

**LA ESTRUCTURA DEL COSTE DEL SERVICIO EN LAS EMPRESAS DE  
TRANSPORTE URBANO: EL PROYECTO COATUC - UNA PROPUESTA DE  
OBSERVATORIO DE COSTES PARA EL SECTOR <sup>1</sup>**

**STRUCTURE OF COST SERVICE IN URBAN TRANSPORT COMPANIES: THE  
COATUC PROJECT – A PROPOSAL FOR OBSERVATION OF COSTS IN THE  
SECTOR**

**Daniel Sánchez Toledano**

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales  
Profesor Titular de la Universidad de Málaga  
Endereço: Facultad de C.C.E.E.y E.E  
Universidad de Málaga - Campus El Ejido, s/n.  
CP 29013 – Málaga - España  
E-mail: dstoledano@uma.es  
Teléfono: +34 95 213 24 90

**Daniel Carrasco Díaz**

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales  
Catedrático de la Universidad de Málaga  
Endereço: Facultad de C.C.E.E.y E.E  
Universidad de Málaga - Campus El Ejido, s/n.  
CP 29013 – Málaga - España  
E-mail: dcd@uma.es  
Teléfono: +34 95 213 12 33

**Heriberto Suárez Falcón**

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales  
Profesor Titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria  
Endereço: Universidad de Las Palmas de Gran Canaria  
Campus Universitario de Tafira, c/Saulo Torón s/n  
Módulo D, despacho D 0.03  
CP 35017 - Las Palmas de Gran Canaria - España  
E-mail: hsuarez@defc.ulpgc.es  
Teléfono: +34 92 845 81 65

**RESUMEN**

Las crecientes necesidades de información para la gestión y la toma de decisiones de los agentes que operan en el sector del transporte urbano de pasajeros, obliga a desarrollar sistemas para el cálculo, análisis y control de costes que permitan un conocimiento riguroso de los mecanismos de formación de sus precios internos. En dicho marco, la medida del rendimiento adquiere especial interés cuando entra en comparación con parámetros y estándares significativos, que permitan aplicar técnicas de benchmarking para mejorar la gestión económica del servicio. A tales efectos, entendemos que la generación de medidas representativas de patrones colectivos de comportamiento, constituye una herramienta de gran utilidad para orientar la acción de gestores y administradores públicos. Y, en consecuencia, en

---

<sup>1</sup> Trabalho apresentado no XIII Congresso Brasileiro de Custos, realizado em Belo Horizonte - MG, no período de 30 de outubro a 01 de novembro 2006.

España, y en el seno de la Asociación de Empresas de Transporte Urbano Colectivo (ATUC), estamos desarrollando un proyecto para la creación de un Observatorio de Costes que pueda constituirse en significativo punto de referencia para las empresas de transporte urbano de viajeros.

Palabras clave: Costes. Financiación. Transporte urbano de viajeros.

## RESUMO

A crescente necessidade de informação para a tomada de decisões dos gestores do setor do transporte urbano de passageiros obriga a desenvolver sistemas para o cálculo, análise e controle de custos que permitam conhecer de forma acurada os mecanismos de formação dos seus preços internos. Nesse contexto, a medida do rendimento adquire um interesse especial quando é comparada a parâmetros e padrões significativos, que permitam aplicar técnicas de *benchmarking* para melhorar a gestão econômica do serviço. Com esses fins, entende-se que a geração de medidas representativas de padrões coletivos de comportamento constitui-se em uma ferramenta útil para orientar a ação de gestores e administradores públicos. E, como consequência, nós apresentamos à Associação de Empresas de Transporte Urbano Colectivo (ATUC), na Espanha, um projeto para a criação de um Observatório de Custos que possa constituir-se em um importante ponto de referência para as empresas de transporte urbano de passageiros.

Palavras-chave: Custos. Financiamento. Transporte urbano de passageiros.

