

EL INMOVILIZADO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE: AVANCE TECNOLÓGICO E IMPLICACIONES CONTABLES

Heriberto Suárez Falcón
Daniel Carrasco Díaz
Pedro Manuel Balboa La Chica

RESUMEN

En relación con los elementos que conforman la infraestructura utilizada por las empresas de transporte de viajeros para prestar el servicio, es de destacar la considerable importancia que tienen los elementos de transporte sobre el resto del inmovilizado, con problemáticas adscritas al mismo tales como procesos de recarrozado, reutilización de elementos después de la baja del bien, etc.

De igual forma, el avance tecnológico en el cual está inmerso el sector impone la aparición de nuevos sistemas de gestión y control de flotas, elementos que entrañan un montaje progresivo para el cual se requiere en muchas ocasiones la utilización de suelo público.

Evidentemente, todo ello supone una serie de implicaciones contables, sin cuyo adecuado registro no sería posible la presentación de la imagen fiel del patrimonio de estas empresas, su situación financiera y sus resultados.

PALABRAS CLAVES: *Transporte, inmovilizado*

ABSTRACT

Regarding to the elements that conform the infrastructure used by transport of travellers' companies in order to provide services, it is to emphasize the considerable importance of buses on the rest of the equipment, with problematic assigned to same such as the processes of *recarrozado*, reuse of elements after the loss of the bus, etc.

Similarly, technological advance in which the sector is immersed imposes the appearance of new systems of management and control of fleets, elements that involve a progressive assembly for which it's often requiring to use public ground.

Evidently, all it supposes a set of accounting implications, without whose adapted registry would not be possible the presentation of the "true and fair view" of the patrimony of these companies, their financial position and results.

PALABRAS CLAVES: *Transport, equipment*

1. INTRODUCCIÓN

En relación con los elementos que conforman la infraestructura utilizada por las empresas de transporte de viajeros para prestar el servicio, es de destacar, obviamente, 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 después de la baja del bien, etc.

En el presente trabajo también haremos referencia al papel que actualmente juegan las estaciones de guaguas⁹⁰ 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 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.

En consecuencia, a lo largo del presente trabajo iremos analizando los principales elementos que componen el activo fijo de las empresas de transporte de viajeros por carretera y las alternativas que de su gestión se pueden derivar, examinando al mismo tiempo las consecuencias contables que de las diferentes opciones expuestas se pueden presentar.

2. PARQUE MÓVIL

Los vehículos constituyen el elemento principal en el desarrollo de la actividad objeto de nuestro trabajo. 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. Evidentemente, y tal como ocurre con cualquier clase de vehículo, la incorporación de componentes y dispositivos modernos, tecnológicamente avanzados, 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 1, la evolución del número de autobuses y autocares matriculados en los últimos años en España, pudiéndose observar cómo en un período de diez años, las matriculaciones han aumentado casi en un 80% anual, si bien en los últimos años se observa un comportamiento irregular, inestable, en el porcentaje de crecimiento que puede venir derivado, entre otros motivos, por la crisis energética y por las condiciones, cada vez más accesibles, para la adquisición de vehículos privados.

⁹⁰ Emplearemos el término “guagua” como sinónimo de “autobús” al ser el comúnmente utilizado en el entorno geográfico de Canarias.

Tabla 1. VOLUMEN DE MATRICULACIONES DE AUTOBUSES. PERÍODO 94-03		
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
2000	3.365	-13,20
2001	3.503	4,10
2002	3.145	-10,21
2003	3.290	4,61

Fuente: Dirección Provincial de Tráfico.

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.

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, 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”.

Además, las empresas que utilizan grandes flotas suelen disponer de un stock en sus almacenes 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 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 carrocerero, 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*⁹¹ están haciendo su aparición en el sector. En este sentido, la empresa operadora renueva su flota, pero el mantenimiento, reparaciones, seguros, etc., son asumidos por el fabricante/concesionario.

Pero tal vez, una de las cuestiones más interesantes en lo que a problemática contable del inmovilizado en empresas de transporte se refiere, es la 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.

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 Norma de valoración (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 Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (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 Norma Internacional de Contabilidad (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

⁹¹ 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 período 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.

ACCOUNTING TRENDS

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”.

