTULOS DE VIAJE




Fuente: Elaboración propia

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

- (VI) Por la cancelación de la deuda con el Establecimiento comercial del grupo.

- (VII) Por el importe de los títulos, a precio de venta, vendidos por nuestra empresa y utilizados en otras empresas.

- (VIII) Por el importe de los títulos, a precio de venta, vendidos por otras empresas y utilizados en la nuestra.

Como se puede observar, la complejidad del sistema producirá un mayor o menor número de transacciones económicas, que dependerá del número de sujetos económicos participantes en el sistema, así como de las relaciones existentes entre ellos[9].

En cuanto a la información a recoger en las Cuentas Anuales, al menos en la Memoria, deberán aportarse datos sobre la estructura de la red de distribución de títulos de viaje, indicando el papel que juega el Consorcio de Transportes, el establecimiento comercial dependiente del grupo y el resto de establecimientos comerciales en todo el entramado de ventas de la empresa. Asimismo, se deberá indicar la importancia que tienen los débitos o créditos con otras empresas de transporte, surgidos de la interrelación comercial existente en esta red integrada, de tal forma que en su análisis se vea reflejada la importancia que tiene nuestra empresa en todo el sistema.

## 5.5. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS CUENTAS DE TESORERÍA

En el capítulo anterior señalábamos que en las cuestiones referentes a la tesorería de la empresa, el procedimiento que siguen los conductores, al final de su jornada laboral, con el dinero recaudado, podemos considerarlo

[9] Existen procesos más sencillos de venta de títulos de viaje. Hemos optado por el aquí reflejado ya que este engloba la práctica totalidad de transacciones posibles y además es muy similar al utilizado por las empresas de transporte radicadas en la isla de Gran Canaria.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

como el más peculiar de este tipo de empresas. Esta recaudación proviene de las ventas de billetes de pago directo, ya que otros títulos como los bonos o abonos son cobrados por anticipado, tal como se expuso en el epígrafe anterior.

La mediación de los trabajadores y las empresas de seguridad o transporte de fondos desde la recaudación del dinero, hasta su ingreso en las cuentas corrientes bancarias, le otorga un aspecto característico digno de ser estudiado más detenidamente.

Si analizamos la problemática descrita en el capítulo 4 relativa al proceso de recaudación, pero desde un punto de vista contable, las corrientes reales y monetarias generadas son las siguientes:

- Cuando el conductor/vendedor concluye su jornada laboral, cuenta el dinero recaudado y lo ingresa en las cajas de la empresa. Esto se puede realizar a través de máquinas que actúan como cajeros automáticos o bien con personal destinado a tal fin. En este momento se produce un ingreso en la empresa correspondiente a la recaudación por ventas de billetes de pago directo durante el día. Al mismo tiempo se produce una entrada de tesorería en efectivo en la empresa, fruto del depósito efectuado por los conductores/vendedores (1).

- Al finalizar la fase de liquidación del dinero, la empresa procede a realizar un arqueo comprobando si los justificantes de ingresos coinciden con el dinero recogido. Si no fuera así, se han de verificar los comprobantes, solicitando al responsable el dinero faltante o restituyendo el dinero sobrante. En este momento, las posibles diferencias de arqueo suponen, en función de las circunstancias, un derecho de cobro o una obligación de pago sobre los conductores/vendedores responsables. Es importante señalar que habitualmente los conductores/vendedores actúan como "cajeros

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

responsables", es decir, harán frente a las posibles faltas de dinero derivadas de su liquidación (2). Estas diferencias se saldarán utilizando la cuenta *461. Ingresos en poder de trabajadores*, por los derechos de cobro generados sobre estos, o bien empleando la cuenta *466. Devoluciones pendientes a trabajadores*, por las cantidades que los trabajadores han ingresado de forma errónea.

- A continuación, y a la hora estipulada, la empresa de seguridad, responsable del transporte de fondos, recogerá el dinero correspondiente a la recaudación del día, convenientemente depositado en sacas de seguridad precintadas, trasladándolas a sus oficinas. Ello supone una simple transferencia de dinero desde las cajas de la empresa a las cajas desplazadas que tienen las empresas de seguridad (3).

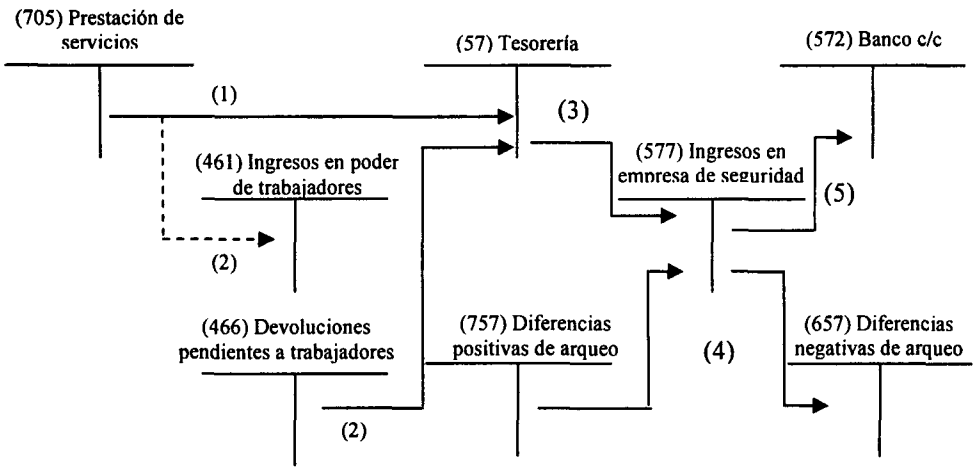
- La empresa de seguridad procederá a abrir las sacas, realizando un nuevo arqueo del dinero, pudiendo estar presente un empleado de la empresa de transporte, comunicando a ésta las diferencias que pudieran surgir con respecto al recuento inicial realizado. En este momento puede producirse una diferencia de arqueo para la empresa de transporte, positiva o negativa, en función del signo de la misma (4).

- Por último, la empresa de seguridad traslada los fondos a la entidad bancaria previamente convenida, realizando el correspondiente ingreso en la cuenta corriente de la empresa de transporte. Ello supone una nueva transferencia de fondos desde la empresa de seguridad a la entidad bancaria (5). Esta labor de recuento y transporte de fondos implica que transcurran varios días entre la prestación del servicio y el ingreso efectivo del dinero recaudado en el banco.

En la figura 5.23, reflejamos gráficamente todo este proceso:

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.23. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LAS LABORES DE RECAUDACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE BILLETES DE PAGO DIRECTO E INGRESO EN CUENTAS DE TESORERÍA




Fuente: Elaboración propia

Evidentemente, tanto el importe de las diferencias de arqueo como los débitos o créditos sobre los empleados, dependerán de las medidas de control establecidas por la empresa sobre la recaudación diaria.

En cuanto al reflejo en las Cuentas Anuales, debería darse información en la Memoria del dinero en poder de la empresa de seguridad, así como de la importancia o trascendencia que tienen los saldos derivados de débitos o créditos frente a trabajadores de la empresa, con motivo de diferencias en los ingresos por recaudación. Ello indicará el nivel de control ejercido por la empresa sobre todo el proceso recaudatorio.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## 5.6. RESULTADO CONTABLE: ESPECIAL REFERENCIA AL RECONOCIMIENTO Y CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE GESTIÓN

La concreción del concepto de resultado contable es una labor ardua y difícil. Al igual que el propio concepto de contabilidad, las definiciones que se han ido dando dependen tanto de la época en que se dan como del autor que la emite. Tal como indica Carrasco Díaz (1984: 134) refiriéndose al beneficio, "el concepto de beneficio ha venido siendo objeto de diversas interpretaciones por las diferentes teorías reinantes en cada momento. En principio, la Real Academia de la Lengua Española, define el término resultado como el "efecto y consecuencia de un hecho, operación o deliberación".

Si atendemos al resultado de la empresa, Requena (1991: 13) lo identifica como "la diferencia entre el valor de lo invertido en el momento inicial de la vida de la empresa y el valor de liquidación de la misma, habida cuenta, en su caso, del diferente valor de la moneda en ambos momentos". Este sería el que el propio profesor Requena denomina "resultado total", si bien considera que su eficacia práctica es nula, debiéndose acudir, en atención a la "operatividad y efectividad" a la fórmula del fraccionamiento de la vida de la empresa para con ello poder calcular el "resultado periódico".

Por su parte, Bellostas (1997: 268), identifica el término "resultado del ejercicio" como el rendimiento neto resultante de las transacciones, operaciones internas y sucesos acontecidos a lo largo de un ejercicio económico y vinculados con actividad económico-financiera de la entidad informativa".

En este sentido, Álvarez López (1997: 1) indica que para su determinación, labor que considera como una de las finalidades esenciales de

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

la contabilidad, "los principios contables desempeñan un papel trascendental".

En cuanto a su composición, la NIC 8 (revisada en 1993) relativa a la ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables, tiene entre sus objetivos el de fijar el tratamiento contable de ciertas partidas del estado de resultados, indicando que con ello "mejorará la comparabilidad de los estados financieros de la empresa, tanto con los emitidos por ella en períodos anteriores, como con los confeccionados por otras empresas". Para esto es necesario clasificar adecuadamente la información revelada de las partidas extraordinarias y de las partidas ordinarias.

La NIC 8 aclara lo que se entiende por partidas ordinarias y por partidas extraordinarias, concibiendo aquellas como las derivadas del comercio habitual o surgidas como consecuencia de esta actividad regular, mientras que las extraordinarias son los ingresos o gastos provenientes de transacciones distintas de la actividad típica o habitual de la empresa, y por lo tanto no se espera que ocurran con frecuencia. Este carácter extraordinario, ampliamente discutido por la doctrina, debe venir dado más por la naturaleza del hecho, que por la frecuencia con que ocurra el mismo.

En relación con esta cuestión, Cañibano (1999: 441) indica que una empresa puede obtener beneficios a pesar de no haber sido eficiente, ya que las ganancias "pueden proceder de operaciones extraordinarias"; para ello, y tal como indica Parte y Pedrosa (2003: 35) se apoya en la idea de que los hechos considerados como extraordinarios "son consecuencia de sucesos no controlados por la dirección de la empresa y no forman parte de su política de gestión". De igual forma, Gonzalo Angulo (1989: 93) expone que el objetivo que se persigue con la distinción entre resultados ordinarios y extraordinarios es el de excluir estos últimos "de las ganancias que pueden servir para predecir los beneficios futuros, o por lo menos para enjuiciar la

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

capacidad que la empresa tiene de generar resultados de sus operaciones habituales".

Una clasificación diferente es la que propone Pineda González (1998: 76), distinguiendo dentro del resultado del ejercicio componentes permanentes y transitorios, definiendo el resultado permanente como "el que el mercado considera que va a perdurar en el tiempo, es decir, que se repetirá en períodos futuros", mientras que el transitorio es el que "corresponde a un período y se cree que no se volverá a obtener en sucesivos ejercicios".

En definitiva, será la actividad de la empresa la que determine qué gastos o qué ingresos se consideran ordinarios y cuáles se consideran extraordinarios, diferenciando con ello el resultado ordinario del resultado derivado de los componentes no repetitivos o irregulares.

### 5.6.1. Los gastos en las empresas de transporte

En el documento de AECA, relativo al marco conceptual de la información financiera (1999: 76), se definen los gastos como "un decremento en los recursos económicos de la entidad, producido a lo largo del ejercicio contable, en forma de salidas o depreciaciones del valor de los activos, o un incremento de pasivos exigibles, que originan disminuciones en los fondos propios y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los partícipes en dicho neto patrimonial".

AECA también delimita el concepto de gastos en su documento 17 de Principios Contables, señalando que estos pueden definirse como "el importe monetario bruto correspondiente a las disminuciones experimentadas por el patrimonio neto de una entidad en un período determinado, a excepción de las originadas por importes retirados por los propietarios".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Siguiendo a los profesores Vela *et al* (1996: 400) podemos establecer algunos criterios a la hora de realizar una clasificación de los gastos, los cuales se recogen en la tabla 5.1.

Tabla 5.1. CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS

| CRITERIO | TIPOLOGÍA |
|---|---|
| Por la naturaleza de las operaciones | Gastos por compra de bienes |
| | Gastos por servicios exteriores |
| | Gastos de personal |
| | Tributos |
| | Dotaciones a amortizaciones y provisiones |
| | Derivados del uso o cesión del capital |
| Por la periodicidad | Gastos ordinarios o de explotación |
| | Gastos extraordinarios o excepcionales |
| Por su vinculación con las actividades características o profesionales de la empresa | Gastos propios |
| | Gastos ajenos |
| Por el tipo de bienes a los que aparezcan vinculados | Gastos de explotación |
| | Gastos financieros |
| Por su nivel de realización | Gastos incurridos |
| | Gastos potenciales |
| Por su vinculación con los ciclos a corto y largo plazo de la empresa | Gastos corrientes |
| | Gastos de capital |
| Por el tipo de contrapartida | Gastos a satisfacer en dinero |
| | Gastos a satisfacer en especie |

Fuente: Vela *et al.* Manual de Contabilidad, Ariel Economía, Madrid 1996

Al analizar el tratamiento contable de las existencias, hemos estudiado las principales peculiaridades de las partidas de gastos, ya que estas provienen de las cuentas de aprovisionamiento. No obstante, es conveniente resaltar determinadas rúbricas que, por el escenario en el que se

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

desarrolla esta actividad, pueden tener más peso específico que en otras actividades.

En este sentido debemos destacar entre los servicios exteriores, los gastos procedentes de las reparaciones y conservación de los elementos de transporte y otros equipos informáticos de a bordo, el arrendamiento de andenes pertenecientes a estaciones de guaguas, la inspección técnica de vehículos, los gastos de limpieza cuando estos se externalizan y los seguros.

De cualquier forma, es importante señalar que obviaremos el análisis del resto de los gastos generados en el sector, ya que su tratamiento contable no difiere del efectuado por otras empresas.

### 5.6.2. Los ingresos en las empresas de transporte

En primer lugar, antes de proceder al análisis pormenorizado de los ingresos del sector, creemos necesario perfilar, de la forma más concreta posible, su conceptuación; ello nos permitirá analizar con mayor precisión los criterios para su clasificación, así como los diferentes métodos utilizables para su reconocimiento.

En relación al concepto de ingreso, autores como Sprouse y Moonitz (1962: 46) lo definen como el "aumento de activo neto de una empresa como resultado de la producción o entrega de bienes y de prestación de servicios".

Por su parte, la NIC 18 (revisada en 1993) relativa a los ingresos, los define como "entrada bruta de beneficios económicos, durante el período, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio".

Según Rojo y Sánchez (1999: 4), la normativa contable oficial española no define el ingreso, limitándose a dar una relación de las partidas a

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

incluir en el grupo 7 del PGC90 *Ventas e Ingresos*, indicándose que recogerá la "enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto de tráfico de la empresa; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios extraordinarios del ejercicio".

En este mismo sentido, los profesores Rodríguez y Álvarez (1996: 71) señalan que "es preocupante el hecho de que no se encuentre en la literatura contable una definición consensuada de ingreso -quizás porque no se pueda-, que atienda al propio carácter básico del concepto y que se desprenda, en la medida de lo posible, de otras adherencias innecesarias que se le asocian, por lo común, simultánea e indiscriminadamente, tales como su medida y asignación temporal".

Para resaltar esta diversidad de opiniones sobre el concepto de ingreso, Rodríguez, Martínez y Román (1992) exponen algunas definiciones, entre las que podemos destacar "el equivalente monetario de la venta", "flujo operativo bruto conseguido por prestación de servicios" o "ventas e incrementos de activo correlacionados con el gasto necesario para obtenerlo".

Condor (1990: 688) apunta que "en cualquier caso, cualquiera que sea la definición, será preciso delimitar qué se incluye dentro del concepto, o en otras palabras, qué cambios en el activo neto de la empresa pueden considerarse como ingresos", mencionando dos posibles concepciones del ingreso:

a) Una concepción amplia, en la cual "todos los cambios en el activo neto de la empresa, al margen de las aportaciones a título de capital, deben considerarse como ingresos", y

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

b) Una concepción restringida, donde "sólo tienen cabida los incrementos procedentes de operaciones de la explotación".

Es de destacar que esta última posición obliga a distinguir entre los conceptos de ingresos y ganancia. En este sentido, Hendriksen (1974: 186) opina que "puede obtenerse una mejor comprensión de la contabilidad haciendo una distinción entre las actividades productoras de riqueza de la empresa y las transferencias inesperadas de riqueza provenientes de regalos o como cosas llovidas del cielo".

En cuanto a su clasificación, a nuestro entender, destaca la de los profesores Vela *et al* (1996: 353) que diferencian entre distintas tipologías en base a un criterio determinado, tal y como se recoge en la tabla 5.2.

Otro aspecto fundamental a considerar en el análisis de los ingresos, condicionante de la determinación del resultado obtenido por la empresa, es el criterio seguido para el reconocimiento de los mismos.

A este respecto, Gabás y Condor (1991: 259) opinan que "los principios de prudencia, devengo y correlación de ingresos y gastos afectan directamente al reconocimiento y contabilización de ingresos y gastos, resultando insuficientes a la vista de la complejidad y variedad de operaciones y negocios que desarrollan las empresas". Estos mismos autores (1991: 279) señalan que consideran como "insuficiencia del Plan la falta de tratamiento de los criterios de reconocimiento contable de gastos e ingresos, por lo que apuntamos la conveniencia de que en norma contable complementaria se desarrolle este tema a nivel detallado y operativo, al margen o complementariamente de la consideración de este tema en el marco de las adaptaciones sectoriales".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Tabla 5.2. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS

| CRITERIO | TIPOLOGÍA |
|---|---|
| Por la naturaleza de las operaciones | Venta de bienes o prestación de servicios |
| | Derivados del uso o cesión del capital |
| | Subvenciones |
| | Partidas que sin constituir un ingreso propiamente dicho, se consideran como tal |
| Por la periodicidad | Ordinarios o de la explotación |
| | Extraordinarios o excepcionales |
| Por la vinculación con las actividades características o profesionales de la empresa | Propios de las actividades características de la empresa |
| | Ajenos a las actividades características de la empresa |
| Por el tipo de bienes a los que aparecen vinculados | De explotación |
| | Financieros |
| Por la materialización | Realizados |
| | No realizados |
| Derivado o no de la relación con un agente económico jurídicamente diferenciado de la empresa | Reales o propios |
| | Virtuales o imputados |
| Por el tipo de contrapartida | A percibir en dinero |
| | A percibir en especie |

Fuente: Vela *et al.* Manual de Contabilidad, Ariel Economía, Madrid 1996

El Comité de la American Accounting Association (AAA), (1965) para el estudio y la investigación de conceptos y normas, estableció los siguientes criterios para determinar cuándo un ingreso debe considerarse realizado:

1. El ingreso tiene que ser susceptible de medición, aunque sea una estimación.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

2. La medición tiene que ser verificable en base a una transacción en la que interviene la entidad.

3. Debe haber ocurrido el "acontecimiento crucial", entendiendo éste como el momento en que se realiza la tarea más difícil o la decisión más crítica.

A tal fin, Condor (1990: 696) indica los distintos criterios de establecimiento del acontecimiento crucial y que quedan reflejados en la tabla 5.3.

Tabla 5.3. CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO DEL INGRESO

<table>
<tr><td rowspan="3">Reconocimiento después de la producción</td><td rowspan="2">Después de la venta</td><td>En el momento de la entrega</td></tr>
<tr><td>En el momento del cobro</td></tr>
<tr><td colspan="2">Antes de la venta</td></tr>
<tr><td colspan="3">Reconocimiento antes de terminar la producción</td></tr>
</table>

Fuente: Condor López V. (1990): *Los criterios de reconocimiento y presentación de los ingresos en el nuevo Plan General de Contabilidad.* Revista Española de Financiación y Contabilidad, pag.696.

Al adoptar el criterio del reconocimiento después de la producción, en el momento de la entrega, se entiende que el acontecimiento crucial, tal como lo denomina la AAA, se produce cuando se completa la transacción comercial, momento en el cual se conoce el precio del producto, está a disposición del cliente y se han producido todos los gastos importantes. Es el aplicado en la mayoría de las operaciones.

El reconocimiento después de la producción, en el momento del cobro, puede ser aconsejable en casos como las ventas con derecho ilimitado de devolución, donde se mantienen determinadas incertidumbres en torno a

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

la contraprestación, el coste asociado o la medida en que los bienes puedan ser devueltos.

El reconocimiento después de la producción, y previo a la venta, significa reconocer el ingreso antes que se produzca la transacción comercial. Este criterio es rechazado por la propia AAA y asociaciones como AECA, por no haberse producido la transacción que verifique la realización del ingreso. No obstante, Condor (1990: 698) afirma que en casos excepcionales este criterio puede ser de aplicación, apuntando que en aquellos casos "en los que el mercado está asegurado y el precio está fijado, si además se pueden estimar con un alto grado de seguridad los gastos asociados, nada impide considerar que para estos productos el acontecimiento crucial se ha producido al concluir la elaboración, sin que por ello se conculque el principio de prudencia".

Por último, el reconocimiento antes de terminar la producción está especialmente dirigido a determinadas operaciones contractuales que por su contenido eliminan las incertidumbres del mercado, entre las cuales cabe destacar los contratos de construcción.

A continuación, con la finalidad de delimitar la asignación temporal de estos ingresos, señalaremos diferentes métodos para su reconocimiento, analizando a su vez la aplicabilidad de los mismos a las empresas responsables del transporte de viajeros por carretera:

1) Método del contrato cumplido. Según este procedimiento, un ingreso se considera realizado cuando se haya producido la entrada del activo que se recibe como contraprestación, circunstancia que coincidirá con el momento de la prestación del servicio. En este sentido, Carrasco (2000: 220) afirma que "el principio de realización así considerado sintoniza a la perfección con el clásico principio de devengo".

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

A pesar de que esta norma no siempre es la idónea para contabilizar los ingresos[10], consideramos que es la más adecuada para registrar los derivados de la prestación del servicio de transporte.

2) Método del precio total inicial. Consiste en reconocer el ingreso en el momento de la firma del contrato, cuando aún faltan por producirse la corriente real y monetaria que se deriva de la operación, es decir, la corriente de bienes y servicios, así como las de cobros y pagos. Evidentemente, la actuación en base a este criterio supone el incumplimiento del principio de devengo así como el principio de caja.

   Obviamente, la práctica normalizadota internacional no lo considera como un método adecuado.

3) Método del porcentaje de realización. También denominado "grado de avance" por el cual se reconoce el ingreso a medida que se ejecuta el trabajo o se presta el servicio, calcula el ingreso en función del porcentaje que representa el servicio prestado sobre el total contratado, sobre la base de los ingresos totales estimados.

   En este sentido, autores como Quesada, Jiménez y Santos (1994: 610) opinan que parece el método más acorde con el principio de devengo, ya que posibilitan "una correcta periodificación de los ingresos y gastos y, en consecuencia, de los beneficios, entre los ejercicios económicos sobre los que se extiende el contrato".

   Si bien, entendemos que es el criterio óptimo para su aplicación en determinados sectores como el de la construcción, consideramos que para el sector del transporte, su empleo no es operativo.[11].

[10] Carrasco (2000: 220) apunta que "determinadas situaciones de carácter contractual, pueden alterar este sencillo planteamiento. De ahí la teoría del reconocimiento del ingreso en función del acontecimiento crítico". Este sería el caso de su aplicación a las empresas constructoras.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

4) Método de base en caja: En aplicación de este método, se contabilizarían los ingresos en el momento del cobro, mientras que los gastos se registran en el momento del pago. En relación al mismo, Carrasco (2000: 231) indica que "no es aceptado con carácter general, ni en los niveles normalizadores ni por parte de la doctrina, ya que no cumple los principios contables mínimos para el reflejo de la imagen fiel de la empresa. De hecho, se encuentra en el lado opuesto del devengo, que es uno de los más importantes en la determinación de resultados". A nuestro entender, es incuestionable, que a pesar de su sencillez, no lo consideramos un método adecuado para el registro de los ingresos por prestación de servicios de transporte[12].

Sobre la base de lo expuesto en relación con los métodos de reconocimiento de los ingresos, nos inclinamos por la utilización del método del contrato cumplido. Su utilización implica, tal como proponemos en el presente trabajo, que los cobros percibidos por razón de la contratación del servicio y con anterioridad a su prestación, deben figurar en el balance, debiendo ser considerados como anticipos a cuenta, reconociéndose el beneficio en el momento en que realmente se presta el servicio. Todo ello va además, en plena concordancia con el principio de devengo.

[11] Existen otros métodos que suponen una variación al del porcentaje de realización, tales como el de unidades de entrega o de base acumulativa, que evidentemente, seguimos considerando inadecuados para el sector que nos ocupa, motivo por el cual no profundizamos en su estudio.

[12] En base a esta sencillez, determinadas empresas de transporte han optado por utilizar, de forma matizada este método, contabilizando el ingreso en el momento del cobro mientras que los gastos se registran en el momento del devengo. En este sentido, entendemos que no existe incertidumbre en la realización de los ingresos y su aplicación sólo serviría para anticipar e incrementar de forma simulada los ingresos por prestación de servicios. Esta forma de proceder fue dispuesta por un alto responsable de una empresa canaria de transporte, de titularidad pública, con el objeto de presentar un resultado del ejercicio mucho más favorable. Evidentemente, los auditores instaron a la empresa a corregir tal forma de proceder, contabilizando los ingresos en base al principio de devengo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

La NIC 18 no es ajena a esta casuística al referirse a los ingresos por prestación de servicios como aquellos en los que han de cumplirse los siguientes condicionantes:

1. El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

2. Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;

3. El grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance general, puede ser medido con fiabilidad; y

4. Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser medidos con fiabilidad.

Además, debemos tener en cuenta, que en un sector como es el del transporte de viajeros, un considerable porcentaje de los ingresos se cobra por anticipado, lo cual conlleva que la rentabilidad varíe dependiendo del momento del cobro. A este respecto, debemos tener en cuenta que el potencial adquisitivo del dinero en épocas inflacionarias disminuye con el paso del tiempo, a la vez que los recursos obtenidos por el cobro anticipado o bien, pueden ser invertidos, generándose un nuevo flujo de riqueza, o bien, pueden ser destinados a cancelar parte de la deuda, con la consiguiente reducción en los gastos financieros.

En cuanto al resto de ingresos como son los secundarios a la explotación, los financieros así como los excepcionales, no presentan sustanciales diferencias con respecto a otros sectores económicos, con lo cual hemos considerado que no es necesario profundizar en su tratamiento contable.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

A los efectos de poner de manifiesto las contingencias inherentes al reconocimiento contable de los ingresos en las empresas de transporte público de viajeros por carretera, a continuación, efectuaremos un análisis de la problemática vinculada a los diferentes títulos de viaje, atendiendo a los condicionantes establecidos para cada bono o abono excluyendo el billete de pago directo, analizado en anteriores epígrafes. En esta línea, nos referiremos a las siguientes modalidades:

a) billetes de "n" viajes, sin limitación de tiempo, y

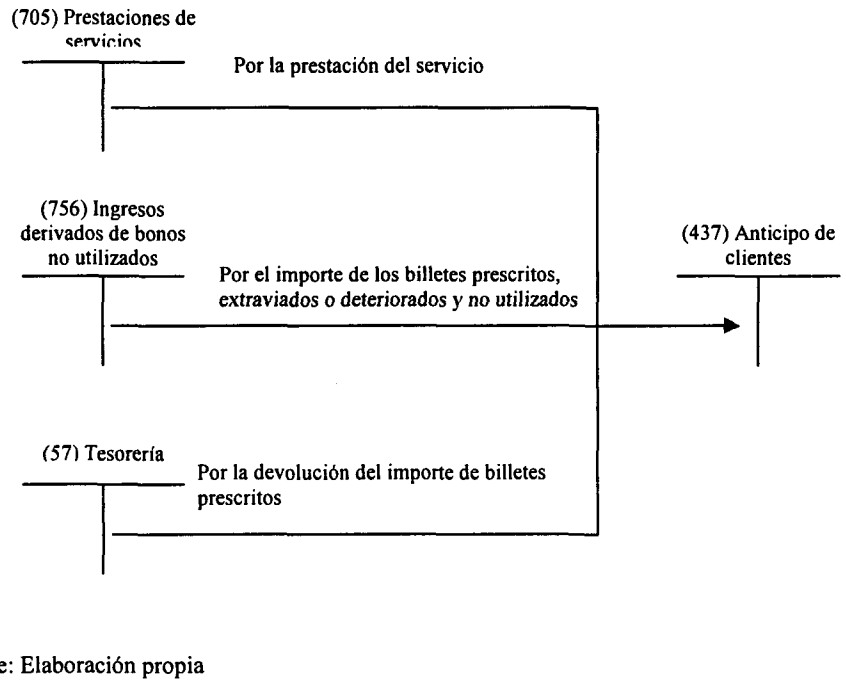
b) billetes con limitación de viajes y limitación de tiempo.

En este sentido haremos alusión, no sólo a la contabilización derivada de la propia prestación del servicio, sino a aquellos otros supuestos, habituales en estas empresas, en los cuales los billetes adquiridos no son utilizados por el cliente con motivo del deterioro o pérdida del título de viaje o la prescripción del plazo autorizado para su uso.

a) Billetes de "n" viajes, sin limitación de tiempo. Hemos de resaltar que el billete más utilizado actualmente en el transporte de viajeros es el denominado bono bus o bono guaguá. Se trata de un ticket de "n" viajes, sin limitación de tiempo de uso. Su posible utilización prescribe cuando se produce un cambio de tarifas, optando la empresa por devolver el dinero o bien, por entregar un nuevo bono guagua abonando la diferencia entre el valor del nuevo y el valor pendiente de uso del antiguo. El proceso contable asociado a los títulos de viaje, queda reflejado tal y como se expone en la figura 5.24.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura 5.24. PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL USO DEL BILLETE DE "N" VIAJES SIN LIMITACIÓN DE TIEMPO (BONO BUS)




Fuente: Elaboración propia

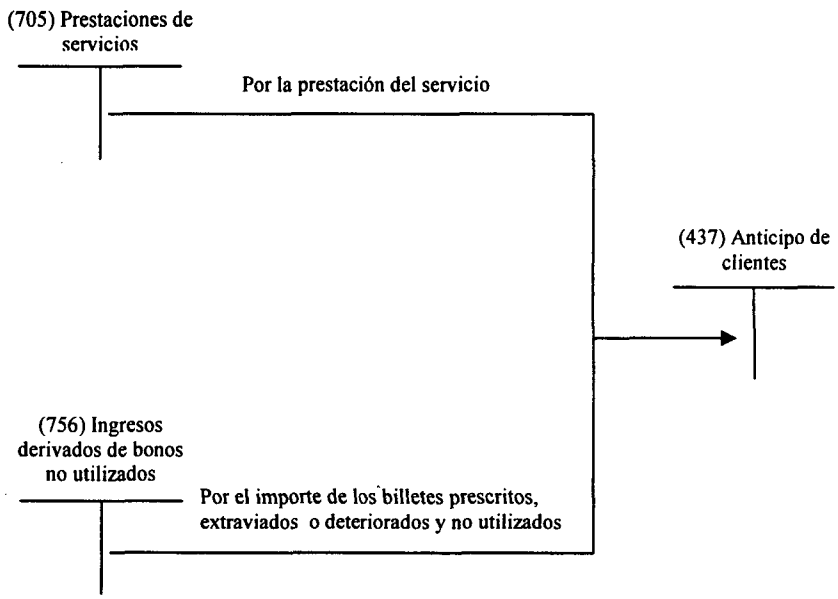
b) Billetes con limitación de viajes y limitación de tiempo. Otro de los billetes o abonos habitualmente utilizados son aquellos que se le asigna un número de viajes limitados, pero han de realizarse en el tiempo previamente estipulado. Los viajes no utilizados se convertirán en ingresos para la empresa. Suelen ir destinados a determinados colectivos como los estudiantes, permitiéndoseles realizar un determinado número de viajes durante cada uno de los meses del curso académico. En este caso, no existiría devolución del billete no utilizado.

La contabilización de estos ingresos dependerá de la información que la empresa pueda obtener de los sistemas informáticos instalados a bordo de los vehículos. Si estos equipos son capaces de discriminar el tipo

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

de viajero que utiliza el servicio, podrá ir contabilizando el ingreso a medida que se hace uso de él; en caso contrario, y en aplicación del principio de prudencia, el ingreso deberá ser contabilizado al final del período estipulado para su utilización. Su reflejo contable se expone en la figura 5.25.

Figura 5.25. PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL USO DEL BILLETE DE "N" VIAJES CON LIMITACIÓN DE TIEMPO




Fuente: Elaboración propia

De los títulos de viaje señalados en el capítulo 4, los que más dificultades de representación contable plantean son aquellos que no tienen limitaciones de viajes, independientemente de que se haya establecido una limitación en el tiempo de uso o no.

El hecho de no establecer limitaciones al número de viajes a realizar nos suscita la cuestión sobre el valor de cada viaje. Podemos partir de la NIC

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

18, relativa a Ingresos, cuando en su párrafo 9 señala que "la medición de los ingresos debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos". La cuestión radica en determinar qué entendemos por valor razonable de la contrapartida. Para ello, podemos formular diferentes alternativas cuyo objetivo será la determinación del importe del ingreso y su posterior contabilización. Así podemos optar por valorar el ingreso en función de:

a) Precio total del abono. Ello supondrá un único registro contable, debiéndose determinar el momento en el cual se efectúa dicho registro, esto es, en el momento del cobro, al comienzo del período de utilización o a la finalización del mismo.

b) Precio medio resultante de calcular el precio total del abono entre el número de viajes que realiza el usuario. Para ello es necesario esperar al final del período y en función del número de utilizaciones del servicio se le otorgará un valor del ingreso por viaje realizado. Evidentemente, cada cliente contribuirá al ingreso de la empresa en función del número de viajes que haya realizado. Debemos esperar al final de ejercicio para conocer los ingresos por recaudación, por lo que no consideramos esta opción ni operativa ni adecuada.

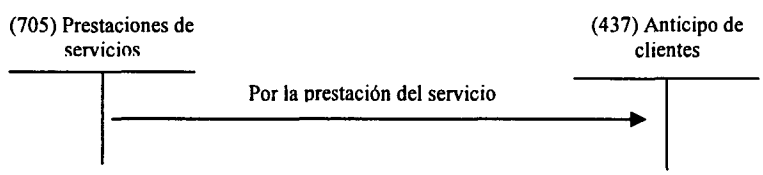
c) Precio medio resultante de calcular el precio total del abono entre el número medio de viajes que realizan la totalidad de usuarios de esta modalidad de billetes. Este número medio de viajes puede ser calculado atendiendo a criterios estadísticos, encuestas, etc.

En conclusión, y teniendo en cuenta que estos títulos, desde el momento en que comienzan a utilizarse desaparece el derecho a la devolución de su importe, consideramos que la solución contable ideal

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

dependerá del tiempo de vigencia del título. Si la duración es mensual, optamos por contabilizar el ingreso por el precio total del abono y desde el momento en que comienza el período de utilización. En cambio, si su vigencia es superior al mes, podemos decidirnos, bien por periodificar el ingreso entre el número de meses de vigencia, bien por estimar los ingresos mensuales en función de datos estadísticos o encuestas efectuadas conforme a lo expuesto anteriormente. Cualquiera de estas posibilidades consideramos que es perfectamente válida. Su representación contable se efectuaría de acuerdo con lo representado en la figura 5.26.

Figura 5.26. PROBLEMÁTICA CONTABLE DEL USO DEL BILLETE SIN LIMITACIÓN DE VIAJES




Fuente: Elaboración propia

También resulta de interés hacer mención a determinados pases gratuitos, especialmente aquellos que se otorgan a trabajadores y familiares directos de los mismos, en virtud de acuerdos recogidos en convenios colectivos, posibilitando que éstos puedan realizar el número de viajes que deseen sin ningún tipo de restricción. Tal derecho debe ser considerado como un gasto social de la empresa, encuadrado dentro de los gastos de personal como retribución en especie. Una posible opción para efectuar su valoración, es la de atender a los diferentes títulos de viaje dispuestos por la empresa, tomar aquel cuyas condiciones se asemejen a las estipulaciones del pase gratuito, por ejemplo, el abono mensual sin limitación de viajes, y calcular el importe que supondría la venta de tantos abonos como pases otorgados.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Ya se comentó en el capítulo anterior que las modalidades de títulos de viaje existentes son incalculables; limitando nuestro estudio al análisis económico-financiero contable de los más utilizados por los usuarios de empresas de transporte. Cualquiera otra modalidad de billete, tales como "tarjetas monedero", billetes con limitación de viaje y sin limitación de tiempo, billetes sin limitaciones asociadas, etc., tienen un tratamiento contable que no difieren especialmente de las categorías aquí analizadas.

Otro tipo de ingresos, de menor importancia frente a los ingresos por recaudación, son los derivados de la publicidad en los vehículos. Es habitual observar en las calles de nuestras ciudades, guaguas rotuladas con publicidad. Estos ingresos, que aunque no constituyen la actividad principal de la empresa, sí se pueden considerar ordinarios o repetitivos, cumplen estrictamente las condiciones establecidas para ser considerados como ingresos accesorios a la explotación y como tal han de ser contabilizados.

En definitiva, del análisis de las operaciones de gestión, podemos afirmar que mientras en la contabilización de gastos no existen grandes particularidades frente a otras empresas de servicios, en el capítulo de ingresos, éstos se tornan en una problemática específica y diferenciadora de estas entidades, frente a otras empresas del sector terciario o de servicios.

### 5.6.3. Las operaciones de gestión en las cuentas anuales

Una vez analizadas las operaciones de gestión realizadas por estas empresas, indicaremos qué aspectos consideramos deben representarse en las Cuentas Anuales, especialmente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y en la Memoria.

En la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sería interesante realizar un mayor desglose de la partida de Ingresos accesorios y otros de gestión corriente, especialmente si tenemos en cuenta que en esta rúbrica, se agrupan

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

partidas tan diferentes como los ingresos por publicidad y los ingresos derivados de la prescripción o el deterioro de determinados títulos de viaje.

En cuanto a la Memoria, es fundamental el desglose de las principales partidas de gastos, especialmente compras de billetaje, neumáticos, combustible, gastos de personal, seguros, reparaciones y conservación o arrendamientos.

De igual forma, el detalle de los ingresos por líneas o por tipología de billete es representativo del tamaño de la empresa, del tipo de cliente al que asiste o de la evolución y aceptación de los diferentes títulos. En este mismo sentido, y tal como señala la NIC 18, debería explicitarse las políticas contables adoptadas para reconocer los ingresos, así como la cuantía de cada partida significativa de ingresos reconocida durante el período.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# CONCLUSIONES

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Destacamos a continuación algunas de las conclusiones más relevantes, que a nuestro entender, se desprenden del análisis efectuado a lo largo del presente trabajo de investigación.

**Primera**

El transporte de viajeros por carretera se enmarca en un sector extraordinariamente regulado por la Administración Pública. En este sentido, la Constitución Española reconoce en su artículo 38 la libertad de mercado, mientras que la Comisión Europea se ha pronunciado en contra de una liberalización absoluta del sector, promoviendo el sistema de concesiones para la prestación del servicio, en aras de conseguir la mejor combinación entre eficiencia y eficacia.

La normativa relativa a aspectos tales como fijación de tarifas, acceso al mercado, infraestructura, fórmulas de gestión, integración de redes,

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

establecimiento de líneas y paradas, etc., unido a la obligación de prestar el servicio público en trayectos no rentables, que se mantienen por cuestiones de beneficio social y no económico, provoca que el acceso de las empresas al sector no sea especialmente atractivo.

**Segunda**

Tal como están conformadas actualmente las grandes ciudades, el modelo ideal de transporte es el denominado norte-europeo, que persigue un equilibrio razonable entre transporte público y privado, fruto de una estudiada planificación y nuevas técnicas en el desarrollo del transporte colectivo. Para su instauración es esencial la colaboración de la Administración Pública al objeto de que sea ésta quien establezca vías independientes para la circulación general de los vehículos de transporte colectivo, calles prohibidas para los automóviles privados, carriles sólo bus, etc.

Este modelo está considerado como el mejor de los existentes, mostrando una calidad superior a los demás ya que, sin eliminar el coche privado, prioriza y favorece el transporte público.

**Tercera**

Si analizamos el número de viajeros que han utilizado el transporte público en los últimos veinte años, se observa una cierta estabilidad de las cifras, a pesar del paulatino incremento del número de empresas en el sector, número de líneas, kilómetros recorridos o vehículos asignados.