## ABSTRACT

The possibility of providing more complete and detailed data about passenger transport enterprises management justifies the development of analysis and cost control systems that provide precise and rigorous knowledge about internal price formation mechanisms. In this framework, measurement of performance is especially relevant when compared with some other significant reference parameters that allow the use of benchmarking in order to improve the economic management of the service. To this end, we consider it especially useful for the ATUC (Asociación de Empresas de Transporte Urbano Colectivo, i.e., the Association of Collective Urban Transport Companies) to provide a service that establishes measures which represent actual behaviour patterns, that enhances the knowledge of the reality of the sector and that generates a spirit of self-improvement in their associates. We presented a project to ATUC proposing the establishment of a Costs Observatory that can become a significant reference point for passenger transport companies.

Key words: Costs. Funding. Urban Passenger Transport.

## 1 INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el transporte urbano ocupa un papel esencial en la vertebración económica y social de las ciudades y núcleos poblacionales. En este orden, adquire, sin duda, una relevancia crítica la ordenación de modelos que posibiliten un adecuado marco que garantice la fluidez y economicidad de los desplazamientos de sus habitantes, mediante una adecuada combinación de los distintos medios de transporte público y privado - autobuses; automóviles; motocicletas; taxis; bicicletas y desplazamientos a pie; metro (en las urbes que cuentan con él) -, realidad cuya importancia va en aumento, como consecuencia de la existencia de múltiples factores, entre los cuales cabe destacar el incremento de la actividad

económica, la modernización de infraestructuras viarias y de la flota de vehículos, la considerable oferta de servicios con itinerarios que alcanzan una importante cobertura territorial, el aumento demográfico de las poblaciones urbanas, etc.

Tras superar anteriores percepciones de carácter negativo por parte de la ciudadanía, la realidad de la vida en las ciudades actuales ha permitido la renovación de la imagen del servicio público de transporte urbano de viajeros, que se ha visto sensiblemente mejorada, haciéndolo en consecuencia más competitivo, cuestión que ha incidido en el incremento de la cuota de mercado.

En este sentido, la eficacia del transporte urbano representa un reto trascendental. Se intenta proporcionar un transporte público eficaz, rápido, seguro y económico, a la vez que paliar, o cuando menos, minimizar los problemas de congestión y coordinación de tráfico. Obviamente, las soluciones pueden abordarse desde diferentes modelos, aunque no pueda confiarse en soluciones objetivas al transporte urbano, pues los problemas que plantea no son sólo de orden técnico o económico, sino también políticos, ideológicos o sociales.

En cualquier caso, en cuanto las Administraciones Públicas deben intervenir para garantizar una adecuada ordenación del sector, cabe aproximarse al problema del transporte urbano público desde dos perspectivas complementarias: de una parte, la derivada de la eficiencia y economicidad de la gestión - pública o privada - de las compañías concesionarias de los servicios; y de la otra, la relativa al sistema de financiación - público o privado - de los mismos.

Cuestiones ambas que están directamente relacionadas, en la medida en que el mantenimiento de líneas de transporte urbano, en cuanto servicio público, no está necesariamente vinculado con su rentabilidad económica<sup>1</sup> sino social<sup>2</sup>, circunstancia que obliga a arbitrar mecanismos para la financiación pública de los déficits de explotación que, en tales casos, puede generar el servicio.

En consecuencia, tanto si se trata de concesiones privadas, lógicamente no interesadas en prestar el servicio asumiendo pérdidas, como si se trata de empresas públicas, que deben asumir costes no recuperados por los ingresos de explotación, es preciso arbitrar mecanismos objetivos para financiar los costes de su prestación de manera que se garantice la transparencia y eficiencia del sistema con la necesaria objetividad en la distribución de los recursos de las administraciones que los financian.

Ello otorga singular protagonismo a la necesidad de desarrollar sistemas para el cálculo, análisis y control de costes que permitan un conocimiento preciso y riguroso de los mecanismos de formación de precios internos, herramienta básica para los dos órdenes de gestión anteriormente aludidos: gobierno eficiente y económico de la explotación técnica de las concesiones; y definición de un sistema de financiación justo y suficiente que potencie buenas prácticas gerenciales y no engendre zonas de sombra que potencien ineficiencias ocultas en la administración del servicio<sup>3</sup>.

Precisamente por ello, y con independencia de la ampliamente admitida necesidad de profesionalización de las estructuras de gestión de las empresas concesionarias nacionales<sup>4</sup>, entendemos que la medida y control de costes adquiere una especial importancia en cuanto resulta decisivo alcanzar estándares de eficiencia suficientes para, de una parte, garantizar el mandato legal que, en España, compromete a los municipios con la prestación del servicio público, y de la otra, posibilitar a las concesionarias ofertar un servicio competitivo, particularmente al rivalizar las hipotéticas prestadoras privadas en el concurso para su adjudicación.

