

CONTABILIDAD	COORDINACIÓN DE LOS SISTEMAS CONTABLES EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE PÚBLICO	Núm. 13/2002
---------------------	---	-------------------------

HERIBERTO SUÁREZ FALCÓN
JAVIER DE LEÓN LEDESMA
ADRIÁN MEDINA RAMOS

Profesores de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Extracto:

EN los últimos años, las empresas que integran el sector del transporte público han centrado sus esfuerzos en la búsqueda de nuevas alternativas de títulos de viaje y, por lo tanto, de prestación del servicio al usuario final. En este contexto, los medios tecnológicos han tenido un papel esencial.

Centrándonos en el sector del transporte público de viajeros por carretera, hay que resaltar que la innovación tecnológica se ha realizado, en determinados escenarios, de forma coordinada entre las distintas empresas que lo configuran. Como consecuencia de ello, dichas unidades económicas han constituido un sistema integrado, en el cual, independientemente de los procesos de venta habituales, se ofrece al cliente un servicio que es capaz de combinar cualquier modalidad de transporte. Por este motivo, surge un nuevo medio de pago, basado en un título de viaje, que denominamos «tarjeta integrada».

Estos títulos plantean un problema relacionado con el reparto de la recaudación, ya que, cuando se produce su cesión al usuario, se desconoce qué empresa del sistema realmente prestará el servicio. En consecuencia, se generará en esta clase de unidades una problemática económica específica, y por ende, una problemática contable peculiar, convirtiéndose esta última en el objeto principal de nuestro trabajo.

Sumario:

I. Introducción.

II. La tarjeta integrada. Gestión económico-financiera.

1. Proceso de gestión básico.
2. Proceso de gestión complejo.

III. Tratamiento contable de la tarjeta integrada. Proceso de gestión básico y complejo.

1. Proceso de gestión básico.
2. Proceso de gestión complejo.

IV. Conclusiones.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

El sector del transporte público es considerado como fundamental e imprescindible en cualquier economía. En el desarrollo de esta actividad interviene una serie de sujetos económicos principales que podemos concretar en los consumidores o usuarios/clientes, los empresarios, los trabajadores y la Administración Pública. En esta línea y según establecen HERCE y DE RUS (1995:25) «los consumidores buscan precios bajos asociados a la mayor calidad posible; los empresarios desean maximizar el beneficio con el menor esfuerzo posible; los trabajadores, las mayores remuneraciones obtenidas con el menor esfuerzo posible y el Estado persigue el bienestar social»; a este respecto, cada una de estas metas ha ido evolucionando hacia la consecución de un objetivo común, éste es, la prestación de un servicio de calidad. Las aspiraciones añadidas de cada uno de los sujetos vendrán asociadas a este objetivo principal.

Como contrasentido, hay que resaltar que a pesar de ir confluyendo los diversos objetivos de los agentes económicos hacia ese objetivo común, si se analizan las diversas estadísticas correspondientes a las cifras de viajeros de transporte urbano e interurbano, se observa cómo se ha producido un estancamiento. Esta paralización puede deberse, entre otros motivos, a «la inestabilidad en el mercado que han creado los cambios frecuentes en los cuadros de servicios¹» (DE RUS y NOMBELA, 1995:158); además, hay que tener en cuenta que las empresas de transporte han dispuesto de períodos concesionales elevados, generando situaciones de verdadero monopolio; en tal sentido, existen estudios que señalan que las empresas públicas en régimen de monopolio de hecho, dada la duración excesiva de las concesiones, no han tenido incentivos para minimizar costes y plantear un esquema de servicios orientado a la maximización del bienestar social.

Así pues, la existencia de un esquema de financiación pública ineficiente ha contribuido a este estado de estancamiento que presenta la demanda y a la falta de agilidad de la oferta para responder a los intereses de los usuarios del servicio (DE RUS y NOMBELA, 1995:149). Esta situación se ha visto agravada por el descenso de los tipos de interés que abaratan la adquisición de vehículos, los programas de fomento de adquisición de nuevos elementos de transporte, etc., que conllevan una mayor utilización del transporte privado en detrimento del transporte público.

Con motivo de ello, en los últimos años se ha dado un giro en el desarrollo de la gestión de las empresas de transporte, derivado de la firma de Contratos Programas entre empresas y Corporaciones Locales o Comunidades Autónomas; estos contratos, generalmente de duración plurianual, se caracte-

¹ Cuadro de planificación de los servicios que presta la empresa de transporte, donde se combinan variables tales como itinerarios de línea, frecuencia de paso, vehículos asignados, horarios,...

rizan por la búsqueda de un beneficio social, ateniéndose a los principios de eficiencia, eficacia y economía que deben regir en dicha relación contractual. Además, se observa un cambio progresivo de la orientación de las empresas hacia el mercado, pasando éstas de un enfoque producción a un enfoque marketing, que en determinados casos ha ido suavizando los enfrentamientos competenciales. Tal y como señala KOTLER (1992:17), «el enfoque marketing sostiene que la clave para alcanzar los objetivos de la organización consiste en identificar las necesidades y deseos del público objetivo y entregar los satisfactores deseados de una forma más efectiva y eficiente que la competencia». Con respecto a esto último, si bien desde un punto de vista teórico la competencia entre empresas debe tender a incrementar la calidad en la prestación del servicio, DE RUS (1992:19) asegura que la misma produce en muchos casos resultados socialmente indeseables, siendo los más citados los siguientes: inestabilidad del servicio derivada de la precariedad en la que las empresas han de desenvolverse, exceso de capacidad, deterioro de la calidad del servicio, aumento de la incertidumbre y pérdida de la seguridad.