Uno de los motivos principales radica en la demanda inelástica de este tipo de actividad, es decir, el número de usuarios permanece prácticamente inalterable ante incrementos significativos en los precios, al

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

tratarse de usuarios "cautivos", es decir, clientes que no disponen de otro medio de desplazamiento más eficiente y económico.

**Cuarta**

El complejo proceso al cual se ve sometida la empresa para fijar sus precios influye poderosamente en la gestión económico-financiera de la misma. Las posibles desviaciones existentes entre cifras de ventas reales y predeterminadas, derivadas de demoras imprevistas en la autorización de los incrementos de tarifas, provocan sesgos en las cifras de resultados presupuestados, con el consiguiente incremento del déficit de explotación que ello supone.

**Quinta**

La utilización de los contratos programas entre la Administración Pública y las empresas del sector ha permitido el saneamiento financiero de estas últimas, cimentándose sobre una gestión rigurosa de la compañía y permitiendo una mejora considerable de la infraestructura que éstas utilizan.

Ahora bien, como consecuencia del reparto de competencias y responsabilidades en materia de transporte entre instituciones locales, autonómicas y estatales, se generan disfunciones en la prestación del servicio algo que de existir coordinación permitiría mejorar la racionalidad en la gestión.

**Sexta**

Para evitar el efecto negativo que puede ocasionar sobre la gestión de la empresa la recepción de subvenciones, es evidente que éstas no deben ser utilizadas de forma indiscriminada como una fórmula para equilibrar la cuenta de resultados, sino que debe ser entendida "a priori" como una

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

compensación por las obligaciones que habitualmente se imponen desde la Administración Pública.

**Séptima**

El hecho de que una subvención aparezca incluida en los presupuestos de una Administración Pública no es concluyente, ya que ello no implica una obligación de pago por parte de la misma. Del estudio realizado se deduce que las empresas del sector contabilizan erróneamente el ingreso por subvenciones desde el mismo momento en que se recoge en el presupuesto o comienza el ejercicio económico, llegando incluso a distribuir el derecho a efectuar el cobro de esta ayuda.

Entendemos que el reflejo de las subvenciones a la explotación como un ingreso debe realizarse en el momento en que se hayan cumplido todas las condiciones para el cobro y las cargas impuestas para su obtención, esto es, cuando la Administración Pública reconozca la obligación. Para ello deben haberse tramitado las fases de ejecución presupuestaria de autorización, compromiso o disposición y reconocimiento de la obligación.

**Octava**

Las subvenciones obtenidas en base a la firma de un contrato-programa deberían ser contabilizadas a través de las cuentas habilitadas al efecto, si bien sería necesario dotar la oportuna provisión para aquellos casos en que las cláusulas estipuladas tengan un mayor plazo de vencimiento y por lo tanto la incertidumbre también sea mayor. Entre la posible utilización de cuentas de deudas transformables en subvenciones y cuentas de subvenciones, entendemos que sería aconsejable la utilización de esta última opción ya que en el articulado de los contratos-programas, a pesar de recoger cláusulas de penalización, las subvenciones son consideradas como no

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

reintegrables. De igual forma, los condicionantes estipulados se cumplen en la mayoría de las ocasiones, con lo cual dicha revocación no ha lugar.

**Novena**

Las subvenciones otorgadas por la Administración Pública con la finalidad de compensar los menores ingresos que se producen por el establecimiento de precios políticos deben venir establecidas en función del número de usuarios que realmente utilizan la guagua, es decir, del servicio prestado, en lugar de hacerlo en función del número de bonos o abonos entregados y cobrados al futuro cliente. Si se calcula aplicando este último criterio, método utilizado habitualmente, se estaría recibiendo una subvención por un servicio que en ocasiones no se presta, caso de pérdida del título, deterioro o desecho.

**Décima**

Las subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio y obtenidas en base a la firma de un contrato-programa, al igual que la amortización de los bienes adquiridos con dichas subvenciones, deben ser consideradas, desde nuestro punto de vista, a diferencia de lo establecido en el Plan General de Contabilidad, como una parte integrante más del resultado ordinario de la empresa.

Ello es así al entender que estas subvenciones han perdido su carácter extraordinario, tornándose en una fuente habitual de financiación del sector y convirtiéndose su recepción en algo típico o habitual en las empresas de transporte.

Por otro lado, el reflejo, dentro de los ingresos extraordinarios de las subvenciones en capital transferidas al resultado del ejercicio afectará, en aplicación de la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, al nivel de endeudamiento permitido a las Corporaciones Locales cuando éstas

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

presten el servicio de transporte de forma directa o a través de una sociedad mercantil municipal.

En este sentido, en el concepto de ahorro neto de las sociedades mercantiles locales, definido como "los resultados de la actividad ordinaria, excluidos los intereses de préstamos o empréstitos, en ambos casos, y minorados en una anualidad teórica de amortización del préstamo o empréstito" debe incluirse "la deducción o minoración del importe de las subvenciones en capital traspasadas al resultado durante el ejercicio".

A pesar de todo, el resultado se presentaría de una forma más exacta, si estas subvenciones de capital traspasadas a resultado se incluyesen en partida aparte del resto de subvenciones, siempre dentro del resultado de explotación.

**Undécima**

El recarrozado de un vehículo, esto es la sustitución de la carrocería original por una nueva, implica un incremento de la vida útil del bien, y debe suponer la creación de nuevas cuentas, tanto de elementos de transporte recarrozados como de su amortización acumulada. De esta manera, se obtendrá información del valor neto contable de los vehículos que ya han sido recarrozados así como de los autobuses a los cuales no se les ha sustituido la carrocería original. Esto nos aportará datos acerca de cómo está conformada la flota de transportes de la empresa, su nivel tecnológico, la antigüedad, etc.

**Duodécima**

La reincorporación al activo de la empresa de piezas provenientes de elementos de transporte dados de baja, tales como butacas, cristales, letreros electrónicos, etc., requiere un tratamiento especial. Debe articularse una

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

fórmula adecuada para que el monto de nuestras existencias incorpore el valor de estos elementos.

El importe de los mismos vendrá dado por el valor venal del bien, ya que no podemos aplicar el criterio del precio de adquisición ni del coste de producción. En cuanto a su contabilización, si bien el plan recoge la posibilidad de incorporar a las existencias *materiales recuperados*, actuando de esta forma no podremos obtener información de aquellos elementos que son reutilizados en el mismo ejercicio en el cual el elemento del inmovilizado al que estaban afectos es dado de baja. Todo ello hace que nos inclinemos por recoger en una cuenta destinada a los trabajos realizados para la empresa, tal como *"Ingresos por incorporación de elementos reutilizados"*, la nueva puesta a disposición de la empresa de estas piezas.

**Decimotercera**

Las aplicaciones informáticas incorporadas a los Sistemas de Ayuda a la Explotación (SAE) se considerarán una instalación compleja. En este sentido, el programa informático integrado, a pesar de ser separable por naturaleza, está ligado de forma definitiva a todo el sistema para su funcionamiento, con lo cual deben estar sometidos al mismo ritmo de amortización. Ello supone disentir de la alternativa expresada en la Resolución del ICAC del 21 de septiembre de 1992 relativa a la valoración del inmovilizado inmaterial, así como a la Consulta número 52 de noviembre de 1996, que indican que dentro de la partida de aplicaciones informáticas, se recogerá el importe satisfecho por la propiedad o el derecho al uso de estos programas siempre que se prevea su utilización durante varios ejercicios económicos, amortizándose como máximo en cinco años, debiendo contabilizarse como un inmovilizado inmaterial y por tanto, separados de la maquinaria o instalación a la cual vayan incorporados.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

**Decimocuarta**

En cuanto a las Concesiones administrativas, la legislación prevé su rescate por diferentes motivos, basándose fundamentalmente en razones de interés público, en cuyo caso daría derecho al cobro de una subvención por parte del concesionario, que debería ser registrada en una cuenta de ingresos extraordinarios.

Igualmente se puede plantear un rescate temporal de la misma si se entiende que el servicio no se está prestando en las condiciones pactadas, en cuyo caso se puede optar bien por trasladar a resultados la parte alícuota de la concesión que no se ha podido utilizar por causas legales, o bien, cuando se recupere la concesión y con ello el derecho a reanudar la explotación del servicio, por aumentar las cuotas de amortización de los períodos pendientes hasta la cancelación del derecho.

**Decimoquinta**

Al objeto de efectuar un control contable exhaustivo sobre las carcasas de neumáticos propiedad de la empresa, ha de captarse el valor de las existencias finales a través de cuentas de variación de existencias, mientras que las transacciones de carcasas con el proveedor son representadas a través de cuentas del sistema suplementario.

En cuanto a la contabilización del recauchutado, entendemos que la opción más adecuada es su consideración como gasto corriente, utilizando cuentas del sistema patrimonial y recogiendo el valor de las existencias finales a través de cuentas de variación de existencias.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

**Decimosexta**

Los motores y otras piezas de repuesto con destino a ser acopladas en instalaciones, equipos o elementos de transporte en sustitución de otros semejantes se considerarán como inmovilizado cuando tengan un ciclo de almacenamiento superior a un año. No será susceptible de amortización hasta su incorporación al elemento que repara.

Por otro lado, si la pieza es considerada en un principio como existencia, incorporándose posteriormente a un elemento de transporte, e incrementando con ello la vida útil, su capacidad o productividad, se ha de calificar a partir de este momento como un inmovilizado, en cuyo caso se conceptuará como parte del activo fijo, debiéndose reconsiderar su clasificación inicial y sometiéndose a un proceso de amortización similar al del elemento que se ha incorporado.

Ahora bien, del estudio realizado se desprende que, generalmente, las empresas del sector prefieren optar por contabilizar dichos elementos como existencias, lo que conduce a no tener en cuenta que su incorporación puede incrementar la vida útil o el rendimiento del bien.

**Decimoséptima**

En relación con los métodos de reconocimiento de los ingresos, nos inclinamos por la aplicación del método del contrato cumplido, cuya utilización implica que los cobros percibidos por razón de la contratación del servicio y con anterioridad a su prestación deben figurar en el balance, considerándose como anticipos a cuenta. El cobro por anticipado del título de viaje sólo representa una mera transferencia monetaria entre el futuro cliente y la empresa.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

El ingreso por su parte se reconocerá en el momento en que realmente se presta el servicio y todo ello, en plena concordancia con el principio de devengo.

**Decimoctava**

La contabilización de los ingresos derivados de la utilización de títulos de "n" viajes con y sin limitación de tiempo, dependerá de la información que la empresa pueda obtener de los sistemas informáticos instalados a bordo de los vehículos. Si estos equipos son capaces de discriminar el tipo de viajero que utiliza el servicio, podrá ir contabilizando el ingreso a medida que se hace uso de él; en caso contrario, y en aplicación del principio de prudencia, en los títulos con limitación de tiempo, el ingreso deberá ser contabilizado al final del período estipulado para su utilización.

**Decimonovena**

Para la contabilización de los ingresos derivados de títulos sin límite de viajes consideramos que la solución ideal dependerá del tiempo de vigencia del título. Debemos tener en cuenta que estos billetes, desde el momento en que comienzan a utilizarse desaparece el derecho a la devolución de su importe.

Si la duración es mensual, optamos por contabilizar el ingreso por el precio total del abono y desde el momento en que comienza el período de utilización. En cambio, si su vigencia es superior al mes, podemos decidirnos, bien por periodificar el ingreso entre el número de meses de vigencia, bien por estimar los ingresos mensuales en función de datos estadísticos o encuestas efectuadas conforme a lo expuesto anteriormente.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

**Vigésima**

Entre los gastos de personal, más concretamente en el apartado de gastos sociales, ha de encuadrarse como retribución en especie los títulos de viaje de carácter gratuito otorgados a trabajadores y familiares directos de los mismos en virtud de acuerdos recogidos en convenios colectivos, posibilitando que éstos puedan realizar el número de viajes que deseen sin ningún tipo de restricción.

La opción ideal para efectuar su valoración es la de atender a los diferentes títulos de viaje dispuestos por la empresa y tomar aquel cuyas condiciones se asemejen a las estipulaciones del pase gratuito, tal como el abono mensual sin limitación de viajes, calculando el importe que supondría la venta de tantos abonos como pases otorgados.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# ANEXO

# I

# PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE COLECTIVO DE VIAJEROS

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# ÍNDICE

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## GRUPO 1.....FINANCIACIÓN BÁSICA

10. Capital ..... 323
11. Reservas ..... 323
12. Resultados pendientes de aplicación. ..... 324
13. Ingresos a distribuir en varios ejercicios ..... 324
14. Provisiones para riesgos y gastos ..... 326
15. Empréstitos y otras emisiones análogas ..... 326
16. Deudas a largo plazo con empresas del grupo y asociadas ..... 327
17. Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos ... 327
18. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo ..... 328
19. Situaciones transitorias de financiación ..... 329

## GRUPO 2.....INMOVILIZADO

20. Gastos de establecimiento ..... 330
21. Inmovilizaciones inmateriales ..... 330
22. Inmovilizaciones materiales ..... 331
23. Inmovilizaciones materiales en curso ..... 341
24. Inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas ..... 343
25. Otras inversiones financieras permanentes ..... 343
26. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo ..... 344
27. Gastos a distribuir en varios ejercicios ..... 344
28. Amortización acumulada del inmovilizado ..... 344
29. Provisiones de inmovilizado ..... 356

## GRUPO 3.....EXISTENCIAS

32. Productos de consumo . ..... 363
33. Billetaje ..... 365
34. Otros aprovisionamientos ..... 366
36. Subproductos, residuos y materiales recuperados ..... 367
39. Provisiones por depreciación de existencias ..... 368

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## GRUPO 4.....ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRÁFICO

40. Proveedores.. .. ..... ..... ..... ..... ..... 370
41. Acreedores varios..... ..... ..... ..... ..... 376
42.Proveedores y otros acreedores por operac. de tráfico a l/p ..... ..... 377
43. Clientes..... .. ..... ..... ..... ..... ..... 378
44. Deudores varios..... ..... ..... ..... ..... 379
45. Clientes y otros deudores por operac. de tráfico a l/p ..... ..... 380
46. Personal..... .. ..... ..... ..... ..... ..... 382
47. Administraciones Públicas ..... ..... ..... ..... 383
48. Ajustes por periodificación ..... ..... ..... ..... 387
49. Provisiones por operaciones de tráfico..... ..... ..... 387

## GRUPO 5.....CUENTAS FINANCIERAS

50. Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo ..... ..... 389
51. Deudas a corto plazo con empresas del grupo y asociadas..... ..... 389
52. Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos... 390
53. Inversiones financieras a c/p en empresas del grupo y asociadas... 391
54. Otras inversiones financieras temporales..... ..... ..... 392
55. Otras cuentas no bancarias..... ..... ..... ..... 393
56. Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a c/p.... ..... ..... 393
57. Tesorería..... .. ..... ..... ..... ..... ..... 394
58. Ajustes por periodificación ..... ..... ..... ..... 394
59. Provisiones financieras. ..... ..... ..... ..... 394

## GRUPO 6.....COMPRAS Y GASTOS

60. Compras ..... .. ..... ..... ..... ..... ..... 396
61. Variación de existencias..... ..... ..... ..... 407
62. Servicios exteriores..... ..... ..... ..... ..... 411

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

63. Tributos ..... 420
64. Gastos de personal ..... 422
65. Otros gastos de gestión ..... 440
66. Gastos financieros ..... 442
67. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales ..... 444
68. Dotaciones para amortizaciones ..... 445
69. Dotaciones a las provisiones ..... 456

**GRUPO 7.....VENTAS E INGRESOS**

70. Prestaciones de servicios y ventas de mercaderías ..... 464
71. Variación de existencias ..... 465
73. Trabajos realizados para la empresa ..... 465
74. Subvenciones a la explotación ..... 466
75. Otros ingresos de gestión ..... 467
76. Ingresos financieros ..... 469
77. Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales 471
79. Excesos y aplicaciones de provisiones ..... 473

**GRUPO 0.....CUENTAS DE ORDEN Y ESPECIALES** ..... 481

**CUENTAS ANUALES** ..... 483

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# *PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DEL CUADRO DE CUENTAS DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE REGULAR DE VIAJEROS POR CARRETERA*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# GRUPO 1

## FINANCIACIÓN BÁSICA

10. CAPITAL.
    - 100. Capital social.
        - 1000. Capital ordinario.
        - 1001. Capital privilegiado.
        - 1002. Capital sin derecho a voto.
        - 1003. Capital con derechos restringidos.
    - 101. Fondo social.
    - 102. Capital.

11. RESERVAS.
    - 110. Prima de emisión de acciones.
    - 111. Reservas de revalorización.
    - 112. Reserva legal.
    - 113. Reservas especiales.
        - ***1130. Reservas por participaciones recíprocas.***
        - ***1131. Reserva para inversiones en Canarias.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*1139. Otras reservas especiales.*

114. Reservas para acciones de la sociedad dominante.

115. Reservas para acciones propias.

116. Reservas estatutarias.

117. Reservas voluntarias.

118. Reserva por capital amortizado.

12. RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN.

120. Remanente.

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.

122. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas.

129. Pérdidas y ganancias.

13. INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.

130. Subvenciones oficiales de capital[1].

1300. Subvenciones del Estado.

*13001. Subvenciones del Estado para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente.*

*13002. Subvenciones del Estado por Contrato Programa.*

*13009. Otras subvenciones del Estado.*

[1] Subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas para el establecimiento o estructura fija de la empresa. Estas subvenciones tienen normalmente un carácter finalista y pueden ser otorgadas en virtud de la firma de un contrato-programa o bien para

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.

*13011. Subvenciones de la Administración Autonómica.*

*130111. Subvención de la Administración Autonómica para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente.*

*130112. Subvención de la Administración Autonómica por Contrato Programa.*

*130119. Otras subvenciones de la Administración Autonómica.*

*13012. Subvenciones de la Administración Provincial o Insular.*

*130121. Subvenciones de la Administración Provincial o Insular para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente.*

*130122. Subvenciones de la Administración Provincial o Insular por Contrato Programa.*

*130129. Otras subvenciones de la Administración Provincial o Insular.*

*13013. Subvenciones de la Administración Municipal.*

*130131. Subvenciones de la Administración Municipal para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente.*

*130132. Subvenciones de la Administración Municipal por Contrato Programa.*

*130139. Otras subvenciones de la Administración Municipal.*

*1302. Subvenciones de la Unión Europea.*

*1303. Subvenciones de estados extranjeros.*

*1309. Otras subvenciones oficiales de capital.*

131. Subvenciones de capital.

---

atender determinadas necesidades de infraestructura como proyectos de implantación de sistemas de gestión de calidad y medioambiente en la empresa, renovación de paradas, etc.



© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*132. **Donaciones de inmovilizado inmaterial.***

*133. **Donaciones de inmovilizado material.***

135. Ingresos por intereses diferidos.

136. Diferencias positivas en moneda extranjera.

*137. **Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.***

*138. **Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios.***

14. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.

140. Provisión para pensiones y obligaciones similares.

141. Provisión para impuestos.

142. Provisión para responsabilidades.

*1422. **Provisión para responsabilidades por revocación de subvenciones.***

*1429. **Provisión para otras responsabilidades.***

143. Provisión para grandes reparaciones.

144. Fondo de reversión.

*145. **Provisión por fondo de comercio negativo.***

15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS.

150. Obligaciones y bonos.

1500. Obligaciones y bonos simples.

1501. Obligaciones y bonos garantizados.

1502. Obligaciones y bonos subordinados.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

1503. Obligaciones y bonos cupón cero.

1504. Obligaciones y bonos con opción de adquisición de acciones.

1505. Obligaciones y bonos con participación en beneficios.

151. Obligaciones y bonos convertibles.

155. Deudas representadas en otros valores negociables.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.

160. Deudas a largo plazo con empresas del grupo.

1600. Préstamos a largo plazo de empresas del grupo.

***1608.*** **Deudas a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.**

1609. Otras deudas a largo plazo con empresas del grupo.

161. Deudas a largo plazo con empresas asociadas.

162. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo.

163. Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.

164. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.

165. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.

1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito.

***1701.*** ***Deudas a largo plazo por crédito dispuesto.***

***1702.*** ***Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***1708. Deudas a largo plazo por efectos descontados.***

1709. Otras deudas con entidades de crédito.

171. Deudas a largo plazo.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

***1730. Proveedores de inmovilizado inmaterial a largo plazo.***

***1731. Proveedores de inmovilizado material a largo plazo.***

***17310. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de terrenos y bienes naturales.***

***17311. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de construcciones.***

***17312. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de instalaciones técnicas.***

***17313. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de maquinaria.***

***17314. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de utillaje.***

***17315. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de otras instalaciones.***

***17316. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de mobiliario.***

***17317. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de equipos para procesos de información.***

***17318. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de elementos de transporte.***

***17319. Proveedores de inmovilizado a largo plazo por adquisición de otro inmovilizado material.***

174. Efectos a pagar a largo plazo.

***1742. Efectos a pagar a largo plazo por contratos de arrendamiento financiero.***

***1749. Otros efectos a pagar a largo plazo.***

18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

180. Fianzas recibidas a largo plazo[2].

***1802. Fianzas recibidas a largo plazo de empresas.***

***1803. Fianzas recibidas a largo plazo de arrendatarios.***

***1809. Otras fianzas recibidas a largo plazo.***

185. Depósitos recibidos a largo plazo.

19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN.

190. Accionistas por desembolsos no exigidos.

191. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas del grupo.

192. Accionistas por desembolsos no exigidos, empresas asociadas.

193. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes.

194. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas del grupo.

195. Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes, empresas asociadas.

196. Socios, parte no desembolsada.

198. Acciones propias en situaciones especiales.

199. Acciones propias para reducción de capital.

---

[2] Efectivo recibido normalmente de otras sociedades o particulares como garantía del cumplimiento de las obligaciones derivadas de su relación con la empresa, a plazo superior a un año. Estas fianzas pueden ser exigidas en ocasiones a establecimientos comerciales como requisito previo para aceptarlos como integrantes de la red de venta de títulos de viaje de la empresa. Igualmente, pueden ser requeridas a otras empresas de transporte por el uso de andenes de estaciones de guaguas en explotación, utilización de túneles de lavado, etc.



© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# GRUPO 2

## INMOVILIZADO

20. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.
    - 200. Gastos de constitución.
    - 201. Gastos de primer establecimiento.
    - 202. Gastos de ampliación de capital.

21. INMOVILIZACIONES INMATERIALES.
    - 210. Gastos de investigación y desarrollo.
        - 2100. Gastos de investigación y desarrollo en proyectos no terminados.
            - ***21000. Proyectos de aplicaciones informáticas.***
        - 2101. Gastos de investigación y desarrollo en proyectos terminados.
            - ***21010. Proyectos de aplicaciones informáticas.***
    - 211. Concesiones administrativas.
        - ***2110. Concesiones administrativas del Estado.***
        - ***2111. Concesiones administrativas de otras Administraciones Públicas.***
            - ***21111. Concesiones administrativas de la Administración Autonómica.***
            - ***21112. Concesiones administrativas de la Administración Provincial o Insular.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*21113. Concesiones administrativas de la Administración Municipal.*

*2112. Concesiones administrativas de la Unión Europea.*

*2113. Concesiones administrativas de estados extranjeros.*

*2119. Otras concesiones administrativas.*

212. Propiedad industrial.

213. Fondo de comercio.

214. Derechos de traspaso.

215. Aplicaciones informáticas.

*2150. Aplicaciones informáticas de elaboración propia.*

*2151. Aplicaciones informáticas adquiridas a terceros.*

217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.

219. Anticipos para inmovilizaciones inmateriales.

22. INMOVILIZACIONES MATERIALES.

220. Terrenos y bienes naturales.

*2200. Solares para aparcamiento exterior.*

*2201. Solares edificados para oficinas administrativas.*

*2202. Solares edificados para terminales de líneas*[3]*.*

*2203. Solares edificados para talleres.*

*2204. Solares edificados para estaciones de guaguas.*

[3] Lugares ubicados en el punto de comienzo o finalización de itinerarios de líneas. Son utilizados como lugar de control de llegada y salida de vehículos, venta de títulos de viaje, entrega de recaudación, punto de información, etc.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2209. Otros solares.*

221. Construcciones.

*2210. Edificios para garajes de guaguas.*

*2211. Edificios para oficinas administrativas.*

*2212. Edificios para terminales de líneas.*

*2213. Edificios para talleres.*

*2214. Estaciones de guaguas.*

*2219. Otras construcciones.*

222. Instalaciones técnicas.

*2220. Instalaciones técnicas de electricidad.*

*2221. Instalaciones técnicas de climatización.*

*2222. Instalaciones técnicas contraincendios.*

*2223. Instalaciones técnicas de seguridad.*

*2224. Instalaciones técnicas de radioemisoras*[4].

*2225. Instalaciones técnicas de sistemas de ayuda a la explotación*[5].

*22251. Centros de Control.*

*22252. Red de Información.*

*22259. Otrol elementos del sistema de ayuda a la explotación.*

*2226. Instalaciones técnicas de canceladoras de billetes.*

---

4 Instalaciones complejas compuestas por antenas y aparatos de transmisión para la interconexión con los vehículos en servicio.

5 Instalación compleja necesaria para el control de la ubicación del vehículo y regulación de la velocidad y frecuencia de paso por los puntos de parada.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2227. Instalaciones técnicas de expendedoras de billetes.*

*2228. Instalaciones técnicas de túneles y centros de lavado.*

*2229. Otras instalaciones técnicas varias.*

*22291. Otras instalaciones técnicas de teléfono y fax.*

*22292. Otras instalaciones técnicas de red informática.*

*22293. Otras instalaciones técnicas de ascensores y montacargas.*

*22299. Otras instalaciones técnicas varias.*

223. Maquinaria.

*2230. Maquinaria de la sección de mecánica.*

*2231. Maquinaria de la sección de electricidad.*

*2232. Maquinaria de la sección de electrónica.*

*2233. Maquinaria de la sección de chapa.*

*2234. Maquinaria de la sección de pintura.*

*2239. Otra maquinaria.*

224. Utillaje

*2241. Utillaje de la sección de mecánica.*

*2242. Utillaje de la sección de electricidad.*

*2243. Utillaje de la sección de electrónica.*

*2244. Utillaje de la sección de chapa.*

*2245. Utillaje de la sección de pintura.*

*2249. Utillaje diverso.*

225. Otras instalaciones.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2250. Instalaciones eléctricas.*

*2251. Instalaciones de depósitos de combustible.*

*2259. Otras instalaciones.*

226. Mobiliario.

*2260. Mobiliario de garajes de guaguas.*

*2261. Mobiliario de oficinas administrativas.*

*22611. Mobiliario del área de explotación.*

*226111. Mobiliario de la sección de estadística*[6].

*226112. Mobiliario de la sección de asignación del servicio*[7].

*226113. Mobiliario de la sección de seguimiento del servicio*[8].

*226119. Otro mobiliario del área de explotación.*

*22612. Mobiliario del área de prevención y salud laboral.*

*22613. Mobiliario del área de infraestructura*[9].

*22614. Mobiliario del área económico-financiera.*

*226141. Mobiliario de la sección de tesorería.*

---

[6] La sección de estadística es la responsable de recopilar la información relativa a número de usuarios transportados por tipo de tarifa, tiempo invertido, velocidad comercial, kilómetros recorridos, etc.

[7] La sección de asignación del servicio es la responsable de planificar el número de conductores necesarios, vehículos en servicio por línea, frecuencia de paso, viajes a realizar, duración de la jornada de trabajo por conductor, etc.

[8] La sección de seguimiento del servicio es la responsable de efectuar la comparación y analizar las desviaciones entre el servicio planificado y el efectivamente realizado, generándose un proceso de retroalimentación o feed-back hacia la sección de planificación del servicio.

[9] El área de infraestructura se responsabilizará de garantizar el buen estado de uso y funcionamiento de la infraestructura de puntos de parada en los itinerarios establecidos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*226142. Mobiliario de la sección de liquidación*[10].

*226143. Mobiliario de la sección de contabilidad.*

*226149. Otro mobiliario del área económico-financiera.*

*22615. Mobiliario del área de informática.*

*22616. Mobiliario del área de recursos humanos.*

*22617. Mobiliario del área de marketing.*

*226171. Mobiliario de la sección de atención al público.*

*226172. Mobiliario de la sección de venta de títulos de viaje.*

*226173. Mobiliario de la sección de estudios de mercado.*

*226179. Otro mobiliario del área de marketing.*

*22618. Mobiliario del área de dirección general.*

*226181. Mobiliario de la sección de secretaría.*

*226182. Mobiliario de oficinas de personal de staff de dirección.*

*226183. Mobiliario de dirección general.*

*226189 Otro mobiliario del área de dirección general.*

*22619. Otro mobiliario diverso.*

*2262. Mobiliario de terminales de líneas.*

*22621. Mobiliario del área de explotación.*

*22624. Mobiliario del área económico-financiera.*

*22625. Mobiliario del área de informática.*

---

10 La sección de liquidación es la responsable de recaudar y verificar el efectivo entregado por los conductores/vendedores al final de su jornada laboral.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*22627. Mobiliario del área de marketing.*

*22629. Otro mobiliario de terminales de líneas.*

*2263. Mobiliario de talleres.*

*22631. Mobiliario de la sección de mecánica.*

*22632. Mobiliario de la sección de electricidad.*

*22633. Mobiliario de la sección de electrónica.*

*22634. Mobiliario de la sección de chapa.*

*22635. Mobiliario de la sección de pintura.*

*22639. Otro mobiliario del área de taller.*

*2269. Otro mobiliario.*

227. Equipos para procesos de información.

*2270. Equipos para procesos de información de garajes de guaguas.*

*2271. Equipos para procesos de información de oficinas administrativas.*

*22711. Equipos para procesos de información del área de explotación.*

*227111. Equipos para procesos de información de la sección de estadística.*

*227112. Equipos para procesos de información de la sección de asignación del servicio.*

*227113. Equipos para procesos de información de la sección de seguimiento del servicio.*

*227119. Otros equipos para procesos de información del área de explotación.*

*22712. Equipos para procesos de información del área de prevención y salud laboral.*

*22713. Equipos para procesos de información del área de infraestructura.*

*22714. Equipos para procesos de información del área económico-financiera.*

*227141. Equipos para procesos de información de la sección de tesorería.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2009

*227142. Equipos para procesos de información de la sección de liquidación.*

*227143. Equipos para procesos de información de la sección de contabilidad.*

*227149. Otros equipos para procesos de información del área económico-financiera.*

*22715. Equipos para procesos de información del área de informática.*

*22716. Equipos para procesos de información del área de recursos humanos.*

*22717. Equipos para procesos de información del área de marketing.*

*227171. Equipos para procesos de información de la sección de atención al público.*

*227172. Equipos para procesos de información de la sección de venta de títulos de viaje.*

*227173. Equipos para procesos de información de la sección de estudios de mercado.*

*227179. Otros equipos para procesos de información del área de marketing.*

*22718. Equipos para procesos de información del área de dirección general.*

*227181. Equipos para procesos de información de la sección de secretaría.*

*227182. Equipos para procesos de información de oficinas de personal de staff de dirección.*

*227183. Equipos para procesos de información de dirección general.*

*227189 Otros equipos para procesos de información del área de dirección general.*

*22719. Otros equipos para procesos de información.*

*2272. Equipos para procesos de información de terminales de líneas.*

*2273. Equipos para procesos de información de talleres.*

*2279. Otros equipos para procesos de información.*

228. Elementos de transporte.[11]

---

[11] Se trata de un posible desglose de la cuenta de elementos de transporte. Otras posibilidades de desglose sería en función del combustible utilizado, año de adquisición, etc.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2280. Guaguas*[12].

*22801. Guaguas de transporte urbano.*

*228011. Guaguas de transporte urbano, tamaño estándar.*

*2280111. Guaguas de transporte urbano, tamaño estándar de piso bajo integral.*

*2280112. Guaguas de transporte urbano, tamaño estándar, de altura estándar.*

*2280113. Guaguas de transporte urbano, tamaño estándar, low entry.*

*2280114. Guaguas de transporte urbano, tamaño estándar, accesible a PMR.*

*2280119. Otras guaguas de transporte urbano, tamaño estándar.*

*228012. Guaguas de transporte urbano, tamaño articulado.*

*2280121. Guaguas de transporte urbano, tamaño articulado de piso bajo integral.*

*2280122. Guaguas de transporte urbano, tamaño articulado, de altura estándar.*

*2280123. Guaguas de transporte urbano, tamaño articulado, low entry.*

*2280124. Guaguas de transporte urbano, tamaño articulado, accesible a PMR.*

*2280129. Otras guaguas de transporte urbano, tamaño articulado.*

*228013. Guaguas de transporte urbano de doble piso*

*2280132. Guaguas de transporte urbano, de doble piso, de altura estándar.*

[12] La división estre guaguas, microbuses y midibuses viene dada por la capacidad o número de plazas. Así una guagua o autobús estándar es capaz de transportar más de cincuenta pasajeros, el articulado más de cien viajeros, el microbús traslada entre veinte y cincuenta pasajeros mientras que el midibus tiene una capacidad de entre nueve y veinte pasajeros. Otra clasificación es la que distingue en función de las medidas del vehículo, denominándose estándar al vehículo que mide unos doce metros aproximadamente, articulado al autobús de dieciocho metros y microbuses y midibuses los inferiores a 10 metros. Igualmente se puede distinguir en función de la altura del piso desde el suelo, denominándose altura estándar al vehículo más alto, cuya altura supera los 32 cm., low entry al que queda con una

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2280133. Guaguas de transporte urbano, de doble piso, low entry.*

*2280134. Guaguas de transporte urbano, de doble piso, accesible a PMR.*

*2280139. Otras guaguas de transporte urbano, de doble piso.*

*228014. Microbuses.*

*2280141. Microbuses de piso bajo integral.*

*2280142. Microbuses de altura estándar.*

*2280143. Microbuses, low entry.*

*2280144. Microbuses, accesible a PMR.*

*2280149. Otros microbuses.*

*228015. Midibuses.*

*2280141. Midibuses de piso bajo integral.*

*2280142. Midibuses de altura estándar.*

*2280143. Midibuses, low entry.*

*2280144. Midibuses, accesible a PMR.*

*2280149. Otros midibuses.*

*228019. Otras guaguas de transporte urbano.*

*22802. Guaguas de transporte interurbano.*

*228021. Guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar.*

*2280212. Guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar, de altura estándar.*

*2280213. Guaguas de transporteinterurbano, tamaño estándar, low entry.*

---

altura similar al bordillo de la acera, después de efectuar una acción de inclinación o "arrodillamiento"y por último, accesibles a personas de movilidad reducida (PMR) al autobús con piso bajo continuo, con una altura desde el suelo inferior a 32 cm.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2280214. Guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar, accesible a PMR.*

*2280219. Otras guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar.*

*228022. Guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado.*

*2280222. Guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado, de altura estándar.*

*2280223. Guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado, low entry.*

*2280224. Guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado, accesible a PMR.*

*2280229. Otras guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado.*

*228023. Guaguas de transporte interurbano de doble piso*

*2280232. Guaguas de transporte interurbano, de doble piso, de altura estándar.*

*2280233. Guaguas de transporte interurbano, de doble piso, low entry.*

*2280234. Guaguas de transporte interurbano, de doble piso, accesible a PMR.*

*2280239. Otras guaguas de transporte interurbano, de doble piso.*

*228024. Microbuses interurbanos.*

*2280241. Microbuses interurbanos de piso bajo integral.*

*2280242. Microbuses interurbanos de altura estándar.*

*2280243. Microbuses interurbanos, low entry.*

*2280244. Microbuses interurbanos, accesible a PMR.*

*2280249. Otros microbuses interurbanos.*

*228025. Midibuses interurbanos.*

*2280241. Midibuses interurbanos de piso bajo integral.*

*2280242. Midibuses interurbanos de altura estándar.*

*2280243. Midibuses interurbanos, low entry.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2280244. Midibuses interurbanos, accesible a PMR.*

*2280249. Otros midibuses interurbanos..*

*228029. Otras guaguas de transporte interurbano.*

*22803. Guaguas de transporte discrecional.*

*2281. Vehículos auxiliares para inspección y control.*

*2282. Vehículos auxiliares para reparaciones.*

*2283. Recarrozados*[13]

*2289. Otros elementos de transporte.*

229. Otro inmovilizado material.

*2290. Repuestos para inmovilizado*[14].

*2299. Otro inmovilizado material*

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.

230. Adaptación de terrenos y de bienes naturales.

231. Construcciones en curso.

232. Instalaciones técnicas en montaje.

*2320. Instalaciones técnicas en montaje de electricidad.*

---

[13] Se recoge el valor de la carrocería incorporada al vehículo, debiendo haber dado de baja la carrocería sustituida así como la amortización acumulada que le correspondía. Puede ser utilizada para recoger exclusivamente el valor del recarrozado o bien reflejar en esta cuenta el nuevo valor del elemento en su conjunto.

[14] Motores y otras piezas con destino a ser acopladas en instalaciones, equipos o elementos de transporte en sustitución de otros semejantes. Sólo se incluirán en esta cuenta los repuestos para inmovilizado que tengan un ciclo de almacenamiento superior a un año. No será susceptible de amortización hasta su incorporación al elemento que repara.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2321. Instalaciones técnicas en montaje de climatización.*

*2322. Instalaciones técnicas en montaje contraincendios.*

*2323. Instalaciones técnicas en montaje de seguridad.*

*2324. Instalaciones técnicas en montaje de radioemisoras.*

*2324. Instalaciones técnicas en montaje de sistemas de ayuda a la explotación.*

*23241. Centros de Control en montaje.*

*23242. Red de Información en montaje.*

*23249. Otros elementos de sistemas de ayuda a la explotación en montaje.*

*2325. Instalaciones técnicas en montaje de canceladoras de billetes.*

*2326. Instalaciones técnicas en montaje de expendedoras de billetes.*

*2329. Otras instalaciones en montaje varias.*

*23291. Otras instalaciones técnicas en montaje de teléfono y fax.*

*23292. Otras instalaciones técnicas en montaje de red informática.*

*23293. Otras instalaciones técnicas en montaje de ascensores y montacargas.*

*23299. Otras instalaciones técnicas varias en montaje.*

233. Maquinaria en montaje.

*2230. Maquinaria de la sección de mecánica en montaje.*

*2231. Maquinaria de la sección de electricidad en montaje.*

*2232. Maquinaria de la sección de electrónica en montaje.*

*2233. Maquinaria de la sección de chapa en montaje.*

*2234. Maquinaria de la sección de pintura en montaje.*

*2239. Otra maquinaria en montaje.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

237. Equipos para procesos de información en montaje.
239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

24. INVERSIONES FINANCIERAS EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.
240. Participaciones en empresas del grupo.
241. Participaciones en empresas asociadas.
242. Valores de renta fija de empresas del grupo.
243. Valores de renta fija de empresas asociadas.
244. Créditos a largo plazo a empresas del grupo.
245. Créditos a largo plazo a empresas asociadas.
246. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
247. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.
248. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas del grupo.
249. Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas asociadas.

25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES.
250. Inversiones financieras permanentes en capital.
2500. Inversiones financieras permanentes en acciones con cotización en un mercado secundario organizado.
2501. Inversiones financieras permanentes en acciones sin cotización en un mercado secundario organizado.
2502. Otras inversiones financieras en capital.
251. Valores de renta fija.
***2518. Participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario a largo plazo.***



© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

252. Créditos a largo plazo.
253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
254. Créditos a largo plazo al personal.
256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.
257. Intereses a largo plazo de créditos.
258. Imposiciones a largo plazo.
259. Desembolsos pendientes sobre acciones.

26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.
260. Fianzas constituidas a largo plazo.
265. Depósitos constituidos a largo plazo.

27. GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.
270. Gastos de formalización de deudas.
271. Gastos por intereses diferidos de valores negociables.
272. Gastos por intereses diferidos.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO.
281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.
2810. Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo.
2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
***28110. Amortización acumulada de concesiones administrativas del Estado.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***28111. Amortización acumulada de concesiones administrativas de otras Administraciones Públicas.***

***281111. Amortización acumulada de concesiones administrativas de la Administración Autonómica.***

***281112. Amortización acumulada de concesiones administrativas de la Administración Provincial o Insular.***

***281113. Amortización acumulada de concesiones administrativas de la Administración Municipal.***

***28112. Amortización acumulada de concesiones administrativas de la Unión Europea.***

***28113. Amortización acumulada de concesiones administrativas de estados extranjeros.***

***28119. Amortización acumulada de otras concesiones administrativas.***

2812. Amortización acumulada de propiedad industrial.

2813. Amortización acumulada de fondo de comercio.

2814. Amortización acumulada de derechos de traspaso.

2815. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.