En este marco, la medida del rendimiento del sistema o de cualquiera de sus partes, adquiere especial interés cuando entra en comparación con algún parámetro significativo de referencia, que permita aplicar técnicas de benchmarking para mejorar la gestión económica del servicio, propósito para el que opinamos que adquiere una gran utilidad la prestación, por

parte de la Asociación de Empresas de Transporte Urbano Colectivo (ATUC)<sup>5</sup>, del servicio de generación de medidas representativas de patrones reales de comportamiento, que potencien el conocimiento de la realidad del sector y el espíritu de mejora continua de sus asociados.

Como consecución de tal intención, opinamos que presenta gran interés el proyecto iniciado por dicha asociación para la elaboración de un Observatorio de Costes, con el objetivo de suplir la carencia de estudios rigurosos sobre el estado y la evolución de los costes del sector y constituirse en punto de referencia significativo, de gran utilidad, para las empresas de transporte urbano de viajeros, facilitando el establecimiento de criterios óptimos de gestión económica y comercial y proporcionando información objetiva sobre la estructura de costes de las empresas del área<sup>6</sup>.

A efectos operativos, para la elaboración de la información facilitada por el observatorio, ATUC arbitra los medios para la recopilación de los datos - al nivel de generalidad y precisión fijados en el proyecto - necesarios para que el Observatorio pueda identificar los costes de las empresas asociadas, abordar su clasificación económica y funcional y establecer aquéllos criterios de reparto que, a nivel práctico, y en última instancia, permitan ofrecer promedios estadísticos de los indicadores que se consideren más relevantes y ofrecer estimadores para calcular el umbral o punto de equilibrio de los precios que garantice una rentabilidad mínima de la actividad.

## **2 EL SECTOR DE TRANSPORTE URBANO PÚBLICO DE VIAJEROS EN ESPAÑA: ESTRUCTURA Y FINANCIACIÓN**

Como tuvimos ocasión de indicar, el transporte público es un sector considerado fundamental e imprescindible en el desarrollo de cualquier economía. En su funcionamiento intervienen una serie de sujetos económicos principales que cabe concretar en los consumidores o usuarios/clientes, los empresarios, los trabajadores y la Administración Pública.

En esta línea, según señalan Rus Mendoza, Lopes del Pino y Rodríguez Millán (1995, p.25), los consumidores buscan altos niveles de calidad asociados a precios bajos; empresarios y trabajadores desean maximizar sus utilidades con las menores inversiones y esfuerzos posibles, mientras el Estado ha de perseguir el bienestar social; a este respecto, cada una de estas metas ha ido evolucionando hacia la consecución de un objetivo común: la prestación de un servicio de calidad; y las legítimas aspiraciones añadidas de cada uno de los partícipes vendrán asociadas a este objetivo principal.

Aunque de la evolución del sector cabe deducir que se está creando un ámbito de confluencia entre los diversos objetivos de los agentes económicos hacia intereses y objetivos comunes, si se analizan estadísticas correspondientes a las cifras de viajeros de transporte urbano e interurbano, se observa como aún presentando una tónica creciente en su demanda, se ha producido un estancamiento en su progresión. Esta paralización puede deberse, según afirman De Rus Mendoza y Nombela Merchán (1995, p.158), entre otros motivos, a “la inestabilidad en el mercado que han creado los cambios frecuentes en los cuadros de servicios<sup>7</sup>”; además, hay que tener en cuenta que estas empresas han dispuesto, en nuestro país, 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.

Por su parte, un esquema de financiación pública ineficiente ha contribuido al 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 MENDOZA; NOMBELA MERCHÁN, 1995, p.149). Esta situación se vió agravada por factores como el notable incremento de la

renta per cápita nacional; el descenso, a partir de la adopción del Euro como divisa nacional, de los tipos de interés, que abarató la adquisición de automóviles; los programas de fomento de adquisición de nuevos vehículos; etc., que han supuesto una mayor utilización del transporte privado en detrimento del transporte público.