En lo que a la libre competencia se refiere, un factor clave radica en la innovación tecnológica, la cual permitiría crear un entorno de diferenciación tanto entre las empresas de transporte, como entre los servicios que prestan. Actualmente y en diferentes escenarios ², esta innovación tecnológica se ha realizado de forma coordinada entre distintas empresas del sector del transporte público por carretera. Como consecuencia de ello, dichas unidades económicas han constituido un sistema integrado, en el cual, independientemente de los procesos de venta habituales, se ofrece al cliente un servicio coordinado que es capaz de combinar cualquier modalidad de transporte, ya sea urbano o interurbano, con alto nivel de calidad, en aras de satisfacer sus necesidades. Por este motivo, surge un nuevo medio de pago, basado en un título de viaje, que denominamos «tarjeta integrada», similar a la denominada «tarjeta monedero», permitiéndose la utilización de la misma en cualquiera de las empresas que integran el sistema.

La utilización de estos títulos plantea un problema relacionado con el reparto de la recaudación, ya que, cuando se produce su entrega al cliente, se desconoce qué empresa realmente prestará el servicio. En consecuencia, se generará en esta clase de unidades económicas una problemática económica específica, y por ende, una problemática contable peculiar. A este respecto, el objeto de nuestro trabajo se centra en el análisis de la citada problemática contable, para lo que previamente se describirán las diversas fases que configuran la gestión a la que se ve sometido el título, éstas son compra al proveedor, entrega y cobro al usuario del transporte público y por último, la prestación del servicio. Las citadas fases van a tener una influencia decisiva en el desarrollo del citado proceso contable.

II. LA TARJETA INTEGRADA. GESTIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

Previo al estudio de la gestión económico-financiera de la tarjeta integrada, hay que resaltar que este título permite desplazarse por una red, combinando el transporte urbano e interurbano, independientemente de la titularidad jurídica de las empresas adheridas y, con prácticamente el único

² A nivel nacional, podríamos destacar Madrid, Barcelona y Valencia, mientras que a nivel internacional, cabría enunciar Nueva York (Estados Unidos), Bolzano (Italia), Singapur (Malasia) y Dublín (Irlanda), entre muchos otros.

requisito técnico de utilizar un sistema de cancelación de viajes compatible. Asimismo, a medida que se va consumiendo el saldo de la tarjeta, la información queda registrada en los equipos informáticos de a bordo, ubicados en cada vehículo, siendo ésta transmitida posteriormente a las empresas para que efectúen el control pertinente sobre su utilización en los distintos elementos de transporte de su propiedad. Esta información sobre el consumo específico de tarjetas será la variable a emplear en el momento de redistribuir periódicamente la recaudación de efectivo entre las empresas que integran el sistema y que han prestado finalmente el servicio al usuario.

Centrándonos en la gestión de dichos títulos, hay que indicar que la existencia de diferentes unidades económicas en el consabido sistema integrado plantea la necesidad de incluir un organismo que sirva de intermediario en todo el proceso de gestión de la tarjeta integrada, favoreciendo de esta manera la centralización, organización y control del proceso. Este ente será el encargado de realizar, entre otras, las funciones de compra y codificación de las tarjetas ³, venta de las mismas a los diferentes establecimientos comerciales o empresas de transporte u operadoras, recepción de la información suministrada por las empresas relativa al consumo periódico de tarjetas y redistribución de la recaudación generada en función del consumo real en cada uno de los entes que integran el sistema.

En lo referente a la modalidad de gestión de la tarjeta integrada, que va desde su compra al proveedor hasta la utilización por parte del usuario del transporte, hay que resaltar que ésta puede adquirir múltiples formas. En esta línea, el análisis de su gestión económico-financiera lo centraremos a continuación, por un lado, en un proceso que designamos como básico, puramente teórico, en el cual el organismo intermediario controla la red de establecimientos comerciales, para cada uno de los diferentes títulos de viaje que oferta al usuario final, y, por otro lado, en un proceso que denominamos complejo, en el cual la gestión se torna más complicada, derivado de que cada una de las empresas de transporte que integra el sistema adopta la correspondiente función de control ⁴.