***28150. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas de elaboración propia.***

***28151. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas adquiridas a terceros.***

2817. Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.

282. Amortización acumulada del inmovilizado material.

2821. Amortización acumulada de construcciones.

***28210. Amortización acumulada de edificios para garajes de guaguas.***

***28211. Amortización acumulada de construcciones para oficinas administrativas.***

***28212. Amortización acumulada de construcciones para terminales de líneas.***

***28213. Amortización acumulada de construcciones para talleres.***

***28214. Amortización acumulada de estaciones de guaguas.***

***28219. Amortización acumulada de otras construcciones.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.

***28220. Amortización acumulada de instalaciones técnicas de electricidad***

***28221. Amortización acumulada de instalaciones técnicas de climatización.***

***28222. Amortización acumulada de instalaciones técnicas contraincendios.***

***28223. Amortización acumulada de instalaciones técnicas de seguridad.***

***28224. Amortización acumulada de instalaciones técnicas de radioemisoras.***

***28225. Amortización acumulada de instalaciones técnicas de sistemas de ayuda a la explotación.***

***28226. Amortización acumulada de instalaciones técnicas de canceladoras de billetes.***

***28227. Amortización acumulada de instalaciones técnicas de expendedoras de billetes.***

***28228. Amortización acumulada de instalaciones técnicas de túneles y centros de lavado.***

***28229. Amortización acumulada de otras instalaciones técnicas varias.***

***282291. Amortización acumulada de otras instalaciones técnicas de teléfono y fax.***

***282292. Amortización acumulada de otras instalaciones técnicas de red informática.***

***282293. Amortización acumulada de otras instalaciones técnicas de ascensores y montacargas.***

***282299. Amortización acumulada de otras instalaciones técnicas varias.***

2823. Amortización acumulada de maquinaria.

***28230. Amortización acumulada de maquinaria de la sección de mecánica.***

***28231. Amortización acumulada de maquinaria de la sección de electricidad.***

***28232. Amortización acumulada de maquinaria de la sección de electrónica.***

***28233. Amortización acumulada de maquinaria de la sección de chapa.***

***28234. Amortización acumulada de maquinaria de la sección de pintura.***

***28239. Amortización acumulada de otra maquinaria.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

2825. Amortización acumulada de otras instalaciones.

***28250. Amortización acumulada de instalaciones eléctricas.***

***28251. Amortización acumulada de instalaciones de depósitos de combustible.***

***28259. Amortización acumulada de otras instalaciones varias.***

2826. Amortización acumulada de mobiliario.

***28260. Amortización acumulada de garajes de guaguas.***

***28261. Amortización acumulada de mobiliario de oficinas administrativas.***

***282611. Amortización acumulada de mobiliario del área de explotación.***

***2826111. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de estadística.***

***2826112. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de asignación del servicio.***

***2826113. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de seguimiento del servicio.***

***2826119. Amortización acumulada de otro mobiliario del área de explotación.***

***282612. Amortización acumulada de mobiliario del área de prevención y salud laboral.***

***282613. Amortización acumulada de mobiliario del área de infraestructura.***

***282614. Amortización acumulada de mobiliario del área económico-financiera.***

***2826141. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de tesorería.***

***2826142. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de liquidación.***

***2826143. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de contabilidad.***

***2826149. Amortización acumulada de otro mobiliario del área económico-financiera.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*282615. Amortización acumulada de mobiliario del área de informática.*

*282616. Amortización acumulada de mobiliario del área de recursos humanos.*

*282617. Amortización acumulada de mobiliario del área de marketing.*

*2826171. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de atención al público.*

*2826172. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de venta de títulos de viaje.*

*2826173. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de estudios de mercado.*

*2826179. Amortización acumulada de otro mobiliario del área de marketing.*

*282618. Amortización acumulada de mobiliario del área de dirección general.*

*2826181. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de secretaría.*

*2826182. Amortización acumulada de mobiliario de oficinas de personal de staff de dirección.*

*2826183. Amortización acumulada de mobiliario de dirección general.*

*2826189 Amortización acumulada de otro mobiliario del área de dirección general.*

*282619. Amortización acumulada de otro mobiliario diverso.*

*28262. Amortización acumulada de mobiliario de terminales de líneas.*

*282621. Amortización acumulada de mobiliario del área de explotación.*

*282624. Amortización acumulada de mobiliario del área económico-financiera.*

*282625. Amortización acumulada de mobiliario del área de informática.*

*282627. Amortización acumulada de mobiliario del área de marketing.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*282629. Amortización acumulada de otro mobiliario de terminales de líneas.*

*28263. Amortización acumulada de mobiliario de talleres.*

*282631. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de mecánica.*

*282632. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de electricidad.*

*282633. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de electrónica.*

*282634. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de chapa.*

*282635. Amortización acumulada de mobiliario de la sección de pintura.*

*282639. Amortización acumulada de otro mobiliario del área de taller.*

*28269. Amortización acumulada de otro mobiliario*

2827. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.

*28270. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de garajes de guaguas.*

*28271. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de oficinas administrativas.*

*282711. Equipos para procesos de información del área de explotación.*

*2827111. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de estadística.*

*2827112. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de asignación del servicio.*

*2827113. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de seguimiento del servicio.*

*2827119. Amortización acumulada de otros equipos para procesos de información del área de explotación.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*282712. Amortización acumulada de equipos para procesos de información del área de prevención y salud laboral.*

*282713. Amortización acumulada de equipos para procesos de información del área de infraestructura.*

*282714. Amortización acumulada de equipos para procesos de información del área económico-financiera.*

*2827141. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de tesorería.*

*2827142. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de liquidación.*

*2827143. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de contabilidad.*

*2827149. Amortización acumulada de otros equipos para procesos de información del área económico-financiera.*

*282715. Amortización acumulada de equipos para procesos de información del área de informática.*

*282716. Amortización acumulada de equipos para procesos de información del área de recursos humanos.*

*282717. Amortización acumulada de equipos para procesos de información del área de marketing.*

*2827171. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de atención al público.*

*2827172. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de venta de títulos de viaje.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2827173. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de estudios de mercado.*

*2827179. Amortización acumulada de otros equipos para procesos de información del área de marketing.*

*282718. Amortización acumulada de equipos para procesos de información del área de dirección general.*

*2827181. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de la sección de secretaría.*

*2827182. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de oficinas de personal de staff de dirección.*

*2827183. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de dirección general.*

*2827189 Amortización acumulada de otros equipos para procesos de información del área de dirección general.*

*282719. Amortización acumulada de otros equipos para procesos de información.*

*28272. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de terminales de líneas.*

*28273. Amortización acumulada de equipos para procesos de información de talleres.*

*28279. Amortización acumulada deotros equipos para procesos de información.*

2828. Amortización acumulada de elementos de transporte.

*28280. Amortización acumulada de guaguas.*

*282801. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2828011. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar.*

*28280111. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar de piso bajo integral.*

*28280112. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar, de altura estándar.*

*28280113. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar, low entry.*

*28280114. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar, accesible a PMR.*

*28280119. Amortización acumulada de otras guaguas de transporte urbano, tamaño estándar.*

*2828012. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado.*

*28280121. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado de piso bajo integral.*

*28280122. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado, de altura estándar.*

*28280123. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado, low entry.*

*28280124. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado, accesible a PMR.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*28280129. Amortización acumulada de otras guaguas de transporte urbano, tamaño articulado.*

*2828013. Guaguas de transporte urbano de doble piso*

*28280132. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, de doble piso, de altura estándar.*

*28280133. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, de doble piso, low entry.*

*28280134. Amortización acumulada de guaguas de transporte urbano, de doble piso, accesible a PMR.*

*28280139. Amortización acumulada de otras guaguas de transporte urbano, de doble piso.*

*2828014. Amortización acumulada de microbuses.*

*28280141. Amortización acumulada de microbuses de piso bajo integral.*

*28280142. Amortización acumulada de microbuses de altura estándar.*

*28280143. Amortización acumulada de microbuses, low entry.*

*28280144. Amortización acumulada de microbuses, accesible a PMR.*

*28280149. Amortización acumulada de otros microbuses.*

*2828015. Amortización acumulada de midibuses.*

*28280151. Amortización acumulada de midibuses de piso bajo integral.*

*28280152. Amortización acumulada de midibuses de altura estándar.*

*28280153. Amortización acumulada de midibuses, low entry.*

*28280154. Amortización acumulada de midibuses, accesible a PMR.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*28280159. Amortización acumulada de otros midibuses.*

*2828019. Otras guaguas de transporte urbano.*

*282802. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano.*

*2828021. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar.*

*28280212. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar, de altura estándar.*

*28280213. Amortización acumulada de guaguas de transporteinterurbano, tamaño estándar, low entry.*

*28280214. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar, accesible a PMR.*

*28280219. Amortización acumulada de otras guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar.*

*2828022. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado.*

*28280222. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado, de altura estándar.*

*28280223. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado, low entry.*

*28280224. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado, accesible a PMR.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*28280229. Amortización acumulada de otras guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado.*

*2828023. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano de doble piso*

*28280232. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, de doble piso, de altura estándar.*

*28280233. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, de doble piso, low entry.*

*28280234. Amortización acumulada de guaguas de transporte interurbano, de doble piso, accesible a PMR.*

*28280239. Amortización acumulada de otras guaguas de transporte interurbano, de doble piso.*

*2828024. Amortización acumulada de microbuses interurbanos.*

*28280241. Amortización acumulada de microbuses interurbanos de piso bajo integral.*

*28280242. Amortización acumulada de microbuses interurbanos de altura estándar.*

*28280243. Amortización acumulada de microbuses interurbanos, low entry.*

*28280244. Amortización acumulada de microbuses interurbanos, accesible a PMR.*

*28280249. Amortización acumulada de otros microbuses interurbanos.*

*2828025. Amortización acumulada de midibuses interurbanos.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*28280251. Amortización acumulada de midibuses interurbanos de piso bajo integral.*

*28280252. Amortización acumulada de midibuses interurbanos de altura estándar.*

*28280253. Amortización acumulada de midibuses interurbanos, low entry.*

*28280254. Amortización acumulada de midibuses interurbanos, accesible a PMR.*

*28280259. Amortización acumulada de otros midibuses interurbanos..*

*2828029. Amortización acumulada de otras guaguas de transporte interurbano.*

*282803. Amortización acumulada de guaguas de transporte discrecional.*

*28281. Amortización acumulada de vehículos auxiliares para inspección y control.*

*28282. Amortización acumulada de vehículos auxiliares para reparaciones.*

*28283. Amortización acumulada de otros elementos de transporte.*

2829. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.

29. PROVISIONES DE INMOVILIZADO.

291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.

*2910. Provisión por depreciación de gastos de investigación y desarrollo.*

*2911. Provisión por depreciación de concesiones administrativas.*

*29110. Provisión por depreciación de concesiones administrativas del Estado.*

*29111. Provisión por depreciación de concesiones administrativas de otras Administraciones Públicas.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*291111. Provisión por depreciación de concesiones administrativas de la Administración Autonómica.*

*291112. Provisión por depreciación de concesiones administrativas de la Administración Provincial o Insular.*

*291113. Provisión por depreciación de concesiones administrativas de la Administración Municipal.*

*29112. Provisión por depreciación de concesiones administrativas de la Unión Europea.*

*29113. Provisión por depreciación de concesiones administrativas de estados extranjeros.*

*29119. Provisión por depreciación de otras concesiones administrativas.*

*2912. Provisión por depreciación de propiedad industrial.*

*2913. Provisión por depreciación de fondo de comercio.*

*2914. Provisión por depreciación de derechos de traspaso.*

*2915. Provisión por depreciación de aplicaciones informáticas.*

*29150. Provisión por depreciación de aplicaciones informáticas de elaboración propia.*

*29151. Provisión por depreciación de aplicaciones informáticas adquiridas a terceros.*

*2917. Provisión por depreciación de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.*

292. Provisión por depreciación del inmovilizado material.

*2920. Provisión por depreciación de terrenos y bienes naturales.*

*29200. Provisión por depreciación de solares para aparcamiento exterior.*

*29201. Provisión por depreciación de solares edificados para oficinas administrativas.*

*29202. Provisión por depreciación de solares edificados para terminales de líneas.*

*29203. Provisión por depreciación de solares edificados para talleres.*

*29204. Provisión por depreciación de solares edificados para estaciones de guaguas.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*29209. Provisión por depreciación de otros solares.*

*2921. Provisión por depreciación de construcciones.*

*29210. Provisión por depreciación de edificios para garajes de guaguas.*

*29211. Provisión por depreciación de construcciones para oficinas administrativas.*

*29212. Provisión por depreciación de construcciones para terminales de líneas.*

*29213. Provisión por depreciación de construcciones para talleres.*

*29214. Provisión por depreciación de estaciones de guaguas.*

*29219. Provisión por depreciación de otras construcciones.*

*2922. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas.*

*29220. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas de electricidad.*

*29221. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas de climatización.*

*29222. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas contraincendios*

*29223. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas de seguridad.*

*29224. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas de radioemisoras.*

*29225. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas de sistemas de ayuda a la explotación.*

*29226. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas de canceladoras de billetes.*

*29227. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas de expendedoras de billetes.*

*29228. Provisión por depreciación de instalaciones técnicas de túneles y centros de lavado.*

*29229. Provisión por depreciación de otras instalaciones técnicas varias.*

*2923. Provisión por depreciación de maquinaria.*

*29230. Provisión por depreciación de maquinaria de la sección de mecánica.*

*29231. Provisión por depreciación de maquinaria de la sección de electricidad.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*29232. Provisión por depreciación de maquinaria de la sección de electrónica.*

*29233. Provisión por depreciación de maquinaria de la sección de chapa.*

*29234. Provisión por depreciación de maquinaria de la sección de pintura.*

*29239. Provisión por depreciación otra maquinaria.*

*2925. Provisión por depreciación de otras instalaciones.*

*29250. Provisión por depreciación de instalaciones eléctricas.*

*29259. Provisión por depreciación de otras instalaciones.*

*2926. Provisión por depreciación de mobiliario.*

*29260. Provisión por depreciación de mobiliario de garajes de guaguas.*

*29261. Provisión por depreciación de mobiliario de oficinas administrativas.*

*292611. Provisión por depreciación de mobiliario del área de explotación.*

*292612. Provisión por depreciación de mobiliario del área de prevención y salud laboral.*

*292613. Provisión por depreciación de mobiliario del área de infraestructura.*

*292614. Provisión por depreciación de mobiliario del área económico-financiera.*

*292615. Provisión por depreciación de mobiliario del área de informática.*

*292616. Provisión por depreciación de mobiliario del área de recursos humanos.*

*292617. Provisión por depreciación de mobiliario del área de marketing.*

*292618. Provisión por depreciación de mobiliario del área de dirección general.*

*292619. Provisión por depreciación de otro mobiliario diverso.*

*29262. Provisión por depreciación de mobiliario de terminales de líneas.*

*29263. Provisión por depreciación de mobiliario de talleres.*

*29269. Provisión por depreciación de otro mobiliario.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2927. Provisión por depreciación de equipos para procesos de información.*

*29270. Provisión por depreciación de equipos para procesos de información de garajes de guaguas.*

*29271. Provisión por depreciación de equipos para procesos de información oficinas administrativas.*

*29272. Provisión por depreciación de equipos para procesos de información de terminales de líneas.*

*29273. Provisión por depreciación de equipos para procesos de información de talleres.*

*29279. Provisión por depreciación de otros equipos para procesos de información.*

*2928. Provisión por depreciación de elementos de transporte.*

*29280. Provisión por depreciación de guaguas.*

*292801 Provisión por depreciación de guaguas de transporte urbano.*

*2928011. Provisión por depreciación de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar.*

*2928012. Provisión por depreciación de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado.*

*2928013. Provisión por depreciación de guaguas de transporte urbano de doble piso.*

*2928014. Provisión por depreciación de microbuses urbanos.*

*2928015. Provisión por depreciación de midibuses urbanos.*

*2928019. Provisión por depreciación de otras guaguas de transporte urbano.*

*292802. Provisión por depreciación de guaguas de transporte interurbano.*

*2928021. Provisión por depreciación de guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar.*

*2928022. Provisión por depreciación de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*2928023. Provisión por depreciación de guaguas de transporte interurbano de doble piso.*

*2928024. Provisión por depreciación de microbuses interurbanos.*

*2928025. Provisión por depreciación de midibuses interurbanos.*

*2928029. Provisión por depreciación de otras guaguas de transporte interurbano.*

*292803. Provisión por depreciación de guaguas de transporte discrecional.*

*29281. Provisión por depreciación de vehículos auxiliares para inspección y control.*

*29282. Provisión por depreciación de vehículos auxiliares para reparaciones.*

*29283. Provisión por depreciación de recarrozados.*

*29289. Provisión por depreciación de otros elementos de transporte.*

*2929. Provisión por depreciación de otro inmovilizado material.*

*29291. Provisión por depreciación de repuestos de inmovilizado.*

*29299. Provisión por depreciación de otro inmovilizado material.*

293. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas del grupo.

2930. Provisión por depreciación de participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.

2935. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas del grupo.

294. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de empresas asociadas.

2941. Provisión por depreciación de participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.

2946. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo en empresas asociadas.

295. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.

296. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.

297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## GRUPO 3

## EXISTENCIAS[15]

***32. PRODUCTOS DE CONSUMO[16].***

***321. Combustibles y lubricantes.***

***3210. Combustible.***

***32101. Gasóleo.***

***32102. Gasolina.***

***32103. Hidrógeno.***

***32109. Otros combustibles almacenables.***

***3211. Lubricantes.***

***32111. Aceites.***

***32112. Grasas.***

---

[15] En este grupo se recogen los elementos inventariables, pertenecientes al activo circulante de la empresa, y que están destinados a ser consumidos por ésta para poder ejercitar el desarrollo de su actividad habitual, o bien ser vendidos en el curso normal de la explotación.
En general, las cuentas de los subgrupos 32,33 y 34 sólo funcionarán con motivo del cierre del ejercicio, momento en que se abonarán por el importe del inventario de las existencias iniciales, con cargo a las cuentas del subgrupo 61 "Variación de existencias", que correspondan, cargándose, por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra con abono a las citadas cuentas del subgrupo 61.
Las cuentas del subgrupo 36, que tienen un movimiento análogo a los subgrupos anteriores, se cargarán y abonarán al cierre del ejercicio utilizando como contrapartida cuentas del subgrupo 71.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*32119. Otros lubricantes.*

322. Repuestos.

*3221. Repuestos guaguas.*

*32210. Repuestos motor.*

*32211. Repuestos electricidad.*

*32212. Repuestos ejes transmisión y dirección.*

*32213. Repuestos caja velocidades.*

*32214. Repuestos inyección.*

*32215. Repuestos frenos.*

*32216. Repuestos suspensión.*

*32217. Repuestos sistema neumático.*

*32219. Otros repuestos de guaguas*

*322191. Repuestos refrigeración.*

*322192. Repuestos escape.*

*322193. Repuestos sistema engrase.*

*322194. Repuestos tacógrafos.*

*322199. Otros repuestos.*

*3222. Repuestos equipos de a bordo.*

*32221. Repuestos máquinas canceladoras.*

*32222. Repuestos máquinas expendedoras.*

[16] Productos adquiridos por la empresa al objeto de ser consumidos para poder desarrollar su actividad habitual, depositados en los almacenes de la empresa. Estos productos no están destinados a la venta.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*32223. Repuestos equipo sistemas de ayuda a la explotación.*

*32224. Repuestos emisoras.*

*3223. Repuestos rótulos electrónicos.*

*3224. Repuestos vehículos auxiliares.*

*32241. Repuestos vehículos auxiliares de inspección y control.*

*32242. Repuestos vehículos auxiliares para reparaciones.*

*32249. Otros repuestos vehículos auxiliares.*

*3229. Otros repuestos*

*323. Neumáticos y cámaras.*

*3231. Neumáticos nuevos.*

*3232. Neumáticos reesculturados.*

*3233. Neumáticos recauchutados.*

*3234. Neumáticos recauchutados reesculturados*

*3235. Cámaras.*

*33. BILLETAJE.*[17]

*331. Billetaje de pago directo*

*332. Títulos de viaje codificados.*

*3321. Billetes de n viajes y duración limitada.*

*3322. Billetes de n viajes y duración ilimitada.*

[17] Titulos de viaje adquiridos por la empresa y destinados a la venta, otorgando a su poseedor el derecho a utilizar el servicio prestado por la empresa, en las condiciones previamente pactadas para cada tipo de billete.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*3323. Billetes de viajes limitados y duración limitada.*

*3324. Billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*3329. Otros títulos de viaje codificados.*

*333. Títulos de viaje no codificados.*

*3331. Billetes de n viajes y duración limitada.*

*3332. Billetes de n viajes y duración ilimitada.*

*3333. Billetes de viajes limitados y duración limitada.*

*3334. Billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*3339. Otros títulos de viaje codificados.*

*339. Otro billetaje.*

*34. OTROS APROVISIONAMIENTOS*[18].

*341. Uniformes del personal*[19].

*3410. Uniformes de conductores.*

*3411. Uniformes de personal de taller.*

*3412. Uniformes de personal de almacén.*

*3413. Uniformes de personal del área comercial y marketing.*

*3414. Uniformes de personal de dirección-administración.*

*3415. Uniformes de personal de servicio médico.*

*3416. Uniformes de otro personal de oficinas.*

---

18 Otras existencias de artículos varios almacenables.

19 Existencias de uniformes adquiridos por la empresa.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*3417. Uniformes de personal de limpieza.*

*3419. Otros uniformes del personal.*

*342. Material de limpieza*[20].

*343. Materiales diversos.*

*3431. Artículos varios de publicidad y propaganda.*

*3432. Papelería y material de escritorio*[21].

*3433. Medicamentos y utensilios sanitarios de consumo*[22].

*3434. Otro material diverso.*

*348. Material de oficina.*

*349. Otros materiales almacenables de consumo.*

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS[23].

*361. Residuos*

*3611. Residuos de aceites.*

*3612. Residuos de grasas.*

*3613. Residuos de lubricantes.*

*3614. Otros residuos.*

*368. Materiales recuperados.*

---

20 Productos para la limpieza de las dependencias.

21 Artículos de escritorio para los despachos del personal.

22 Medicamentos y otros utensilios sanitarios de consumos almacenados por el Servicio Médico de la empresa.

23 Productos almacenables obtenidos de forma inevitable susceptibles de ser vendidos, así como aquellos elementos que entran nuevamente en el almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*3681. Carcasas de neumáticos.*

*3689. Otros materiales recuperados.*

*369. Subproductos.*

39. PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS.

*392. Provisión por depreciación de productos de consumo.*

*3921. Provisión por depreciación de combustibles y lubricantes.*

*3922. Provisión por depreciación de repuestos.*

*39221. Provisión por depreciación de repuestos guaguas.*

*39222. Provisión por depreciación de repuestos de equipos de a bordo.*

*39223. Provisión por depreciación de repuestos de rótulos electrónicos.*

*39224. Provisión por depreciación de repuestos vehículos auxiliares.*

*39229. Provisión por depreciación de otros repuestos.*

*3923. Provisión por depreciación de neumáticos y cámaras.*

*393. Provisión por depreciación de billetaje.*

*3931. Provisión por depreciación de billetaje de pago directo.*

*3932. Provisión por depreciación de títulos de viaje codificados.*

*3933. Provisión por depreciación de títulos de viaje no codificados.*

*3939. Provisión por depreciación de otro billetaje.*

*394. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.*

*3941. Provisión por depreciación de uniformes de personal.*

*3943. Provisión por depreciación de materiales diversos.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*3949. Provisión por depreciación de otros materiales almacenables de consumo.*

*396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.*



© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## GRUPO 4

## ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRÁFICO

40. PROVEEDORES.

400. Proveedores.

4000. Proveedores (euros).

***40002. Proveedores de aprovisionamientos.***

***400021. Proveedores de combustibles y lubricantes.***

***4000210. Proveedores de combustible.***

***40002101. Proveedores de gasoleo.***

***40002102. Proveedores de gasolina.***

***40002103. Proveedores de hidrógeno.***

***40002109. Proveedores de otros combustibles almacenables.***

***4000211. Proveedores de lubricantes.***

***40002111. Proveedores de aceites.***

***40002112. Proveedores de grasas.***

***40002119. Proveedores de otros lubricantes.***

***400022. Proveedores de repuestos.***

***4000221. Proveedores de repuestos guaguas.***

***4000222. Proveedores de repuestos equipos de a bordo.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*4000223. Proveedores de repuestos rótulos electrónicos.*

*4000224. Proveedores de repuestos vehículos auxiliares.*

*4000229. Proveedores de otros repuestos.*

*400023. Proveedores de neumáticos y cámaras.*

*4000231. Proveedores de neumáticos nuevos.*

*4000232. Proveedores de neumáticos recauchutados.*

*4000233. Proveedores de cámaras.*

*40003. Proveedores de billetaje.*

*400031. Proveedores de billetaje de pago directo..*

*400032. Proveedores de títulos de viaje codificados.*

*400033. Proveedores de títulos de viaje no codificados.*

*400039. Proveedores de otro billetaje.*

*40004. Proveedores de otros aprovisionamientos.*

*400041. Proveedores de uniformes del personal.*

*400042. Proveedores de material de limpieza.*

*400043. Proveedores de materiales diversos.*

*400048. Proveedores de material de oficina.*

*400049. Proveedores de otro material almacenable de consumo.*

*40007. Deudas por servicios prestados por otras empresas*[24].

[24] Deudas con otras empresas a las que se encarga, por causas especiales, la prestación de servicios que constituyen parte de la actividad y de la oferta propia de la empresa. Estas cuentas se abonarán con cargo a las cuentas de desarrollo de la cuenta 607. Servicios prestados

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

4004. Proveedores (moneda extranjera).

***40042. Proveedores de aprovisionamientos, moneda extranjera.***

***400421. Proveedores de combustibles y lubricantes, moneda extranjera.***

***400422. Proveedores de repuestos, moneda extranjera.***

***400423. Proveedores de neumáticos y cámaras, moneda extranjera.***

***40043. Proveedores de billetaje.***

***400431. Proveedores de billetaje de pago directo, moneda extranjera.***

***400432. Proveedores de títulos de viaje codificados, moneda extranjera.***

***400433. Proveedores de títulos de viaje no codificados, moneda extranjera.***

***400434. Proveedores de otro billetaje, moneda extranjera.***

***40044. Proveedores de otros aprovisionamientos, moneda extranjera.***

***400441. Proveedores de uniformes del personal, moneda extranjera.***

***400442. Proveedores de material de limpieza, moneda extranjera.***

***400443. Proveedores de materiales diversos, moneda extranjera.***

***400448. Proveedores de material de oficina, moneda extranjera.***

***400449. Proveedores de otro material almacenable de consumo, moneda extranjera.***

***4008. Proveedores, efectos comerciales girados pendientes de aceptación[25]***

---

por otras empresas, y se cargarán, utilizando como contrapartida las cuentas específicas habilitadas, por causas similares al resto de las cuentas personales de proveedores.

[25] Deudas con proveedores formalizadas en efectos de giro aún no aceptados por la empresa.
Se abonan con cargo a las cuentas que procedan de las que se desarrolla la 4000. Proveedores (euros), o en su caso, ampliando el desglose que hemos presentado, con cargo a las cuentas de proveedores moneda extranjera. Se cargan, cuando se produzca la aceptación de los

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*40082. Proveedores de aprovisionamientos, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.*

*400821. Proveedores de combustibles y lubricantes, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.*

*400822. Proveedores de repuestos, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.*

*400823. Proveedores de neumáticos y cámaras, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.*

*40083. Proveedores de billetaje, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.*

*40084. Proveedores de otros aprovisionamientos, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.*

*40087. Deudas por servicios prestados por otras empresas, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.*

4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

*40092. Proveedores de aprovisionamientos, facturas pendientes de recibir o de formalizar.*

*400921. Proveedores de combustibles y lubricantes, facturas pendientes de recibir o de formalizar.*

*400922. Proveedores de repuestos, facturas pendientes de recibir o de formalizar.*

*400923. Proveedores de neumáticos y cámaras, facturas pendientes de recibir o de formalizar.*

*40093. Proveedores de billetaje, facturas pendientes de recibir o de formalizar.*

*40094. Proveedores de otros aprovisionamientos, facturas pendientes de recibir o de formalizar.*

*40097. Deudas por servicios prestados por otras empresas, facturas pendientes de recibir o de formalizar.*

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

*4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar pendientes de vencimiento.*

---

efectos, con abono a la cuenta 4010. Proveedores, efectos comerciales a pagar pendientes de vencimiento, susceptible de un mayor desglose.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***4011. Proveedores, efectos comerciales impagados.***

402. Proveedores, empresas del grupo.

4020. Proveedores, empresas del grupo (euros).

4021. Efectos comerciales a pagar, empresas del grupo.

4024. Proveedores, empresas del grupo (moneda extranjera).

4026. Envases y embalajes a devolver a proveedores, empresas del grupo.

4029. Proveedores, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

403. Proveedores, empresas asociadas.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

407. Anticipos a proveedores.

***4072. Anticipos a proveedores por aprovisionamientos.***

***40721. Anticipos a proveedores por combustibles y lubricantes.***

***407210. Anticipos a proveedores por combustible.***

***4072101. Anticipos a proveedores por gasoleo.***

***4072102. Anticipos a proveedores por gasolina.***

***4072103. Anticipos a proveedores por hidrógeno.***

***4072109. Anticipos a proveedores por otros combustibles almacenables.***

***407211. Anticipos a proveedores por lubricantes.***

***4072111. Anticipos a proveedores por aceites.***

***4072112. Anticipos a proveedores por grasas.***

***4072119. Anticipos a proveedores por otros lubricantes.***

***40722. Anticipos a proveedores por repuestos.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*407221. Anticipos a proveedores por repuestos guaguas.*

*407222. Anticipos a proveedores por repuestos equipos de a bordo.*

*407223. Anticipos a proveedores por repuestos rótulos electrónicos.*

*407224. Anticipos a proveedores por repuestos vehículos auxiliares.*

*407229. Anticipos a proveedores por otros repuestos.*

*40723. Anticipos a proveedores por neumáticos y cámaras.*

*407231. Anticipos a proveedores por neumáticos nuevos.*

*407232. Anticipos a proveedores por neumáticos recauchutados.*

*407233. Anticipos a proveedores por cámaras.*

*4073. Anticipos a proveedores por billetaje.*

*40731. Anticipos a proveedores por billetaje de pago directo..*

*40732. Anticipos a proveedores por títulos de viaje codificados.*

*40733. Anticipos a proveedores por títulos de viaje no codificados.*

*40739. Anticipos a proveedores por otro billetaje.*

*4074. Anticipos a proveedores por otros aprovisionamientos.*

*40741. Anticipos a proveedores por uniformes del personal.*

*40742. Anticipos a proveedores por material de limpieza.*

*40743. Anticipos a proveedores por materiales diversos.*

*40748. Anticipos a proveedores por material de oficina.*

*40749. Anticipos a proveedores por otro material almacenable de consumo.*

*4077. Anticipos de deudas por servicios prestados por otras empresas.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

41. ACREEDORES VARIOS.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.

4100. Acreedores por prestaciones de servicios (euros).

***41000. Agentes intermediarios acreedores[26].***

***410001. Otras empresas de transporte acreedoras por venta de títulos de viaje.***

***410002. Establecimientos comerciales acreedores por venta de títulos de viaje.***

***410003. Entidades bancarias acreedoras por venta de títulos de viaje.***

***410004. Consorcio de Transportes acreedor.***

***410009. Otros agentes intermediarios acreedores.***

***41001. Acreedores por arrendamientos.***

***410011. Acreedores por arrendamiento de locales.***

***410012. Acreedores por arrendamientos de andenes de estaciones.***

***410013. Acreedores por arrendamiento de guaguas.***

***410014. Acreedores por arrendamiento de vehículos auxiliares.***

***410015. Acreedores por arrendamiento de maquinaria.***

***410019. Otros acreedores por arrendamientos.***

***41002. Acreedores por reparaciones y conservación.***

***41003. Acreedores por servicios profesionales independientes.***

***41004. Acreedores por transportes.***

---

[26] Deudas con establecimientos comerciales y similares, por las comisiones que la empresa les otorga como contrapartida a la actividad de intermediación que realizan en la venta de títulos de viaje a los usuarios del transporte.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***41005. Acreedores por primas de seguros.***

***41007. Acreedores por publicidad y propaganda.***

***41008. Acreedores por suministros.***

***41009. Otros acreedores por prestaciones de servicios.***

4104. Acreedores por prestaciones de servicios (moneda extranjera).

4109. Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.

419. Acreedores por operaciones en común.

***42. PROVEEDORES Y OTROS ACREEDORES POR OPERACIONES DE TRÁFICO A LARGO PLAZO.***

***420. Proveedores a largo plazo.***

***4200. Proveedores a largo plazo (euros).***

***4204. Proveedores a largo plazo (moneda extranjera).***

***4208. Proveedores a largo plazo, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.***

***4209. Proveedores a largo plazo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.***

***421. Proveedores a largo plazo, efectos comerciales a pagar.***

***422. Proveedores a largo plazo, empresas del grupo.***

***4220. Proveedores a largo plazo, empresas del grupo (euros).***

***4221. Efectos comerciales a pagar a largo plazo, empresas del grupo.***

***4224. Proveedores a largo plazo, empresas del grupo (moneda extranjera).***

***4229. Proveedores a largo plazo, empresas del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.***

***423. Proveedores a largo plazo, empresas asociadas.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***428. Acreedores varios a largo plazo.***

***4280. Acreedores a largo plazo por prestaciones de servicios.***

***4281. Acreedores a largo plazo, efectos comerciales a pagar.***

***4289. Acreedores a largo plazo por operaciones en común.***

43. CLIENTES[27]

430. Clientes.

4300. Clientes (euros).

4304. Clientes (moneda extranjera).

***4308. Clientes, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.***

4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

4310. Efectos comerciales en cartera.

4311. Efectos comerciales descontados.

4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.

4315. Efectos comerciales impagados.

432. Clientes, empresas del grupo.

4320. Clientes, empresas del grupo (euros).

4321. Efectos comerciales a cobrar, empresas del grupo.

[27] Créditos, documentados en cuentas personales o efectos comerciales activos, frente a compradores de los servicios ofertados. No obstante, la utilización de cuentas de clientes en las empresas del sector del transporte de viajeros por carretera, es muy reducida ya que los usuarios abonan los servicios por anticipado o en el momento de su utilización.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

4324. Clientes empresas del grupo (moneda extranjera).

4329. Clientes, empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar.

433. Clientes, empresas asociadas.

435. Clientes de dudoso cobro.

437. Anticipos de clientes[28].

***4371. Anticipos de clientes por compra de billetes de n viajes y duración limitada.***

***4372. Anticipos de clientes por compra de billetes de n viajes y duración ilimitada.***

***4373. Anticipos de clientes por compra de billetes de viajes limitados y duración limitada.***

***4374. Anticipos de clientes por compra de billetes de viajes ilimitados y duración ilimitada.***

***4379. Anticipos de clientespor compra de otros títulos de viaje.***

44. DEUDORES VARIOS.

440. Deudores.

4400. Deudores (euros).

***44000. Agentes intermediarios deudores[29].***

***440001. Otras empresas de transporte deudoras por venta de títulos de viaje.***

***440002. Establecimientos comerciales deudores por venta de títulos de viaje.***

---

[28] Cantidades entregadas por el cliente en el momento de la adquisición de los correspondientes títulos de viaje. La posesión del título otorga al mismo el derecho a utilizar el servicio de transporte en las condiciones previamente estipuladas.

[29] Derechos sobre establecimientos comerciales y similares, por los títulos de viaje que la empresa entrega para su posterior venta al cliente. Se recoge igualmente el producto de las liquidaciones interempresas o entre el consorcio y la empresa por las ventas de dicho billetaje.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***440003. Entidades bancarias deudoras por venta de títulos de viaje.***

***440004. Consorcio de Transportes deudor.***

***44001. Deudores por arrendamientos.***

***440011. Deudores por arrendamiento de locales.***

***440012. Deudores por arrendamientos de andenes de estaciones.***

***440019. Otros deudores por arrendamientos.***

***44002. Deudores por publicidad.***

***44009. Otros deudores.***

4404. Deudores (moneda extranjera).

4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.

4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.

4411. Deudores, efectos comerciales descontados.

4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.

4415. Deudores, efectos comerciales impagados.

445. Deudores de dudoso cobro.

***4450. Deudores porpublicidad de dudoso cobro.***

***4451. Deudores por arrendamientos de dudoso cobro.***

***4459. Otros deudores de dudoso cobro.***

449. Deudores por operaciones en común.

## *45. CLIENTES Y OTROS DEUDORES POR OPERACIONES DE TRÁFICO A LARGO PLAZO.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*450. Clientes a largo plazo.*

*4500. Clientes a largo plazo (euros).*

*4504. Clientes a largo plazo (moneda extranjera).*

*4508. Clientes a largo plazo, efectos comerciales girados pendientes de aceptación.*

*4509. Clientes a largo plazo, facturas pendientes de formalizar.*

*451. Clientes a largo plazo, efectos comerciales a cobrar.*

*4510. Efectos comerciales a largo plazo en cartera.*

*4511. Efectos comerciales a largo plazo descontados.*

*452. Clientes a largo plazo, empresas del grupo.*

*4520. Clientes a largo plazo, empresas del grupo (euros).*

*4521. Efectos comerciales a cobrar a largo plazo, empresas del grupo.*

*4524. Clientes a largo plazo empresas del grupo (moneda extranjera).*

*4529. Clientes a largo plazo, empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar.*

*453. Clientes a largo plazo, empresas asociadas.*

*455. Clientes a largo plazo de dudoso cobro.*

*457. Anticipos a largo plazo de clientes.*

*458. Deudores varios a largo plazo.*

*4580. Deudores a largo plazo.*

*4581. Deudores a largo plazo, efectos comerciales a cobrar.*

*4585. Deudores a largo plazo de dudoso cobro.*

*4589. Deudores a largo plazo por operaciones en común.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

46. PERSONAL.

460. Anticipos de remuneraciones.

***4600. Anticipos de sueldos y salarios.***

***4601. Anticipos de indemnizaciones.***

***461. Ingresos de recaudación en poder de trabajadores[30].***

***462. Anticipos para gastos a justificar.***

465. Remuneraciones pendientes de pago.

***4650. Sueldos y salarios pendientes de pago.***

***46500. Percepciones salariales mensuales pendientes de pago.***

***46503. Pagas extraordinarias pendientes de pago.***

***46504. Vacaciones pendientes de pago.***

***46505. Bolsa de vacaciones pendiente de pago.***

***4651. Indemnizaciones pendientes de pago.***

***46510. Indemnizaciones por despido pendientes de pago.***

***46511. Indemnizaciones por jubilaciones anticipadas pendientes de pago.***

***46512. Indemnizaciones por traslado pendientes de pago.***

***46513. Indemnizaciones por suspensión de contrato pendientes de pago.***

***46514. Indemnizaciones por lesiones pendientes de pago.***

***46519. Otras indemnizaciones pendientes de pago.***

***4652. Atrasos convenios pendientes de pago.***

***466. Devoluciones pendientes a trabajadores[31].***

---

30 Ingresos por recaudación pendientes de entrega a la empresa por los conductores/vendedores.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*467. Retenciones al personal por orden judicial.*

*468. Retenciones al personal por cuotas sindicales.*

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.

**4707. Hacienda Pública, deudor por IGIC.**

4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas.

***47080. Administración Central, deudor por subvenciones concedidas.***

***47081. Otras administraciones públicas, deudoras por subvenciones concedidas.***

***470811. Administración Autonómica, deudor por subvenciones concedidas.***

***470812. Administración Provincial o Insular, deudora por subvenciones concedidas.***

***470813. Administración Municipal, deudora por subvenciones concedidas.***

***47082. Unión Europea, deudora por subvenciones concedidas.***

***47083. Otros estados extranjeros, deudores por subvenciones concedidas.***

4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.

472. Hacienda Pública, Impuestos sobre el Valor Añadido soportado.

**4720. IVA soportado.**

**4727. IGIC soportado.**

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

[31] Exceso de dinero ingresado a la empresa por los conductores/vendedores en el momento de efectuar la liquidación diaria de recaudación.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***4730. Hacienda Pública, pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.***

***4731. Hacienda pública, pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.***

***4732. Hacienda Pública, retenciones e ingresos a cuenta en sociedades transparentes.***

***4733. Hacienda Pública, retenciones soportadas.***

474. Impuesto sobre beneficios anticipados y compensación de pérdidas.

4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.