A este respecto, en los últimos años se ha dado en España un giro importantísimo 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 caracterizan por la búsqueda de un beneficio social, ateniéndose a los principios de eficiencia, eficacia y economía que deben regir en dicha relación contractual.

Si nos centramos en el origen de los recursos destinados al transporte público nacional de viajeros, cabe considerar las siguientes fuentes de financiación (SUÁREZ FALCÓN, 2004, p. 150):

- a) la propia recaudación por prestación del servicio;
- b) la explotación de otros recursos por parte de las empresas operadoras;
- c) las aportaciones que pueda realizar la Administración Pública en virtud de convenios o contratos firmados;
- d) otras fuentes de financiación tales como ampliaciones de capital, préstamos y créditos.

En relación a las aportaciones realizadas por la Administración Pública, es de destacar que la Ley Española de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT), al regular el régimen económico-financiero de los servicios y actividades de transporte terrestre, establece que estas empresas llevarán a cabo su explotación con plena autonomía económica, gestionándose de acuerdo con las condiciones en su caso establecidas, a su *riesgo y ventura*, es decir, no se aportan 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, u obliga al mantenimiento de líneas o frecuencias de paso económicamente deficitarias, 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.

De esta forma, si se quiere evitar el efecto negativo que la recepción de subvenciones puede ocasionar sobre la gestión de la empresa, 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 compensación por las obligaciones que habitualmente se imponen desde la Administración Pública Española a estas empresas. Debemos tener en cuenta que, en ocasiones, mayores subvenciones pueden traducirse en un menor control sobre los costes y en consecuencia, 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 cuanto a la recaudación por la propia prestación del servicio, 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, el 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.

En definitiva, la correcta resolución del polinomio de variables condicionantes de la percepción del servicio por el usuario - incremento de la velocidad comercial, regularidad, puntualidad, comodidad y seguridad -, inducirán a una mejora de la imagen del servicio y, en consecuencia, al incremento de viajeros transportados. Dicha circunstancia, no sólo conducirá a una mejora de la cifra de ingresos por recaudación u otros conceptos complementarios (publicidad exterior del vehículo, publicidad en marquesinas, etc.) y al equilibrio económico de las concesionarias, sino, especialmente, a beneficios sociales alternativos derivados de la mejora del tráfico, la disminución de las emisiones contaminantes, ahorro energético por consumo de combustibles, etc.

### **3 LA ESTRUCTURA DEL COSTE DEL PRODUCTO EN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE URBANO DE VIAJEROS**

Sin lugar a dudas, y como hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, el propósito vinculado tanto con la consecución de niveles de eficiencia que rentabilicen la gestión pública o privada de las concesiones del servicio, como con la administración de un sistema de financiación justo basado en la determinación de las necesidades reales de fondos para la cobertura de servicios públicos cuya rentabilidad social justifique su prestación en régimen de déficits - a financiar con fondos públicos - sobre las aportaciones del usuario - fijadas con criterios sociales -, está condicionado necesariamente con un adecuado conocimiento de las estructuras de coste de las unidades económicas encargadas de su materialización.

Efectivamente, difícilmente puede pensarse en una base de cálculo y negociación eficiente para la fijación de subvenciones a la explotación de las concesionarias si no se conoce qué se está financiando, cuál es el coste real de los servicios reales, cuáles son las condiciones económico-técnicas de su prestación y quiénes son los beneficiarios de las medidas de orden político-social que enmarcan el modelo de financiación adoptado.

En este sentido, adquiere gran trascendencia el análisis del proceso de formación de precios internos de las concesionarias y, en especial, la definición del output que se constituye en medida del rendimiento final del sistema y, en consecuencia, en base firme para la materialización del régimen de financiación.

La tradición doctrinal en el tratamiento de los costes se estructura a través de su concreción en una estructura circulatoria en la que se identifican tres grandes familias de agregados contables:

- a) elementos de coste, vinculados con los diversos medios o factores de producción aplicados para la fabricación de un bien o la prestación de un servicio;
- b) centros de coste, actividades u otros objetivos intermedios de coste, relacionados con la distribución y redistribución del coste de los elementos, a efectos tanto de

cuantificar el coste de las unidades funcionales o las tareas en que cabe descomponer los diferentes procesos de negocio de una empresa como, en su caso, de constituirse en elementos colectores del coste para facilitar ulteriores distribuciones a los receptores finales;

- c) objetivos finales de coste<sup>8</sup>, identificados con los bienes o servicios ofertados a los usuarios últimos de los outputs del proceso.