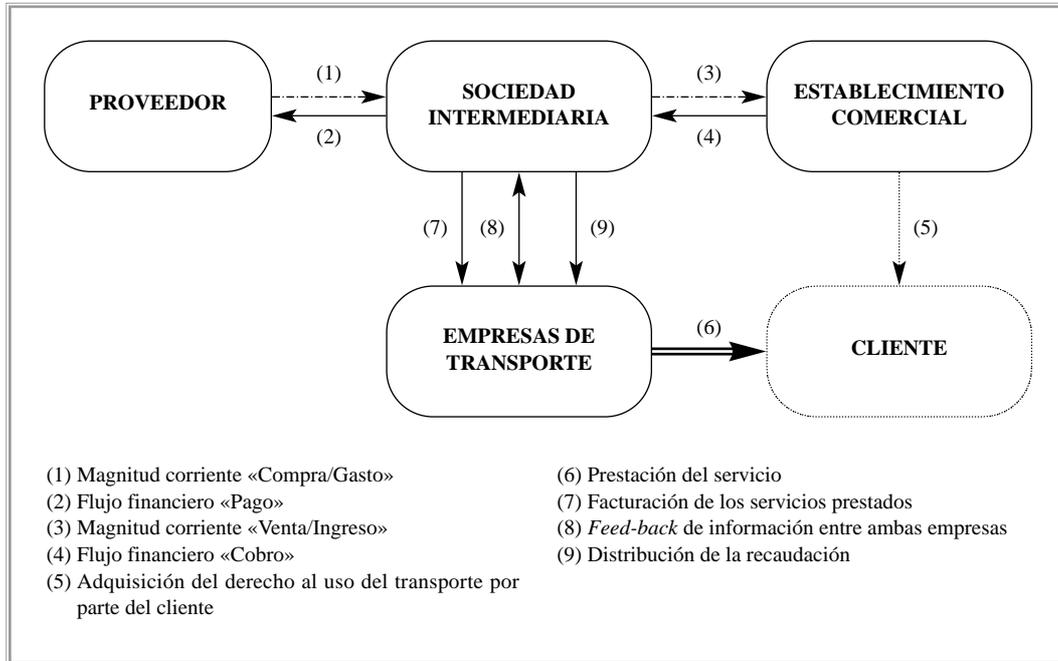
1. Proceso de gestión básico.

Este proceso se configura a partir de flujos de naturaleza económico-financiera, al igual que de índole informativa, y, tal y como se muestra en el **cuadro n.º 1**, está integrado por la relación proveedor-sociedad intermediaria, sociedad intermediaria-establecimiento comercial, establecimiento comercial-cliente, cliente-empresa de transporte y empresa de transporte-sociedad intermediaria. En este proceso, la empresa operadora sólo intervendrá en el momento de prestar el servicio, informar a la sociedad intermediaria del consumo periódico de títulos y en el instante de la redistribución de la recaudación.

³ A este respecto, se entiende por codificación de las tarjetas la grabación en la banda magnética de la misma, el valor en unidades monetarias y otras restricciones que se establecen en el sistema (tiempo, kilómetros, horas...).

⁴ En la Comunidad Autónoma de Canarias, y más concretamente en la isla de Gran Canaria, la reciente puesta en marcha de este sistema se ha realizado siguiendo un proceso muy similar al aquí planteado como «complejo».

CUADRO N.º 1. PROCESO DE GESTIÓN BÁSICO DE LA TARJETA INTEGRADA



FUENTE: *Elaboración propia.*

Bajo una óptica secuencial, este proceso quedaría descrito tal y como se muestra a continuación:

- La sociedad intermediaria compra los títulos al proveedor (1,2), para posteriormente vendérselos al establecimiento comercial (3,4), generándose en ese instante, a favor del ente intermediario, una corriente de venta/ingreso y de cobro, que podrá coincidir o no temporalmente.
- Posteriormente, el establecimiento comercial cederá a los clientes el derecho al uso del transporte (5); a este respecto, la prestación del servicio por parte de la empresa operadora concurrirá con el ejercicio del derecho (6).
- A medida que la sociedad intermediaria realiza su actividad, ésta va incurriendo en una serie de gastos de diversa naturaleza, tales como la codificación de las tarjetas, personal, servicios exteriores, etc. Estos importes, entre otros, serán facturados a las empresas de transporte, en proporción a la cifra de negocios derivada de la utilización de este título de viaje, al considerarse un servicio prestado a dichas operadoras (7).
- Finalmente, a partir de la información por éstas suministrada (8), la sociedad intermediaria distribuye la recaudación entre las diferentes empresas de transporte que participan en el sistema (9); a este respecto, hay que poner de manifiesto que, previo a dicha distribu-