**4741. Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo.**

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio....

**4746. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ... a largo plazo.**

**4748. Impuesto sobre beneficios anticipado por operaciones "intra-grupo".**

**4749. Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio ...**

475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.

4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.

4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

***47510. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas por rendimientos del trabajo.***

***47511. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas por rendimientos del capital mobiliario.***

***47512. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas por rendimientos de actividades profesionales.***

***47513. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas por premios.***

***47519. Hacienda Pública, acreedor por otras retenciones practicadas.***

4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades.

***4753. Hacienda Pública, acreedor por intereses de demora.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*4754. Hacienda Pública acreedor por multas y sanciones.*

**4757. Hacienda Pública, acreedor por IGIC.**

4758. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar.

*47580. Administración Central, acreedor por subvenciones a reintegrar.*

*475801. Administración Central, acreedor por subvenciones para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente a reintegrar.*

*475802. Administración Central, acreedor por subvenciones derivadas de contratos programas a reintegrar.*

*475809. Administración Central, acreedor por otras subvenciones a reintegrar*

*47581. Otras administraciones públicas, acreedoras por subvenciones a reintegrar.*

*475811. Administración Autonómica, acreedor por subvenciones a reintegrar.*

*4758111. Administración Autonómica, acreedor por subvenciones para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente a reintegrar.*

*4758112. Administración Autonómica, acreedor por subvenciones derivadas de contratos programas a reintegrar.*

*4758119. Administración Autonómica, acreedor por otras subvenciones a reintegrar*

*475812. Administración Provincial o Insular, acreedor por subvenciones a reintegrar.*

*4758121. Administración Provincial o Insular, acreedor por subvenciones para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente a reintegrar.*

*4758122. Administración Provincial o Insular, acreedor por subvenciones derivadas de contratos programas a reintegrar.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*4758129. Administración Provincial oInsular, acreedor por otras subvenciones a reintegrar*

*475813. Administración Municipal, acreedor por subvenciones a reintegrar.*

*4758131. Administración Municipal, acreedor por subvenciones para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente a reintegrar.*

*4758132. Administración Municipal, acreedor por subvenciones derivadas de contratos programas a reintegrar.*

*4758139. Administración Municipal, acreedor por otras subvenciones a reintegrar*

*47582. Unión Europea, acreedora por subvenciones a reintegrar.*

*47583. Otros estados extranjeros, acreedores por subvenciones a reintegrar.*

*4759. Hacienda Pública, acreedor por otros tributos.*

*47590. Administración Central, acreedor por otros tributos.*

*47591. Otras administraciones públicas, acreedoras por otros tributos.*

*475911. Administración Autonómica, acreedor por otros tributos.*

*475912. Administración Provincial o Insular, acreedor por otros tributos.*

*475913. Administración Municipal, acreedor por otros tributos.*

*47592. Unión Europea, acreedora por otros tributos.*

*47593. Otros estados extranjeros, acreedores por otros tributos.*

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

*4760. Organismos de la Seguridad Social, acreedores por cuotas a cargo de la empresa.*

*4761. Organismos de la Seguridad Social, acreedores por cuotas a cargo de los trabajadores retenidas.*

**477. Hacienda Pública, *Impuestos sobre el Valor Añadido* repercutido.**

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

**4770. IVA repercutido.**

**4777. IGIC repercutido.**

479. Impuesto sobre beneficios diferido.

***4790. Impuesto sobre beneficios diferido.***

**4791. Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo.**

**4798. Impuesto sobre beneficios diferido por operaciones "intra-grupo".**

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

480. Gastos anticipados.

485. Ingresos anticipados.

49. PROVISIONES POR OPERACIONES DE TRÁFICO.

***490. Provisión para insolvencias de tráfico a corto plazo.***

***4900. Provisión para insolvencias de clientes.***

***4901. Provisión para insolvencias de deudores.***

***491. Provisión para insolvencias de tráfico a largo plazo.***

***4910. Provisión para insolvencias de clientes a largo plazo.***

***4911. Provisión para insolvencias de deudores varios a largo plazo.***

***492. Provisión para insolvencias de tráfico a corto plazo de empresas del grupo.***

***493. Provisión para insolvencias de tráfico a largo plazo de empresas del grupo.***

***494. Provisión para insolvencias de tráfico a corto plazo de empresas asociadas.***

***495. Provisión para insolvencias de tráfico a largo plazo de empresas asociadas.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

499. Provisión para otras operaciones de tráfico[32].

[32] Provisiones para la cobertura de los gastos estimados que se puedan ocasionar como consecuencia de reclamaciones correspondientes a prestaciones de servicios ya realizadas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## GRUPO 5

## CUENTAS FINANCIERAS

50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO.
- 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
- 501. Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo.
- 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
- 506. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
- 509. Valores negociables amortizados.
  - 5090. Obligaciones y bonos amortizados.
  - 5091. Obligaciones y bonos convertibles amortizados.
  - 5095. Otros valores negociables amortizados.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.
- 510. Deudas a corto plazo con empresas del grupo.
  - 5100. Préstamos a corto plazo de empresas del grupo.
  - **5108. Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.**
  - 5109. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.
- 511. Deudas a corto plazo con empresas asociadas.
- 512. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

5120. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito del grupo.
5128. Deudas por efectos descontados en entidades de crédito del grupo.
5129. Otras deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.

513. Deudas a corto plazo con entidades de crédito asociadas.
514. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.
515. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.
516. Intereses a corto plazo de deudas con empresas del grupo.
517. Intereses a corto plazo de deudas con empresas asociadas.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
***5202. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.***
5208. Deudas por efectos descontados.
***5209. Otras deudas con entidades de crédito.***

521. Deudas a corto plazo.
523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
***5231. Proveedores de inmovilizado inmaterial a corto plazo.***
***5232. Proveedores de inmovilizado material a corto plazo.***
***52320. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de terrenos y bienes naturales.***
***52321. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de construcciones.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***52322. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de instalaciones técnicas.***

***52323. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de maquinaria.***

***52324. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de utillaje.***

***52325. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de otras instalaciones.***

***52326. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de mobiliario.***

***52327. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de equipos para procesos de información.***

***52328. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de elementos de transporte.***

***52329. Proveedores de inmovilizado a corto plazo por adquisición de otro inmovilizado material.***

524. Efectos a pagar a corto plazo.

***5242. Efectos a pagar a corto plazo por contratos de arrendamiento financiero.***

***5249. Otros efectos a pagar a corto plazo.***

525. Dividendo activo a pagar.

526. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.

527. Intereses a corto plazo de deudas.

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS.

530. Participaciones a corto plazo en empresas del grupo.

531. Participaciones a cono plazo en empresas asociadas.

532. Valores de renta fija a corto plazo de empresas del grupo.

533. Valores de renta fija a corto plazo de empresas asociadas.

534. Créditos a corto plazo a empresas del grupo.

**5348. Créditos a corto plazo a empresas del grupo por efecto impositivo.**

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

535. Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
536. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.
    5360. Intereses a corto plazo de valores de renta fija de empresas del grupo.
    5361. Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
537. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.
538. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas del grupo.
539. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas asociadas.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.
540. Inversiones financieras temporales en capital.
    5400. Inversiones financieras temporales en acciones con cotización en un mercado secundario organizado.
    5401. Inversiones financieras temporales en acciones sin cotización en un mercado secundario organizado.
    5409. Otras inversiones financieras temporales en capital.
541. Valores de renta fija a corto plazo.
    **5418. Participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario a corto plazo.**
542. Créditos a corto plazo.
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
544. Créditos a corto plazo al personal.
545. Dividendo a cobrar.
546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.
547. Intereses a corto plazo de créditos.
548. Imposiciones a corto plazo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.

550. Titular de la explotación.

551. Cuenta corriente con empresas del grupo.

552. Cuenta corriente con empresas asociadas.

553. Cuenta corriente con socios y administradores.

555. Partidas pendientes de aplicación.

556. Desembolsos exigidos sobre acciones.

5560. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas del grupo.

5561. Desembolsos exigidos sobre acciones de empresas asociadas.

5562. Desembolsos exigidos sobre acciones de otras empresas.

557. Dividendo activo a cuenta.

558. Accionistas por desembolsos exigidos.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.

***5602. Fianzas recibidas a corto plazo de empresas.***

***5603. Fianzas recibidas a corto plazo de arrendatarios.***

***5609. Otras fianzas recibidas a corto plazo.***

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

565. Fianzas constituidas a corto plazo.



© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

57. TESORERÍA.

570. Caja, euros[33].

***5700. Caja general.***

***5701. Caja en puntos de venta.***

***5702. Caja en máquinas de cambio.***

571. Caja, moneda extranjera.

572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.

573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.

574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.

575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.

***576. Cheques a cobrar.***

***577. Ingresos en empresa de seguridad[34].***

58. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

580. Intereses pagados por anticipado.

585. Intereses cobrados por anticipado.

59. *PROVISIONES FINANCIERAS.*

---

[33] Disponibilidades de medios líquidos en la caja central así como en los distintos puntos de venta y de servicio de la empresa.

[34] Dinero en poder de la empresa responsable del transporte de fondos, pendiente de ingresar en las cuentas corrientes bancarias de la empresa.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

593. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.
594. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.
595. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.
596. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.
597. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo.
598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.



© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# GRUPO 6

## COMPRAS Y GASTOS[35]

60. COMPRAS

602. Compras de productos de consumo.

***6021. Compras de combustibles y lubricantes.***

***60210. Compras de combustible.***

***602101. Compras de gasóleo.***

***602102. Compras de gasolina.***

***602103. Compras de hidrógeno.***

***602109. Compras de otros combustibles almacenables.***

***60211. Compras de lubricantes.***

***602111. Compras de aceites.***

***602112. Compras de grasas.***

***602119. Compras de otros lubricantes.***

---

[35] Gastos por aprovisionamientos de productos de consumo necesarios para el desarrollo de la actividad de la empresa así como los títulos de viaje destinados a la venta. Comprende también otros gastos de la empresa, incluidos los derivados de las adquisiciones de servicios, las variaciones de existencias adquiridas y las pérdidas extraordinarias del ejercicio.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*60221. Compras de repuestos guaguas.*

*602210. Compras de repuestos motor.*

*602211. Compras de repuestos electricidad.*

*602212. Compras de repuestos ejes transmisión y dirección.*

*602213. Compras de repuestos caja velocidades.*

*602214. Compras de repuestos inyección.*

*602215. Compras de repuestos frenos.*

*602216. Compras de repuestos suspensión.*

*602217. Compras de repuestos sistema neumático.*

*602219. Compras de otros repuestos guaguas.*

*6022191. Compras de repuestos refrigeración.*

*6022192. Compras de repuestos escape.*

*6022193. Compras de repuestos sistema engrase.*

*6022194. Compras de repuestos tacógrafos.*

*6022199. Compras de otros repuestos.*

*60222. Compras de repuestos equipos de a bordo.*

*602221. Compras de repuestos máquinas canceladoras.*

*602222. Compras de repuestos máquinas expendedoras.*

*602223. Compras de repuestos equipo sistemas de ayuda a la explotación.*

*602224. Compras de repuestos emisoras.*

*60223. Compras de repuestos rótulos electrónicos.*

*60224. Compras de repuestos vehículos auxiliares.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*60224. Compras de repuestos vehículos auxiliares.*

*602241. Compras de repuestos vehículos auxiliares de inspección y control.*

*602242. Compras de repuestos vehículos auxiliares para reparaciones.*

*602249. Compras de otros repuestos vehículos auxiliares.*

*60229. Compras de otros repuestos*

*6023. Compras de neumáticos y cámaras.*

*60231. Compras de neumáticos nuevos.*

*60232. Compra de neumáticos reesculturados.*

*60233. Compras de neumáticos recauchutados*

*60234. Compra de neumáticos recauchutados reesculturados.*

*60235. Compras de cámaras.*

*603. Compra de billetaje.*

*6031. Compras de billetaje de pago directo*

*6032. Compras de títulos de viaje codificados.*

*60321. Compras de billetes de n viajes y duración limitada.*

*60322. Compras de billetes de n viajes y duración ilimitada.*

*60323. Compras de billetes de viajes limitados y duración limitada.*

*60324. Compras de billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*60329. Compras de otros títulos de viaje codificados.*

*6033. Compras de títulos de viaje no codificados.*

*60331. Compras de billetes de n viajes y duración limitada.*

*60332. Compras de billetes de n viajes y duración ilimitada.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*60334. Compras de billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*60339. Compras de otros títulos de viaje codificados.*

*6039. Compras de otro billetaje.*

*604. Compra de otros aprovisionamientos.*

*6041. Compras de uniformes del personal.*

*60410. Compras de uniformes de conductores.*

*60411. Compras de uniformes de personal de taller.*

*60412. Compras de uniformes de personal de almacén.*

*60413. Compras de uniformes de personal del área comercial y marketing.*

*60414. Compras de uniformes de personal de dirección-administración.*

*60415. Compras de uniformes de personal de servicio médico.*

*60416. Compras de uniformes de otro personal de oficinas.*

*60417. Compras de uniformes de personal de limpieza.*

*60419. Compras de otros uniformes del personal.*

*6042. Compras de material de limpieza*[36].

*6043. Compras de materiales diversos.*

*60431. Compras de artículos varios de publicidad y propaganda.*

*60432. Compras de papelería y material de escritorio*[37].

*60433. Compras de medicamentos y utensilios sanitarios de consumo*[38].

---

36 Productos para la limpieza de las dependencias.

37 Artículos de escritorio para los despachos del personal.

38 Medicamentos y otros utensilios sanitarios de consumos almacenados por el Servicio Médico de la empresa.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*60434. Compras de otro material diverso.*

*6048. Compras de material de oficina.*

*6049. Compras de otros materiales almacenables de consumo.*

607. Trabajos realizados por otras empresas.

*6070. Servicios encargados a otras empresas por servicios especiales.*

*6071. Servicios encargados a otras empresas por sobrecontratación.*

*6079. Otros trabajos realizados por otras empresas.*

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

*6082. Devoluciones de compras de aprovisionamientos.*

*60821. Devoluciones de compras de combustibles y lubricantes.*

*608210. Devoluciones de compras de combustible.*

*6082101. Devoluciones de compras de gasoleo.*

*6082102. Devoluciones de compras de gasolina.*

*6082103. Devoluciones de compras de hidrógeno.*

*6082109. Devoluciones de compras de otros combustibles almacenables.*

*608211. Devoluciones de compras de lubricantes.*

*6082111. Devoluciones de compras de aceites.*

*6082112. Devoluciones de compras de grasas.*

*6082119. Devoluciones de compras de otros lubricantes.*

*60822. Devoluciones de compras de repuestos.*

*608221. Devoluciones de compras de repuestos de guaguas.*

---

[38] Medicamentos y otros utensilios sanitarios de consumos almacenados por el Servicio Médico de la empresa.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6082211. Devoluciones de compras de repuestos electricidad.*

*6082212. Devoluciones de compras de repuestos ejes transmisión y dirección.*

*6082213. Devoluciones de compras de repuestos caja velocidades.*

*6082214. Devoluciones de compras de repuestos inyección.*

*6082215. Devoluciones de compras de repuestos frenos.*

*6082216. Devoluciones de compras de repuestos suspensión.*

*6082217. Devoluciones de compras de repuestos sistema neumático.*

*6082219. Devoluciones de compras de otros repuestos guaguas*

*60822191. Devoluciones de compras de repuestos refrigeración.*

*60822192. Devoluciones de compras de repuestos escape.*

*60822193. Devoluciones de compras de repuestos sistema engrase.*

*60822194. Devoluciones de compras de repuestos tacógrafos.*

*60822199. Devoluciones de compras de otros repuestos.*

*608222. Devoluciones de compras de repuestos equipos de a bordo.*

*6082221. Devoluciones de compras de repuestos canceladoras.*

*6082222. Devoluciones de compras de repuestos máquinas expendedoras.*

*6082223. Devoluciones de compras de repuestos equipo sistemas de ayuda a la explotación.*

*6082224. Devoluciones de compras de repuestos emisoras.*

*608223. Devoluciones de compras de repuestos rótulos electrónicos.*

*608224. Devoluciones de compras de repuestos vehículos auxiliares.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6082241. Devoluciones de compras de repuestos vehículos auxiliares de inspección y control.*

*6082242. Devoluciones de compras de repuestos vehículos auxiliares para reparaciones.*

*6082249. Devoluciones de compras de otros repuestos vehículos auxiliares.*

*608229. Devoluciones de compras de otros repuestos.*

*60823. Devoluciones de compras de neumáticos y cámaras.*

*608231. Devoluciones de compras de neumáticos nuevos.*

*608232. Devoluciones de compras de neumáticos recauchutados.*

*608233. Devoluciones de compras de cámaras.*

*6083. Devoluciones de compra de billetaje.*

*60831. Devoluciones de compras de billetaje de pago directo*

*60832. Devoluciones de compras de títulos de viaje codificados.*

*608321. Devoluciones de compras de billetes de n viajes y duración limitada.*

*608322. Devoluciones de compras de billetes de n viajes y duración ilimitada.*

*608323. Devoluciones de compras de billetes de viajes limitados y duración limitada.*

*608324. Devoluciones de compras de billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*608329. Devoluciones de compras de otros títulos de viaje codificados.*

*60833. Devoluciones de compras de títulos de viaje no codificados.*

*608331. Devoluciones de compras de billetes de n viajes y duración limitada.*

*608332. Devoluciones de compras de billetes de n viajes y duración ilimitada.*

*608333. Devoluciones de compras de billetes de viajes limitados y duración limitada.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*608334. Devoluciones de compras de billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*608339. Devoluciones de compras de otros títulos de viaje codificados.*

*60839. Devoluciones de compras de otro billetaje.*

*6084. Devoluciones de compra de otros aprovisionamientos.*

*60841. Devoluciones de compras de uniformes del personal.*

*608410. Devoluciones de compras de uniformes de conductores.*

*608411. Devoluciones de compras de uniformes de personal de taller.*

*608412. Devoluciones de compras de uniformes de personal de almacén.*

*608413. Devoluciones de compras de uniformes de personal del área comercial y marketing.*

*608414. Devoluciones de compras de uniformes de personal de dirección-administración.*

*608415. Devoluciones de compras de uniformes de personal de servicio médico.*

*608416. Devoluciones de compras de uniformes de otro personal de oficinas.*

*608417. Devoluciones de compras de uniformes de personal de limpieza.*

*608419. Devoluciones de compras de otros uniformes del personal.*

*60842. Devoluciones de compras de material de limpieza.*

*60843. Devoluciones de compras de materiales diversos.*

*608431. Devoluciones de compras de artículos varios de publicidad y propaganda.*

*608432. Devoluciones de compras de papelería y material de escritorio.*

*608433. Devoluciones de compras de medicamentos y utensilios sanitarios de consumo.*

*608434. Devoluciones de compras de otro material diverso.*

*60848. Devoluciones de compras de material de oficina.*

*60849. Devoluciones de compras de otros materiales almacenables de consumo.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6087. Descuentos por reclamaciones en servicios prestados por otras empresas*[39].

609. Rappels por compras.

*6092. Rappels por compras de aprovisionamientos.*

*60921. Rappels por compras de combustibles y lubricantes.*

*609210. Rappels por compras de combustible.*

*6092101. Rappels por compras de gasoleo.*

*6092102. Rappels por compras de gasolina.*

*6092103. Rappels por compras de hidrógeno.*

*6092109. Rappels por compras de otros combustibles almacenables.*

*609211. Rappels por compras de lubricantes.*

*6092111. Rappels por compras de aceites.*

*6092112. Rappels por compras de grasas.*

*6092119. Rappels por compras de otros lubricantes.*

*60922. Rappels por compras de repuestos.*

*609221. Rappels por compras de repuestos de guaguas.*

*6092210. Rappels por compras de repuestos motor.*

*6092211. Rappels por compras de repuestos electricidad.*

*6092212. Rappels por compras de repuestos ejes transmisión y dirección.*

*6092213. Rappels por compras de repuestos caja velocidades.*

*6092214. Rappels por compras de repuestos inyección.*

[39] Se recogen los importes a pagar a los clientes como consecuencia de las posibles reclamaciones que puedan presentar ante deficiencias en el servicio encargado a otras empresas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6092215. Rappels por compras de repuestos frenos.*

*6092216. Rappels por compras de repuestos suspensión.*

*6092217. Rappels por compras de repuestos sistema neumático.*

*6092219. Rappels por compras de otros repuestos guaguas*

*60922191. Rappels por compras de repuestos refrigeración.*

*60922192. Rappels por compras de repuestos escape.*

*60922193. Rappels por compras de repuestos sistema engrase.*

*60922194. Rappels por compras de repuestos tacógrafos.*

*60922199. Rappels por compras de otros repuestos.*

*609222. Rappels por compras de repuestos equipos de a bordo.*

*6092221. Rappels por compras de repuestos máquinas canceladoras.*

*6092222. Rappels por compras de repuestos máquinas expendedoras.*

*6092223. Rappels por compras de repuestos equipo sistemas de ayuda a la explotación.*

*6092224. Rappels por compras de repuestos emisoras.*

*609223. Rappels por compras de repuestos rótulos electrónicos.*

*609224. Rappels por compras de repuestos vehículos auxiliares.*

*6092241. Rappels por compras de repuestos vehículos auxiliares de inspección y control.*

*6092242. Rappels por compras de repuestos vehículos auxiliares para reparaciones.*

*6092249. Rappels por compras de otros repuestos vehículos auxiliares.*

*609229. Rappels por compras de otros repuestos.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*60923. Rappels por compras de neumáticos y cámaras.*

*609231. Rappels por compras de neumáticos nuevos.*

*609232. Rappels por compras de neumáticos recauchutados.*

*609233. Rappels por compras de cámaras.*

*6093. Rappels por compra de billetaje.*

*60931. Rappels por compras de billetaje de pago directo*

*60932. Rappels por compras de títulos de viaje codificados.*

*609321. Rappels por compras de billetes de n viajes y duración limitada.*

*609322. Rappels por compras de billetes de n viajes y duración ilimitada.*

*609323. Rappels por compras de billetes de viajes limitados y duración limitada.*

*609324. Rappels por compras de billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*609329. Rappels por compras de otros títulos de viaje codificados.*

*60933. Rappels por compras de títulos de viaje no codificados.*

*609331. Rappels por compras de billetes de n viajes y duración limitada.*

*609332. Rappels por compras de billetes de n viajes y duración ilimitada.*

*609333. Rappels por compras de billetes de viajes limitados y duración limitada.*

*609334. Rappels por compras de billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*609339. Rappels por compras de otros títulos de viaje codificados.*

*60939. Rappels por compras de otro billetaje.*

*6094. Rappels por compra de otros aprovisionamientos.*

*60941. Rappels por compras de uniformes del personal.*

*609410. Rappels por compras de uniformes de conductores.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*609411. Rappels por compras de uniformes de personal de taller.*

*609412. Rappels por compras de uniformes de personal de almacén.*

*609413. Rappels por compras de uniformes de personal del área comercial y marketing.*

*609414. Rappels por compras de uniformes de personal de dirección-administración.*

*609415. Rappels por compras de uniformes de personal de servicio médico.*

*609416. Rappels por compras de uniformes de otro personal de oficinas.*

*609417. Rappels por compras de uniformes de personal de limpieza.*

*609419. Rappels por compras de otros uniformes del personal.*

*60942. Rappels por compras de material de limpieza.*

*60943. Rappels por compras de materiales diversos.*

*609431. Rappels por compras de artículos varios de publicidad y propaganda.*

*609432. Rappels por compras de papelería y material de escritorio.*

*609433. Rappels por compras de medicamentos y utensilios sanitarios de consumo.*

*609434. Rappels por compras de otro material diverso.*

*60948. Rappels por compras de material de oficina.*

*60949. Rappels por compras de otros materiales almacenables de consumo.*

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

*612. Variación de existencias de aprovisionamientos.*

*6121. Variación de existencias de combustibles y lubricantes.*

*61210. Variación de existencias de combustible.*

*612101. Variación de existencias de gasoleo.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*612102. Variación de existencias de gasolina.*

*612103. Variación de existencias de hidrógeno.*

*612109. Variación de existencias de otros combustibles almacenables.*

*61211. Variación de existencias de lubricantes.*

*612111. Variación de existencias de aceites.*

*612112. Variación de existencias de grasas.*

*612119. Variación de existencias de otros lubricantes.*

*6122. Variación de existencias de repuestos.*

*61221. Variación de existencias de repuestos de guaguas.*

*612210. Variación de existencias de repuestos motor.*

*612211. Variación de existencias de repuestos electricidad.*

*612212. Variación de existencias de repuestos ejes transmisión y dirección.*

*612213. Variación de existencias de repuestos caja velocidades.*

*612214. Variación de existencias de repuestos inyección.*

*612215. Variación de existencias de repuestos frenos.*

*612216. Variación de existencias de repuestos suspensión.*

*612217. Variación de existencias de repuestos sistema neumático.*

*612219. Variación de existencias de otros repuestos guaguas*

*6122191. Variación de existencias de repuestos refrigeración.*

*6122192. Variación de existencias de repuestos escape.*

*6122193. Variación de existencias de repuestos sistema engrase.*

*6122194. Variación de existencias de repuestos tacógrafos.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6122199. Variación de existencias de otros repuestos.*

*61222. Variación de existencias de repuestos equipos de a bordo.*

*612221. Variación de existencias de repuestos máquinas canceladoras.*

*612222. Variación de existencias de repuestos máquinas expendedoras.*

*612223. Variación de existencias de repuestos equipo sistemas de ayuda a la explotación.*

*612224. Variación de existencias de repuestos emisoras.*

*61223. Variación de existencias de repuestos rótulos electrónicos.*

*61224. Variación de existencias de repuestos vehículos auxiliares.*

*612241. Variación de existencias de repuestos vehículos auxiliares de inspección y control.*

*612242. Variación de existencias de repuestos vehículos auxiliares para reparaciones.*

*612249. Variación de existencias de otros repuestos vehículos auxiliares.*

*61229. Variación de existencias de otros repuestos.*

*6123. Variación de existencias de neumáticos y cámaras.*

*61231. Variación de existencias de neumáticos nuevos.*

*61232. Variación de existencias de neumáticos reesculturados.*

*61233. Variación de existencias de neumáticos recauchutados*

*61234. Variación de existencias de neumáticos recauchutados reesculturados.*

*61235. Variación de existencias de cámaras.*

*613. Variación de existencias de billetaje.*

*6131. Variación de existencias de billetaje de pago directo*

*6132. Variación de existencias de títulos de viaje codificados.*

*61321. Variación de existencias de billetes de n viajes y duración limitada.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*61322. Variación de existencias de billetes de n viajes y duración ilimitada.*

*61323. Variación de existencias de billetes de viajes limitados y duración limitada.*

*61324. Variación de existencias de billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*61329. Variación de existencias de otros títulos de viaje codificados.*

*6133. Variación de existencias de títulos de viaje no codificados.*

*61331. Variación de existencias de billetes de n viajes y duración limitada.*

*61332. Variación de existencias de billetes de n viajes y duración ilimitada.*

*61333. Variación de existencias de billetes de viajes limitados y duración limitada.*

*61334. Variación de existencias de billetes de viajes limitados y duración ilimitada.*

*61339. Variación de existencias de otros títulos de viaje codificados.*

*6139. Variación de existencias de otro billetaje.*

*614. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.*

*6141. Variación de existencias de uniformes del personal.*

*61410. Variación de existencias de uniformes de conductores.*

*61411. Variación de existencias de uniformes de personal de taller.*

*61412. Variación de existencias de uniformes de personal de almacén.*

*61413. Variación de existencias de uniformes de personal del área comercial y marketing.*

*61414. Variación de existencias de uniformes de personal de dirección-administración.*

*61415. Variación de existencias de uniformes de personal de servicio médico.*

*61416. Variación de existencias de uniformes de otro personal de oficinas.*

*61417. Variación de existencias de uniformes de personal de limpieza.*

*61419. Variación de existencias de otros uniformes del personal.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***6142. Variación de existencias de material de limpieza.***

***6143. Variación de existencias de materiales diversos.***

***61431. Variación de existencias de artículos varios de publicidad y propaganda.***

***61432. Variación de existencias de papelería y material de escritorio.***

***61433. Variación de existencias de medicamentos y utensilios sanitarios de consumo.***

***61434. Variación de existencias de otro material diverso.***

***6148. Variación de existencias de material de oficina.***

***6149. Variación de existencias de otros materiales almacenables de consumo.***

62. SERVICIOS EXTERIORES.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.

***6200. Proyectos de aplicaciones informáticas.***

***6209. Otros proyectos de investigación***

621. Arrendamientos y cánones.

***6210. Arrendamientos.***

***62100. Arrendamientos de locales.***

***62101. Arrendamientos de andenes de estaciones.***

***62103. Arrendamiento de guaguas.***

***62104. Arrendamiento de vehículos auxiliares.***

***62105. Arrendamiento de maquinaria.***

***62109. Otros arrendamientos.***

***6211. Cánones.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*62110. Cánones por radioemisoras.*

*62111. Cánones por aplicaciones informáticas.*

*62119. Otros cánones.*

622. Reparaciones y conservación.

*6220. Reparaciones realizadas por terceros.*

*62201. Reparaciones de guaguas.*

*622010. Reparaciones de carrocería.*

*6220101. Reparaciones de chapa.*

*6220102. Reparaciones de pintura.*

*622011. Reparaciones de electricidad.*

*622012. Reparaciones de motor.*

*622013. Reparaciones de sistema de refrigeración.*

*622014. Reparaciones de caja de velocidades.*

*622015. Reparaciones de sistema de embrague.*

*622016. Reparaciones puente trasero.*

*622017. Reparaciones sistema de inyección.*

*622018. Reparaciones sistema de frenos.*

*622019. Otras reparaciones de guaguas.*

*62202. Reparaciones de equipos de a bordo.*

*622021. Reparaciones máquinas canceladoras.*

*622202. Reparaciones máquinas expendedoras.*

*622203. Reparaciones equipos sistemas de ayuda a la explotación.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*622204. Reparaciones emisoras.*

*62203. Reparaciones rótulos electrónicos.*

*62204. Reparaciones de vehículos auxiliares*

*622041. Reparaciones de vehículos auxiliares de inspección y control.*

*622042. Reparaciones de vehículos auxiliares de reparaciones.*

*62205. Reparaciones del tren de lavado.*

*62206. Reparaciones maquinaria de taller.*

*62209. Otras reparaciones.*

*622091. Reparaciones de ascensores y montacargas.*

*622092. Reparaciones de equipos informáticos.*

*6220921. Reparaciones de hardware.*

*6220922. Reparaciones de software.*

*622093. Reparaciones de centralita e instalaciones telefónicas.*

*622094. Reparaciones de instalaciones contraincendios.*

*622095. Reparaciones de instalaciones de seguridad.*

*622099. Otras reparaciones.*

*6221. Conservación.*

*62211. Mantenimiento de guaguas.*

*622111. Contratos de mantenimiento de guaguas.*

*622112. Inspección técnica de vehículos.*

*62212. Mantenimiento de equipos de a bordo.*

*622121. Mantenimiento de máquinas canceladoras.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*622122. Mantenimiento de máquinas expendedoras.*

*622123. Mantenimiento de equipos de sistemas de ayuda a la explotación.*

*622124. Mantenimiento emisoras.*

*62213. Mantenimiento de rótulos electrónicos.*

*62214. Mantenimiento de vehículos auxiliares.*

*622141. Mantenimiento de vehículos auxiliares de inspección y control.*

*622142. Mantenimiento de vehículos auxiliares de reparaciones.*

*62215. Mantenimiento del tren de lavado.*

*62216. Mantenimiento de maquinaria de taller.*

*62217. Mantenimiento de equipos de telefonía.*

*62219. Otras labores de mantenimiento.*

*622191. Mantenimiento de ascensores y montacargas.*

*622192. Mantenimiento de equipo informático.*

*6221920. Mantenimiento de hardware.*

*6221921. Mantenimiento de software.*

*622193. Mantenimiento de centralita e instalaciones telefónicas.*

*622194. Mantenimiento de material contraincendios.*

*622195. Mantenimiento de instalaciones de seguridad.*

*622199. Otros contratos de mantenimiento.*

*6223. Limpieza*[40].

*62231. Limpieza de guaguas.*

[40] Importe de la externalización del servicio de limpieza, tanto de vehículos como de oficinas, garajes o talleres.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*62232. Limpieza de talleres.*

*62233. Limpieza de garajes.*

*62234. Limpieza de estaciones.*

*62235. Limpieza de oficinas.*

*62236. Limpieza de terminales.*

*62239. Otros servicios de limpieza.*

623. Servicios de profesionales independientes.

*6230. Comisiones a agentes intermediarios*[41].

*62301. Comisiones a otras empresas de transporte.*

*62302. Comisiones a establecimientos comerciales.*

*62303. Comisiones a entidades bancarias.*

*62304. Comisiones a Consorcio de Transporte.*

*62309. Comisiones a otros agentes intermediarios.*

*6231. Servicios de formación del personal.*

*6232. Servicios jurídicos.*

*6233. Servicios de notarios y registradores.*

*6234. Servicios de asesoría y gestoría.*

*6235. Servicios de auditoría.*

*6236. Servicios médicos.*

*6237. Servicios de informática.*

[41] Importe de las comisiones reconocidas por la empresa a otras empresas de transporte, establecimientos comerciales o consorcio de transporte por las actividades de intermediación en la venta de títulos de viaje.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6238. Servicios de diseño gráfico y comunicación.*

*6239. Otros servicios de profesionales independientes.*

624. Transportes.

625. Primas de seguros.

*6250. Seguro de edificios y locales.*

*62500. Seguro de robo en edificios y locales.*

*62501. Seguro de incendios en edificios y locales.*

*62502. Otros seguros de edificios y locales.*

*6252. Seguro de defensa y reclamación.*

*6253. Seguro obligatorio de viajeros.*

*6254. Seguro de vehículos.*

*62540. Seguro de guaguas.*

*625401. Seguros de responsabilidad civil obligatoria.*

*625402. Seguros de responsabilidad civil voluntaria.*

*625403. Seguro de robo.*

*625404. Seguro de incendio.*

*625405. Seguro rotura de lunas.*

*625406. Otros seguros de guaguas.*

*62541. Seguro de vehículos auxiliares.*

*625411. Seguros de responsabilidad civil obligatoria.*

*625412. Seguros de responsabilidad civil voluntaria.*

*625413. Seguro de robo.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*625414. Seguro de incendio.*

*625415. Seguro rotura de lunas.*

*625416. Otros seguros de vehículos auxiliares.*

*6255. Seguro colectivo de vida.*

*6256. Seguro de transporte de fondos.*

*6259. Seguros varios.*

626. Servicios bancarios y similares.

*6260. Comisión por gestión de cobro de efectos y asimilados.*

*6261. Comisión por cobro a través de tarjetas de crédito.*

*6262. Comisión por cambio de divisas.*

*6263. Comisión por cambio de cheques de viaje.*

*6264. Comisión por transferencias al personal.*

*6265. Comisión por otras transferencias.*

*6266. Comisión de apertura de préstamos y créditos.*

*6267. Comisión de estudios de préstamos y créditos.*

*6268. Comisión mantenimiento de cuentas bancarias.*

*6269. Otros gastos por servicios bancarios.*

627. Publicidad, promoción y relaciones públicas.

*6270. Publicidad.*

*62700. Publicidad en catálogos, folletos y guías.*

*62701. Folletos, diapositivas y fotos.*

*62702. Publicidad en radio.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*62703. Publicidad en prensa.*

*62704. Publicidad en televisión.*

*62709. Publicidad en otros medios y soportes.*

*6271. Promoción.*

*62710. Obsequios y regalos.*

*62711. Invitaciones de títulos de viaje a clientes.*

*62712. Otras labores promocionales.*

*6272. Relaciones públicas.*

*62720. Flores.*

*62721. Atenciones por quejas/reclamaciones.*

*62722. Invitaciones.*

*62723. Patrocinio de equipos deportivos.*

*62724. Realización de actividades culturales.*

*62725. Subvenciones y donativos.*

*62729. Otras actividades de relaciones públicas.*

628. Suministros.

*6280. Luz y fuerza.*

*6281. Agua.*

*6282. Gas.*

*6289. Otros suministros.*

629. Otros servicios.

*6290. Comunicaciones.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*62900. Teléfono.*

*629000. Teléfono de oficinas administrativas.*

*629001. Teléfono de talleres.*

*629002. Teléfono de terminales.*

*629003. Teléfono de estaciones.*

*629009. Otros gastos en teléfonos*

*62901. Líneas de fax.*

*629020. Fax de oficinas administrativas.*

*629021. Fax de talleres.*

*629022. Fax de terminales.*

*629023. Fax de estaciones.*

*629029. Otros gastos en fax.*

*62902. Télex y teletipos.*

*62903. Correo.*

*62904. Telégrafo.*

*62905. Mensajería.*

*6291. Material de oficina.*

*62910. Impresos.*

*62911. Material informático.*

*62912. Reprografía.*

*62913. Material de imprenta.*

*62919. Otro material de oficina.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***6292. Gastos de viaje del personal.***

***62920. Gastos de desplazamiento.***

***62921. Gastos de alojamiento.***

***62922. Gastos de manutención.***

***6293. Servicios de vigilancia y seguridad.***

***6294. Servicios de desinsectación y desinfección.***

***6299. Otros gastos diversos.***

***62990. Cuotas federación empresarial.***

***62991. Cuotas asociaciones.***

***62992. Revelado fotografías.***

***62993. Mantenimiento de paradas.***

***62994. Suscripciones.***

***62995. Revistas y prensa.***

***62996. Material de decoración y adornos.***

***62997. Medicamentos botiquín.***

***62999. Otros gastos.***

63. TRIBUTOS.

630. Impuesto sobre beneficios.

631. Otros tributos.

***6310. Impuestos sobre bienes inmuebles.***

***6311. Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*63111. Impuestos sobre guaguas.*

*63112. Impuestos sobre vehículos auxiliares.*

*6212. Tasa por vados.*

*6213. Tasa recogida de basura comercial.*

*6214. Impuesto sobre actividades económicas.*

*6215. Tasa por instalaciones publicitarias.*

*6219. Otros impuestos y tasas.*

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

6341. Ajustes negativos en IVA de circulante.

6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.