Cualquiera de las tres agrupaciones aludidas presenta un amplio campo de interpretación y delimitación que condiciona de forma sustancial todo el proceso de captación y representación.

En primer lugar, cuando nos referimos a los elementos, si bien la clasificación primaria e inmediata viene impuesta por la naturaleza del consumo realizado - paralela a la clasificación por naturaleza del gasto de la contabilidad financiera -, es preciso perfeccionar el conocimiento del agregado con reclasificaciones complementarias útiles para, de una parte, facilitar los procesos de asignación y agregación<sup>9</sup> y, de la otra, potenciar la utilidad del modelo para la gestión y la toma de decisiones<sup>10</sup>.

En segundo lugar, en lo relativo a las herramientas de distribución del coste consideradas, no se trata de una cuestión que altere la delimitación de los portadores finales del coste - *output* -, pero que si condiciona de manera decisiva el funcionamiento del modelo. De un lado, porque la consideración de una u otra configuración del proceso de formación del coste implica tanto la generación de información relativa a determinados objetivos de coste intermedios - centros, actividades, etc. -, de indudable utilidad para la gestión, como la posibilidad de un cálculo más ajustado de los costes imputables a la producción<sup>11</sup>. De otro, porque la propia consideración de diferentes itinerarios para la formación del coste (participación de centros, actividades u otros elementos colectores del coste) implica una diferente composición y modularidad de la estructura del coste de los objetivos finales<sup>12</sup>.

En tercer y último lugar, cuando nos referimos a los objetivos de coste finales, identificados con los bienes y servicios ofertados como output del proceso de producción, la importancia de su conocimiento radica básicamente en las siguientes cuestiones:

- a) información relativa al coste real de producción;
- b) orientación para la fijación de precios de venta;
- c) conocimiento de la ocupación de la estructura de la unidad económica;
- d) formación de márgenes de contribución<sup>13</sup>;
- e) comparabilidad con otros agentes y competidores prestadores del servicio;
- f) control de la gestión económico-técnica.

#### **4 FORMACIÓN DE COSTES Y MÁRGENES: DELIMITACIÓN DE PORTADORES FINALES DEL COSTE**

No es nuestra intención en este trabajo, abordar propuestas para la formulación de modelos de coste para las empresas del sector de transporte urbano. Considerando cierto que cualquier modelo riguroso debe abordar desarrollos que contemplen agregados de naturaleza intermedia, en el sentido anteriormente referido, no lo es menos que, desde el punto de vista de un proyecto de la naturaleza del Observatorio de Costes, no es preciso entrar en disquisiciones sobre la forma en que los agentes operantes en el sector - concesionarias - calculan sus costes finales<sup>14</sup> pero si en la delimitación de sus objetivos.

Es decir, la idea del Observatorio de ATUC se concreta en ofrecer patrones de comparación que permitan conocer las mejores prácticas de gestión de las concesionarias, a través del conocimiento de las estructuras de costes de las empresas asociadas, mediante la publicación de promedios estadísticos de los indicadores de gestión más relevantes y, para

ello, es preciso alinear la definición de tales parámetros con los elementos en que se fundamenta el conocimiento y la formación de costes y márgenes.

En este sentido, constituye un auténtico *nudo gordiano* de la cuestión la delimitación del portador final, con independencia, como anteriormente señalamos, de la estructura que adopte éste<sup>15</sup>.

Y es así en cuanto, sin duda, cualquier pretensión de comparabilidad se basa en criterios mínimos de homogeneidad de los datos a contrastar que garanticen el necesario nivel de significación de los resultados obtenidos de dicho proceso. Dicha realidad se articula, en relación al tema que nos ocupa, en dos ámbitos complementarios. De una parte, la necesaria fiabilidad y precisión de los cálculos realizados por las empresas, que garantizan la bondad tanto de los datos individuales, como de los agregados procesados y publicados por el Observatorio como estándar de comparación y, de la otra, su materialización y concreción en parámetros específicos que den sentido al mencionado marco de comparación.