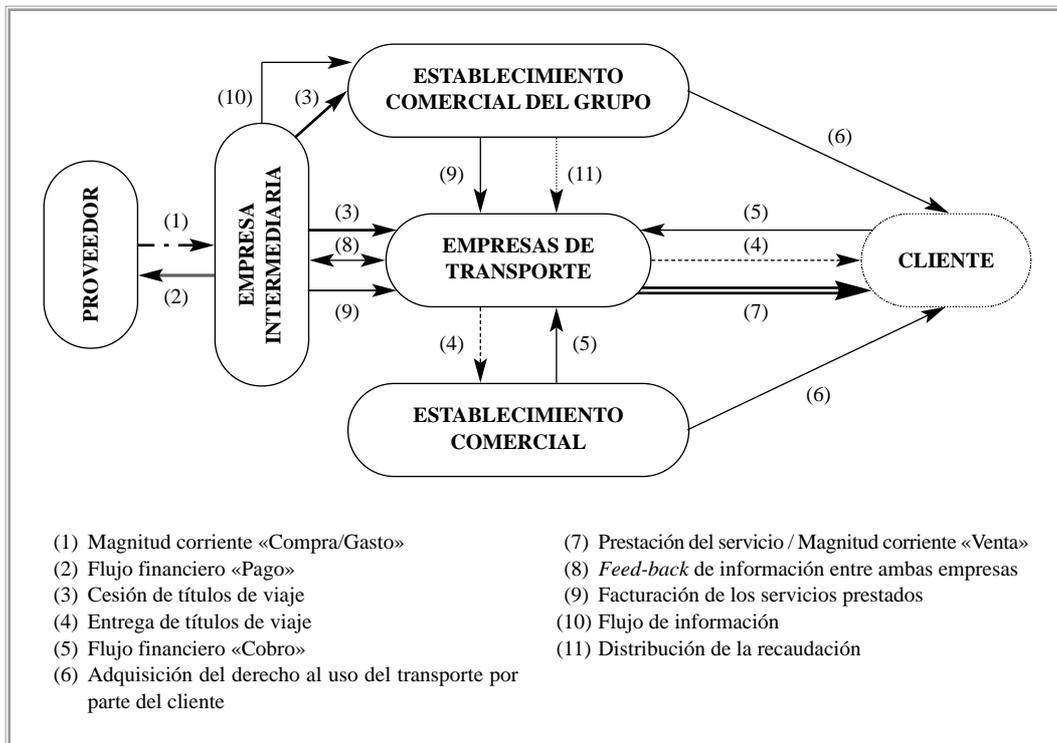
ción, la sociedad intermediaria ha de delimitar la parte correspondiente a cada una de las empresas operadoras, originándose un gasto para la sociedad intermediaria y una obligación de pago de esta última, respecto a las empresas operadoras.

En cuanto a la relación existente entre el ente intermediario y la empresa de transporte, ésta deberá estar sometida tanto a auditoría interna como externa con el propósito de verificar el sistema de control interno, de tal modo que la información suministrada sea, en todos los sentidos, fiable.

2. Proceso de gestión complejo.

En este proceso coexisten flujos de igual naturaleza que en el modelo citado anteriormente, quedando configurado tal y como muestra el **cuadro n.º 2**. En éste, a diferencia del anterior, interviene una nueva sociedad, que denominaremos establecimiento comercial del grupo y, por lo tanto, dependiente de las empresas operadoras que integran el sistema.

CUADRO N.º 2. PROCESO DE GESTIÓN COMPLEJO DE LA TARJETA INTEGRADA



FUENTE: *Elaboración propia.*

Bajo una óptica secuencial, este proceso quedaría descrito tal y como se muestra a continuación:

- La empresa intermediaria efectúa la adquisición de las tarjetas al proveedor, generándose la magnitud flujo compra/gasto (1), la cual podrá coincidir o no temporalmente con la corriente financiera pago (2). Una vez adquiridos los títulos, la empresa intermediaria los codifica.
- Esta última cede los títulos de viaje, debidamente codificados, tanto a las empresas de transporte (3) como al establecimiento comercial del grupo (3). A este respecto, las cantidades entregadas se establecen en función de los datos históricos del número de pasajeros de las unidades económicas que participan en el sistema.
- Las empresas de transporte entregan los títulos de viaje al establecimiento comercial (4), o bien, directamente al cliente/usuario final (4), generándose la corriente estrictamente monetaria cobro (5), la cual coincide con el momento de la entrega de las tarjetas.

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». Asimismo, según indica la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1999:41), «los ingresos por prestación de servicios deben reconocerse, como regla general, a medida que se cubra el servicio». Por otro lado, además de cumplir con el principio del devengo, se haría lo propio con el de correlación de ingresos y gastos.

- Los establecimientos comerciales, del grupo o ajenos al mismo, efectúan la venta de las tarjetas a los usuarios finales (6), produciéndose, por lo tanto, la adquisición del derecho al uso del transporte por parte del cliente.
- El cliente utiliza el servicio en la correspondiente empresa de transporte, produciéndose en este momento la prestación del mismo (7); 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 la empresa intermediaria generan un *feed-back* de información periódica en torno al número de viajeros que realmente ha utilizado el servicio en cada una de ellas (8). 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.

- La empresa intermediaria y el establecimiento comercial del grupo facturan a las empresas operadoras el servicio prestado (9), 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, la sociedad intermediaria suministrará la información al establecimiento comercial del grupo (10), en relación con la parte que de su recaudación correspondería asignar a cada una de las empresas operadoras (11).

Como ocurre en el proceso simple anteriormente descrito, la relación existente entre el ente intermediario y las empresas de transporte deberán estar sometidas 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.

Con la finalidad de profundizar en la gestión económico-financiera de la tarjeta integrada, según se establece en ambos procesos, en el siguiente epígrafe se realizará su análisis desde un punto de vista contable, ya que, tal y como indica REQUENA (1986: 148), «donde surge una problemática económica surge a su vez una problemática contable».