6343. Ajustes negativos en IGIC, de circulante.

6344. Ajustes negativos en IGIC, de inversión.

635. Impuesto sobre beneficios extranjero.

636. Devolución de impuestos.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

6391. Ajustes positivos en IVA de circulante.

6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

6393. Ajustes positivos en IGIC, de circulante.

6394. Ajustes positivos en IGIC, de inversión.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

64. GASTOS DE PERSONAL.

640. Sueldos y salarios.

6400. Salario base.

***64000. Salario base del personal del área de explotación.***

***640001. Salario base del personal de la sección de estadística.***

***640002. Salario base del personal de la sección de asignación del servicio.***

***640003. Salario base del personal de la sección de seguimiento del servicio.***

***640004. Salario base del personal de ejecución del servicio.***

***6400041. Salario base de conductores perceptores[42].***

***6400042. Salario base de conductores***

***6400043. Salario base de cobradores.***

***6400044. Salario base de inspectores.***

***6400045. Salario base de jefes de tráfico.***

***6400049. Salario base de otro personal de la sección de ejecución del servicio.***

***64001. Salario base del personal de talleres.***

***640010. Salario base del personal de la sección de mecánica.***

***640011. Salario base del personal de la sección de electricidad.***

***640012. Salario base del personal de la sección de electrónica.***

***640013. Salario base del personal de la sección de chapa.***

[42] Los conductores perceptores son los responsables de conducir el vehículo y realizar el cobro al cliente. Esta figura es la más extendida actualmente en las empresas de transporte regular de viajeros. Ha desaparecido prácticamente la figura del conductor, que se dedicaba exclusivamente a conducir, y la del cobrador, que se dedicaba únicamente a cobrar.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*640014. Salario base del personal de la sección de pintura.*

*640015. Salario base de otro personal del área de taller.*

*64002. Salario base del personal del área de prevención y salud laboral.*

*64003. Salario base del personal del área de infraestructura.*

*64004. Salario base del personal del área económico-financiera.*

*640041. Salario base del personal de la sección de tesorería.*

*640042. Salario base del personal de la sección de liquidación.*

*640043. Salario base del personal de la sección de contabilidad.*

*640049. Salario base de otro personal del área económico-financiera.*

*64005. Salario base del personal del área de informática.*

*64006. Salario base del personal del área de recursos humanos.*

*64007. Salario base del personal del área de marketing.*

*640071. Salario base del personal de la sección de atención al público.*

*640072. Salario base del personal de la sección de venta de títulos de viaje.*

*640073. Salario base del personal de la sección de estudios de mercado.*

*640079. Salario base de otro personal del área de marketing.*

*64008. Salario base del personal del área de dirección general.*

*640081. Salario base del personal de la sección de secretaría.*

*640082. Salario base del personal de staff de dirección.*

*640083. Salario base del personal de dirección general.*

*640089 Salario base de otro personal del área de dirección general.*

*64009. Salario base de otro personal de la empresa.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6401. Complementos salariales.*

*64010. Complementos salariales del personal del área de explotación.*

*640101. Complementos salariales del personal de la sección de estadística.*

*640102. Complementos salariales del personal de la sección de asignación del servicio.*

*640103. Complementos salariales del personal de la sección de seguimiento del servicio.*

*640104. Complementos salariales del personal de ejecución del servicio.*

*6401041. Complementos salariales de conductores perceptores.*

*6401042. Complementos salariales de conductores*

*6401043. Complementos salariales de cobradores.*

*6401044. Complementos salariales de inspectores.*

*6401045. Complementos salariales de jefes de tráfico.*

*6401049. Complementos salariales de otro personal de la sección de ejecución del servicio.*

*64011. Complementos salariales del personal de talleres.*

*640110. Complementos salariales del personal de la sección de mecánica.*

*640111. Complementos salariales del personal de la sección de electricidad.*

*640112. Complementos salariales del personal de la sección de electrónica.*

*640113. Complementos salariales del personal de la sección de chapa.*

*640114. Complementos salariales del personal de la sección de pintura.*

*640115. Complementos salariales de otro personal del área de taller.*

*64012. Complementos salariales del personal del área de prevención y salud laboral.*

*64013. Complementos salariales del personal del área de infraestructura.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*64014. Complementos salariales del personal del área económico-financiera.*

*640141. Complementos salariales del personal de la sección de tesorería.*

*640142. Complementos salariales del personal de la sección de liquidación.*

*640143. Complementos salariales del personal de la sección de contabilidad.*

*640149. Complementos salariales de otro personal del área económico-financiera.*

*64015. Complementos salariales del personal del área de informática.*

*64016. Complementos salariales del personal del área de recursos humanos.*

*64017. Complementos salariales del personal del área de marketing.*

*640171. Complementos salariales del personal de la sección de atención al público.*

*640172. Complementos salariales del personal de la sección de venta de títulos de viaje.*

*640173. Complementos salariales del personal de la sección de estudios de mercado.*

*640179. Complementos salariales de otro personal del área de marketing.*

*64018. Complementos salariales del personal del área de dirección general.*

*640181. Complementos salariales del personal de la sección de secretaría.*

*640182. Complementos salariales del personal de staff de dirección.*

*640183. Complementos salariales del personal de dirección general.*

*640189 Complementos salariales de otro personal del área de dirección general.*

*64019. Complementos salariales de otro personal de la empresa.*

*6402. Gratificaciones.*

*64020. Gratificaciones del personal del área de explotación.*

*640201. Gratificaciones del personal de la sección de estadística.*

*640202. Gratificaciones del personal de la sección de asignación del servicio.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*640203. Gratificaciones del personal de la sección de seguimiento del servicio.*

*640204. Gratificaciones del personal de ejecución del servicio.*

*6402041. Gratificaciones de conductores perceptores.*

*6402042. Gratificaciones de conductores*

*6402043. Gratificaciones de cobradores.*

*6402044. Gratificaciones de inspectores.*

*6402045. Gratificaciones de jefes de tráfico.*

*6402049. Gratificaciones de otro personal de la sección de ejecución del servicio.*

*64021. Gratificaciones del personal de talleres.*

*640210. Gratificaciones del personal de la sección de mecánica.*

*640211. Gratificaciones del personal de la sección de electricidad.*

*640212. Gratificaciones del personal de la sección de electrónica.*

*640213. Gratificaciones del personal de la sección de chapa.*

*640214. Gratificaciones del personal de la sección de pintura.*

*640215. Gratificaciones de otro personal del área de taller.*

*64022. Gratificaciones del personal del área de prevención y salud laboral.*

*64023. Gratificaciones del personal del área de infraestructura.*

*64024. Gratificaciones del personal del área económico-financiera.*

*640241. Gratificaciones del personal de la sección de tesorería.*

*640242. Gratificaciones del personal de la sección de liquidación.*

*640243. Gratificaciones del personal de la sección de contabilidad.*

*640249. Gratificaciones de otro personal del área económico-financiera.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*64025. Gratificaciones del personal del área de informática.*

*64026. Gratificaciones del personal del área de recursos humanos.*

*64027. Gratificaciones del personal del área de marketing.*

*640271. Gratificaciones del personal de la sección de atención al público.*

*640272. Gratificaciones del personal de la sección de venta de títulos de viaje.*

*640273. Gratificaciones del personal de la sección de estudios de mercado.*

*640279. Gratificaciones de otro personal del área de marketing.*

*64028. Gratificaciones del personal del área de dirección general.*

*640281. Gratificaciones del personal de la sección de secretaría.*

*640282. Gratificaciones del personal de staff de dirección.*

*640283. Gratificaciones del personal de dirección general.*

*640289 Gratificaciones de otro personal del área de dirección general.*

*64029. Gratificaciones de otro personal de la empresa.*

*6403. Pagas extraordinarias.*

*64030. Pagas extraordinarias del personal del área de explotación.*

*640301. Pagas extraordinarias del personal de la sección de estadística.*

*640302. Pagas extraordinarias del personal de la sección de asignación del servicio.*

*640303. Pagas extraordinarias del personal de la sección de seguimiento del servicio.*

*640304. Pagas extraordinarias del personal de ejecución del servicio.*

*6403041. Pagas extraordinarias de conductores perceptores.*

*6403042. Pagas extraordinarias de conductores*

*6403043. Pagas extraordinarias de cobradores.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6403044. Pagas extraordinarias de inspectores.*

*6403045. Pagas extraordinarias de jefes de tráfico.*

*6403049. Pagas extraordinarias de otro personal de la sección de ejecución del servicio.*

*64031. Pagas extraordinarias del personal de talleres.*

*640310. Pagas extraordinarias del personal de la sección de mecánica.*

*640311. Pagas extraordinarias del personal de la sección de electricidad.*

*640312. Pagas extraordinarias del personal de la sección de electrónica.*

*640313. Pagas extraordinarias del personal de la sección de chapa.*

*640314. Pagas extraordinarias del personal de la sección de pintura.*

*640315. Pagas extraordinarias de otro personal del área de taller.*

*64032. Pagas extraordinarias del personal del área de prevención y salud laboral.*

*64033. Pagas extraordinarias del personal del área de infraestructura.*

*64034. Pagas extraordinarias del personal del área económico-financiera.*

*640341. Pagas extraordinarias del personal de la sección de tesorería.*

*640342. Pagas extraordinarias del personal de la sección de liquidación.*

*640343. Pagas extraordinarias del personal de la sección de contabilidad.*

*640349. Pagas extraordinarias de otro personal del área económico-financiera.*

*64035. Pagas extraordinarias del personal del área de informática.*

*64036. Pagas extraordinarias del personal del área de recursos humanos.*

*64037. Pagas extraordinarias del personal del área de marketing.*

*640371. Pagas extraordinarias del personal de la sección de atención al público.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*640372. Pagas extraordinarias del personal de la sección de venta de títulos de viaje.*

*640373. Pagas extraordinarias del personal de la sección de estudios de mercado.*

*640379. Pagas extraordinarias de otro personal del área de marketing.*

*64038. Pagas extraordinarias del personal del área de dirección general.*

*640381. Pagas extraordinarias del personal de la sección de secretaría.*

*640382. Pagas extraordinarias del personal de staff de dirección.*

*640383. Pagas extraordinarias del personal de dirección general.*

*640389 Pagas extraordinarias de otro personal del área de dirección general.*

*64039. Pagas extraordinarias de otro personal de la empresa.*

*6404. Horas extraordinarias.*

*64040. Horas extraordinarias del personal del área de explotación.*

*640401. Horas extraordinarias del personal de la sección de estadística.*

*640402. Horas extraordinarias del personal de la sección de asignación del servicio.*

*640403. Horas extraordinarias del personal de la sección de seguimiento del servicio.*

*640404. Horas extraordinarias del personal de ejecución del servicio.*

*6404041. Horas extraordinarias de conductores perceptores.*

*6404042. Horas extraordinarias de conductores*

*6404043. Horas extraordinarias de cobradores.*

*6404044. Horas extraordinarias de inspectores.*

*6404045. Horas extraordinarias de jefes de tráfico.*

*6404049. Horas extraordinarias de otro personal de la sección de ejecución del servicio.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*64041. Horas extraordinarias del personal de talleres.*

*640410. Horas extraordinarias del personal de la sección de mecánica.*

*640411. Horas extraordinarias del personal de la sección de electricidad.*

*640412. Horas extraordinarias del personal de la sección de electrónica.*

*640413. Horas extraordinarias del personal de la sección de chapa.*

*640414. Horas extraordinarias del personal de la sección de pintura.*

*640415. Horas extraordinarias de otro personal del área de taller.*

*64042. Horas extraordinarias del personal del área de prevención y salud laboral.*

*64043. Horas extraordinarias del personal del área de infraestructura.*

*64044. Horas extraordinarias del personal del área económico-financiera.*

*640441. Horas extraordinarias del personal de la sección de tesorería.*

*640442. Horas extraordinarias del personal de la sección de liquidación.*

*640443. Horas extraordinarias del personal de la sección de contabilidad.*

*640449. Horas extraordinarias de otro personal del área económico-financiera.*

*64045. Horas extraordinarias del personal del área de informática.*

*64046. Horas extraordinarias del personal del área de recursos humanos.*

*64047. Horas extraordinarias del personal del área de marketing.*

*640471. Horas extraordinarias del personal de la sección de atención al público.*

*640472. Horas extraordinarias del personal de la sección de venta de títulos de viaje.*

*640473. Horas extraordinarias del personal de la sección de estudios de mercado.*

*640479. Horas extraordinarias de otro personal del área de marketing.*

*64048. Horas extraordinarias del personal del área de dirección general.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*640481. Horas extraordinarias del personal de la sección de secretaría.*

*640482. Horas extraordinarias del personal de staff de dirección.*

*640483. Horas extraordinarias del personal de dirección general.*

*640489 Horas extraordinarias de otro personal del área de dirección general.*

*64049. Horas extraordinarias de otro personal de la empresa.*

*6405. Bolsa de vacaciones.*

*64050. Bolsa de vacaciones del personal del área de explotación.*

*640501. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de estadística.*

*640502. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de asignación del servicio.*

*640503. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de seguimiento del servicio.*

*640504. Bolsa de vacaciones del personal de ejecución del servicio.*

*6405041. Bolsa de vacaciones de conductores perceptores.*

*6405042. Bolsa de vacaciones de conductores*

*6405043. Bolsa de vacaciones de cobradores.*

*6405044. Bolsa de vacaciones de inspectores.*

*6405045. Bolsa de vacaciones de jefes de tráfico.*

*6405049. Bolsa de vacaciones de otro personal de la sección de ejecución del servicio.*

*64051. Bolsa de vacaciones del personal de talleres.*

*640510. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de mecánica.*

*640511. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de electricidad.*

*640512. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de electrónica.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*640513. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de chapa.*

*640514. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de pintura.*

*640515. Bolsa de vacaciones de otro personal del área de taller.*

*64052. Bolsa de vacaciones del personal del área de prevención y salud laboral.*

*64053. Bolsa de vacaciones del personal del área de infraestructura.*

*64054. Bolsa de vacaciones del personal del área económico-financiera.*

*640541. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de tesorería.*

*640542. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de liquidación.*

*640543. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de contabilidad.*

*640549. Bolsa de vacaciones de otro personal del área económico-financiera.*

*64055. Bolsa de vacaciones del personal del área de informática.*

*64056. Bolsa de vacaciones del personal del área de recursos humanos.*

*64057. Bolsa de vacaciones del personal del área de marketing.*

*640571. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de atención al público.*

*640572. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de venta de títulos de viaje.*

*640573. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de estudios de mercado.*

*640579. Bolsa de vacaciones de otro personal del área de marketing.*

*64058. Bolsa de vacaciones del personal del área de dirección general.*

*640581. Bolsa de vacaciones del personal de la sección de secretaría.*

*640582. Bolsa de vacaciones del personal de staff de dirección.*

*640583. Bolsa de vacaciones del personal de dirección general.*

*640589 Bolsa de vacaciones de otro personal del área de dirección general.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***64059. Bolsa de vacaciones de otro personal de la empresa.***

641. Indemnizaciones.

***6410. Indemnizaciones por cese.***

***64100. Indemnizaciones por cese del personal del área de explotación.***

***64101. Indemnizaciones por cese del personal del área de talleres.***

***64102. Indemnizaciones por cese del personal del área de prevención y salud laboral.***

***64103. Indemnizaciones por cese del personal del área de infraestructura.***

***64104. Indemnizaciones por cese del personal del área económico-financiera.***

***64105. Indemnizaciones por cese del personal del área de informática.***

***64106. Indemnizaciones por cese del personal del área de recursos humanos.***

***64107. Indemnizaciones por cese del personal del área de marketing.***

***64108. Indemnizaciones por cese del personal del área de dirección general.***

***64109. Indemnizaciones por cese de otro personal de la empresa.***

***6411. Indemnizaciones por invalidez.***

***64110. Indemnizaciones por invalidez del personal del área de explotación.***

***64111. Indemnizaciones por invalidez del personal del área de talleres.***

***64112. Indemnizaciones por invalidez del personal del área de prevención y salud laboral.***

***64113. Indemnizaciones por invalidez del personal del área de infraestructura.***

***64114. Indemnizaciones por invalidez del personal del área económico-financiera.***

***64115. Indemnizaciones por invalidez del personal del área de informática.***

***64116. Indemnizaciones por invalidez del personal del área de recursos humanos.***

***64117. Indemnizaciones por invalidez del personal del área de marketing.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*64118. Indemnizaciones por invalidez del personal del área de dirección general.*

*64119. Indemnizaciones por invalidez de otro personal de la empresa.*

*6412. Indemnizaciones por fallecimiento.*

*64120. Indemnizaciones por fallecimiento del personal del área de explotación.*

*64121. Indemnizaciones por fallecimiento del personal del área de talleres.*

*64122. Indemnizaciones por fallecimiento del personal del área de prevención y salud laboral.*

*64123. Indemnizaciones por fallecimiento del personal del área de infraestructura.*

*64124. Indemnizaciones por fallecimiento del personal del área económico-financiera.*

*64125. Indemnizaciones por fallecimiento del personal del área de informática.*

*64126. Indemnizaciones por fallecimiento del personal del área de recursos humanos.*

*64127. Indemnizaciones por fallecimiento del personal del área de marketing.*

*64128. Indemnizaciones por fallecimiento del personal del área de dirección general.*

*64129. Indemnizaciones por fallecimiento de otro personal de la empresa.*

642. Seguridad Social a cargo de la empresa.

*6420. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal del área de explotación.*

*64201. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de estadística.*

*64202. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de asignación del servicio.*

*64203. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de seguimiento del servicio.*

*64204. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de ejecución del servicio.*

*642041. Seguridad Social a cargo de la empresa de conductores perceptores.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*642042. Seguridad Social a cargo de la empresa de conductores*

*642043. Seguridad Social a cargo de la empresa de cobradores.*

*642044. Seguridad Social a cargo de la empresa de inspectores.*

*642045. Seguridad Social a cargo de la empresa de jefes de tráfico.*

*642049. Seguridad Social a cargo de la empresa de otro personal de la sección de ejecución del servicio.*

*6421. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de talleres.*

*64210. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de mecánica.*

*64211. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de electricidad.*

*64212. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de electrónica.*

*64213. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de chapa.*

*64214. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de pintura.*

*64215. Seguridad Social a cargo de la empresa de otro personal del área de taller.*

*6422. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal del área de prevención y salud laboral.*

*6423. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal del área de infraestructura.*

*6424. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal del área económico-financiera.*

*64241. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de tesorería.*

*64242. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de liquidación.*

*64243. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de contabilidad.*

*64249. Seguridad Social a cargo de la empresa de otro personal del área económico-financiera.*

*6425. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal del área de informática.*

*6426. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal del área de recursos humanos.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6427. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal del área de marketing.*

*64271. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de atención al público.*

*64272. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de venta de títulos de viaje.*

*64273. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de estudios de mercado.*

*64279. Seguridad Social a cargo de la empresa de otro personal del área de marketing.*

*6428. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal del área de dirección general.*

*64281. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de la sección de secretaría.*

*64282. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de staff de dirección.*

*64283. Seguridad Social a cargo de la empresa del personal de dirección general.*

*64289 Seguridad Social a cargo de la empresa de otro personal del área de dirección general.*

*6429. Seguridad Social a cargo de la empresa de otro personal de la empresa.*

643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

*6430. Aportación a sistemas complementarios de pensiones del personal del área de explotación.*

*6431. Aportación a sistemas complementarios de pensiones del personal del área de talleres.*

*6432. Aportación a sistemas complementarios de pensiones del personal del área de prevención y salud laboral.*

*6433. Aportación a sistemas complementarios de pensiones del personal del área de infraestructura.*

*6434 Aportación a sistemas complementarios de pensiones del personal del área económico-financiera.*

*6435. Aportación a sistemas complementarios de pensiones del personal del área de informática.*

*6436. Aportación a sistemas complementarios de pensiones del personal del área de recursos humanos.*

*6437. Aportación a sistemas complementarios de pensiones del personal del área de marketing.*

*6438. Aportación a sistemas complementarios de pensiones del personal del área de dirección general.*

*6439. Aportación a sistemas complementarios de pensiones de otro personal de la empresa.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

649. Otros gastos sociales[43].

***6490. Becas y estudios.***

***64900. Becas y estudios del personal del área de explotación.***

***64901. Becas y estudios del personal del área de talleres.***

***64902. Becas y estudios del personal del área de prevención y salud laboral.***

***64903. Becas y estudios del personal del área de infraestructura.***

***64904. Becas y estudios del personal del área económico-financiera.***

***64905. Becas y estudios del personal del área de informática.***

***64906. Becas y estudios del personal del área de recursos humanos.***

***64907. Becas y estudios del personal del área de marketing.***

***64908. Becas y estudios del personal del área de dirección general.***

***64909. Becas y estudios de otro personal de la empresa.***

***6491. Gastos por abonos de viaje gratuitos.***

***64910. Abonos de viaje gratuitos a conductores.***

***64911. Abonos de viaje gratuitos a personal de taller.***

***64912. Abonos de viaje gratuitos a personal de almacén.***

***64913. Abonos de viaje gratuitos a personal del área comercial y marketing.***

---

[43] Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de disposiciones legales, convenios colectivos o voluntariamente por la empresa. Se citan a título indicativo las becas otorgadas al personal y sus familiares para la realización de estudios, entrega de uniformes, abonos de viaje gratuitos, etc.

Estas cuentas se cargarán por el importe de los gastos, generalmente con abono a cuentas de tesorería (cuando se satisfacen en efectivo), o a cuentas de las que se desglosa la 755.Ingresos por servicios al personal (cuando los gastos que supone prestar el servicio se contabilizaron previamente en otras cuentas del grupo 6 atendiendo a su naturaleza).



© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*64914. Abonos de viaje gratuitos a personal de dirección-administración.*

*64915. Abonos de viaje gratuitos a personal de servicio médico.*

*64916. Abonos de viaje gratuitos a otro personal de oficinas.*

*64917. Abonos de viaje gratuitos a personal de limpieza.*

*64919. Abonos de viaje gratuitos a otro personal.*

*6492. Gastos por uniformes de personal.*

*64920. Gastos por uniformes de conductores.*

*64921. Gastos por uniformes de personal de taller.*

*64922. Gastos por uniformes de personal de almacén.*

*64923. Gastos por uniformes de personal del área comercial y marketing.*

*64924. Gastos por uniformes de personal de dirección-administración.*

*64925. Gastos por uniformes de personal de servicio médico.*

*64926. Gastos por uniformes de otro personal de oficinas.*

*64927. Gastos por uniformes de personal de limpieza.*

*64929. Gastos por uniformes de otro personal.*

*6493. Seguros colectivos.*

*64930. Seguros colectivos del personal del área de explotación.*

*64931. Seguros colectivos del personal del área de talleres.*

*64932. Seguros colectivos del personal del área de prevención y salud laboral.*

*64933. Seguros colectivos del personal del área de infraestructura.*

*64934. Seguros colectivos del personal del área económico-financiera.*

*64935. Seguros colectivos del personal del área de informática.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*64936. Seguros colectivos del personal del área de recursos humanos.*

*64937. Seguros colectivos del personal del área de marketing.*

*64938. Seguros colectivos del personal del área de dirección general.*

*64939. Seguros colectivos de otro personal de la empresa.*

*6494. Programas de formación y promoción del personal.*

*64940. Programas de formación del personal del área de explotación.*

*64941. Programas de formación del personal del área de talleres.*

*64942. Programas de formación del personal del área de prevención y salud laboral.*

*64943. Programas de formación del personal del área de infraestructura.*

*64944. Programas de formación del personal del área económico-financiera.*

*64945. Programas de formación del personal del área de informática.*

*64946. Programas de formación del personal del área de recursos humanos.*

*64947. Programas de formación del personal del área de marketing.*

*64948. Programas de formación del personal del área de dirección general.*

*64949. Programas de formación de otro personal de la empresa.*

*6495. Atenciones al personal.*

*64950. Atenciones al personal del área de explotación.*

*64951. Atenciones al personal del área de talleres.*

*64952. Atenciones al personal del área de prevención y salud laboral.*

*64953. Atenciones al personal del área de infraestructura.*

*64954. Atenciones al personal del área económico-financiera.*

*64955. Atenciones al personal del área de informática.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*64956. Atenciones al personal del área de recursos humanos.*

*64957. Atenciones al personal del área de marketing.*

*64958. Atenciones al personal del área de dirección general.*

*64959. Atenciones a otro personal de la empresa.*

*6499. Gastos sociales varios.*

*64990. Gastos sociales varios personal del área de explotación.*

*64991. Gastos sociales varios personal del área de talleres.*

*64992. Gastos sociales varios personal del área de prevención y salud laboral.*

*64993. Gastos sociales varios personal del área de infraestructura.*

*64994. Gastos sociales varios personal del área económico-financiera.*

*64995. Gastos sociales varios personal del área de informática.*

*64996. Gastos sociales varios personal del área de recursos humanos.*

*64997. Gastos sociales varios personal del área de marketing.*

*64998. Gastos sociales varios personal del área de dirección general.*

*64999. Gastos sociales varios otro personal de la empresa.*

65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN.

650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables.

*6500. Pérdidas por insolvencias firmes de tráfico a corto plazo.*

*6501. Pérdidas por insolvencias firmes de tráfico a largo plazo.*

*6502. Pérdidas por insolvencias firmes de tráfico a corto plazo de empresas del grupo.*

*6503. Pérdidas por insolvencias firmes de tráfico a largo plazo de empresas del grupo.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***6504. Pérdidas por insolvencias firmes de tráfico a corto plazo de empresas asociadas.***

***6505. Pérdidas por insolvencias firmes de tráfico a largo plazo de empresas asociadas.***

651. Resultados de operaciones en común.

6510. Beneficio transferido (gestor).

6511. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).

***655. Depreciación, pérdidas y roturas de utillaje[44].***

***6551. Regularización de utillaje de la sección de mecánica.***

***6552. Regularización de utillaje de la sección de electricidad.***

***6553. Regularización de utillaje de la sección de electrónica.***

***6554. Regularización de utillaje de la sección de chapa.***

***6555. Regularización de utillaje de la sección de pintura.***

***6559. Regularización de utillaje diverso.***

***657. Diferencias negativas de arqueo.***

***6570. Diferencias negativas de arqueo en moneda nacional.***

***65700. Diferencias negativas de arqueo en la caja general.***

***65701. Diferencias negativas de arqueo en las cajas de los puntos de venta.***

***65702. Diferencias negativas de arqueo en las máquinas de cambio.***

***6571. Diferencias negativas de arqueo en moneda extranjera.***

659. Otras pérdidas en gestión corriente.

---

[44] El utillaje en las empresas de transporte consiste básicamente en herramientas de escaso valor. Hemos optado por efectuar la regularización anual de estos elementos utilizando las cuentas pertenecientes al subgrupo 65.Otros gastos de gestión, desechando la posibilidad de efectuar un proceso sistemático de amortización de estos elementos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***6591. Otras pérdidas en gestión corriente por reutilización de elementos.***

***6599. Otras pérdidas en gestión corriente por causas diversas.***

66. GASTOS FINANCIEROS.

661. Intereses de obligaciones y bonos.

6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas del grupo.

6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en empresas asociadas.

6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en otras empresas.

6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en empresas del grupo.

6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en empresas asociadas.

6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en otras empresas.

662. Intereses de deudas a largo plazo.

6620. Intereses de deudas a largo plazo con empresas del grupo.

6621. Intereses de deudas a largo plazo con empresas asociadas.

6622. Intereses de deudas a largo plazo con entidades de crédito.

***66220. Intereses de préstamos a largo plazo.***

***66221. Intereses de deudas a largo plazo por crédito dispuesto.***

***66222. Intereses de deudas a largo plazo por contratos de arrendamiento financiero.***

***66229. Intereses de otras deudas a largo plazo con entidades de crédito.***

6623. Intereses de deudas a largo plazo con otras empresas.

6624. Rendimientos atribuibles a la provisión para pensiones y obligaciones similares.

663. Intereses de deudas a corto plazo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

6630. Intereses de deudas a corto plazo con empresas del grupo.

6631. Intereses de deudas a corto plazo con empresas asociadas.

6632. Intereses de deudas a corto plazo con entidades de crédito.

***66320. Intereses de préstamos a corto plazo.***

***66321. Intereses de deudas a corto plazo por crédito dispuesto.***

***66322. Intereses de deudas a corto plazo por contratos de arrendamiento financiero.***

***66329. Intereses de otras deudas a corto plazo con entidades de crédito.***

6633. Intereses de deudas a corto plazo con otra empresas.

664. Intereses por descuento de efectos.

6640. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo.

6641. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas.

6643. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.

665. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

6650. Descuentos sobre ventas por pronto pago a empresas del grupo.

6651. Descuentos sobre ventas por pronto pago a empresas asociadas.

6653. Descuentos sobre ventas por pronto pago a otras empresas.

666. Pérdidas procedentes de valores negociables.

6660. Pérdidas en valores negociables a largo plazo de empresas del grupo.

6661. Pérdidas en valores negociables a largo plazo de empresas asociadas.

6663. Pérdidas en valores negociables a largo plazo de otras empresas.

6665. Pérdidas en valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.

6666. Pérdidas en valores negociables a corto plazo de empresas asociados.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

6668. Pérdidas en valores negociables a corto plazo de otras empresas.

667. Pérdidas de créditos.

6670. Pérdidas de crédito a largo plazo a empresas del grupo.

6671. Pérdidas de créditos a largo plazo a empresas asociadas.

6673. Pérdidas de créditos a largo plazo a otras empresas.

6675. Pérdidas de créditos a corto plazo a empresas del grupo.

6676. Pérdidas de créditos a corto plazo a empresas asociadas.

6678. Pérdidas de créditos a corto plazo a otras empresas.

668. Diferencias negativas de cambio.

6680. Diferencias negativas de cambio en tesorería.

6681. Diferencias negativas de cambio en valores de renta fija, créditos y deudas.

669. Otros gastos financieros.

67. *PÉRDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO Y GASTOS EXCEPCIONALES.*

670. Pérdidas procedentes de inmovilizado inmaterial.

671. Pérdidas procedentes de inmovilizado material.

672. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.

673. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.

674. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias.

***675. Dotación a la provisión para responsabilidades por revocación de subvenciones.***

***676. Donaciones del inmovilizado inmaterial.***

***677. Donaciones del inmovilizado material.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

678. Gastos extraordinarios.

***6780. Multas y sanciones.***

***6781. Otros gastos extraordinarios.***

679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.

680. Amortización de gastos de establecimiento.

681. Amortización del inmovilizado inmaterial.

6810. Amortización de gastos de investigación y desarrollo.

6811. Amortización de concesiones administrativas.

***68110. Amortización de concesiones administrativas del Estado.***

***68111. Amortización de concesiones administrativas de otras Administraciones Públicas.***

***681111. Amortización de concesiones administrativas de la Administración Autonómica.***

***681112. Amortización de concesiones administrativas de la Administración Provincial o Insular.***

***681113. Amortización de concesiones administrativas de la Administración Municipal.***

***68112. Amortización de concesiones administrativas de la Unión Europea.***

***68113. Amortización de concesiones administrativas de estados extranjeros.***

***68119. Amortización de otras concesiones administrativas.***

6812. Amortización de propiedad industrial.

6813. Amortización de fondo de comercio.

6814. Amortización de derechos de traspaso.

6815. Amortización de aplicaciones informáticas.



© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***68150. Amortización de aplicaciones informáticas de elaboración propia.***

***68151. Amortización de aplicaciones informáticas adquiridas a terceros.***

6817. Amortización de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.

682. Amortización del inmovilizado material.

6821. Amortización de construcciones.

***68210. Amortización de edificios para garajes de guaguas.***

***68211. Amortización de construcciones para oficinas administrativas.***

***68212. Amortización de construcciones para terminales de líneas.***

***68213. Amortización de construcciones para talleres.***

***68214. Amortización de estaciones de guaguas.***

***68219. Amortización de otras construcciones.***

6822. Amortización de instalaciones técnicas.

***68220. Amortización de instalaciones técnicas de electricidad***

***68221. Amortización de instalaciones técnicas de climatización.***

***68222. Amortización de instalaciones técnicas contraincendios.***

***68223. Amortización de instalaciones técnicas de seguridad.***

***68224. Amortización de instalaciones técnicas de radioemisoras.***

***68225. Amortización de instalaciones técnicas de sistemas de ayuda a la explotación.***

***68226. Amortización de instalaciones técnicas de canceladoras de billetes.***

***68227. Amortización de instalaciones técnicas de expendedoras de billetes.***

***68228. Amortización de instalaciones técnicas de túneles y centros de lavado.***

***68229. Amortización de otras instalaciones técnicas varias.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***682291. Amortización de otras instalaciones técnicas de teléfono y fax.***

***682292. Amortización de otras instalaciones técnicas de red informática.***

***682293. Amortización de otras instalaciones técnicas de ascensores y montacargas.***

***682299. Amortización de otras instalaciones técnicas varias.***

6823. Amortización de maquinaria.

***68230. Amortización de maquinaria de la sección de mecánica.***

***68231. Amortización de maquinaria de la sección de electricidad.***

***68232. Amortización de maquinaria de la sección de electrónica.***

***68233. Amortización de maquinaria de la sección de chapa.***

***68234. Amortización de maquinaria de la sección de pintura.***

***68239. Amortización de otra maquinaria.***

6824. Amortización de utillaje.

***68241. Amortización de utillaje de la sección de mecánica.***

***68242. Amortización de utillaje de la sección de electricidad.***

***68243. Amortización de utillaje de la sección de electrónica.***

***68244. Amortización de utillaje de la sección de chapa.***

***68245. Amortización de utillaje de la sección de pintura.***

***68249. Amortización de utillaje diverso.***

6825. Amortización de otras instalaciones.

***68250. Amortización de instalaciones eléctricas.***

***68251. Amortización de instalaciones de depósitos de combustible.***

***68259. Amortización de otras instalaciones varias.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

6826. Amortización de mobiliario.

*68260. Amortización de garajes de guaguas.*

*68261. Amortización de mobiliario de oficinas administrativas.*

*682611. Amortización de mobiliario del área de explotación.*

*6826111. Amortización de mobiliario de la sección de estadística.*

*6826112. Amortización de mobiliario de la sección de asignación del servicio.*

*6826113. Amortización de mobiliario de la sección de seguimiento del servicio.*

*6826119. Amortización de otro mobiliario del área de explotación.*

*682612. Amortización de mobiliario del área de prevención y salud laboral.*

*682613. Amortización de mobiliario del área de infraestructura.*

*682614. Amortización de mobiliario del área económico-financiera.*

*6826141. Amortización de mobiliario de la sección de tesorería.*

*6826142. Amortización de mobiliario de la sección de liquidación.*

*6826143. Amortización de mobiliario de la sección de contabilidad.*

*6826149. Amortización de otro mobiliario del área económico-financiera.*

*682615. Amortización de mobiliario del área de informática.*

*682616. Amortización de mobiliario del área de recursos humanos.*

*682617. Amortización de mobiliario del área de marketing.*

*6826171. Amortización de mobiliario de la sección de atención al público.*

*6826172 Amortización de mobiliario de la sección de venta de títulos de viaje.*

*6826173. Amortización de mobiliario de la sección de estudios de mercado.*

*6826179. Amortización de otro mobiliario del área de marketing.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*682618. Amortización de mobiliario del área de dirección general.*

*6826181. Amortización de mobiliario de la sección de secretaría.*

*6826182. Amortización de mobiliario de oficinas de personal de staff de dirección.*

*6826183. Amortización de mobiliario de dirección general.*

*6826189 Amortización de otro mobiliario del área de dirección general.*

*682619. Amortización de otro mobiliario diverso.*

*68262. Amortización de mobiliario de terminales de líneas.*

*682621. Amortización de mobiliario del área de explotación.*

*682624. Amortización de mobiliario del área económico-financiera.*

*682625. Amortización de mobiliario del área de informática.*

*682627. Amortización de mobiliario del área de marketing.*

*682629. Amortización de otro mobiliario de terminales de líneas.*

*68263. Amortización de mobiliario de talleres.*

*682631. Amortización de mobiliario de la sección de mecánica.*

*682632. Amortización de mobiliario de la sección de electricidad.*

*682633. Amortización de mobiliario de la sección de electrónica.*

*682634. Amortización de mobiliario de la sección de chapa.*

*682635. Amortización de mobiliario de la sección de pintura.*

*682639. Amortización de otro mobiliario del área de taller.*

*68269. Amortización de otro mobiliario*

6827. Amortización de equipos para procesos de información.

*68270. Amortización de equipos para procesos de información de garajes de guaguas.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*68271. Amortización de equipos para procesos de información de oficinas administrativas.*

*682711. Equipos para procesos de información del área de explotación.*

*6827111. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de estadística.*

*6827112. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de asignación del servicio.*

*6827113. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de seguimiento del servicio.*

*6827119. Amortización de otros equipos para procesos de información del área de explotación.*

*682712. Amortización de equipos para procesos de información del área de prevención y salud laboral.*

*682713. Amortización de equipos para procesos de información del área de infraestructura.*

*682714. Amortización de equipos para procesos de información del área económico-financiera.*

*6827141. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de tesorería.*

*6827142. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de liquidación.*

*6827143. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de contabilidad.*

*6827149. Amortización de otros equipos para procesos de información del área económico-financiera.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*682715. Amortización de equipos para procesos de información del área de informática.*

*682716. Amortización de equipos para procesos de información del área de recursos humanos.*

*682717. Amortización de equipos para procesos de información del área de marketing.*

*6827171. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de atención al público.*

*6827172. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de venta de títulos de viaje.*

*6827173. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de estudios de mercado.*

*6827179. Amortización de otros equipos para procesos de información del área de marketing.*

*682718. Amortización de equipos para procesos de información del área de dirección general.*

*6827181. Amortización de equipos para procesos de información de la sección de secretaría.*

*6827182. Amortización de equipos para procesos de información de oficinas de personal de staff de dirección.*

*6827183. Amortización de equipos para procesos de información de dirección general.*

*6827189 Amortización de otros equipos para procesos de información del área de dirección general.*

*682719. Amortización de otros equipos para procesos de información.*

*68272. Amortización de equipos para procesos de información de terminales de líneas.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*68273. Amortización de equipos para procesos de información de talleres.*

*68279. Amortización deotros equipos para procesos de información.*

6828. Amortización de elementos de transporte.

*68280. Amortización de guaguas.*

*682801. Amortización de guaguas de transporte urbano.*

*6828011. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar.*

*68280111. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar de piso bajo integral.*

*68280112. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar, de altura estándar.*

*68280113. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar, low entry.*

*68280114. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar, accesible a PMR.*

*68280119. Amortización de otras guaguas de transporte urbano, tamaño estándar.*

*6828012. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado.*

*68280121. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado de piso bajo integral.*

*68280122. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado, de altura estándar.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*68280123. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado, low entry.*

*68280124. Amortización de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado, accesible a PMR.*

*68280129. Amortización de otras guaguas de transporte urbano, tamaño articulado.*

*6828013. Guaguas de transporte urbano de doble piso*

*68280132. Amortización de guaguas de transporte urbano, de doble piso, de altura estándar.*

*68280133. Amortización de guaguas de transporte urbano, de doble piso, low entry.*

*68280134. Amortización de guaguas de transporte urbano, de doble piso, accesible a PMR.*

*68280139. Amortización de otras guaguas de transporte urbano, de doble piso.*

*6828014. Amortización de microbuses.*

*68280141. Amortización de microbuses de piso bajo integral.*

*68280142. Amortización de microbuses de altura estándar.*

*68280143. Amortización de microbuses, low entry.*

*68280144. Amortización de microbuses, accesible a PMR.*

*68280149. Amortización de otros microbuses.*

*6828015. Amortización de midibuses.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*68280151. Amortización de midibuses de piso bajo integral.*

*68280152. Amortización de midibuses de altura estándar.*

*68280153. Amortización de midibuses, low entry.*

*68280154. Amortización de midibuses, accesible a PMR.*

*68280159. Amortización de otros midibuses.*

*6828019. Otras guaguas de transporte urbano.*

*682802. Amortización de guaguas de transporte interurbano.*

*6828021. Amortización de guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar.*

*68280212. Amortización de guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar, de altura estándar.*

*68280213. Amortización de guaguas de transporteinterurbano, tamaño estándar, low entry.*

*68280214. Amortización de guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar, accesible a PMR.*

*68280219. Amortización de otras guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar.*

*6828022. Amortización de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado.*

*68280222. Amortización de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado, de altura estándar.*

*68280223. Amortización de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado, low entry.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*68280224. Amortización de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado, accesible a PMR.*

*68280229. Amortización de otras guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado.*

*6828023. Amortización de guaguas de transporte interurbano de doble piso*

*68280232. Amortización de guaguas de transporte interurbano, de doble piso, de altura estándar.*

*68280233. Amortización de guaguas de transporte interurbano, de doble piso, low entry.*

*68280234. Amortización de guaguas de transporte interurbano, de doble piso, accesible a PMR.*

*68280239. Amortización de otras guaguas de transporte interurbano, de doble piso.*

*6828024. Amortización de microbuses interurbanos.*

*68280241. Amortización de microbuses interurbanos de piso bajo integral.*

*68280242. Amortización de microbuses interurbanos de altura estándar.*

*68280243. Amortización de microbuses interurbanos, low entry.*

*68280244. Amortización de microbuses interurbanos, accesible a PMR.*

*68280249. Amortización de otros microbuses interurbanos.*

*6828025. Amortización de midibuses interurbanos.*

*68280251. Amortización de midibuses interurbanos de piso bajo integral.*

*68280252. Amortización de midibuses interurbanos de altura estándar.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*68280253. Amortización de midibuses interurbanos, low entry.*

*68280254. Amortización de midibuses interurbanos, accesible a PMR.*

*68280259. Amortización de otros midibuses interurbanos..*

*6828029. Amortización de otras guaguas de transporte interurbano.*

*682803. Amortización de guaguas de transporte discrecional.*

*68281. Amortización de vehículos auxiliares para inspección y control.*

*68682. Amortización de vehículos auxiliares para reparaciones.*

*68283. Amortización de otros elementos de transporte.*

6829. Amortización de otro inmovilizado material.

69. DOTACIONES A LAS PROVISIONES.

690. Dotación al fondo de reversión.

691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.