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 de los que permanecen en las condiciones iniciales.
- c) Contabilizar el recarrozado en una cuenta aparte, es decir, considerarlo como un elemento independiente.

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. La propuesta contable para su registro se representa en la figura 1.

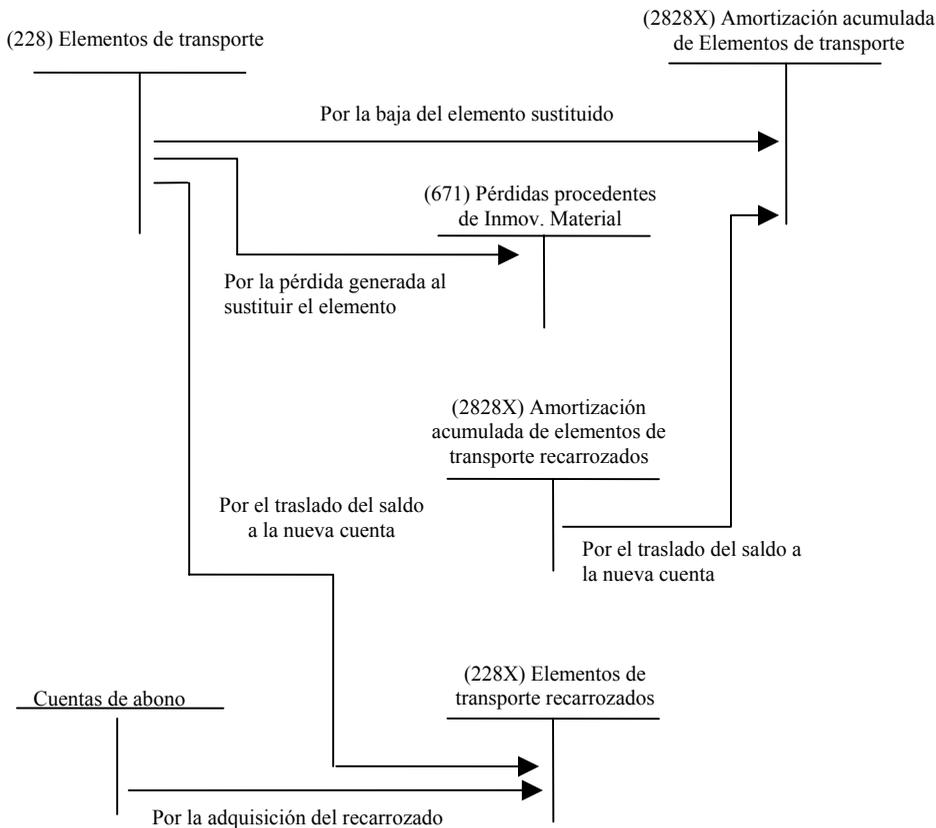


Figura 1. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA E INCORPORACIÓN A NUEVAS CUENTAS REPRESENTATIVAS DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE

Pero también existiría la posibilidad de que no se conozca ni se pueda estimar el valor neto contable de los elementos que deben causar baja en el inventario.

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 2.

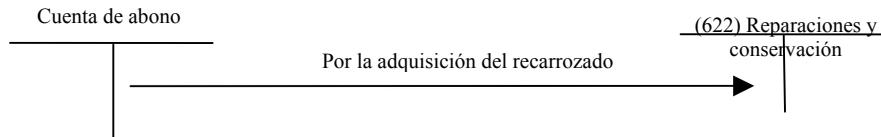


Figura 2. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UNA CARROCERÍA CUANDO NO ES POSIBLE CONOCER EL VALOR DEL ELEMENTO QUE CAUSA BAJA.

De cualquier forma, 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 posible, 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 Norma de Valoración 13º 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 en alguna cuenta, la nueva puesta a disposición de la empresa de estas piezas, tal como se señala en la figura 3.