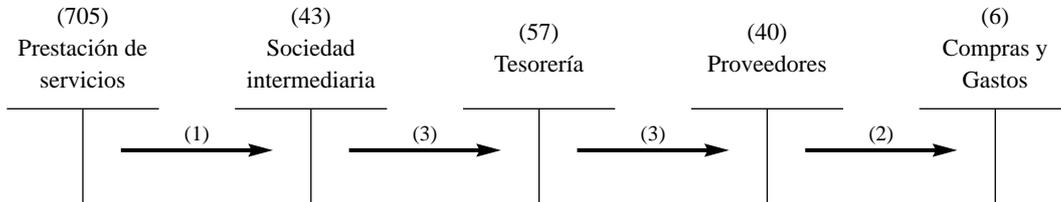
III. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA TARJETA INTEGRADA. PROCESO DE GESTIÓN BÁSICO Y COMPLEJO

Los procesos de gestión de la tarjeta integrada analizados previamente presentan una problemática contable diferenciada que se deriva de las relaciones interempresas existentes en ambos modelos. A este respecto, a continuación se estudiará el proceso contable de cada uno de los modos de gestión, aunque omitiendo, con la finalidad de simplificar el mismo, la problemática fiscal. En relación a las empresas de transporte, tanto en el modelo básico como en el complejo, se van a delimitar dos unidades económicas como las únicas que integran el sistema, éstas son empresa de transporte X y empresa de transporte Y.

1. Proceso de gestión básico.

En este modo de gestión, el estudio de la problemática contable se va a centrar en las empresas de transporte y en la sociedad intermediaria.

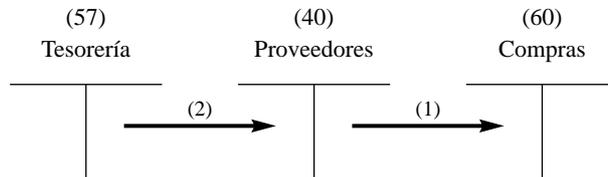
Operativa contable de las empresas de transporte



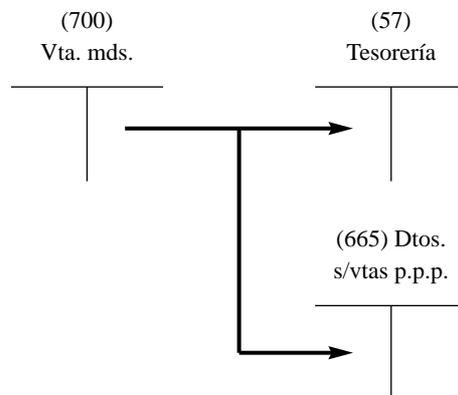
- (1) Por la prestación del servicio al usuario final, lo cual origina un derecho de cobro sobre el deudor «sociedad intermediaria».
- (2) Por la facturación de los servicios por parte de la sociedad intermediaria a las empresas de transporte.
- (3) Por la cancelación de los derechos de cobro y obligaciones de pago derivados de su relación con la sociedad intermediaria.

Operativa contable de la sociedad intermediaria

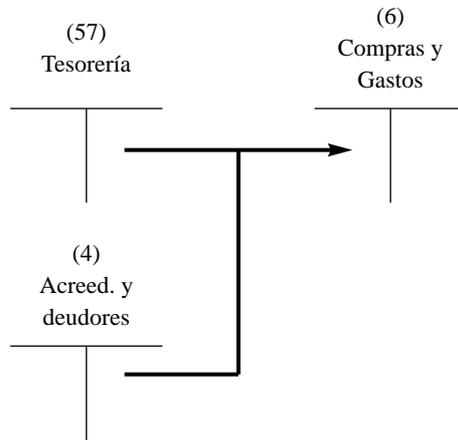
- En el momento de la adquisición a crédito de los títulos de viaje al proveedor (1), y por la cancelación de la deuda (2).



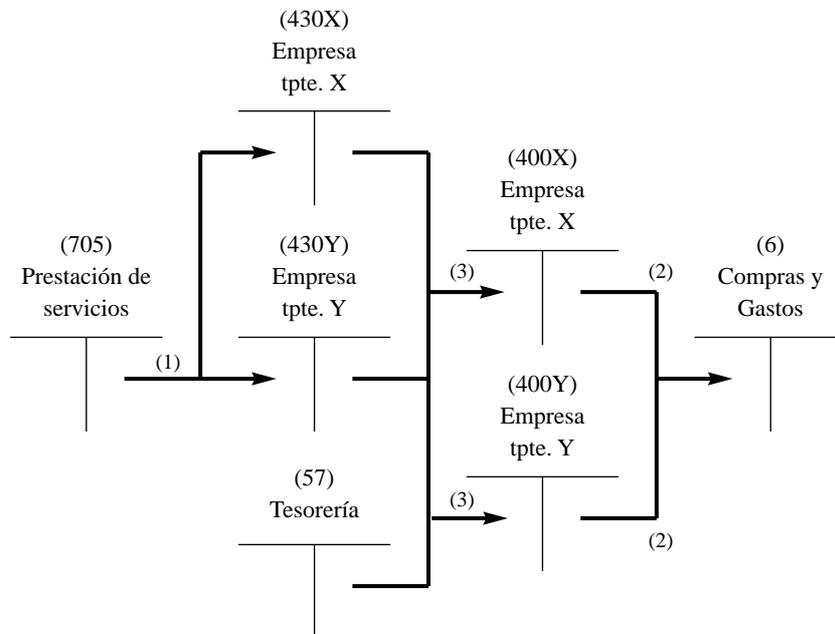
- En el instante de la venta de los títulos a los establecimientos comerciales, consignándose en factura un descuento por pronto pago.