*6910. Dotación a la provisión de gastos de investigación y desarrollo.*

*6911. Dotación a la provisión de concesiones administrativas.*

*69110. Dotación a la provisión de concesiones administrativas del Estado.*

*69111. Dotación a la provisión de concesiones administrativas de otras Administraciones Públicas.*

*691111. Dotación a la provisión de concesiones administrativas de la Administración Autonómica.*

*691112. Dotación a la provisión de concesiones administrativas de la Administración Provincial o Insular.*

*691113. Dotación a la provisión de concesiones administrativas de la Administración Municipal.*

*69112. Dotación a la provisión de concesiones administrativas de la Unión Europea.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***69113. Dotación a la provisión de concesiones administrativas de estados extranjeros.***

***69119. Dotación a la provisión de otras concesiones administrativas.***

***6912. Dotación a la provisión de propiedad industrial.***

***6913. Dotación a la provisión de fondo de comercio.***

***6914. Dotación a la provisión de derechos de traspaso.***

***6915. Dotación a la provisión de aplicaciones informáticas.***

***69150. Dotación a la provisión de aplicaciones informáticas de elaboración propia.***

***69151. Dotación a la provisión de aplicaciones informáticas adquiridas a terceros.***

***6917. Dotación a la provisión de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.***

692. Dotación a la provisión del inmovilizado material.

***6920. Dotación a la provisión de terrenos y bienes naturales.***

***69200. Dotación a la provisión de solares para aparcamiento exterior.***

***69201. Dotación a la provisión de solares edificados para oficinas administrativas.***

***69202. Dotación a la provisión de solares edificados para terminales de líneas.***

***69203. Dotación a la provisión de solares edificados para talleres.***

***69204. Dotación a la provisión de solares edificados para estaciones de guaguas.***

***69209. Dotación a la provisión de otros solares.***

***6921. Dotación a la provisión de construcciones.***

***69210. Dotación a la provisión de edificios para garajes de guaguas.***

***69211. Dotación a la provisión de construcciones para oficinas administrativas.***

***69212. Dotación a la provisión de construcciones para terminales de líneas.***

***69213. Dotación a la provisión de construcciones para talleres.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*69214. Dotación a la provisión de estaciones de guaguas.*

*69219. Dotación a la provisión de otras construcciones.*

*6922. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas.*

*69220. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas de electricidad.*

*69221. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas de climatización.*

*69222. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas contraincendios*

*69223. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas de seguridad.*

*69224. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas de radioemisoras.*

*69225. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas de sistemas de ayuda a la explotación.*

*69226. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas de canceladoras de billetes.*

*69227. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas de expendedoras de billetes.*

*69228. Dotación a la provisión de instalaciones técnicas de túneles y centros de lavado.*

*69229. Dotación a la provisión de otras instalaciones técnicas varias.*

*6923. Dotación a la provisión de maquinaria.*

*69230. Dotación a la provisión de maquinaria de la sección de mecánica.*

*69231. Dotación a la provisión de maquinaria de la sección de electricidad.*

*69232. Dotación a la provisión de maquinaria de la sección de electrónica.*

*69233. Dotación a la provisión de maquinaria de la sección de chapa.*

*69234. Dotación a la provisión de maquinaria de la sección de pintura.*

*69239. Dotación a la provisión otra maquinaria.*

*6925. Dotación a la provisión de otras instalaciones.*

*69250. Dotación a la provisión de instalaciones eléctricas.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*69259. Dotación a la provisión de otras instalaciones.*

*6926. Dotación a la provisión de mobiliario.*

*69260. Dotación a la provisión de mobiliario de garajes de guaguas.*

*69261. Dotación a la provisión de mobiliario de oficinas administrativas.*

*692611. Dotación a la provisión de mobiliario del área de explotación.*

*692612. Dotación a la provisión de mobiliario del área de prevención y salud laboral.*

*692613. Dotación a la provisión de mobiliario del área de infraestructura.*

*692614. Dotación a la provisión de mobiliario del área económico-financiera.*

*692615. Dotación a la provisión de mobiliario del área de informática.*

*692616. Dotación a la provisión de mobiliario del área de recursos humanos.*

*692617. Dotación a la provisión de mobiliario del área de marketing.*

*692618. Dotación a la provisión de mobiliario del área de dirección general.*

*692619. Dotación a la provisión de otro mobiliario diverso.*

*69262. Dotación a la provisión de mobiliario de terminales de líneas.*

*69263. Dotación a la provisión de mobiliario de talleres.*

*69269. Dotación a la provisión de otro mobiliario.*

*6927. Dotación a la provisión de equipos para procesos de información.*

*69270. Dotación a la provisión de equipos para procesos de información de garajes de guaguas.*

*69271. Dotación a la provisión de equipos para procesos de información oficinas administrativas.*

*69272. Dotación a la provisión de equipos para procesos de información de terminales de líneas.*

*69273. Dotación a la provisión de equipos para procesos de información de talleres.*

*69279. Dotación a la provisión de otros equipos para procesos de información.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6928. Dotación a la provisión de elementos de transporte.*

*69280. Dotación a la provisión de guaguas.*

*692801 Dotación a la provisión de guaguas de transporte urbano.*

*6928011. Dotación a la provisión de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar.*

*6928012. Dotación a la provisión de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado.*

*6928013. Dotación a la provisión de guaguas de transporte urbano de doble piso.*

*6928014. Dotación a la provisión de microbuses urbanos.*

*6928015. Dotación a la provisión de midibuses urbanos.*

*6928019. Dotación a la provisión de otras guaguas de transporte urbano.*

*692802. Dotación a la provisión de guaguas de transporte interurbano.*

*6928021. Dotación a la provisión de guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar.*

*6928022. Dotación a la provisión de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado.*

*6928023. Dotación a la provisión de guaguas de transporte interurbano de doble piso.*

*6928024. Dotación a la provisión de microbuses interurbanos.*

*6928025. Dotación a la provisión de midibuses interurbanos.*

*6928029. Dotación a la provisión de otras guaguas de transporte interurbano.*

*692803. Dotación a la provisión de guaguas de transporte discrecional.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***69281. Dotación a la provisión de vehículos auxiliares para inspección y control.***

***69282. Dotación a la provisión de vehículos auxiliares para reparaciones.***

***69283. Dotación a la provisión de recarrozados.***

***69289. Dotación a la provisión de otros elementos de transporte.***

***6929. Dotación a la provisión de otro inmovilizado material.***

***69291. Dotación a la provisión de repuestos de inmovilizado.***

***69299. Dotación a la provisión de otro inmovilizado material.***

693. Dotación a la provisión de existencias.

***6932. Dotación a la provisión de productos de consumo.***

***69321. Dotación a la provisión de combustibles y lubricantes.***

***69322. Dotación a la provisión de repuestos.***

***693221. Dotación a la provisión de repuestos guaguas.***

***693222. Dotación a la provisión de repuestos de equipos de a bordo.***

***693223. Dotación a la provisión de repuestos de rótulos electrónicos.***

***693224. Dotación a la provisión de repuestos vehículos auxiliares.***

***693229. Dotación a la provisión de otros repuestos.***

***69323. Dotación a la provisión de neumáticos y cámaras.***

***6933. Dotación a la provisión de billetaje.***

***69331. Dotación a la provisión de billetaje de pago directo.***

***69332. Dotación a la provisión de títulos de viaje codificados.***

***69333. Dotación a la provisión de títulos de viaje no codificados.***

***69339. Dotación a la provisión de otro billetaje.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*6934. Dotación a la provisión de otros aprovisionamientos.*

*69341. Dotación a la provisión de uniformes de personal.*

*69343. Dotación a la provisión de materiales diversos.*

*69349. Dotación a la provisión de otros materiales almacenables de consumo.*

*6936. Dotación a la provisión de subproductos, residuos y materiales recuperados.*

694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.

*6940. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico a corto plazo.*

*69400. Dotación a la provisión para insolvencias de clientes.*

*69401. Dotación a la provisión para insolvencias de deudores.*

*694010. Dotación a la provisión para insolvencias de deudores por comisiones.*

*694011. Dotación a la provisión para insolvencias de deudores por arrendamientos.*

*694012. Dotación a la provisión para insolvencias de deudores por publicidad.*

*694019. Dotación a la provisión para insolvencias de otros deudores.*

*6941. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico a largo plazo.*

*69410. Dotación a la provisión para insolvencias de clientes a largo plazo.*

*69411. Dotación a la provisión para insolvencias de deudores varios a largo plazo.*

*6942. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico a corto plazo de empresas del grupo.*

*6943. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico a largo plazo de empresas del grupo.*

*6944. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico a corto plazo de empresas asociadas.*

*6945. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico a largo de empresas asociadas.*

695. Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico.

696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

6960. Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.

6961. Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.

6963. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo en otras empresas.

6965. Dotación a la provisión para valores de renta fija a largo plazo en empresas del grupo.

6966. Dotación a la provisión para valores de renta fija a largo plazo en empresas asociadas.

697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

6970. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.

6971. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.

6973. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a otras empresas.

698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.

6980. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.

6981. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.

6983. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de otras empresas.

699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

6990. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas del grupo.

6991. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a empresas asociadas.

6993. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a otras empresas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# GRUPO 7

## VENTAS E INGRESOS[45]

70. INGRESOS POR RECAUDACIÓN.

***705. Ingresos por recaudación.***

***7000. Ingresos de pago directo.***

***7001. Ingresos de billetes de n viajes y duración limitada.***

***70010. Ingresos por venta del título de viaje.***

***70011. Subvenciones tarifarias a billetes de n viajes y duración limitada.***

***7002. Ingresos de billetes de n viajes y duración ilimitada.***

***70020. Ingresos por venta del título de viaje.***

***70021. Subvenciones tarifarias a billetes de n viajes y duración ilimitada.***

***7003. Ingresos de billetes con viajes limitados y duración limitada.***

***70020. Ingresos por venta del título de viaje.***

***70021. Subvenciones tarifarias a billetes con viajes limitados y duración limitada.***

***7004. Ingresos de billetes con viajes limitados y duración ilimitada.***

***70020. Ingresos por venta del título de viaje.***

[45] Ingresos procedentes de prestaciones de servicios que son objeto de la actividad ordinaria de la empresa, así como las enajenaciones de bienes. Comprende también otros ingresos, variaciones de existencias y beneficios extraordinarios del ejercicio.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***70021. Subvenciones tarifarias a billetes con viajes limitados y duración ilimitada.***

***7005. Ingresos procedentes de billetes gratuitos cedidos al personal y/o familiares.***

***7009. Ingresos procedentes de otros títulos de viaje.***

***70090. Ingresos por venta de otros títulos de viaje.***

***70091. Subvenciones tarifarias a otros títulos de viaje.***

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

709. Rappels sobre ventas.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

***7131. Variación de existencias de residuos***

***71311. Variación de existencias de residuos de aceites.***

***71312. Variación de existencias de residuos de grasas.***

***71313. Variación de existencias de residuos de lubricantes.***

***71314. Variación de existencias de otros residuos.***

***7138. Variación de existencias de materiales recuperados.***

***71381. Variación de existencias de carcasas de neumáticos.***

***71389. Variación de existencias de otros materiales recuperados.***

***7139. Variación de existencias de subproductos.***

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA.

730. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.

***7310 Proyectos de aplicaciones informáticas de elaboración propia.***

***7311 Proyectos de aplicaciones informáticas encargados a terceros.***

732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

***734. Ingresos por incorporación de elementos reutilizados.***

737. Incorporación al activo de gastos de formalización de deudas.

74. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN.

740. Subvenciones oficiales a la explotación.

7400. Subvenciones del Estado.

***74001. Subvenciones del Estado para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente.***

***74002. Subvenciones del Estado por Contrato Programa.***

***74009. Otras subvenciones del Estado.***

7401. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.

***74011. Subvenciones de la Administración Autonómica.***

***740111. Subvención de la Administración Autonómica para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente.***

***740112. Subvención de la Administración Autonómica por Contrato Programa.***

***740119. Otras subvenciones de la Administración Autonómica.***

***74012. Subvenciones de la Administración Provincial o Insular.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*740121. Subvenciones de la Administración Provincial o Insular para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente.*

*740122. Subvenciones de la Administración Provincial o Insular por Contrato Programa.*

*740129. Otras subvenciones de la Administración Provincial o Insular.*

*74013. Subvenciones de la Administración Municipal.*

*740131. Subvenciones de la Administración Municipal para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente.*

*740132. Subvenciones de la Administración Municipal por Contrato Programa.*

*740139. Otras subvenciones de la Administración Municipal.*

*7402. Subvenciones de la Unión Europea.*

*7403. Subvenciones de estados extranjeros.*

*7409. Otras subvenciones oficiales a la explotación.*

741. Otras subvenciones a la explotación.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN.

*750. Ingresos por publicidad.*

*7500. Ingresos por publicidad exterior en guaguas.*

*7501. Ingresos por publicidad interior en guaguas.*

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida (gestor).

7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).

752. Ingresos por arrendamientos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***7520. Ingresos por arrendamiento de locales.***

***7521. Ingresos por arrendamiento de andenes de estaciones.***

***7523. Ingresos por arrendamiento de guaguas.***

***7534. Ingresos por arrendamiento de vehículos auxiliares.***

***7535. Ingresos por arrendamiento de maquinaria.***

***7539. Otros ingresos por arrendamiento.***

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.

754. Ingresos por comisiones percibidas por servicios.

755. Ingresos por servicios al personal[46].

***7552. Ingresos por uniformes del personal.***

***7553. Ingresos por seguros colectivos del personal.***

***7554. Ingresos por programas de formación y promoción del personal.***

***7555. Ingresos por atenciones al personal.***

***7556. Ingresos por transporte del personal.***

***7559. Ingresos varios por servicios al personal.***

***756. Ingresos de bonos no utilizados.***

---

[46] Ingresos por servicios varios facilitados por la empresa a su personal.

Estas cuentas se abonarán por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 (cuando se cobran al personal en efectivo), a cuentas de desarrollo de la 640. Sueldos y salarios (cuando se retienen al personal de sus nóminas o constituyen remuneraciones en especie) o a las cuentas que correspondan de las que se desglosa la 649. Otros gastos sociales (cuando la empresa se hace cargo de los gastos derivados de los servicios prestados a su personal).

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*757. Diferencias positivas de arqueo.*

*7570. Diferencias positivas de arqueo en moneda nacional.*

*75700. Diferencias positivas de arqueo en la caja general.*

*75701. Diferencias positivas de arqueo en las cajas de los puntos de venta.*

*75702. Diferencias positivas de arqueo en las máquinas de cambio.*

*7571. Diferencias positivas de arqueo en moneda extranjera.*

*759. Otros ingresos de gestión.*

76. INGRESOS FINANCIEROS.

760. Ingresos de participaciones en capital.

7600. Ingresos de participaciones en capital de empresas del grupo.

7601. Ingresos de participaciones en capital de empresas asociadas.

7603. Ingresos de participaciones en capital de otras empresas.

761. Ingresos de valores de renta fija.

7610. Ingresos de valores de renta fija de empresas del grupo.

7611. Ingresos de valores de renta fija de empresas asociadas.

7613. Ingresos de valores de renta fija de otras empresas.

7618. Ingresos de participaciones en Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario.

762. Ingresos de créditos a largo plazo.

---

Si los servicios de transporte facilitados al personal y/o sus familiares se prestaran con los mismos recursos y en las mismas condiciones que las que se ofrecen a los clientes externos, las cuentas que deberían abonarse para registrar los ingresos correspondientes serán las que oportunamente se habiliten en el subgrupo 70, dado que se trata de los mismos servicios que la empresa destina a la venta.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

7620. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas del grupo.

7621. Ingresos de créditos a largo plazo a empresas asociadas.

7623. Ingresos de créditos a largo plazo a otras empresas.

763. Ingresos de créditos a corto plazo.

7630. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas del grupo.

7631. Ingresos de créditos a corto plazo a empresas asociadas.

7633. Ingresos de créditos a corto plazo a otras empresas.

765. Descuentos sobre compras por pronto pago.

7650. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas del grupo.

7651. Descuentos sobre compras por pronto pago de empresas asociadas.

7653. Descuentos sobre compras por pronto pago de otras empresas.

766. Beneficios en valores negociables.

7660. Beneficios en valores negociables a largo plazo de empresas del grupo.

7661. Beneficios en valores negociables a largo plazo de empresas asociadas.

7663. Beneficios en valores negociables a largo plazo de otras empresas.

7665. Beneficios en valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.

7666. Beneficios en valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.

7668. Beneficios en valores negociables a corto plazo de otras empresas.

768. Diferencias positivas de cambio.

***7680. Diferencias positivas de cambio en tesorería.***

***7681. Diferencias positivas de cambio en valores de renta fija, créditos y deudas.***

769. Otros ingresos financieros.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES.

770. Beneficios procedentes de inmovilizado inmaterial.

771. Beneficios procedentes de inmovilizado material.

772. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.

773. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.

774. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias.

775. Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.

***7750. Subvenciones oficiales de capital traspasadas al resultado del ejercicio.***

***77500. Subvenciones del Estado traspasadas al resultado del ejercicio.***

***775001. Subvenciones del Estado para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente traspasadas al resultado del ejercicio.***

***775002. Subvenciones del Estado por Contrato Programa traspasadas al resultado del ejercicio.***

***775009. Otras subvenciones del Estado traspasadas al resultado del ejercicio.***

***77501. Subvenciones de otras Administraciones Públicas traspasadas al resultado del ejercicio.***

***775011. Subvenciones de la Administración Autonómica traspasadas al resultado del ejercicio.***

***7750111. Subvenciones de la Administración Autonómica para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente traspasadas al resultado del ejercicio.***

***7750112. Subvenciones de la Administración Autonómica por Contrato Programa traspasadas al resultado del ejercicio.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*7750119. Otras subvenciones de la Administración Autonómica traspasadas al resultado del ejercicio.*

*775012. Subvenciones de la Administración Provincial o Insular traspasadas al resultado del ejercicio.*

*7750121. Subvenciones de la Administración Provincial o Insular para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente traspasadas al resultado del ejercicio.*

*7750122. Subvenciones de la Administración Provincial o Insular por Contrato Programa traspasadas al resultado del ejercicio.*

*7750129. Otras subvenciones de la Administración Provincial o Insular traspasadas al resultado del ejercicio.*

*775013. Subvenciones de la Administración Municipal traspasadas al resultado del ejercicio.*

*7750131. Subvenciones de la Administración Municipal para proyectos de sistemas de gestión de calidad y medioambiente traspasadas al resultado del ejercicio.*

*7750132. Subvenciones de la Administración Municipal por Contrato Programa traspasadas al resultado del ejercicio.*

*7750139. Otras subvenciones de la Administración Municipal traspasadas al resultado del ejercicio.*

*77502. Subvenciones de la Unión Europea traspasadas al resultado del ejercicio.*

*77503. Subvenciones de estados extranjeros traspasadas al resultado del ejercicio.*

*7751. Otras subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*776. Donaciones de inmovilizado inmaterial traspasadas al resultado del ejercicio.*

*777. Donaciones de inmovilizado material traspasadas al resultado del ejercicio.*

778. Ingresos extraordinarios.

779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES.

790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.

*7900. Exceso de provisión para pensiones y obligaciones similares.*

*7901. Exceso de provisión para impuestos.*

*7902. Exceso de provisión para responsabilidades.*

*79020. Exceso de provisión para responsabilidades derivadas de la revocación de subvenciones.*

*79029. Exceso de provisión para otras responsabilidades.*

*7903. Exceso de provisión para grandes reparaciones.*

*7904. Exceso del fondo de reversión.*

*7905. Exceso de provisión por fondo de comercio negativo.*

791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.

*7910. Exceso de provisión de gastos de investigación y desarrollo.*

*7911. Exceso de provisión de concesiones administrativas.*

*79110. Exceso de provisión de concesiones administrativas del Estado.*

*79111. Exceso de provisión de concesiones administrativas de otras Administraciones Públicas.*

*791111. Exceso de provisión de concesiones administrativas de la Administración Autonómica.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*791112. Exceso de provisión de concesiones administrativas de la Administración Provincial o Insular.*

*791113. Exceso de provisión de concesiones administrativas de la Administración Municipal.*

*79112. Exceso de provisión de concesiones administrativas de la Unión Europea.*

*79113. Exceso de provisión de concesiones administrativas de estados extranjeros.*

*79119. Exceso de provisión de otras concesiones administrativas.*

*7912. Exceso de provisión de propiedad industrial.*

*7913. Exceso de provisión de fondo de comercio.*

*7914. Exceso de provisión de derechos de traspaso.*

*7915. Exceso de provisión de aplicaciones informáticas.*

*79150. Exceso de provisión de aplicaciones informáticas de elaboración propia.*

*79151. Exceso de provisión de aplicaciones informáticas adquiridas a terceros.*

*7917. Exceso de provisión de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.*

792. Exceso de provisión del inmovilizado material.

*7920. Exceso de provisión de terrenos y bienes naturales.*

*79200. Exceso de provisión de solares para aparcamiento exterior.*

*79201. Exceso de provisión de solares edificados para oficinas administrativas.*

*79202. Exceso de provisión de solares edificados para terminales de líneas.*

*79203. Exceso de provisión de solares edificados para talleres.*

*79204. Exceso de provisión de solares edificados para estaciones de guaguas.*

*79209. Exceso de provisión de otros solares.*

*7921. Exceso de provisión de construcciones.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*79210. Exceso de provisión de edificios para garajes de guaguas.*

*79211. Exceso de provisión de construcciones para oficinas administrativas.*

*79212. Exceso de provisión de construcciones para terminales de líneas.*

*79213. Exceso de provisión de construcciones para talleres.*

*79214. Exceso de provisión de estaciones de guaguas.*

*79219. Exceso de provisión de otras construcciones.*

*7922. Exceso de provisión de instalaciones técnicas.*

*79220. Exceso de provisión de instalaciones técnicas de electricidad.*

*79221. Exceso de provisión de instalaciones técnicas de climatización.*

*79222. Exceso de provisión de instalaciones técnicas contraincendios*

*79223. Exceso de provisión de instalaciones técnicas de seguridad.*

*79224. Exceso de provisión de instalaciones técnicas de radioemisoras.*

*79225. Exceso de provisión de instalaciones técnicas de sistemas de ayuda a la explotación.*

*79226. Exceso de provisión de instalaciones técnicas de canceladoras de billetes.*

*79227. Exceso de provisión de instalaciones técnicas de expendedoras de billetes.*

*79228. Exceso de provisión de instalaciones técnicas de túneles y centros de lavado.*

*79229. Exceso de provisión de otras instalaciones técnicas varias.*

*7923. Exceso de provisión de maquinaria.*

*79230. Exceso de provisión de maquinaria de la sección de mecánica.*

*79231. Exceso de provisión de maquinaria de la sección de electricidad.*

*79232. Exceso de provisión de maquinaria de la sección de electrónica.*

*79233. Exceso de provisión de maquinaria de la sección de chapa.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*79234. Exceso de provisión de maquinaria de la sección de pintura.*

*79239. Exceso de provisión otra maquinaria.*

*7925. Exceso de provisión de otras instalaciones.*

*79250. Exceso de provisión de instalaciones eléctricas.*

*79259. Exceso de provisión de otras instalaciones.*

*7926. Exceso de provisión de mobiliario.*

*79260. Exceso de provisión de mobiliario de garajes de guaguas.*

*79261. Exceso de provisión de mobiliario de oficinas administrativas.*

*792611. Exceso de provisión de mobiliario del área de explotación.*

*792612. Exceso de provisión de mobiliario del área de prevención y salud laboral.*

*792613. Exceso de provisión de mobiliario del área de infraestructura.*

*792614. Exceso de provisión de mobiliario del área económico-financiera.*

*792615. Exceso de provisión de mobiliario del área de informática.*

*792616. Exceso de provisión de mobiliario del área de recursos humanos.*

*792617. Exceso de provisión de mobiliario del área de marketing.*

*792618. Exceso de provisión de mobiliario del área de dirección general.*

*792619. Exceso de provisión de otro mobiliario diverso.*

*79262. Exceso de provisión de mobiliario de terminales de líneas.*

*79263. Exceso de provisión de mobiliario de talleres.*

*79269. Exceso de provisión de otro mobiliario.*

*7927. Exceso de provisión de equipos para procesos de información.*

*79270. Exceso de provisión de equipos para procesos de información de garajes de guaguas.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*79271. Exceso de provisión de equipos para procesos de información oficinas administrativas.*

*79272. Exceso de provisión de equipos para procesos de información de terminales de líneas.*

*79273. Exceso de provisión de equipos para procesos de información de talleres.*

*79279. Exceso de provisión de otros equipos para procesos de información.*

*7928. Exceso de provisión de elementos de transporte.*

*79280. Exceso de provisión de guaguas.*

*792801 Exceso de provisión de guaguas de transporte urbano.*

*7928011. Exceso de provisión de guaguas de transporte urbano, tamaño estándar.*

*7928012. Exceso de provisión de guaguas de transporte urbano, tamaño articulado.*

*7928013. Exceso de provisión de guaguas de transporte urbano de doble piso.*

*7928014. Exceso de provisión de microbuses urbanos.*

*7928015. Exceso de provisión de midibuses urbanos.*

*7928019. Exceso de provisión de otras guaguas de transporte urbano.*

*792802. Exceso de provisión de guaguas de transporte interurbano.*

*7928021. Exceso de provisión de guaguas de transporte interurbano, tamaño estándar.*

*7928022. Exceso de provisión de guaguas de transporte interurbano, tamaño articulado.*

*7928023. Exceso de provisión de guaguas de transporte interurbano de doble piso.*

*7928024. Exceso de provisión de microbuses interurbanos.*

*7928025. Exceso de provisión de midibuses interurbanos.*

*7928029. Exceso de provisión de otras guaguas de transporte interurbano.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

*792803. Exceso de provisión de guaguas de transporte discrecional.*

*79281. Exceso de provisión de vehículos auxiliares para inspección y control.*

*79282. Exceso de provisión de vehículos auxiliares para reparaciones.*

*79283. Exceso de provisión de recarrozados.*

*79289. Exceso de provisión de otros elementos de transporte.*

*7929. Exceso de provisión de otro inmovilizado material.*

*79291. Exceso de provisión de repuestos de inmovilizado.*

*79299. Exceso de provisión de otro inmovilizado material.*

793. Provisión de existencias aplicada.

*7932. Provisión por depreciación de productos de consumo aplicada.*

*79321. Provisión por depreciación de combustibles y lubricantes aplicada.*

*79322. Provisión por depreciación de repuestos aplicada.*

*793221. Provisión por depreciación de repuestos guaguas aplicada.*

*793222. Provisión por depreciación de repuestos de equipos de a bordo aplicada.*

*793223. Provisión por depreciación de repuestos de rótulos electrónicos.*

*793224. Provisión por depreciación de repuestos vehículos auxiliares aplicada.*

*793229. Provisión por depreciación de otros repuestos aplicada.*

*79323. Provisión por depreciación de neumáticos y cámaras aplicada.*

*7933. Provisión por depreciación de billetaje aplicada.*

*79331. Provisión por depreciación de billetaje de pago directo aplicada.*

*79332. Provisión por depreciación de títulos de viaje codificados aplicada.*

*79333. Provisión por depreciación de títulos de viaje no codificados aplicada.*

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

***79339. Provisión por depreciación de otro billetaje aplicada.***

***7934. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos aplicada.***

***79341. Provisión por depreciación de uniformes de personal aplicada.***

***79343. Provisión por depreciación de materiales diversos aplicada.***

***79349. Provisión por depreciación de otros materiales almacenables de consumo aplicada.***

***7936. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados aplicada.***

794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicada.

***7940. Provisión para insolvencias de tráfico a corto plazo aplicada.***

***79400. Provisión para insolvencias de clientes aplicada.***

***79401. Provisión para insolvencias de deudores aplicada.***

***7941. Provisión para insolvencias de tráfico a largo plazo aplicada.***

***79410. Provisión para insolvencias de clientes a largo plazo aplicada.***

***79411. Provisión para insolvencias de deudores varios a largo plazo aplicada.***

***7942. Provisión para insolvencias de tráfico a corto plazo de empresas del grupo aplicada.***

***7943. Provisión para insolvencias de tráfico a largo plazo de empresas del grupo aplicada.***

***7944. Provisión para insolvencias de tráfico a corto plazo de empresas asociadas aplicada.***

***7945. Provisión para insolvencias de tráfico a largo plazo de empresas asociadas aplicada.***

***7949. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada.***

795. Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada.

796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.

7960. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas del grupo.

7961. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo en empresas asociadas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

7963. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo en otras empresas.

7965. Exceso de provisión para valores de renta fija a largo plazo en empresas del grupo.

7966. Exceso de provisión para valores de renta fija a largo plazo en empresas asociadas.

797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

7970. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas del grupo.

7971. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de empresas asociadas.

7973. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de otras empresas.

798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.

7980. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de empresas del grupo.

7981. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de empresas asociadas.

7983. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de otras empresas.

799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

7990. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas del grupo.

7991. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de empresas asociadas.

7993. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de otras empresas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# GRUPO 0

## CUENTAS DE ORDEN Y ESPECIALES

***00.*** ***Cuentas de elementos sujetos a renting.***

- ***001.*** ***Elementos de transporte sujetos a renting.***
- ***002.*** ***Valor de elementos en renting.***

***01.*** ***Cuentas de carcasas.***

- ***011.*** ***Carcasas a disposición de los proveedores.***
- ***012.*** ***Carcasas a nuestra disposición.***
- ***013.*** ***Carcasas recuperadas.***

***02.*** ***Cuentas de suministros.***

- ***021.*** ***Suministro efectuado.***
- ***022.*** ***Contrato de suministro.***
- ***023.*** ***Suministro a efectuar.***

***03.*** ***Cuentas de títulos de viajes.***

- ***031.*** ***Títulos liquidados.***
- ***032.*** ***Títulos pendientes de liquidar.***
- ***033.*** ***Títulos recibidos.***

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# CUENTAS ANUALES

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| BALANCE<br>EJERCICIO.... | | |
|---|---|---|
| ACTIVO | EJERCICIO N | EJERCICIO N-1 |
| **A) ACCIONISTAS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS** | | |
| **B) INMOVILIZADO** | | |
| I. Gastos de establecimiento | | |
| II. Inmovilizaciones inmateriales | | |
| 1. Gastos de investigación y desarrollo | | |
| 2. Concesiones, patentes, licencias, marcas y similares | | |
| 3. Fondo de comercio | | |
| 4. Derechos de traspaso | | |
| 5. Aplicaciones informáticas | | |
| 6. Derechos s/bienes en régimen de arrendamiento financiero | | |
| 7. Anticipos | | |
| 8. Provisiones | | |
| 9. Amortizaciones | | |
| III. Inmovilizaciones materiales | | |
| 1. Terrenos y construcciones | | |
| 2. Instalaciones complejas | | |
| 3. Maquinaria | | |
| 4. Otras instalaciones, utillaje y mobiliario | | |
| 5. Elementos de transporte | | |
| 6. Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso | | |
| 7. Otro inmovilizado | | |
| 8. Provisiones | | |
| 9. Amortizaciones | | |
| IV. Inmovilizaciones financieras | | |
| 1. Participaciones en empresas del grupo | | |
| 2. Créditos a empresas del grupo | | |
| 3. Participaciones en empresas asociadas | | |
| 4. Créditos a empresas asociadas | | |
| 5. Cartera de valores a largo plazo | | |
| 6. Otros créditos | | |
| 7. Depósitos y fianzas constituidos a largo plazo | | |
| 8. Provisiones | | |
| 9. Administraciones Públicas a largo plazo | | |
| V. Acciones propias | | |
| VI. Deudores por operaciones de tráfico a largo plazo | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| BALANCE<br>EJERCICIO.... | | |
|---|---|---|
| ACTIVO | EJERCICIO N | EJERCICIO N-1 |
| **C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS.....** | | |
| **D) ACTIVO CIRCULANTE.....** | | |
| I. Accionistas por desembolsos exigidos..... | | |
| II. Existencias..... | | |
| 1. Productos de consumo..... | | |
| 2. Billetaje y otros aprovisionamientos..... | | |
| 3. Subproductos, residuos y materiales recuperados..... | | |
| 4. Anticipos..... | | |
| 5. Provisiones..... | | |
| III. Deudores..... | | |
| 1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios..... | | |
| 2. Empresas del grupo, deudores..... | | |
| 3. Empresas asociadas, deudores..... | | |
| 4. Deudores varios..... | | |
| 5. Personal..... | | |
| 6. Administraciones Públicas..... | | |
| 7. Provisiones..... | | |
| IV. Inversiones financieras temporales..... | | |
| 1. Participaciones en empresas del grupo..... | | |
| 2. Créditos a empresas del grupo..... | | |
| 3. Participaciones en empreas asociadas..... | | |
| 4. Créditos a empresas asociadas..... | | |
| 5. Cartera de valores a corto plazo..... | | |
| 6. Otros créditos..... | | |
| 7. Depósitos y fianzas constituidos a corto plazo..... | | |
| 8. Provisiones..... | | |
| V. Acciones propias a corto plazo..... | | |
| VI. Tesorería..... | | |
| VII. Ajustes por periodificación..... | | |
| TOTAL GENERAL (A+B+C+D) ..... | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

**BALANCE**

**EJERCICIO....**

| PASIVO | EJERCICIO N | EJERCICIO N-1 |
|---|---|---|
| **A) FONDOS PROPIOS** | | |
| I. Capital suscrito..... | | |
| II. Prima de emisión..... | | |
| III. Reserva de revalorización..... | | |
| IV. Reservas..... | | |
| 1. Reserva legal..... | | |
| 2. Reserva para acciones propias..... | | |
| 3. Reserva para acc. de la sociedad dominante..... | | |
| 4. Reservas estatutarias..... | | |
| 5. Diferencias por ajuste del capital a euros..... | | |
| 6. Otras reservas..... | | |
| V. Resultados de ejercicios anteriores..... | | |
| 1. Remanente..... | | |
| 2. Resultados negativos de ejercicios anteriores..... | | |
| 3. Aport. socios para compensación de pdas..... | | |
| VI. Pérdidas y Ganancias (beneficio o pérdida)..... | | |
| VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio..... | | |
| VIII. Acciones propias para reducción de capital..... | | |
| **B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS** | | |
| 1. Subvenciones de capital..... | | |
| 2. Diferencias positivas de cambio..... | | |
| 3. Otros ingresos a dist. en varios ejercicios..... | | |
| 4. Ingresos fiscales a distribuir. en varios ejercicios | | |
| **C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS** | | |
| 1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares..... | | |
| 2. Provisiones para impuestos..... | | |
| 3. Otras provisiones..... | | |
| 4. Fondo de reversión..... | | |
| **D) ACREEDORES A LARGO PLAZO** | | |
| I. Emisiones de oblig.ac. y otros valores negociab.... | | |
| 1. Obligaciones no convertibles..... | | |
| 2. Obligaciones convertibles..... | | |
| 3. Otras deudas representadas en valores negociab.. | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

**BALANCE**

**EJERCICIO ....**

| PASIVO | EJERCICIO N | EJERCICIO N-1 |
|---|---|---|
| **D) ACREEDORES A LARGO PLAZO (Continuación)** | | |
| II. Deudas con entidades de crédito ..... | | |
| 1. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito*..... | | |
| 2. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p..... | | |
| III. Deudas con empresas del grupo y asociadas..... | | |
| 1. Deudas con empresas del grupo..... | | |
| 2. Deudas con empresas asociadas..... | | |
| IV. Otros acreedores..... | | |
| 1. Deudas representadas por efectos a pagar..... | | |
| 2. Proveedores de inmovilizado a largo plazo..... | | |
| 3. Otras deudas..... | | |
| 4. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo..... | | |
| 5. Administraciones Públicas a largo plazo..... | | |
| V. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos..... | | |
| 1. De empresas del grupo..... | | |
| 2. De empresas asociadas..... | | |
| 3. De otras empresas..... | | |
| VI. Acreedores por op.de tráfico a largo plazo..... | | |
| **E) ACREEDORES A CORTO PLAZO** | | |
| I. Emisiones de oblig.y otros valores negociables..... | | |
| 1. Obligaciones no convertibles..... | | |
| 2. Obligaciones convertibles..... | | |
| 3. Otras deudas repr. en valores negociables..... | | |
| 4. Intereses de obligaciones y otros valores..... | | |
| II. Deudas con entidades de crédito..... | | |
| 1. Préstamos y otras deudas..... | | |
| 2. Deudas por intereses..... | | |
| 3. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p..... | | |
| III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a c/p..... | | |
| 1. Deudas con empresas del grupo..... | | |
| 2. Deudas con empresas asociadas..... | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| BALANCE<br>EJERCICIO .... | | |
|---|---|---|
| PASIVO | EJERCICIO N | EJERCICIO N-1 |
| **E) ACREEDORES A CORTO PLAZO (Continuación)** | | |
| IV. Acreedores comerciales..... | | |
| 1. Anticipos recibidos por pedidos..... | | |
| 2. Deudas por compras o prestación de servicios..... | | |
| 3. Deudas representadas por efectos a pagar..... | | |
| V. Otras deudas no comerciales..... | | |
| 1. Administraciones públicas..... | | |
| 2. Deudas representadas por efectos a pagar..... | | |
| 3. Proveedores de inmovilizado a corto plazo..... | | |
| 4. Otras deudas..... | | |
| 5. Remuneraciones pendientes de pago..... | | |
| 6. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo..... | | |
| VI. Provisiones por operaciones de tráfico..... | | |
| VII. Ajustes por periodificación..... | | |
| **F) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS A CORTO PLAZO**..... | | |
| TOTAL GENERAL (A+B+C+D+E+F) | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS<br>EJERCICIO .... | | |
|---|---|---|
| DEBE | EJERCICIO N | EJERCICIO N-1 |
| **A) GASTOS** | | |
| 1.Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación..... | | |
| 2.Aprovisionamientos..... | | |
| a) Consumo de mercaderías..... | | |
| b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles..... | | |
| b1) Compra de combustibles y lubricantes..... | | |
| b2) Compras de repuestos..... | | |
| b3) Compras de neumáticos y cámaras..... | | |
| b4) Compra de billetaje..... | | |
| b5) Compra de otras materias consumibles..... | | |
| c) Otros gastos externos..... | | |
| 3.Gastos de personal..... | | |
| a) Sueldos, salarios y asimilados..... | | |
| b) Cargas sociales..... | | |
| 4.Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado..... | | |
| 5.Variación de las provisiones de tráfico..... | | |
| a) Variación de las provisiones de existencias..... | | |
| b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables..... | | |
| c) Variación de otras provisiones de tráfico..... | | |
| 6.Otros gastos de explotación..... | | |
| a) Servicios exteriores..... | | |
| a1) Arrendamientos..... | | |
| a2) Reparaciones y conservación..... | | |
| a3) Servicio de profesionales independientes..... | | |
| a4) Primas de seguros..... | | |
| a5) Publicidad, propaganda y relaciones públicas. | | |
| a6) Otros servicios exteriores..... | | |
| b) Tributos..... | | |
| c) Otros gastos de gestión corriente..... | | |
| d) Dotación al fondo de reversión..... | | |
| **I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN (B1+B2+B3+B4-A1-A2-A3-A4-A5-A6)**..... | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS<br>EJERCICIO .... | | |
|---|---|---|
| DEBE | EJERCICIO N | EJERCICIO N-1 |
| 7.Gastos financieros y gastos asimilados.....<br>a) Por deudas con empresas del grupo.....<br>b) Por deudas con empresas asociadas.....<br>c) Por deudas con terceros y gastos asimilados.....<br>d) Pérdidas de inversiones financieras.....<br>8.Variación de las provisiones de inversiones Financieras.....<br>9.Diferencias negativas de cambio..... | | |
| **II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B5+B6+B7+B8-A7-A8-A9).....** | | |
| **III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (AI+AII-BI-BII).....** | | |
| 10.Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control.....<br>11.Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control.....<br>12.Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias.....<br>13.Gastos extraordinarios.....<br>14.Gastos y pérdidas de otros ejercicios..... | | |
| **IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (B9+B10+B11+B12+B13-A10-A11-A12-A13-A14).....** | | |
| **V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS (AIII+AIV-BIII-BIV).....** | | |
| 15.Impuesto sobre sociedades.....<br>16.Otros impuestos..... | | |
| **VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS) (AV-A15-A16).....** | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS EJERCICIO ....