En relación a la primera de ambas cuestiones, valgan los comentarios y precisiones realizados anteriormente, en cuanto, como ya tuvimos ocasión de señalar, extralimita el ámbito de desarrollo del presente trabajo.

Constituye, pues, objetivo preferente de estas líneas atender a la segunda de tales cuestiones, llevando a cabo algunas reflexiones en torno a la cuestión de la delimitación del portador final de las empresas de transporte urbano de viajeros.

A tal respecto, es preciso reflexionar sobre el servicio prestado por las concesionarias, en cuanto, en última instancia, existe una vinculación conceptual con el portador final del coste.

En este sentido, resulta evidente que el punto de partida de cualquier análisis se sitúa en la propia definición del servicio público de transporte urbano. Así, si bien es cierto que en España existe regulación a nivel nacional - Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT) de 1987 -, no lo es menos que, a raíz de la sentencia 118/1996 de 27 de junio del Tribunal Constitucional<sup>16</sup>, ésta queda dentro de la esfera de responsabilidad de los Entes Locales y Comunidades Autónomas<sup>17</sup>.

De esta forma, será la propia legislación de la Comunidad Autónoma la que establezca la definición y régimen del servicio que, en cualquier caso y, en líneas generales, se concreta, según establece el Decreto nº 27/1990, de 7 de febrero, en el transporte mecánico de viajeros, siempre que transiten 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.

De acuerdo con ello, entendemos que el producto final es, precisamente, el transporte de personas y, en consecuencia, serán los propios viajeros los usuarios y beneficiarios últimos del servicio, circunstancia avalada por la generación de ingresos por prestación de servicios a través de las tarifas fijadas<sup>18</sup>.

Sin embargo, con independencia de la consideración de tal output, o de sus posibles unidades alternativas de medición - kilómetros recorridos, viajeros transportados, número de autobuses, etc. -, o incluso de las hipotéticas consideraciones sobre la auténtica naturaleza del servicio, desde el punto de vista de la gestión es preciso aproximarse a la cuestión desde la óptica del proceso de producción, que implica la aplicación de medios o factores productivos que es preciso utilizar en un marco de eficiencia que permita minimizar costes y maximizar utilidades, rentabilizando las inversiones efectuadas.

Es decir, el análisis debe realizarse siempre tomando como referencia la unidad de decisión de la concesionaria, en torno a la que se estructura la explotación del negocio, y ello supone, a nuestro juicio, centrar el problema desde la óptica del servicio de la línea.

Efectivamente, la Administración Pública debe garantizar una adecuada cobertura que alcance a todos los ciudadanos y áreas del término municipal. En consecuencia, deberá

definirse la estructura de su mapa de servicio a través de la fijación del número y características (itinerario, frecuencia de paso, etc.) de las líneas prestadoras del servicio.

Esta labor se efectúa mediante la realización por parte de la concesionaria - pública o privada - de propuestas que deben ser aprobadas por la Corporación Local<sup>19</sup>. De esta forma, se garantiza la confluencia de criterios económicos - en cuanto la concesionaria atiende a la definición de itinerarios que equilibren la eficiencia económica y su interés comercial y sociales, en cuanto el municipio vela por la cobertura universal de la población.

Desde el plano del análisis de los costes, resulta evidente que, salvo en lo relativo a aspectos carentes de la necesaria materialidad<sup>20</sup>, éstos están condicionados por el mantenimiento del servicio de la línea que obliga a dotar de los medios necesarios (autobuses, conductores, combustibles, etc.) para su funcionamiento, y a estructurar los medios adecuados para su coordinación (sistemas de seguimiento, tareas de asignación de medios, etc.).

Es decir, resulta cierto que los actuales mecanismos electrónicos y para proceso de información permiten conocer la tipología y número de viajeros por línea en cada viaje y vehículo, por lo que se pueden calcular los ingresos generados por cada viajero, línea y vehículo, y efectuar una imputación de costes a éstos como portador final. Sin embargo, aunque tales datos constituyen información adicional que debe conocer la empresa a efectos de gestión (y que el sistema puede generar, procesar y suministrar de forma económica), resulta evidente que los vehículos cubren la línea con la frecuencia prevista, con independencia del número de pasajeros que viajan, circunstancia que, junto con la propia naturaleza del servicio, desplazan la decisión de explotación desde transportar o no a un nuevo viajero, a aumentar o disminuir el número de vehículos que cubren la línea, con los efectos consecuentes que ello podría tener en la frecuencia.