- En el momento del devengo de gastos de distinta naturaleza (servicios exteriores, personal...), pudiendo quedar éstos pendientes de pago o no.



- En el instante de:
 - La facturación de los servicios prestados a las empresas de transporte (1).
 - La determinación de la parte de la recaudación correspondiente a cada una de las empresas operadoras, originándose como consecuencia un gasto y una obligación de pago respecto a las mismas (2).
 - La compensación y cancelación de créditos y débitos derivados de su relación con las empresas de transporte (3).

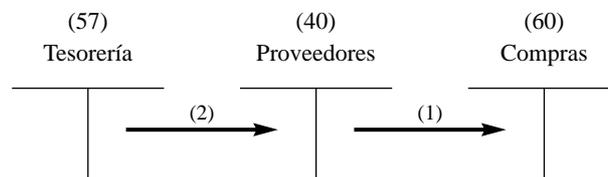


2. Proceso de gestión complejo.

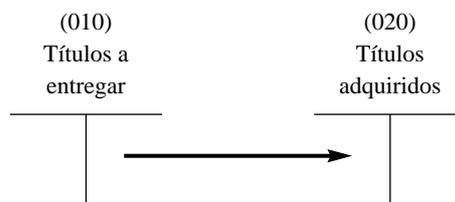
En este modo de gestión, el análisis de la problemática contable se va a efectuar en el siguiente orden: sociedad intermediaria, establecimiento comercial del grupo y empresas de transporte.

Operativa contable de la sociedad intermediaria

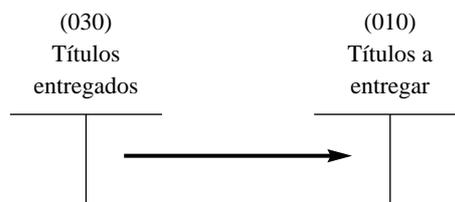
- En el momento de la adquisición a crédito de los títulos de viaje al proveedor (1), y por la cancelación de la deuda (2).



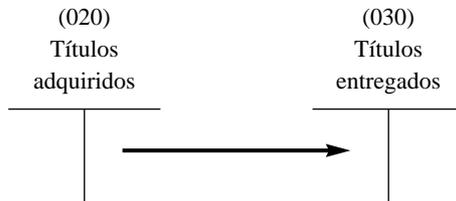
A su vez, mediante cuentas de orden, se obtiene información acerca de la situación en que se encuentran los títulos a efectos de su correspondiente control, ya que una vez que los mismos son adquiridos y codificados, el siguiente paso consistirá en cederlos al establecimiento comercial del grupo y a las empresas operadoras. Esta operación se registrará a precio de adquisición.



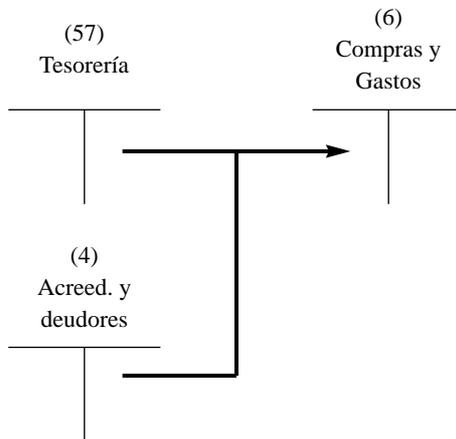
- En el momento de la cesión de los títulos de viaje al establecimiento comercial del grupo y/o a las empresas de transporte.



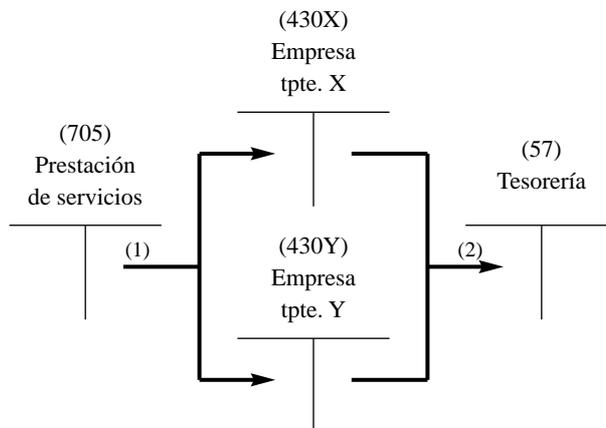
- Cuando finaliza la remesa de títulos.



- En el momento del devengo de gastos de distinta naturaleza (servicios exteriores, personal...), pudiendo quedar éstos pendientes de pago o no.

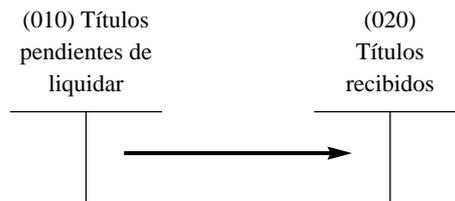


- Por la facturación de servicios a crédito a las empresas de transporte que integran el sistema (1), y el posterior cobro de la obligación de pago (2).