| HABER | EJERCICIO N | EJERCICIO N-1 |
|---|---|---|
| **B) INGRESOS (B1 a B13)** | | |
| 1.Importe neto de la cifra de negocios | | |
| a)Ventas | | |
| b)Prestaciones de servicios | | |
| c) Devoluciones y "rappels" sobre ventas | | |
| 2.Aumento de exist. ptos. terminados y en curso de fabricación | | |
| 3.Trabajos efectuados por la empresa para el inmovilizado | | |
| 4.Otros ingresos de explotación | | |
| a)Ingresos accesorios y otros de gestión corriente | | |
| a1) Ingresos por publicidad | | |
| a2) Ingresos por arrendamientos | | |
| a3) Ingresos por servicios al personal | | |
| a4) Ingresos de bonos no utilizados | | |
| a5) Otros ingresos de gestión | | |
| b)Subvenciones de explotación | | |
| c) Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio | | |
| d)Exceso de provisiones de riesgos y gastos | | |
| **I. PÉRDIDAS DE EXPLOTACION (A.1+A.2+A.3+A.4+A.5+A.6-B.1-B.2-B.3-B.4)** | | |
| 5.Ingresos de participaciones en capital | | |
| a)En empresas del grupo | | |
| b)En empresas asociadas | | |
| c)En empresas fuera del grupo | | |
| 6.Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado | | |
| a)De empresas del grupo | | |
| b)De empresas asociadas | | |
| c)De empresas fuera del grupo | | |
| 7.Otros intereses e ingresos asimilados | | |
| a)De empresas del grupo | | |
| b)De empresas asociadas | | |
| c)Otros intereses | | |
| d)Beneficios en inversiones financieras | | |
| 8.Diferencias positivas de cambio | | |
| **II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS (A.7+A.8+A.9-B.5-B.6-B.7-B.8)** | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS<br>EJERCICIO.... | | |
|---|---|---|
| HABER | EJERCICIO N | EJERCICIO N-1 |
| **III.PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (BI+BII-AI-AII).....** | | |
| 9.Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control.....<br>10.Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones Propias.....<br>11.Ingresos extraordinarios.....<br>12.Ingresos y beneficios de otros ejercicios..... | | |
| **IV.RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (A10+A11+A12+A13+A14-B9-B10-B11-B12).....** | | |
| **V.PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS (B.III+B.IV-A.III-A.IV).....** | | |
| **VI.RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS) (B.V+A.15+A.16).....** | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## CUADRO DE FINANCIACION

| APLICACIONES | N | N-1 | ORIGENES | N | N-1 |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. Recursos aplicados en las operaciones.... | | | 1. Recursos procedentes de las operaciones.. | | |
| 2. Gastos de establecimiento y formalización | | | 2. Aportaciones de accionistas..... | | |
| de deudas..... | | | a) Ampliaciones de capital..... | | |
| 3. Adquisiciones de inmovilizado..... | | | b) Para compensación de pérdidas..... | | |
| a) Inmovilizaciones inmateriales..... | | | 3. Subvenciones de capital..... | | |
| b) Inmovilizaciones materiales..... | | | 4. Deudas a largo plazo..... | | |
| c) Inmovilizaciones financieras..... | | | a) *Empréstitos y otros pasivos análogos.* | | |
| c1) Empresas del grupo..... | | | b) De empresas del grupo..... | | |
| c2) Empresas asociadas..... | | | c) De empresas asociadas..... | | |
| c3) Otras inversiones financieras..... | | | d) De otras empresas..... | | |
| 4. Adquisición de acciones propias..... | | | e) De proveedores de inmovilizado y otros..... | | |
| 5. Reducciones de capital..... | | | 5. Enajenación de inmovilizado..... | | |
| 6. Dividendos..... | | | a) Inmovilizaciones inmateriales..... | | |
| 7. Cancelación o traspaso a c/p de deudas | | | b) Inmovilizaciones materiales..... | | |
| a largo plazo..... | | | c) *Inmovilizaciones financieras*..... | | |
| a) Empréstitos y otros pasivos análogos..... | | | c1) Empresas del grupo..... | | |
| b) De empresas del grupo..... | | | c2) Empresas asociadas..... | | |
| c) De empresas asociadas..... | | | c3) Otras inversiones financieras..... | | |
| d) De otras deudas..... | | | 6. Enajenación de acciones propias..... | | |
| e) De proveedores de inmov. Y otros.... | | | 7. Cancelación anticipada o traspaso a c/p | | |
| 8. Provisiones para riesgos y gastos..... | | | de inmovilizaciones fras..... | | |
| | | | a) Empresas del grupo..... | | |
| | | | b) Empresas asociadas..... | | |
| | | | c) Otras inversiones financieras..... | | |
| TOTAL APLICACIONES | | | TOTAL ORIGENES | | |
| Exceso de Orígenes sobre Aplicaciones | | | Exceso de Aplicaciones sobre Orígenes | | |
| *(Aumento del Capital Circulante)* | | | *(Disminución del Capital Circulante)* | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## VARIACION DE CAPITAL CIRCULANTE

| | Ejercicio N | | Ejercicio N-1 | |
|---|---|---|---|---|
| | Aumentos | Disminuciones | Aumentos | Disminuciones |
| 1. Accionistas por desembolsos exigidos.. | | | | |
| 2. Existencias..... | | | | |
| 3. Deudores..... | | | | |
| 4. Acreedores..... | | | | |
| 5. Inversiones financieras temporales..... | | | | |
| 6. Acciones propias..... | | | | |
| 7. Tesorería..... | | | | |
| 8. Ajustes por periodificación..... | | | | |
| TOTAL..... | | | | |
| VARIACION DEL CAPITAL CIRCULANTE.. | | | | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## CONCILIACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE CON LOS RECURSOS PROCEDENTES/APLICADOS DE LAS OPERACIONES ORDINARIAS

| | |
|---|---|
| **RESULTADO CONTABLE DEL EJERCICIO** | |
| **Más** | |
| 1. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones de inmovilizado..... | |
| 2. Dotación a la provisión para riesgos y gastos..... | |
| 3. Gastos derivados de intereses diferidos..... | |
| 4. Amortización de gastos de formalización. de deudas y gastos de establecimiento..... | |
| 5. Diferencias de cambio negativas..... | |
| 6. Pérdidas en la enajenación de inmovilizado..... | |
| 7. Impuesto sobre sociedades diferido en el ejercicio y los ajustes pertinentes..... | |
| (*)Pérdidas en la venta de acciones propias u otros gastos extraordinarios..... | |
| **Menos** | |
| 1. Excesos de provisiones de inmovilizado..... | |
| 2. Excesos de provisiones para riesgos y gastos..... | |
| 3. Ingresos derivados de intereses diferidos..... | |
| 4. Diferencias de cambio positivas..... | |
| 5. Beneficios en enajenación de inmovilizado..... | |
| 6. Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio..... | |
| 7. Impuesto sobre sociedades anticipado en el ejercicio y crédito impositivo generado en el ejercicio por compensación de pérdidas y los ajustes pertinentes..... | |
| (*) Beneficios en la venta de acciones propias u otros ingresos extraordinarios..... | |
| Recursos procedentes de las operaciones ordinarias..... | |
| o | |
| Recursos aplicados en las operaciones ordinarias..... | |

(*) No establecidas en la NECA 8.a

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

| ESTADO DE FLUJO DE TESORERÍA | |
|---|---|
| **TIPO DE FLUJO** | **31/12/XX** |
| **Por operaciones de explotación** | |
| Cobros a clientes | |
| Otros cobros de explotación | |
| Pagos a proveedores | |
| Otros pagos de explotación | |
| **Por ingresos y gastos financieros corrientes** | |
| Ingresos financieros | |
| Pago de intereses y dividendos | |
| **Por el impuesto sobre beneficios** | |
| Pago de impuestos | |
| **Flujos netos de tesorería por actividades ordinarias** | |
| Cobros por ventas de activ.materiales/inmateriales | |
| Cobros por venta de participaciones cartera de control | |
| Cobro por venta o reembolso de otras inversiones financieras | |
| Pagos por adquisición de activ.materiales/inmateriales | |
| Pagos por adquisición de participaciones cartera de control | |
| Pagos por adquisición o reembolso de otras inversiones financieras | |
| **Flujos netos de tesorería por actividades de inversión** | |
| Aportaciones de los accionistas | |
| Captación de capitales ajenos a largo plazo | |
| Pagos de dividendos | |
| Adquisición de créditos participativos | |
| Reembolsos de capitales ajenos a largo plazo | |
| Variación neta de préstamos a corto plazo | |
| **Flujos netos de tesorería por actividades de financiación** | |
| **Incr./Dism. de tesorería y otros medios líquidos** | |

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# ANEXO

# II

# APLICACIÓN DEL MODELO PROPUESTO A UNA EMPRESA DE TRANSPORTE COLECTIVO DE VIAJEROS

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Como complemento de los capítulos anteriores, en el presente anexo estudiamos un caso real de implantación de la contabilidad en el seno de dos conocidas empresas de transporte de viajeros de la isla de Gran Canaria. Para ello, utilizaremos el método del caso, considerado en nuestra opinión como una de las metodologías más adecuadas para el estudio que pretendemos realizar. A tal fin, justificaremos de forma breve la elección de dicho método, realizaremos una descripción de los elementos básicos tenidos en cuenta en la investigación y expondremos la metodología utilizada para obtener la información.

A continuación, y tras una sucinta descripción de las características más relevantes de las empresas, analizaremos la evidencia obtenida tanto mediante la realización de entrevistas como de los análisis de documentos, bien suministrados por la empresa, bien obtenidos de bases de datos empresariales.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En definitiva, nuestro propósito consiste en evaluar el ajuste de los estados contables presentados por estas empresas a la normativa vigente, en especial, a los principios contables de general aceptación y a las normas de valoración recogidas en la quinta parte del plan general de contabilidad. Así mismo, efectuaremos una comparación entre las soluciones adoptadas por las empresas para representar los diferentes hechos contables y el modelo de información contable que para estas empresas proponemos en el presente trabajo.

Evidentemente, y puesto que nuestro estudio se centra en sólo dos empresas, no pretendemos realizar una generalización estadística, sino únicamente concluir hasta que punto los hechos económicos registrados se ajustan al modelo contable teórico aquí planteado.

En principio, la elección del método del caso deriva de la intención de presentar una relación completa y objetiva de los acontecimientos que nos concierne. En este sentido, debemos reconocer que el método de estudio de casos ha sido criticado por su debilidad como técnica de investigación, falta de rigor y de objetividad, pero no es menos cierto que estas imputaciones han ido desapareciendo, pasando a ser considerado, tal como reconoce Yin (1994:xiii), como una interesante herramienta de investigación.

También se le ha achacado a este método que sus conclusiones son difíciles de generalizar. En este sentido Déniz (2001: 492) afirma que "el objetivo del investigador es proponer teorías y no enumerar frecuencias, intentando comprender los procesos y las fuerzas impulsoras que tienen lugar entre las distintas partes de un sistema así como las principales características del mismo, de manera que se pueda generalizar, incluso a partir de un único caso, más allá del mero análisis superficial de correlaciones".

Tal como se ha señalado, para nuestro análisis se han seleccionado dos empresas dedicadas al transporte de viajeros, una de ellas se

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

responsabiliza del transporte urbano, mientras que la otra se ocupa del transporte interurbano. Para referirnos a las mismas, le denominaremos TUSA (Transporte Urbano S.A.) y TISA (Transporte Interurbano S.A.), ambos nombres ficticios.

Hemos elegido estas empresas por varias razones: por un lado, son las principales empresas de transporte, en su ámbito de actuación, radicadas en las Islas Canarias. A su vez, ambas pueden ser consideradas como integrantes del grupo de las mayores empresas españolas del sector, a nivel de volumen de negocio, personal empleado, flota de vehículos o modernización tecnológica.

Evidentemente, la posibilidad de acceder a directivos claves en las compañías, que en todo momento ofrecieron total colaboración, así como la facilidad para disponer de información en memorias anuales, páginas web, prensa, etc., motivaron la elección de dichas empresas.

Entendíamos que las personas consultadas en el seno de la empresa, debían estar íntimamente relacionadas con la contabilidad, si bien también era interesante disponer de información suministrada por responsables de otras áreas como talleres, planificación del servicio o marketing.

En definitiva, las fuentes de información utilizadas fueron variadas, destacando la revisión de documentos, los archivos de las empresas, las entrevistas, la observación directa, amen de la propia experiencia profesional en una de las empresas del sector.

Las entrevistas realizadas nos ha permitido formular preguntas de una forma directa, que nos dieron la posibilidad de aclarar, corregir y confirmar cuestiones que se plantearon en la investigación previa, dando lugar, en ocasiones, a problemáticas en principio no previstas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Estas entrevistas fueron realizadas previa cita concertada, mostrando, tal como ya se ha comentado, un interés notable y elevados deseos de colaboración. Previamente, se exponía la motivación de la misma y se remitía el cuestionario en el cual se iba a trabajar. En la fecha fijada, se realizaba la entrevista, en la cual se solicitaban aclaraciones cuando se consideraba necesario, se efectuaban comentarios, se realizaban juicios e incluso se contrastaban opiniones. En este punto, es importante aclarar que ambas empresas declinaron la opción de responder a determinadas preguntas que consideraban podían ostentar un carácter de confidencialidad, y cuya divulgación no creían recomendable. Era el caso de determinadas cuestiones relacionadas con costes de personal, absentismo, coste por línea, etc.

En cuanto a la revisión de documentos y accesos a páginas web de las propias compañías, nos permitió disponer de información adicional sobre el tema estudiado.

Una vez efectuada la recopilación de datos, se procedió al análisis buscando la relación entre éstos y las proposiciones formuladas en nuestro estudio, contrastando los hechos con dichas proposiciones, labor expuesta a continuación.

## II.1. SITUACIÓN, ORIGEN Y ESTADO ACTUAL DE LA EMPRESA OBJETO DE ESTUDIO

La relevancia estratégica del transporte en las economías mundiales, ha supuesto, tal como se ha señalado en capítulos anteriores, que esta actividad estuviese regulada por la Administración, de forma que el precio no se basa exclusivamente en el coste del mismo y la demanda del mercado, sino también se tienen en cuenta otro tipo de factores políticos y sociales.

En la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, el transporte urbano mecanizado se comenzó a prestar con tranvías de vapor que más tarde fueron sustituidos por motores eléctricos. Las guaguas, tal como se conocen en

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Canarias a los autobuses, se introdujeron en la ciudad a finales de 1920. En este momento, no se fijaron unos recorridos previos, sino que circulaban de forma anárquica, parando en los lugares que deseaban los viajeros, no se entregaban billetes, no existía coordinación entre vehículos, etc.

Al objeto de corregir esta situación, se crea en 1929 un Gremio Patronal de Jardineras Guaguas[1], que en 1935 se transformó en Asociación Patronal.

Es a finales de los años 30, cuando se firma un acuerdo con el Ayuntamiento de la ciudad, relativo a la prestación del servicio con carácter permanente. Este servicio, intentó municipalizarse dos años después pero la operación no cuajó. Fue en el año 79 cuando, ante la delicada situación económica que presentaba esta Asociación Patronal, el Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria, decidió municipalizar el servicio, que unos años después decidió convertir en sociedad anónima municipal, cuyas acciones eran y son íntegramente propiedad del Ayuntamiento.

En 1995 se firma el primer contrato programa entre la empresa, el Ayuntamiento de la ciudad y el Gobierno Autónomo de Canarias, que supuso un punto de inflexión en la marcha de la empresa, logrando índices, en otros tiempos insospechados, de modernización y expansión.

En cuanto al transporte interurbano, la empresa analizada es fruto de la fusión entre dos empresas operadoras, cuyas concesiones abarcaban la práctica totalidad de la isla de Gran Canaria.

Sus orígenes provienen de principios de los años 70, cuando la quiebra de la empresa responsable del transporte interurbano, provocó la toma de una decisión gubernamental, en la cual, la concesión del transporte insular se dividió en dos, una abarcaba la zona sur-sureste, mientras que la otra se responsabilizaría de la zona centro-norte.

[1] El término "jardinera" se refiere a un vehículo con carrocería de mimbre y descubierto.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Una de las empresas, nacía de un sistema de transporte muy tradicional en la isla, al que se le denominaba "pirata"[2].

Los empleados de la otra empresa, que provenían en su mayor parte de la empresa quebrada, se organizaron y constituyeron bajo la fórmula de sociedad anónima laboral, asesorados por técnicos provenientes de otras regiones españolas y con una importante experiencia en la fundación de este tipo de empresas. Se ocuparon de la concesión sur-sureste de la isla, en principio, con líneas de débil tráfico, pero a la postre, gracias al boom turístico de la isla, se tornó en la concesión más rentable de las existentes.

La necesidad de coordinación de los servicios prestados por ambas empresas y la mejora de la calidad ofrecida, ocasionó que por parte de las diferentes Administraciones públicas canarias, se instara a las dos empresas a entenderse, fusionándose y creando una empresa de gran magnitud, que fuera capaz de mejorar la calidad del servicio público de transporte.

Actualmente, ambas empresa, TUSA y TISA, han llegado a un nivel de coordinación en sus servicios, compartiendo estaciones y rutas, todo ello apoyado por la Administración Pública (Gobierno Autónomo de Canarias, Cabildo Insular de Gran Canaria y Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria), que ha supuesto un cambio radical en la concepción que existía hasta hace unos años, del servicio de transportes de viajeros.

## II.2. CARACTERÍSTICAS DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE TRANSPORTE

En el presente epígrafe, analizaremos los modelos de gestión adoptados por ambas empresas, que si bien son diferentes, ello no impide una coordinación de servicios y una gestión conjunta de determinadas infraestructuras. A su vez, observaremos la dimensión que ofrecen,

[2] Los "piratas" eran microbuses que circulaban de forma autónoma, competían con las líneas regulares e incluso llegaron a un nivel de organización mínimo que al menos les permitía

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

exponiendo magnitudes tales como cifra de viajeros, kilómetros recorridos, número de líneas o kilómetros de red.

A continuación nos detendremos en la financiación de las empresas, aspecto ampliamente estudiado en los capítulos 3 y 4, y cuya materialización proviene de las firmas de contratos programas con las sociedades, cuyo objetivo principal es la potenciación del transporte público.

Por último analizaremos el nivel de coordinación al cual han llegado, no limitándose exclusivamente a las rutas establecidas, sino que además abarcan otros aspectos tales como los sistemas de ayuda a la explotación o la gestión de estaciones de guaguas.

### II.2.1. Modelo de gestión

La sociedad TUSA se constituyó a finales de 1985 por tiempo indefinido, iniciando su actividad el 1 de enero de 1986.

La fórmula adoptada fue la de sociedad anónima municipal, con un capital social propiedad íntegramente del Excmo. Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria, por un importe inicial de 250.000.000 de pesetas (1.502.530,26 euros). Actualmente, el capital social asciende a 1.286.166 euros.

La actividad principal, incluida en su objeto social, consiste en la explotación organización y prestación del servicio público de transporte colectivo de viajeros en el término municipal de Las Palmas de Gran Canaria, en régimen de monopolio.

Se escogió esta fórmula de sociedad, porque, entre otros motivos, la gestión directa suponía lo que Sala (1993: 110) denomina una "falsa privatización", ya que se privatizan las formas jurídicas, pero la dirección y

sobrevivir.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

el control de la actividad sigue siendo responsabilidad de la Administración. Obviamente, la intención era huir al derecho privado con el objetivo de conseguir ámbitos libres de control, o al menos, mayor "capacidad de movimiento" que el permitido por la gestión pública directa.

La empresa TISA se constituyó en el año 2000, y proviene de la fusión de dos empresas, una sociedad anónima laboral y una sociedad anónima. Dichas empresas se extinguieron mediante disolución sin liquidación, y transmisión en bloque de todo su patrimonio a la nueva sociedad.

El objeto social de esta empresa, consiste en la explotación del transporte de viajeros, equipajes y encargos, con todos sus servicios complementarios, y la publicidad comercial de toda clase, la explotación de terrenos urbanizables y la construcción y explotación de edificaciones.

Es interesante señalar que la Subdirección General de Política Económica y Defensa de la Competencia, dependiente del Ministerio de Economía consideró improcedente el proyecto de concentración económica consistente en la fusión de las dos empresas que conformaron TISA, por entender que de la operación podría resultar una posible obstaculización al mantenimiento de una competencia efectiva en el mercado de las concesiones de transporte regular de viajeros de carácter permanente y de uso general en la isla de Gran Canaria. Consideramos que los argumentos esgrimidos para negar tal fusión no se sustentaban suficientemente. Por un lado, fue promovida desde la Administración Pública Canaria, pero además, el servicio era prestado en régimen de concesión con carácter de exclusividad, lo cual no suponía un cambio sustantivo en el modo de prestación del servicio, ni en las condiciones competenciales existentes hasta la fecha.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Tal pronunciamiento fue recurrido por TISA, otorgándoles la razón, y declarando la nulidad del acuerdo por el que se declaraba improcedente la operación de concentración económica.

### II.2.2. Dimensión de la empresa

Las empresas analizadas presentan una dimensión destacada frente al colectivo de sociedades dedicadas al transporte de viajeros; así, entre ambas transportaron durante el año 2002, un total de 77.270.813 viajeros, de los cuales, 52.102.735 utilizaron tarifas bonificadas, esto supone un 67,43% del total. Si comparamos estas cifras con las del ejercicio anterior, se puede observar un incremento de un 0,78% (598.900 viajeros).

Si distinguimos entre transporte urbano e interurbano, podemos indicar que algo más del 60% corresponde a viajeros de líneas urbanas, mientras que el resto (39,51%) utilizó el transporte interurbano.

En cuanto a los kilómetros, durante 2002 recorrieron 39.631.014 kilómetros, el 27,89% por líneas de TUSA, y el 72,11% en líneas de TISA.

Si efectuamos una comparación entre viajeros transportados y kilómetros recorridos, la evolución de ambas empresas en los últimos años, se recoge en la tabla II.1.

Tabla II.1. EVOLUCIÓN DE VIAJEROS Y KILÓMETROS

| | Año | Viajeros | Kilómetros | Viajero./Km. |
|---|---|---|---|---|
| TUSA | 2000 | 46.021.100 | 11.866.159 | 3,88 |
| | 2001 | 46.375.581 | 11.238.547 | 4,13 |
| | 2002 | 46.513.976 | 11.053.754 | 4,21 |
| TISA | 2000 | 29.806.211 | 27.456.344 | 1,09 |
| | 2001 | 30.296.333 | 28.358.554 | 1,07 |
| | 2002 | 30.756.838 | 28.577.260 | 1,08 |

Fuente: Elaboración propia, basado en datos tomados de las memorias de TUSA y TISA.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Del análisis de los datos reflejados en el cuadro A.1. se puede observar como en TUSA, a pesar de reducir el número de kilómetros recorridos, se incrementa el número de pasajeros transportados. La explicación puede venir dada no sólo por una posible mejora de la calidad en el servicio, que se traduce en mayores frecuencias de paso, vehículos más cómodos o mayor adecuación de la oferta a la demanda, sino que además debería tenerse en cuenta las medidas que la Administración pública, especialmente el Ayuntamiento de la ciudad, ha tomado en aras de favorecer la utilización del transporte público, instaurando carriles sólo bus, bonificando colectivos sociales desfavorecidos, adecuando puntos de parada, etc.

En cuanto a la empresa TISA, observamos como el incremento de viajeros transportados va acompañado de un incremento en el número de kilómetros recorridos, lo cual implica una cierta estabilidad en la ratio que hemos denominado "viajeros/kilómetro" y que denota la existencia de líneas plenamente consolidadas, con itinerarios totalmente adaptados a la demanda de los usuarios.

Es obvio que la saturación de la ciudad favorece el uso del transporte público, mientras que los trayectos interurbanos, cuyas carreteras tienen generalmente una circulación más fluida, induce a la utilización del vehículo privado.

Esta última afirmación puede corroborarse con la comparación de la velocidad comercial de una y otra empresa. Así, mientras la velocidad media de los vehículos de TUSA ronda los 15 km./hora, las guaguas de TISA circulan a una velocidad media de 25 km./hora.

Para realizar estos servicios, ambas empresas emplean unas 1.500 personas, de las cuales alrededor del 85% corresponde a personal destinado al área de movimiento, es decir, conductores e inspectores.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En lo que concierne al material móvil, estas empresas disponen de 546 guaguas, cuyo tamaño van desde los microbuses, de poco más de 7 metros, a guaguas articuladas de dos cuerpos y 18 metros de largo, destinadas a líneas con fuerte demanda. Es de destacar que la empresa TISA[3] ha adquirido dos vehículos de gas, lo cual ha supuesto una novedad en las empresas de transporte canarias. La flota actual disponible tiene una edad media de entre 6 y 7 años.

Otras cifras indicativas de la dimensión de ambas empresas, son las derivadas del número de líneas, kilómetros de red o número de paradas disponibles, que se presentan en la tabla II.2.

Tabla II.2. DIMENSIÓN DE LA RED

| | TISA | TUSA |
|---|---|---|
| Número de líneas | 137 | 40 |
| Km. de red | 3.664 | 708 |
| Número de paradas | 2.217 | 742 |

Fuente: Elaboración propia, basada en datos tomados de las memorias de TUSA y TISA

A la vista de los datos ofrecidos, se desprende la importancia que ostentan las citadas empresas en el sector.

Podríamos seguir aportando datos en torno a su magnitud, pero entendemos que las conclusiones que podrían obtenerse no son más que una reiteración de las deducciones efectuadas en párrafos anteriores.

[3] La empresa TISA se ha caracterizado por estar a la vanguardia en innovación tecnológica en el sector del transporte en Canarias. Elementos como la localización de vehículos por GPS, vehículos de gas, canceladoras y expendedoras de billetaje, etc., han dado a la empresa imagen de modernidad e innovación tecnológica permanente.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

## II.2.3. Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias

Del análisis de la estructura de gastos e ingresos, podemos observar como la partida de gastos de personal, supone alrededor del 60% del total de gastos en ambas empresas. Cifra, que tal como se señaló en el capítulo 4, se asemeja a la media de empresas de transporte en España, según el estudio elaborado por la Asociación de Transporte Urbano Colectivo (ATUC). Obviamente, las empresas de servicios en general soportan un alto coste de personal en relación con otras partidas.

Otras rúbricas de menor importancia como otros gastos de explotación o los aprovisionamientos, entre los que se incluyen seguros, compra de neumáticos y combustible, representan entre el 20% y el 30% del total de gastos.

En cuanto a los ingresos, es evidente que la cifra mayor proviene de la recaudación, rondando entre el 75% y el 80% del total. Igualmente es de destacar las subvenciones traspasadas a resultados y los otros ingresos de explotación, donde se incluye la publicidad en vehículos y las subvenciones a la explotación, cuyas cuantías dependen en gran medida de los importes consignados en los contratos programa para la adquisición de inmovilizado.

De cualquier forma, se puede observar como los posibles beneficios obtenidos por estas empresas son mínimos, ocupándose las subvenciones de mantener el equilibrio en la cuenta de resultados.

En la tabla II.3, presentamos la estructura de gastos e ingresos de ambas empresas, correspondiente al ejercicio 2002.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Tabla II.3. ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

| | CONCEPTO | TISA | TUSA |
|---|---|---|---|
| GASTOS | Aprovisionamientos | 13,26% | 10,55% |
| | Gastos de personal | 57,92% | 64,29% |
| | Amortizaciones | 6,20% | 10,71% |
| | Variac. Prov.tráfico | 0,30% | 0,11% |
| | Otros gtos de explot. | 16,91% | 10,06% |
| | Gastos financieros | 2,41% | 1,89% |
| | Gtos. Extraord. | 0,20% | 0,01% |
| | Pdas.de inmov. | 0,00% | 0,01% |
| | Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores | 2,80% | 2,37% |
| INGRESOS | Importe cifra de negocios | 79,17% | 74,90% |
| | Otros ingresos explotación | 13,99% | 13,67% |
| | Ingresos fros. | 0,35% | 0,03% |
| | Bfcio.inmovilizado | 3,66% | 0,00% |
| | Subv. Capital trasp. a resultados | 2,71% | 9,60% |
| | Ingresos y bfcios. Ejerc.anteriores | 0,12% | 0,31% |
| | Ingresos extraord. | 0,00% | 1,49% |

Fuente: Elaboración propia, basada en datos tomados de las memorias de TUSA y TISA

La empresa TUSA señala en su memoria del año 2002, que "se ha seguido una fuerte contención de los gastos de explotación, lo que ha llevado a disminuirlos con respecto a los del año 2001". En este sentido afirman que si bien han aumentado los gastos de personal, dicho incremento se sitúa por debajo del crecimiento del IPC del año. Es de destacar la subida de los gastos financieros con respecto al ejercicio anterior, cuya causa se debe al

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

endeudamiento de la empresa por no recibir las subvenciones recogidas en el contrato programa en la fecha prevista.

Del mismo modo, la empresa TISA destaca en su memoria el estancamiento de los gastos de explotación, aumentando escasamente un 0,38% con respecto al ejercicio anterior, y que, unido al incremento del importe neto de la cifra de negocios, resulta una mejora considerable de la ratio "coeficiente de cobertura de costes de explotación sobre los ingresos de explotación". Así mismo, TISA reconoce un incremento de los gastos financieros con motivo del retraso en el abono de subvenciones por parte de la Administración.

## II.3. CAPTACIÓN CONTABLE DE LAS OPERACIONES REALIZADAS

Al objeto de permitir alcanzar una mejor visión de la información contable suministrada por las empresas, iremos adentrándonos en cada una de las problemáticas analizadas en el capítulo 5, exponiendo la solución adoptada para reflejar las alteraciones patrimoniales producidas como consecuencia del desarrollo de su actividad.

Así, comenzaremos con el estudio de la financiación, y más concretamente con la contabilización de las subvenciones recibidas por las empresas, destinadas a asegurar una rentabilidad mínima, compensar déficits de explotación o establecer la estructura fija de la empresa.

A continuación, nos detendremos en las operaciones de inmovilizado, especialmente las referidas a los recarrozados de vehículos o la reutilización de elementos dados de baja.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Posteriormente examinaremos el registro de elementos integrantes de las existencias de la empresa, tales como combustible, neumáticos o billetaje, principales partidas de esta rúbrica del activo circulante.

Por último, estudiaremos el procedimiento seguido para el reconocimiento contable de los ingresos por prestación de servicios, observando como por sencillez, las empresas optan por un criterio de caja más que por un criterio de devengo.

### II.3.1. Financiación

La financiación de estas empresas proviene fundamentalmente de la firma de contratos programas, en los cuales se recogen objetivos como la compensación de los déficits previstos, consecuencia de las obligaciones de servicio público y de bonificaciones tarifarias impuestas por la Administración pública, potenciar el transporte público, planificar y coordinar las redes de transporte público, definir un marco estable de financiación, lograr una estabilidad financiera y mejora de la gestión, aumento de la calidad del servicio, habilitar mejoras urbanísticas en la búsqueda de una mayor operatividad del transporte público, etc.

El último contrato programa firmado abarca el período 2000-2003, y en el mismo se recogen aportaciones que deben provenir de la Administración General del Estado y de las Administraciones Públicas Canarias. Estas subvenciones, tal como se ha señalado, cubren posibles déficits de explotación, bonifican tarifas de colectivos desfavorecidos o se destinan a inversiones en infraestructura (flota, sistemas de ayuda a la explotación, monética, etc).

Sorprendentemente, en la memoria elaborada por la empresa TUSA, al referirse al contrato programa señala "el 23 de abril de 2002 la junta de gobierno de la Autoridad Única del Transporte de Gran Canaria, en sesión extraordinaria, aprobó una propuesta de aprobación del Contrato Programa

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Isla vigente desde 2000 a 2003. En noviembre de 2002 se firmó este Contrato Programa". Es obvio que si las subvenciones no se entregan hasta la firma del documento, las empresas necesitarán endeudarse con el consiguiente incremento de los gastos financieros, aspecto ya señalado al analizar la estructura de gastos e ingresos.

Al objeto de supervisar y controlar la ejecución del contrato programa, se constituye una Comisión de Seguimiento, integrada por representantes de todos los entes firmantes. En cuanto a las cláusulas de penalización por incumplimiento, se aplican las recogidas en el Decreto de Ayudas y Subvenciones de la Comunidad Autónoma de Canarias, entre las que podemos apuntar las siguientes, tal como recoge la Memoria de TUSA:

a) Rescisión automática del Contrato Programa.

b) Las Administraciones Públicas firmantes cesarán en la obligación de satisfacer las aportaciones que hasta la fecha del incumplimiento estuviesen pendientes.

c) Los bienes adquiridos conforme al plan de inversiones pasarán a ser propiedad de la Administración Pública en la proporción en que hayan sido financiados.

Según informan ambas empresas, no existe un criterio objetivo por parte de la Administración Pública para proceder al reparto de los fondos entre las empresas, basándose tal distribución en razones meramente políticas.

En cuanto a la contabilización de estas subvenciones, las empresas adoptan diferentes criterios, dependiendo de la interpretación e información extraída del clausulado del contrato.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Ambas empresas contabilizan las subvenciones en capital en subcuentas de la cuenta 130. *Subvenciones oficiales de capital.*

La diferencia radica en las subvenciones al déficit y subvenciones tarifarias. Así, la empresa TUSA al no poder determinar qué cantidad se destina a bonificar tarifas y qué cantidad a cubrir el déficit, ha optado por contabilizar estas subvenciones íntegramente en el subgrupo 74 Subvenciones oficiales a la explotación. Por el contrario TISA, parte del precepto de que una parte de esas subvenciones deben ser contabilizadas como *Ingresos por recaudación*, dentro del subgrupo 70. Como el contrato no fija la cantidad, la sociedad la estima en función del número de viajeros transportados. El resto es contabilizado dentro del subgrupo 74 como *Subvenciones oficiales a la explotación.*

En cuanto al momento de la contabilización como ingresos, ya sea del ejercicio o a distribuir en varios ejercicios, también se adoptan diferentes alternativas. La empresa TISA contabiliza mensualmente las de explotación y tarifarias por la parte alícuota del montante anual. Las de capital se contabilizan en el momento de realizar la inversión. TUSA por su parte, periodifica el importe total que se debe recibir en el año y mensualmente contabiliza la parte correspondiente. Es de destacar que ninguna de las dos empresas tiene en cuenta si la Administración Pública ha reconocido el gasto o no.

En este sentido, y tal como se afirmó en el capítulo 5, somos partidarios de contabilizar el ingreso en el momento en que la Administración pública reconoce el gasto, nunca antes, ya que hasta ese momento consideramos que el compromiso de pago aún no es efectivo.

En lo referido a la distribución entre subvenciones a la explotación e ingresos tarifarios, opinamos que la decisión tomada por TISA, puede reflejar mejor la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

resultados de la empresa, ya que es patente que uno de los objetivos de estos fondos es bonificar determinados colectivos.

### II.3.2. Inmovilizado

Durante el último ejercicio económico, las inversiones en inmovilizado, material preferentemente, han sido cuantiosas. TISA ha incrementado su inmovilizado en más de 5.740.000 euros y TUSA en 8.906.699 euros. Este crecimiento se debe básicamente a elementos de transporte, construcciones y equipos para procesos de información.

Los elementos de transporte se adquieren en base a un pliego de condiciones técnicas y económicas elaboradas por las empresas. Los proveedores realizan sus ofertas y no suelen utilizarse figuras como el renting o los arrendamientos financieros.

Los períodos de amortización varían de una a otra empresa, adjudicándole al bien una vida útil entre 10 y 12 años, empleando un método de amortización lineal y constante.

Las grandes reparaciones también se plantean de diferente forma entre una y otra empresa. TISA utiliza las provisiones para grandes reparaciones para registrar esos arreglos de mayor cuantía[4]. En cambio, TUSA recurre a la figura del recarrozado. Tal como contabiliza esta operación, supone incrementar el valor del vehículo sin dar de baja el elemento sustituido, en este caso, la carrocería. Este recarrozado se amortiza en cinco años utilizando también un método lineal y constante.

En relación con los vehículos, también es interesante destacar que aquellas piezas que se reutilizan y proceden de guaguas que han sido dadas de baja, no se valoran ni contabilizan, es decir, mantienen un valor nulo.

[4] Actualmente, el importe de la provisión por vehículo está entre 6.000 y 12.000 euros.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Otro elemento del inmovilizado como las estaciones de guaguas, generan unos gastos por la utilización de los andenes y como tal se contabilizan. Actualmente existen discrepancias entre las empresas y la Administración Pública en torno a quién debe mantener dichas construcciones. Las empresas entienden que deben pagar por el uso, contabilizando los gastos generados como gastos de explotación. El déficit de explotación es cubierto por el Cabildo Insular de Gran Canaria.

Los túneles de lavado son utilizados únicamente por la empresa para el lavado de sus vehículos, no considerándose la opción de arrendarlos a terceros. Los instalados en TUSA, fueron adquiridos por una empresa externa responsable de efectuar la limpieza de los vehículos y en virtud del contrato firmado entre éstos y la empresa de transporte, han sido cedidos a TUSA, formando actualmente parte de su patrimonio. Tal aportación se ha considerado como una subvención en capital, traspasándose anualmente a resultados el importe de la depreciación.

Otro elemento importante del inmovilizado son los Sistemas de Ayuda a la Explotación (SAE). TISA tiene convenios con la Universidad de las Palmas de Gran Canaria y la Fundación Universitaria de Las Palmas de Gran Canaria, relacionados con investigaciones relativas a aplicaciones informáticas, tecnología aplicada al transporte público, etc. Ha desarrollado un SAE propio, compatible con el utilizado por otras empresas. Estos elementos se van activando a medida que se van poniendo en funcionamiento y se amortizan en 6 años siguiendo el método de cuotas constantes.

Por su parte TUSA también dispone de un SAE propio, adquirido recientemente. Su puesta en funcionamiento se realiza efectuando en primer lugar las pruebas de funcionamiento en determinadas líneas. Cuando los diferentes módulos van siendo operativos se van activando y comienzan a

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

amortizarse en un período de 10 años[5]. Este plazo se tomó para hacerlo coincidir con el de la amortización de las guaguas donde se instalan.

En cuanto al inmovilizado inmaterial, destacan las concesiones administrativas. En el caso de TISA, se trata de concesiones de líneas de transporte con una duración de 25 años. Se amortizan al 3,5% anual, lo cual significa que no se amortiza completamente. Ciertamente, y tal como afirma la empresa, el valor residual es mínimo.

TUSA dispone de una concesión sobre un terreno donde se asientan sus oficinas, talleres y garajes. Esta concesión firmada entre el Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria y TUSA es por un período de 50 años, y ha sido utilizada para incrementar el capital social como aportación no dineraria.

### II.3.3. Existencias

La partida de existencias está formada principalmente por combustibles, repuestos, neumáticos y billetaje. Existes otros artículos como material de oficina, uniformes o material promocional de menor cuantía.

El aprovisionamiento de combustible se efectúa normalmente en base a un pliego de condiciones, estipulándose un precio y una cantidad de litros a suministrar en un período de tiempo determinado. Así, por ejemplo, TISA tiene un contrato por un mínimo de 27 millones de litros durante 5 años. Estos depósitos han sido construidos por el suministrador, y a la finalización del contrato pasarán a formar parte del patrimonio de TISA.

TUSA por su lado, también tiene un contrato en el cual se ha pactado la concesión de un rappel por volumen que es liquidado

[5] Según informaciones de la empresa TUSA, los auditores instaban a la sociedad a que activaran todo el sistema desde el momento en que uno de los módulos estaba operativo. La sociedad mantuvo el criterio de ir activando módulo por módulo a medida que entraran en funcionamiento.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

periódicamente. Al igual que en TISA, el proveedor aporta además elementos complementarios que pasarán a ser propiedad de TUSA. Este combustible es almacenado en depósitos cuya depreciación se estima en 10 años. Se ha contabilizado es cuentas distintas la instalación y la obra civil, si bien el período de amortización es el mismo.

En el caso de los repuestos, TISA adquiere pequeños repuestos a los proveedores que va almacenando en sus instalaciones. Los repuestos de mayor envergadura como motores o cajas de cambio se compran en el momento en que es necesario, instando al proveedor a que disponga siempre de un stock mínimo en sus almacenes. TUSA por su parte, almacena todo tipo de repuestos. Aquellos que teóricamente tienen una vida útil superior al ejercicio económico se contabilizan como inmovilizado, quedando el resto como existencias. Es de destacar, que los considerados como inmovilizado no se amortizan hasta el momento de su puesta en funcionamiento, pero el elemento sustituido no es dado de baja por su valor neto contable, con lo cual, se estaría produciendo una sobrevaloración del bien en cuestión.

En los neumáticos y cámaras, podríamos señalar como problemática más específica la valoración y el control de las carcasas propiedad de la empresa. Consultadas ambas sociedades, ninguna de ellas efectúa ningún tipo de control sobre estas existencias, no teniendo constancia contable en ningún momento de las que están en poder de la empresa o en los almacenes del proveedor.