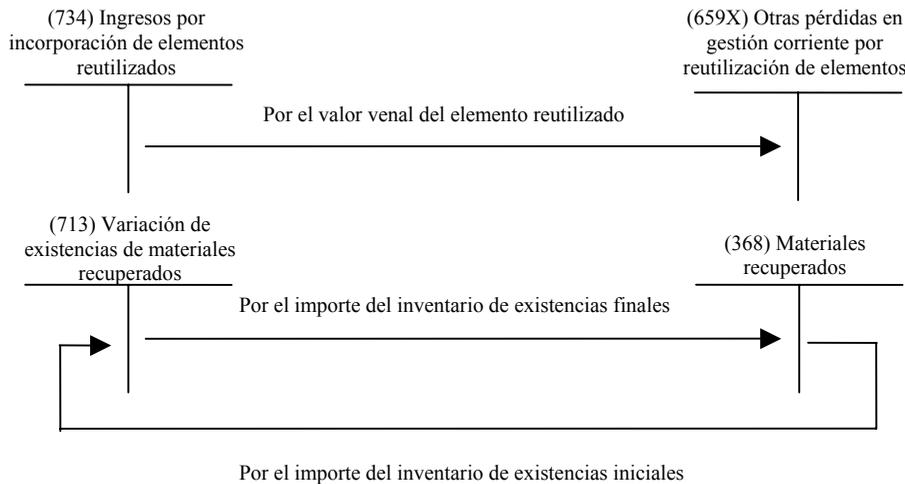


Figura 3. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LOS ELEMENTOS REUTILIZADOS ADSCRITOS A INMOVILIZADOS DADOS DE BAJA.

3. GARAJES Y ESTACIONES

Tal como indicamos al comienzo del trabajo, las estaciones de autobuses han pasado de ser meros aparcamientos⁹² 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.

⁹² La normativa vigente en materia de transporte no considera "estación" a aquellos lugares destinados al aparcamiento de vehículos de transporte público, entendiéndose 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.

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 concencie 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 como organismos autónomos, sociedades mercantiles, concesiones, arrendamiento, etc. Ello supondrá diferentes relaciones económicas entre las estaciones de autobuses y las empresas de transporte que en ellas operan.

Todo ello dependerá de las diferentes alternativas que pueda presentar la relación entre empresas de transporte y estaciones, y que podemos clasificar de la siguiente forma:

- 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.

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

A continuación señalaremos las características económicas más significativas de estos tres elementos, indicando su incidencia en la gestión de la empresa.

a) 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, habiéndose ido perfeccionando considerablemente a lo largo de los últimos años, 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 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 billeteaje. 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 una serie de componentes como son: red de comunicaciones, equipamiento necesario en los autobuses, paneles de información en paradas, equipamiento en las terminales y centros de operaciones de las empresas, así como 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 instalación prestará su servicio de forma paulatina, pudiendo transcurrir períodos superiores al año entre la puesta en marcha inicial hasta la aplicación completa del sistema.

b) *Expendedoras y canceladoras de billetes*

Las canceladoras de billetes son esenciales en la implantación de títulos de transporte específicos como los bonos o abonos⁹³. 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

⁹³ Podemos definir los bonos como aquellos títulos de viaje que dan derecho a “n” utilizations 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.

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 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.

Tal como hemos manifestado, 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 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 al ICAC 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 así como a la Consulta al ICAC número 52 de noviembre de 1996, indica que 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”.

5. CONCESIONES

En la organización del transporte de viajeros por carretera las concesiones desempeñan un papel fundamental. 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 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.

En cuanto a su valoración, estas concesiones, tal como recoge el Documento 3 de AECA, (1998: 45) sobre Principios Contables, y relativo al Inmovilizado Inmaterial y Gastos amortizables, y como se desprende del propio Plan General de Contabilidad aprobado en 1990 (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”. Así mismo, 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.

Igualmente 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.

Pero al tratar la problemática económico-financiera de la concesión, hemos de tener en cuenta 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. También 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 alicuota 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 de concesión.

6. 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.

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 ofrecería información sobre este trascendente aspecto.

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, evitando ser mezcladas con partidas como la publicidad y propaganda o las primas de seguros.

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.

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.

BIBLIOGRAFÍA

- 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.
- COBAS, E. (2003): *“Transporte público: clave en el desarrollo económico de la ciudad”*. Revista Autobuses y Autocares, nº 155, pp. 42-44.
- 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.
- 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).
- 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.

ACCOUNTING TRENDS

- 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.
- LEY 16/1987 de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, Boletín Oficial del Estado de 31 de julio de 1987.
- 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.
- 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 de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.
- 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.
- 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.
- VUCHIC, V. (1981): Urban Public Transportation. System and technology. Ed. Prentice Hall. New Jersey.