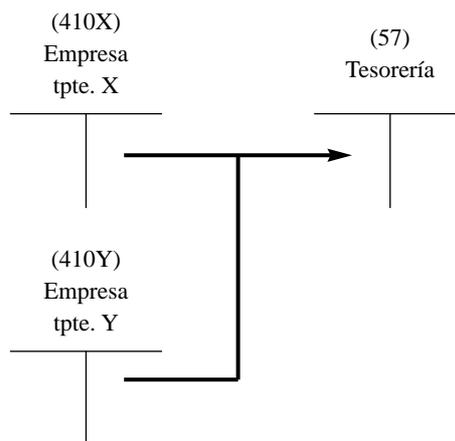


Operativa contable del establecimiento comercial del grupo

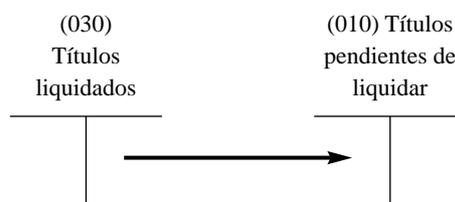
- En el momento de la recepción de los títulos cedidos por la sociedad intermediaria (a precio de venta).



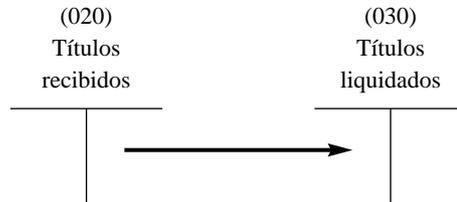
- En el instante de la venta del título y cobro al usuario final, lo cual conlleva una obligación de pago respecto a cada una de las empresas operadoras (X e Y).



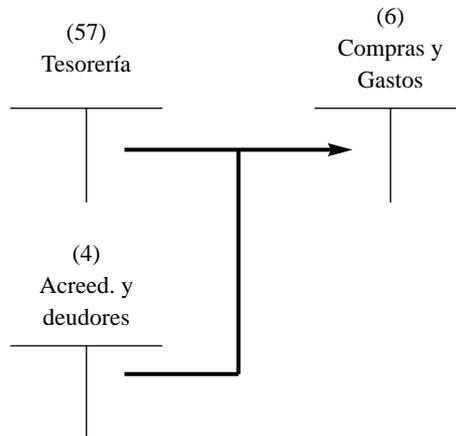
A su vez, mediante cuentas de orden, el establecimiento comercial del grupo obtendrá información acerca de la situación en que se encuentran los títulos, a efectos de su correspondiente control.



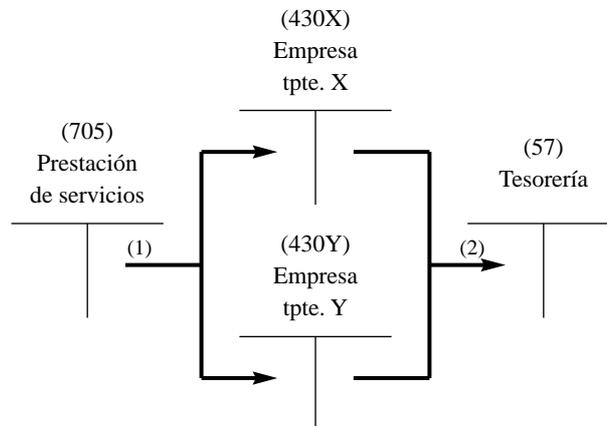
- Cuando finaliza la remesa de títulos.



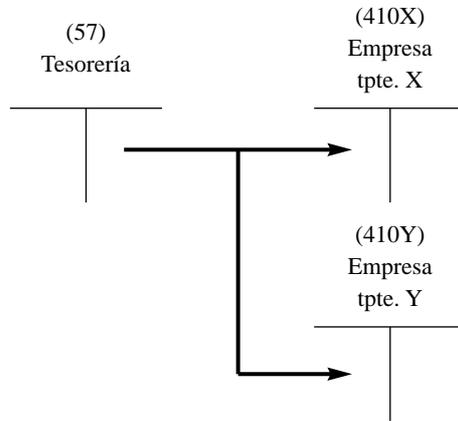
- En el momento del devengo de gastos de distinta naturaleza (servicios exteriores, personal...), pudiendo quedar éstos pendientes de pago o no.



- Por la facturación de servicios a crédito a las empresas de transporte que integran el sistema (1), y el posterior cobro de la obligación de pago (2).

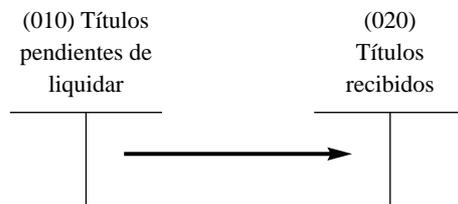


- Por la redistribución de la recaudación entre las empresas operadoras que integran el sistema.