Por último, en la compra de billetaje existen diferentes opciones. La empresa TUSA adquiere las tarjetas ya codificadas y preparadas para su venta; en cambio TISA las va activando a medida que se va entregando al usuario. Ambas empresas disponen de una red de ventas compuesta por establecimientos comerciales, sucursales bancarias y puntos propios de venta. La retribución a estos intermediarios se analizará de forma más detenida al estudiar la contabilización de gastos e ingresos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

### II.3.4. Operaciones de tráfico y tesorería

En las operaciones de tráfico es de destacar la problemática generada por los anticipos de clientes, en virtud de la compra de tarjetas de viaje que serán canceladas paulatinamente a medida que se utiliza el servicio. Ambas empresas prescinden de la utilización de esta cuenta, contabilizando el ingreso en el momento del cobro de la tarjeta. Sorprendentemente, los auditores cuando realizan el informe de auditoría y exponen las normas de valoración señalan que "la contabilización de ingresos y gastos se hace siguiendo el principio de devengo, en función de la corriente de bienes y servicios" para el caso de TISA o "los ingresos y gastos se imputan en función del criterio del devengo, es decir, cuando se produce la corriente real de los mismos, con independencia del momento en que se produce la corriente monetaria" en el de TUSA. Esta última empresa afirma realizar un asiento de regularización al final del ejercicio, de forma que se lleva a ingresos anticipados los billetes vendidos aún no utilizados. De cualquier forma, este aspecto también será analizado más detenidamente en el epígrafe de gastos e ingresos.

En cuanto al proceso de acopio de la recaudación en poder de los conductores al final de la jornada, se efectúa de forma similar a nuestra propuesta indicada en el capítulo 5. Debemos tener en cuenta que para la empresa TISA es mucho más complicado ya que su red de líneas se distribuye por toda la isla, utilizando en determinados casos el ingreso por parte del conductor en sucursales bancarias, conciliándose a posteriori.

### II.3.5. Gastos e ingresos.

Si bien los gastos no presentan especiales diferencias con respecto a otros sectores económicos, el ingreso por prestación de servicios podemos considerarlo como una problemática exclusiva y típica de estas empresas, así se hizo constar en el desarrollo del capítulo 5.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En este sentido, nos centraremos en el estudio de la contabilización de ingresos por prestación de servicios y en aquellos otros gastos e ingresos derivados de la obtención de aquellos, tales como comisiones de los agentes mediadores en la operación, tarjetas vendidas en desuso o no utilizadas, etc.

El proceso seguido por ambas empresas para la contabilización de los ingresos por prestación de servicios es similar en ambas empresas, con las salvedades ya mencionadas anteriormente y que podemos sintetizar en:

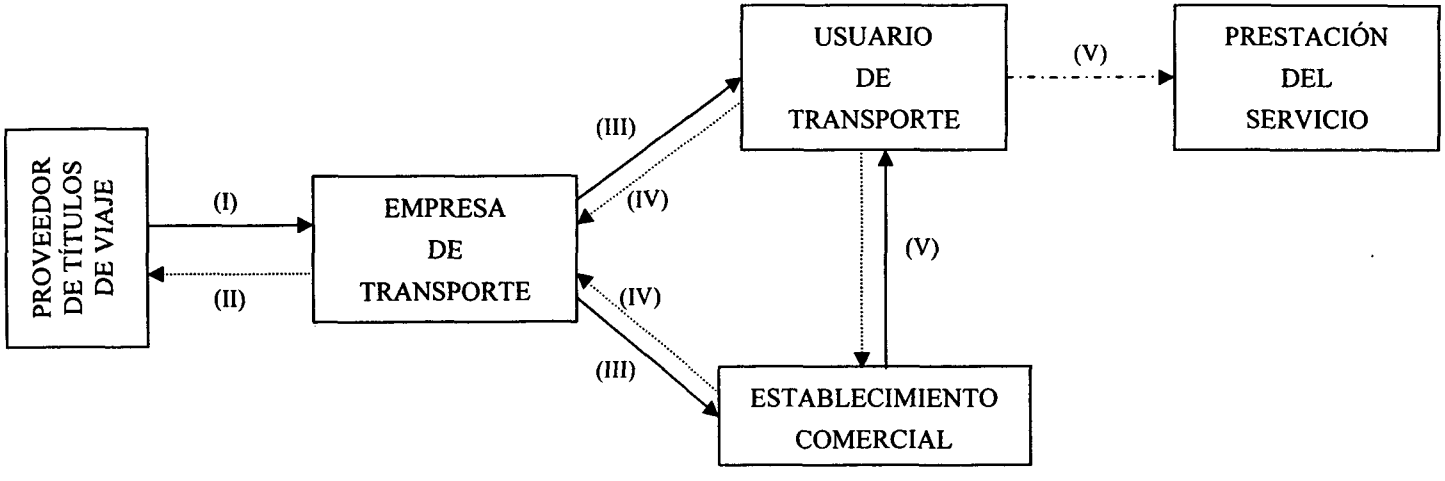
a) TISA contabiliza como ingresos del servicio parte de las subvenciones a la explotación recogidas en el contrato programa. Este importe se estima en base al 20% que debería aportar la Administración Pública, según antiguo acuerdo, a la tarifa de pago directo. TUSA no incluye en la cifra de negocios subvenciones tarifarias al no indicarse la cifra en el contrato programa.

b) TUSA contabiliza el ingreso por prestación del servicio en función del cobro, regularizando al final por el importe estimado de billetes en poder del público y pendiente de utilización. Esto supuso un cambio de criterio después del año 98, ya que anteriormente no se consideraba el ingreso hasta que realmente se prestaba el servicio.

A efectos de una mejor comprensión, en la figura II.1 se representan, desde el punto de vista de las empresas, cuando se originan las corrientes de compras y ventas, así como sus equivalentes monetarios gastos e ingresos. Debemos hacer notar como la magnitud pago no coincide con el gasto mientras que el ingreso coincide con el momento del cobro.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Figura II.1. MÉTODO UTILIZADO PARA LA CONTABILIZACIÓN DE INGRESOS POR VENTAS




(I) En este momento se efectúa la compra al proveedor o Consorcio de Transporte si existiera. Se generan la magnitudes corrientes "compra/gasto", que no tienen porqué coincidir con la transferencia monetaria "pago" (II).

(III) La empresa entrega los títulos de viaje al usuario, bien directamente, bien al establecimiento comercial para que éste lo traslade a aquél. En este momento la empresa considera que se ha generado la magnitud corriente "venta" y su equivalente monetario "ingreso". Como consecuencia se producirá la magnitud "cobro" (IV), que vendrá minorado por la retribución pactada en concepto de comisión de ventas. Mientras que TUSA lo considera un gasto financiero, contabilizándolo como "descuento por pronto pago", TISA lo considera un servicio de profesional independiente, contabilizándolo como una "comisión a agentes mediadores".

(V) La prestación del servicio o la compra del billete en el establecimiento comercial por parte del usuario, no es significativo contablemente para la empresa.

Fuente: Elaboración propia.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Tal como se desprende del análisis de la figura II.1., podemos observar como la empresa contabiliza el ingreso atendiendo al principio de caja en lugar del principio de devengo, en contra de lo que afirman los auditores en sus respectivos informes.

TUSA dispone durante todo el período de una cifra de ingresos que no se ajusta a la realidad, si bien intenta corregir tal situación efectuando un asiento de regularización al final del ejercicio. No se entiende que en partidas como las subvenciones se periodifique mensualmente, buscando la presentación de la imagen fiel, mientras que para los ingresos se realiza un único asiento de ajuste al final del año.

Otro aspecto a tener en cuenta es que en aquellos títulos con limitación de tiempo, el importe total del mismo se considera ingreso por prestación del servicio, sin distinguir qué cantidad se debe a la utilización del servicio y qué importe pertenece a la empresa por transcurrir el tiempo estipulado para su utilización. Entendemos que el origen del ingreso es diferente y debería reflejarse contablemente esa circunstancia.

También es interesante advertir que los empleados y sus familiares directos, así como el personal jubilado y sus parientes, disfrutan de pases gratuitos que les permite viajar cuando quieran y cuantas veces quieran en las diferentes líneas de la empresa, sin necesidad de abonar nada por ello. Estadísticamente existe un control sobre el número de viajes realizados por estos usuarios, pero contablemente no se registra ni el teórico ingreso ni el gasto correlacionado con el mismo.

Por último, en lo referido a la modificación de tarifas, ambas empresas utilizan métodos diferentes para la eliminación de las tarjetas antiguas. TISA le otorga una validez a los títulos de entre uno y dos años después del cambio de tarifa, por lo que llegado el momento de su caducidad, es ínfima la cantidad de títulos de viaje en poder del público. TUSA por su parte establece un período de utilización conjunta entre tarjetas

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

actuales y tarjetas antiguas, que no suele sobrepasar el mes. A partir de este momento, se debe efectuar el canje por los nuevos títulos abonando la diferencia. Este proceso, también se realiza durante un período determinado y relativamente corto. A partir de este momento, los billetes antiguos no cancelados ni canjeados se invalidan considerando su valor como mayor ingreso para la empresa.

## II.4. REPERCUSIONES EN LA NORMATIVA CONTABLE VIGENTE: UNA PROPUESTA INTEGRADORA

Obviamente, la inobservancia, omisión o irregularidad a la hora de contabilizar determinadas operaciones, tales como contabilización de subvenciones previo al reconocimiento, activos desechados que se mantienen en el balance, existencias no consideradas o ingresos y gastos no declarados, supone una alteración en la imagen que se muestra de la empresa. Precisamente, es nuestra intención con el presente trabajo, y así se ha manifestado reiteradamente, indicar las formas de operar contablemente al objeto de expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Por ello, y como colofón al presente anexo, indicaremos las incidencias que en el cuadro de cuentas y en las cuentas anuales, se suscitan con el actual proceder de las empresas, ya señaladas en el epígrafe anterior, apuntando las incorporaciones que se proponen en el cuadro de cuentas, y en consecuencia, en las definiciones y relaciones contables. Asímismo observaremos las repercusiones al elaborar el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

En definitiva, tratamos de conciliar una propuesta que ajuste la realidad realmente acaecida a la realidad revelada por los estados contables que las empresas preparan.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

### II.4.1. Incidencias en el cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables.

En lo referido al cuadro de cuentas formulado, analizaremos, grupo a grupo, la conveniencia de incluir determinadas cuentas que favorecerán la presentación de la imagen fiel y que a su vez responden a la necesidad, cada vez mayor, de los sujetos interesados en la información contable, de tener una visión ventajosa sobre la situación actual de la sociedad y de su proyección empresarial.

En este sentido sería recomendable introducir cuentas subdivisionarias de las cuentas de subvenciones en capital, distinguiendo, en función de su naturaleza, si tales recursos deben ir destinados a proyectos de sistemas de gestión de calidad, adquisición de infraestructuras o cualquier otra actividad que venga recogida en acuerdos tales como contratos programas. A su vez, es deseable que de la simple visión del cuadro de cuentas pueda desprenderse el origen de tales fondos, dándonos una visión del nivel hasta el cual se involucran las diferentes administraciones públicas: local, regional, estatal o supranacional.

En el capítulo de inmovilizado, la distinción del mismo por secciones, además de ofrecernos información sobre los activos fijos utilizados en cada división o departamento, nos brinda información sobre la importancia de la sección en el conjunto de la empresa así como de su nivel de innovación tecnológica. Por ejemplo, al examinar los equipos consignados en cada departamento, nos clarifica la opción escogida por la empresa ante la eterna discusión sobre la conveniencia o no de sustentar un departamento de talleres o externalizar tales servicios.

En el grupo de existencias, sería recomendable adaptar los subgrupos y cuentas a las especiales características de este tipo de empresas, distinguiendo por un lado aquellos factores destinados a ser consumidos por la empresa para desarrollar su actividad (combustible, neumáticos, repuestos,

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

etc.), de aquellos otros destinados a ser vendidos al usuario para que pueda hacer uso del servicio (billetaje).

En el grupo 4 destinado a los acreedores y deudores por operaciones de tráfico, tal vez la inclusión de la cuenta *"Anticipo de clientes"* sería la cuestión más interesante, además de fijar el correcto desarrollo de las cuentas de *"Administraciones públicas"*, al objeto de recoger los créditos y débitos derivados de subvenciones reconocidas y obtenidas, cuestiones fiscales, seguros sociales, etc.

Tal como se ha apuntado en el desarrollo del capítulo 5, la utilización de una cuenta de *"Anticipo de clientes"* en aras de la aplicación del principio de devengo, supone la consideración del ingreso en el instante en que realmente se presta el servicio, momento coincidente con la operación real de venta, en lugar de cuando se produce la corriente monetaria de cobro, que únicamente implica una transferencia monetaria entre el futuro usuario y la empresa.

La armonización de las cuentas de los grupos 6 y 7, referidas a "Compras y gastos" y "Ventas e ingresos", a las características de estas empresas, es consecuencia directa de las incorporaciones ya señaladas para los anteriores grupos. Es deseable la segmentación de gastos e ingresos al objeto de conocer su efecto en los resultados de la empresa.

### II.4.2. Incidencia en las cuentas anuales

Es incuestionable que del análisis de la información revelada en las cuentas anuales, se alcanzará un mayor o menor grado de conocimiento de la marcha de la empresa, su situación actual y su proyección futura.

En el presente epígrafe indicaremos brevemente los ajustes que recomendamos realizar en los modelos normales de Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria recogidos en el vigente Plan General de

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

Contabilidad. Esta recomendación ya se ha reflejado en el Anexo I, relativo a la propuesta de adaptación del Plan General de Contabilidad a estas empresas.

En el balance, el desglose a mayor nivel de las partidas de inmovilizado, darán una visión más completa de los medios estructurales con que cuenta la empresa para el desarrollo de su actividad, tanto a nivel cuantitativo como cualitativo. Además, podemos obtener información sobre las inversiones que la empresa efectúa en otras empresas relacionadas con el sector, e incluso en otros sectores económicos.

Las existencias, clasificadas en función de su destino, es decir, ser consumidas por la empresa o ser transferidas al futuro usuario del servicio, nos sugerirán el modelo seguido sobre temas tan importantes como la gestión de stocks en almacén.

Del análisis del epígrafe de deudores, conoceremos la importancia que ostentan los derechos de cobro, que en el sector provienen especialmente de las administraciones públicas y más concretamente de las subvenciones reconocidas pendientes de cobro. Tal como se ha señalado en el desarrollo del presente anexo, su volumen incidirá en el importe de los gastos financieros reflejados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Si nos detenemos en el pasivo, y más concretamente en la partida de Fondos propios, podemos inferir del importe de los resultados de ejercicios anteriores e incluso de las pérdidas y ganancias del propio ejercicio, el grado de concordancia de las subvenciones recibidas con el resultado de la empresa.

Otras partidas como los acreedores a corto plazo indicarán la importancia de los anticipos entregados por los clientes en concepto de adquisición de títulos de viaje para su posterior utilización en las guaguas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

En lo que se refiere a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el desglose efectuado conforme a lo expuesto en el Anexo I, ofrecerá una visión más completa y ajustada de la formación del resultado en la empresa.

Además de esto, la inclusión de las subvenciones de capital traspasadas a resultados en el resultado de explotación, es tal vez la alteración más importante, lo cual supone la inclusión en los ingresos de explotación de partidas recibidas habitualmente por las empresas del sector.

La memoria, por último, completa, amplía y comenta la información contenida en el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. En este sentido sería aconsejable que ofrezca información detallada de las concesiones otorgadas a la empresa, plazos de vigencia y cumplimiento de las condiciones pactadas. Sería interesante igualmente disponer de un mayor nivel de información sobre la flota de vehículos, tales como edad media o política de recarrozado.

En cuanto a las existencias, disponer del método de valoración empleado, importancia de las mercancías depositadas en los almacenes del proveedor e información sobre los contratos de suministro firmados por la empresa, también aportan una mejor visión de la composición del circulante de la empresa.

El sistema empleado para la venta de títulos de viaje, ya sea a través de puntos de venta propios, bien a través de una red de establecimientos comerciales, así como su grado de desarrollo, nos ofrecerá una imagen del grado de implantación de la empresa en la sociedad en que se desenvuelve.

Por último, ya se ha indicado en el capítulo 5, creemos interesante ofrecer información acerca del desglose de las principales partidas de gastos, así como del detalle de los ingresos por líneas o por tipología de billete que reflejará el tamaño de la empresa, el tipo de cliente o la evolución y aceptación de los diferentes títulos.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

# COMPENDIO BIBLIOGRÁFICO GENERAL

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

AGUAYO MORAL, J.M. (1997): *Un modelo para la segmentación de la información contable en las empresas hoteleras*. Tesis Doctoral. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

ALVAREZ LÓPEZ J.M. (1997): Análisis sistemático de los principios contables más influyentes en la determinación de los resultados empresariales. Rev. Técnica Contable nº 577. pp. 1-24.

ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M. y CARRASCO DÍAZ, D. (2000): *El cálculo del beneficio en las empresas constructoras*. Ediciones CEF. Madrid.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1965): *Concepts and Standard research study comité*. Accounting Review, abril.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

ASENSIO, J.; MATAS A. Y RAYMONT J.L. (2001): *Efectos redistributivos de las subvenciones al transporte público en áreas urbanas*. IV Encuentro de Economía Aplicada. Reus, Universitat Rovira i Virgili.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2002): *"Un sistema de indicadores de gestión para los Ayuntamientos"*. Serie Principios de Contabilidad de Gestión nº 26, Madrid, AECA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2002): *"Indicadores para la gestión empresarial"*. Serie Principios de Contabilidad de Gestión nº 17, Madrid, AECA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1999): *"Ingresos"*, Serie Principios Contables nº 13, Madrid, AECA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1999): *"Marco conceptual para la información financiera"*. Serie Principios Contables, Madrid, AECA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1997): *"Indicadores de gestión para las Entidades Públicas"*. Serie Principios de Contabilidad de Gestión nº 16, Madrid, AECA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1995): *"Gastos"*. Serie Principios Contables nº 17, Madrid, AECA.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1991): *"Proveedores, Acreedores y otras cuentas a pagar"*. Serie Principios Contables nº 5, Madrid, AECA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1984): *"Ajustes por periodificación y cobros y pagos diferidos"*. Serie Principios Contables nº 7, Madrid, AECA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1983): *"Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables"*. Serie Principios Contables nº 3, Madrid, AECA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE TRANSPORTE URBANO COLECTIVO (ATUC) (1999): *Estadística de las empresas de transporte urbano colectivo,* Madrid.

BARRIGÓN, M. (2003): *"La sociedad demanda un transporte menos dañino con el medio ambiente"*. Revista Autobuses y Autocares, nº 157, pp. 56-57.

BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J.( 1997): *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: el marco conceptual en España.* Madrid, Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

BROTO RUBIO, J. y CÓNDOR LÓPEZ, V. (1985): *El principio de prudencia versus principio de correlación de ingresos y gastos.* Revista Española de Financiación y Contabilidad, mayo-agosto.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

BUENDÍA CARRILLO, D. (1996): *Un modelo de costes para los servicios municipales de gestión directa.* Tesis Doctoral. Universidad de Granada.

CABRERA HERNÁNDEZ, L. (2003): Guaguas, historia de una ciudad. Las Palmas de Gran Canaria. Ed. O.Carmona.

CAÑIBANO CALVO, L. (1999): *Contabilidad: análisis contable de la realidad económica.* 7ª ed. Madrid, Editorial Pirámide.

CARMONA MORENO, S. (1983): Modernas aportaciones a la teoría contable de los ingresos. Tesis doctoral, Universidad de Sevilla.

CARRASCO DÍAZ, D. (1984): *El resultado de la empresa: justificación económica e interpretación contable.* Revista Técnica Contable, pag. 133-142.

CARRETERO FERNÁNDEZ, A. (2000): *La regulación de los transportes interiores en la Unión Europea y su incidencia en la legislación española*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos.

CASCALES MORENO, F. (2000): *La política común de transportes por carretera: proceso histórico y situación actual.* Revista Noticias de la Unión Europea, nº 185. Madrid.

CENTRE DE PRODUCTIVITÉ DES TRANSPORTS (1983): *Guide comptable professionnel des transports*, 12º ed. París, Editions Celse.

COBAS, E. (2003): *"Neumático recauchutado: calidad y fiabilidad"*. Revista Autobuses y Autocares, nº 153, pp. 67-69.

COBAS, E. (2003): *"Transporte público: clave en el desarrollo económico de la ciudad"*. Revista Autobuses y Autocares, nº 155, pp. 42-44.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

COMISIÓN DE TRANSPORTES DEL COLEGIO DE INGENIEROS DE CAMINOS, CANALES Y PUERTOS. (2001) Libro Verde del Transporte en España. Propuestas de Actuación. Madrid, Universidad Politécnica de Madrid.

CONDOR LÓPEZ, V. (1990): *Los criterios de reconocimiento y presentación de los ingresos en el nuevo Plan General de Contabilidad.* Revista Española de Financiación y Contabilidad Julio-Septiembre.

CONESA DUARTE, A. y SUÁREZ FALCÓN, H. (2003): *"Contabilidad y fiscalidad en la extinción de las subvenciones"*. Revista de Contabilidad y Tributación nº 242, pp. 85 – 106. Madrid, Centro de Estudios Financieros.

CONESA DUARTE, A. y SUÁREZ FALCÓN, H. (2002): *"Contingencias en la extinción de subvenciones: aspectos legales y contables"*. Partida Doble, nº 130, pp. 92 – 101.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, aprobada por las Cortes el 31 de octubre de 1978, Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 1978.

CONVENIO nacional adoptado por el Ministerio de Transporte Italiano sobre el balance de las empresas de transporte y la IV Directiva de la CEE.

CRESPO DOMÍNGUEZ, M.A. (1993): *Principio contable de correlación de ingresos y gastos*. En Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad. ICAC. Madrid.

CUBILLO VALVERDE, C. (1986): Prólogo a la tercera edición del Decreto 530/1973 de 22 de febrero por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Madrid. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

CHECA, M. (2003): *"Túneles de lavado: innovación y tecnología"*. Revista Autobuses y Autocares, nº 157, pp. 84-88.

CHIAS, J.: *El mercado son personas. El marketing en las empresas de servicios*. Ed. McGraw Hill. Madrid, 1991.

DE LEÓN LEDESMA, J.; SUÁREZ FALCÓN, H. y MEDINA RAMOS, A. (2001): *"Nuevos procesos de venta en empresas canarias de transporte público por carretera. Problemática contable"*. III Seminario de Economía Canaria. La Laguna, Santa Cruz de Tenerife.

DE LEÓN PÉREZ, S. (1998): *El binomio territorio – transporte en Canarias*. Jornadas sobre Transporte Terrestre en el Libro Blanco de los Transportes en Canarias. Las Palmas de Gran Canaria.

DE PALACIO, L (2000): *La reordenación del transporte terrestre de viajeros en Europa: actuaciones emprendidas y retos de futuro.* Revista del Instituto de Estudios Económicos nº 2 y 3: Hacia un nuevo modelo de transporte terrestre de viajeros. Madrid, pp. 1-26.

DE RUS MENDOZA, G. y LÓPEZ DEL PINO, F. (1995): "Privatización y competencia en el transporte público urbano de viajeros". Economistas, 63, pag. 92-101. Madrid. Colegio de Economistas.

DE RUS MENDOZA G. y NOMBELA MERCHÁN, G. (1995): *"Desregulación y privatización del transporte público urbano en España"*. En La Regulación de los transportes en España. Madrid, Ed. Civitas.

DE RUS MENDOZA, G. (Director) (1992): *Economía y Política del Transporte: España y Europa*. Madrid, Ed. Civitas.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

DE RUS MENDOZA, G. (1986): El transporte terrestre de viajeros en la isla de Gran Canaria, Las Palmas, Ediciones del Cabildo Insular de Gran Canaria.

DECRETO 27/1990 de 7 de febrero, por el que se regula la coordinación de competencias de la Comunidad Autónoma y los Ayuntamientos, en relación con los públicos de viajeros, Boletín Oficial de Canarias el 26 de marzo de 1990.

DECRETO 61/1988 de la Consejería de la Presidencia del Gobierno Autónomo de Canarias, de 12 de abril, por el que se regula el traspaso de funciones y servicios de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias a los Cabildos Insulares en materia de transportes terrestres, Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Canarias de 16 de mayo de 1988.

DECRETO 26/1984, de 27 de enero, por el que se regula la estructura orgánica de la Consejería de Turismo y Transportes y se distribuyen competencias en materia de turismo y de transporte terrestre, Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Canarias de 10 de febrero de 1984.

DECRETO 136/83, de 4 de marzo por el que se aprobó el Reglamento Especial sobre distribución de competencias, en materia de transportes terrestres, entre los Órganos Superiores de la Administración de la Comunidad Autónoma, Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Canarias de 10 de marzo de 1983.

DECRETO 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, Boletín Oficial del Estado de 2 y 3 de abril de 1973.

DECRETO 196/1955 de 17 de junio por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, Boletín Oficial del Estado de 15 de julio de 1955.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

DÉNIZ MAYOR, J.J. (2001): El sistema informativo contable y los flujos de intercambio entre el medio natural y las unidades económicas. Tesis doctoral. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

DIAZ LEMA, J.M. (1985): *Subvenciones y crédito oficial en España*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

DIRECTIVA 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, (DOCE L 193 de 18 de julio de 1983), basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas consolidadas (Séptima Directiva)

DIRECTIVA 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978 (DOCE L 222 de 14 de agosto de 1978), basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (Cuarta Directiva).

EDWARDS, J. (1992): *Transportation Planning Handbook*. New Jersey, Ed. Prentice Hall.

FALCÓN PÉREZ, C.E. (1995): *Cálculo del resultado en contratos a largo plazo*. Partida Doble nº 57. Madrid.

FERNÁNDEZ FARRERES, G. (1983): *La subvención: concepto y régimen jurídico*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. (1977): *Teoría Económica de la Contabilidad.* ICE, Ediciones. 9ª ed., Madrid

GABÁS TRIGO, F. y CONDOR LÓPEZ, V. (1991*): Los gastos e ingresos en el nuevo Plan General de Contabilidad.* Cuadernos Aragoneses de Economía, 2ª época, volumen 1, num. 2.

GARCÍA MORENO, F.J. y RAMÍREZ ORELLANA, A. (2003): *La NIC 7: El estado de flujos de tesorería*. Partida Doble nº 147, pp. 6-17.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

GLOBAL SALCAI-UTINSA (2003): Información corporativa. Disponible en World Wide Web: <http://www.globalsu.net/es/info.htm>.

GONZÁLEZ PAZ, J. (1975): Los transportes. Barcelona. Salvat Editores.

GONZÁLEZ POVEDA, V. (1990): *Imputación temporal de ingresos y gastos*. Partida Doble nº 6, pp. 18-24.

GONZALO ANGULO, J.A. (1989): *"Tipos de resultado en la empresa"*. En La Contabilidad en España en la segunda mitad del siglo XX. Madrid, Ed. Técnica Contable.

GRAY, G.E. y HOEL, L.A. (Editors) (1992): Public Transportation. New Jersey. Ed. Prentice Hall.

GUAGUAS MUNICIPALES, S.A. (2003): Historia. Disponible en World Wide Web:< http://www.guaguas.com/info.htm>.

GUINDO, P. (2003): *"Las estaciones de autobuses afrontan los retos del nuevo siglo"*. Revista Autobuses y Autocares, nº 153, pp. 32-33.

GUINDO, P. (2003): *"El SAE para líneas interurbanas será una realidad en 2003"*. Revista Autobuses y Autocares, nº 153, pp. 74-75.

GUYON, G. (1973): Organización del transporte urbano. Madrid. Ed. Zero.

HENDRIKSEN, E. (1974): *Teoría de la Contabilidad*. U.T.E.H.A. México.

HERCE, J.A. y DE RUS MENDOZA, G. (Coordinadores) (1995): *La regulación de los transportes en España*. Madrid, Ed. Civitas.

INSTITUTE OF TRANSPORTATION ENGINEERS (1992): *Transportation Planning Handbook*. New Jersey, Ed. Prentice Hall.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2003). Información estadística. Disponible en World Wide Web:<http://www.ine.es/inebase/menu5.htm#28>

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (IASC) (1999): Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 1. *"Presentación de Estados Financieros"*. Párrafos reordenados en 1997. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (IASC) (1999): Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 18. *"Ingresos"*. Párrafos reordenados en 1993. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (IASC) (1999): Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 37. *"Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes"*. México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (IASC) (1997): Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 20. *"Tratamiento contable de las subvenciones oficiales e información acerca de las ayudas oficiales"*. Párrafos reordenados en 1994. Madrid, Editorial Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España.

LARSE, E. (1972): La historia de los inventos y el progreso técnico: los transportes. Buenos Aires (Argentina). Ed. Kapelusz.

LEVINSON, H.(1992): System and service planning. Public Transportation. George E Gray and Lester A. Hoel (Editors). New Jersey Ed. Prentice Hall.

LEY 1/2002 de 11 de marzo del Consorcio de Transportes de Asturias, Boletín Oficial del Estado de 24 de abril de 2002.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

LEY 53/1999 de 28 de diciembre de Contratos de las Administraciones Públicas, Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 1999.

LEY 19/1994 de 6 de junio, por el que se modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Boletín Oficial del Estado de 7 de julio de 1994.

LEY 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Boletín Oficial del Estado de 27 de noviembre de 1992.

LEY 14/1990 de 26 de julio, que reforma la LEY 8/1986 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas de Canarias, Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Canarias de 1 de agosto de 1990.

LEY 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre de 1988.

LEY 16/1987 de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, Boletín Oficial del Estado de 31 de julio de 1987.

LEY 8/1986, de 18 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas de Canarias, Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Canarias de 19 de noviembre de 1986.

LEY 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, Boletín Oficial del Estado de 3 de abril de 1985.

LEY 1649/1947 de 27 de noviembre de Ordenación de los Transportes Mecánicos por Carretera, Boletín Oficial del Estado de 28 de noviembre de 1947.

LEY 145/1941 de 24 de enero, de bases de Ordenación Ferroviaria y de los Transportes por Carretera, Boletín Oficial del Estado de 28 de enero de 1941.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

LEY ORGÁNICA 5/1987, de 30 de julio, de delegación de facultades del Estado en las Comunidades Autónomas en relación con los transportes por carretera y por cable, Boletín Oficial del Estado de 31 de julio de 1987.

LEY ORGÁNICA 10/82, de 10 de agosto, del Estatuto de Autonomía de Canarias, Boletín Oficial del Estado de 16 de agosto de 1982.

LEY ORGÁNICA 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, Boletín Oficial del Estado de 1 de octubre de 1980.

LIBRO BLANCO DEL TRANSPORTE, "La política europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad". Comisión de las Comunidades Europeas. Bruselas, 12 de septiembre de 2001.

LÓPEZ DEL PINO, F. (2001): Regulación y subvenciones en el transporte público. Una aplicación al caso de Canarias. Tesis doctoral Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

MARTÍNEZ CONESA, I. (2000): *El Marco Conceptual y el Plan General de Contabilidad.* En El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y Comentarios. AECA, Madrid.

MARTÍNEZ CONESA, I. (1997): *Los ingresos a distribuir en varios ejercicios*, Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

MINISTERIO DE FOMENTO (2003): Información estadística. Disponible en World Wide Web: <http:// www.mfom.es>.

MONTESINOS JULVE, V.; GARCÍA BENAU, M.A. y VELA BARGUES, J.M. (1989): *El principio de devengo: algunas reflexiones en torno a su concepto y su aplicación en contabilidad.* En Lecturas sobre principios contables. Monografía nº 13, AECA, Madrid.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

MORALES CAPARRÓS, M.J. y BENTABOL MANZANARES, M.A. (2003): La determinación del valor base para el cómputo de la amortización del inmovilizado material ante el proceso de armonización normativa internacional. Revista Técnica Contable nº 649, pp. 4-17. Madrid, Ed. Técnica Contable.

NAVARRO GALERA, A. (1998): *El control económico de la gestión municipal. Un modelo basado en indicadores*. Valencia, Sindicatura de Comptes.

OMEÑACA GARCÍA, J. (1999): *Contabilidad General adaptada al Plan General de Contabilidad*, 8ª Ed., Barcelona, Ed. Deusto.

ORDEN de 6 de mayo de 1999 por la que se desarrolla el Capítulo IV del Título IV del Reglamento de la LOTT, en materia de otorgamiento de autorizaciones de transporte internacional de viajeros por carretera, Boletín Oficial del Estado de 13 de mayo de 1999.

ORDEN de 22 de diciembre de 1993 de la Comunidad Autónoma de Canarias por la que se regula el establecimiento de un mínimo de percepción en los transportes públicos permanentes de viajeros de uso general, Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Canarias de 3 de enero de 1994.

ORDEN de 14 de septiembre de 1993 por la que se desarrolla el Capítulo V del Título II del Reglamento de la LOTT en relación con el Comité Nacional del Transporte por Carretera, Boletín Oficial del Estado de 18 de septiembre de 1993.

ORDEN de 25 de mayo de 1990, mediante la cual se desarrolla el Decreto de 7 de febrero, relativo a la coordinación de las competencias de la Comunidad Autónoma de Canarias y las de los Ayuntamientos, en relación con los transportes públicos de viajeros, Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Canarias de 6 de junio de 1990.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

ORDEN de 2 de junio de 1987 por el que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de transporte terrestre, Boletín Oficial del Estado de 24 de junio de 1987.

ORDEN de 27 de abril de 1982 por la que se aprueba el Plan General De Contabilidad Francés. Versión española traducida por Enrique Fernández Peña y Carlos Mallo Rodríguez (1992), Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

ORDEN de 14 de enero de 1980 por el que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas de fabricación de automóviles, Boletín Oficial del Estado de 4 de febrero de 1980.

ORDEN de 30 de junio de 1977 por el que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a sociedades concesionarias de autopistas de peaje, Boletín Oficial del Estado de 6 de septiembre de 1977.

ORDEN de 24 de febrero de 1965 por la que se crea comisiones de trabajo y una Comisión Central de Planificación Contable, Boletín Oficial del Estado de 6 de marzo de 1965.

ORDONNANCE du 15 mars 1999, modification du ordonnance du 18 décembre 1995 du Département federal de l'environnement, des transports, de l'énergie et de la communication, concernant la comptabilité des entreprises de transport concessionnaires. Confederación Helvética.

ORDONNANCE du 18 décembre 1995 du Département federal de l'environnement, des transports, de l'énergie et de la communication, concernant la comptabilité des entreprises de transport concessionnaires. Confederación Helvética.

PARTE ESTEBAN, L. y PEDROSA ALBERTO, F.C. (2003): *"Los resultados extraordinarios y su armonización: análisis contable y fiscal entre España y Portugal"*. Revista Técnica Contable nº 655, pp. 33-51.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

PASCUAL GARCÍA, J. (1999): *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Madrid. Ed. Boletín Oficial del Estado.

PINEDA GONZÁLEZ, M.C. (1998): Calidad del resultado contable: aspectos conceptuales y evidencia empírica. Tesis doctoral, Universidad de Extremadura.

REAL DECRETO 1 1098/2001 de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, Boletín Oficial del Estado de 26 de octubre de 2001.

REAL DECRETO 1830/1999 por el que se modifica el Reglamento de ordenación de los transportes terrestres, Boletín Oficial del Estado de 18 de diciembre de 1999.

REAL DECRETO 1560/1992 de 18 de diciembre por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), Boletín Oficial del Estado de 22 de diciembre de 1992.

REAL DECRETO 1643/1990 de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre de 1990.

REAL DECRETO 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, Boletín Oficial del Estado de 8 de octubre de 1990.

REAL DECRETO de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

REAL DECRETO 635/1984, de 26 de marzo, sobre Garantías de prestación de servicios públicos esenciales, en situaciones de paro, Boletín Oficial del Estado de 2 de abril de 1984.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

REAL DECRETO 3523/81, de 18 de diciembre, por el que fueron transferidas a la entonces Junta de Canarias diversas competencias de la Administración del Estado en materia de transportes terrestres, Boletín Oficial del Estado de 22 de febrero de 1982.

- REAL DECRETO 763/1979 de 16 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento Nacional de los servicios urbanos e interurbanos de transportes en automóviles ligeros, Boletín Oficial del Estado de 13 de abril de 1979.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Boletín Oficial del Estado de 21 de junio de 2000.

REAL DECRETO LEY 4/2000 de 23 de junio, de Medidas Urgentes de Liberalización en el Sector Inmobiliario y Transportes, Boletín Oficial del Estado de 24 de junio de 2000.

REAL DECRETO LEY 15/1977, de 25 de febrero de medidas fiscales, financieras y de inversión pública, Boletín Oficial del Estado de 28 de febrero de 1977.

REGLAMENTO nº 2830/77 de 12 de diciembre, relativo a las medidas necesarias para hacer comparables la contabilidad y las cuentas anuales de las empresas de ferrocarriles, DOL de 24 de diciembre de 1977.

REGLAMENTO nº 1108/70 de 4 de junio por el cual se establece una contabilidad de los gastos relativos a las infraestructuras de los transportes por ferrocarril, por carretera y por vía navegable, DOL de 15 de junio de 1970.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1991): *El resultado de la empresa.* Barcelona, Ed. Ariel Economía, 2ª edición actualizada y revisada.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. y CARRASCO DÍAZ, D. (1992): *Dictamen en torno a la interpretación y aplicación de los principios de devengo y de caja.* Cámara de Cuentas de Andalucía, Sevilla.

ROA RICO, C. (1979): *Introducción a la economía y coordinación del transporte*, Madrid, Servicio de publicaciones de la Escuela Técnica Superior de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos.

RODRÍGUEZ ARIZA, L. y ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M. (1996): consideraciones sobre el concepto de ingreso. VII Encuentro de profesores universitarios de Contabilidad. Barcelona.

RODRÍGUEZ ARIZA, L.; MARTÍNEZ GARCÍA, F.J. y ROMÁN MARTÍNEZ, I. (1992): *Problema terminológico en el Análisis Contable. Posibilidad de una propuesta normalizada con propósito general.* III Seminario de Análisis de Estados Económico-Financieros. Alicante. Resumen publicado en la Revista Española de Financiación y Contabilidad. Julio-septiembre de 1993.

ROJO RAMÍREZ, A. y SÁNCHEZ PÉREZ, J.A. (1999): *Análisis de la aplicabilidad de la NIC 18 "Ingresos" en la normativa contable oficial española.* X. Congreso AECA. Zaragoza.

SAEZ TORRECILLA (1991): Contabilidad General. Vol. 1. 2ª ed. Madrid, Ed. McGraw Hill.

SALA ARQUER, J.M. (1993): *La privatización del Estado: pros y contras.* En Empresa pública y privatizaciones, una polémica abierta. Ed. Veintiuno, Madrid.

SÁNCHEZ PÉREZ, J.A. y ROJO RAMIREZ A.A. (2001): *El reconocimiento del ingreso en las ventas de inmuebles sobre plano.* Revista Española de Financiación y Contabilidad. Abril Junio. Madrid.

SCHNEIDER, E. (1962): *Contabilidad Industrial.* Ed. Aguilar. Madrid.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

SESMA SÁNCHEZ, B. (1998): *Las subvenciones públicas*. Valladolid, Ed. Lex Nova.

SPROUSE, R.T. y MOONITZ, M. (1962): A tentative set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. AICPA, en ARB, nº 3. Nueva York.

SUÁREZ FALCÓN, H.; DE LEON LEDESMA, J. y MEDINA RAMOS, A. (2002): *"Coordinación de los sistemas contables en las empresas de transporte público"*. Revista de Contabilidad y Tributación nº 227, pp. 207 – 226. Madrid, Centro de Estudios Financieros.

THOMSON, J.M. (1976): *Teoría económica del transporte*, Madrid, Ed. Alianza Universidad

TRATADO Constitutivo de la Comunidad Europea de 25 de marzo de 1957, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957.

TUA PEREDA, J. (Coordinador) (2000): *El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y Comentarios*. AECA, Madrid.

TÚA PEREDA, J. y LÓPEZ COMBARROS J.L. (1983): *Recientes desarrollos de la regulación contable española.* Serie Comunicaciones AECA. Madrid. Ed. AECA.

VELA PASTOR, M.; MONTESINOS JULVE, V. y SERRA SALVADOR, V. (1996): *Manual de Contabilidad*, 4ª Ed., Barcelona, Ed. Ariel Economía.

VUCHIC, V. Urban Public Transportation. System and technology. Ed. Prentice Hall. New Jersey 1981.

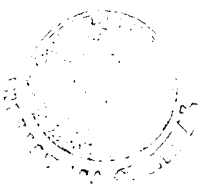
WANDEN – BERGHE, J.L. (1994): *Manual de Contabilidad General.* Madrid, Ed. Pirámide.

© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006

YEBRA CEMBORAIN, R.O. (2000): *Definición y Reconocimiento de los elementos de los estados financieros*. En El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y Comentarios. AECA, Madrid.

YIN, ROBERT K. (1994): Case study research. Design and Methods. 2ª ed., Sage Publications, Thousand Oaks, California.

YU, J.C. (1982): Transportation Engineering. Introduction to planning, desig and operations. New York,. Ed. Elsevier.



© Del documento, los autores. Digitalización realizada por ULPGC. Biblioteca Universitaria, 2006