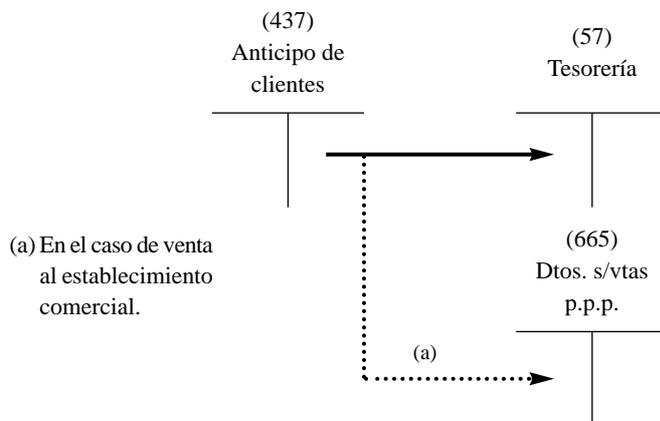


Operativa contable de las empresas de transporte

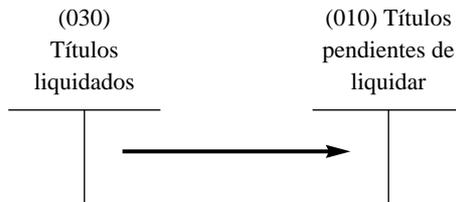
- En el momento de la recepción de los títulos cedidos por la sociedad intermediaria (a precio de venta).



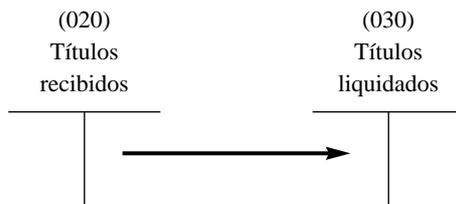
- En el momento de la venta directa anticipada al usuario final y al establecimiento comercial (ajeno al grupo).



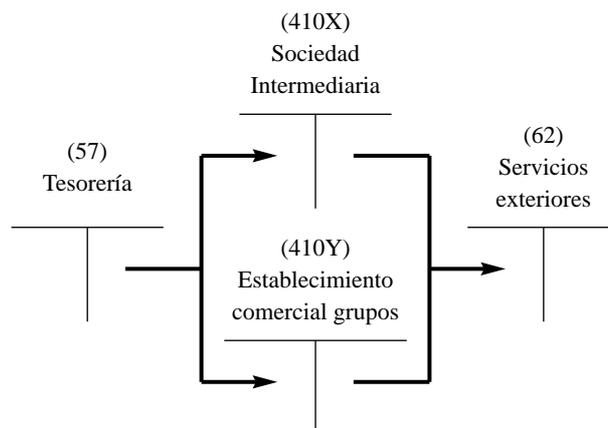
A través de cuentas de orden, la empresa de transporte obtendrá información acerca de la situación en que se encuentran los títulos, a efectos de su correspondiente control.



- Cuando finaliza la remesa de títulos.



- Por la facturación de los servicios prestados por la sociedad intermediaria y por el establecimiento comercial del grupo, así como por el pago de la obligación originada como consecuencia de dicha facturación.



Por otro lado, hay que resaltar que es evidente que las empresas de transporte de viajeros han optado por estar a la vanguardia en lo que a adelantos tecnológicos del sector se refiere. En este sentido, la futura incorporación de nuevas empresas de transporte al sistema instaurado dificultaría, entre otros aspectos, el proceso de distribución de la recaudación entre todas las unidades económicas que integran el sistema. Por el contrario, la problemática contable no se vería afectada, ya que como se ha puesto de manifiesto, ésta es independiente del número de empresas operadoras que lo configuran.

Además, hay que destacar el papel preeminente que ocupa la sociedad intermediaria en el desarrollo de la gestión de la tarjeta integrada. A este respecto, cualquier modificación de sus actuales funciones afectaría a las transacciones inter unidad y, en consecuencia, influiría en la problemática contable analizada a lo largo del presente trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1999): «Ingresos», *Serie Principios Contables*, n.º 13, AECA, Madrid.
- GOBIERNO DE CANARIAS: *Libro Blanco de los Transportes en Canarias*. Consejería de Turismo y Transportes, 1998.
- DE RUS MENDOZA, G. (Director) (1992): *Economía y Política del Transporte: España y Europa*, Ed. Civitas, Madrid.
- 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*, Ed. Civitas, Madrid.
- HERCE, J.A. y DE RUS MENDOZA, G. (Coordinadores) (1995): *La regulación de los transportes en España*, Ed. Civitas, Madrid.
- LEÓN LEDESMA, J., SUÁREZ FALCÓN, H. y MEDINA RAMOS, A.: «Nuevos procesos de venta en empresas canarias de transporte público por carretera. Problemática contable», *III Seminario de Economía Canaria*, La Laguna, 2001, en prensa.
- KOTLER, P. (1992): *Dirección de marketing*, Ed. Practice Hall International, United Kingdom. (Traducido por Dionisio Cámara e Ildefonso Grande).

PRIOR JIMÉNEZ, D. (1988): «El control de gestión en empresas reguladas: el caso del transporte público urbano», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XVIII, n.º 59.

REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE de 27 de septiembre.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1986): *Homogenización de magnitudes en la ciencia de la Contabilidad*, Ed. Trivium, Madrid.