Ello implica, necesariamente, que la atención en el análisis de los costes, se focalice en los de la línea, de manera que la estructura del cálculo de márgenes y resultados converja en éstas, permitiendo el estudio analítico de su rentabilidad económica final, por vehículos, franjas horarias, etc. y convirtiéndose en herramienta crítica para la gestión del proceso.

Todo ello, como señalamos anteriormente, con independencia de que se genere información complementaria sobre otras medidas y aproximaciones al portador final (viajeros transportados, kilómetros recorridos, etc.) que el gestor considere útil para la toma de decisiones.

## **5 HACIA LA FORMULACIÓN DE UNA PROPUESTA DE OBSERVATORIO DE COSTES PARA EL SECTOR DE TRANSPORTE URBANO EN ESPAÑA: EL PROYECTO COATUC**

La creciente sensibilidad existente en el sector tanto en relación a la consecución de niveles de progresiva mejora en la rigurosidad y profesionalidad de la gestión económico-técnica del servicio como respecto al logro de un sistema para su financiación pública transparente y económica, ha propiciado, a nuestro juicio, la aparición de condiciones adecuadas para la adopción de una iniciativa de esta naturaleza, generando el marco en el que presentamos a la Comisión Económico-Financiera de ATUC, nuestra propuesta de creación del Observatorio de Costes para el sector de transporte urbano (COATUC) que, tras su correspondiente aprobación, ha comenzado a dar sus primeros pasos para convertirse en una ilusionante realidad, a través de su oportuna puesta en práctica.

Sin duda alguna, el éxito de cualesquiera propuestas para la creación de instituciones para el estudio estadístico de realidades empresariales y/o sociales - institutos de estadística, centrales de balances, observatorios de coste, etc. - está condicionado por varios factores clave.

De una parte, *credibilidad* y *utilidad* de las proyecciones estadísticas ofrecidas, pues, lógicamente, sólo cuando el usuario considera útil la información que ofrecen podrá

plantearse a aproximarse a dichas instituciones y, entre las posibles alternativas existentes, elegirá aquella en la que deposite una mayor confianza.

Pero, de la otra, sólo será posible recabar, con las suficientes garantías de verosimilitud, los datos de los individuos - personas, empresas, instituciones, etc. - cuyo comportamiento se analiza, cuando éstos tengan *confianza* plena en la discreción con que éstos serán tratados.

En consecuencia, en nuestra opinión, los puntos críticos que definen una implantación exitosa de COATUC se agrupan en tres grandes áreas: a) percepción por parte del usuario de la utilidad del servicio prestado por COATUC; b) calidad de la información procesada y emitida; c) confianza de las empresas asociadas respecto a la privacidad de los datos recabados.

## **5.1 Percepción por parte del usuario de la utilidad del servicio prestado por COATUC**

Consecuencia de las reflexiones realizadas en anteriores epígrafes, entendemos que el análisis económico-técnico de las empresas concesionarias adquiere una importancia crítica en dos ámbitos de referencia: a) gestión competitiva de la concesión; b) definición de bases de negociación para la financiación del servicio.

### **5.1.1 Gestión competitiva de la concesión**

Respecto a la primera de estas cuestiones, en cuanto entendemos que el núcleo de la toma de decisiones gerenciales tanto a nivel estratégico como operativo se centra, básicamente y, como ya tuvimos ocasión de señalar, en el estudio analítico de la línea - tanto en el orden económico-financiero, como técnico - y, por tanto, el cálculo de costes, ingresos y márgenes debe estructurarse en torno a éstas, identificando y analizando sus características - viajeros, costes, grado de ocupación, márgenes de contribución o cobertura, etc. - por franjas horarias, vehículos, etc.

En este sentido y, con independencia de las naturales características diferenciadoras de las condiciones específicas de su aplicación en cada municipio, la concurrencia a concursos públicos para la asignación de la concesión - en el caso de empresas privadas -, o su prestación en condiciones de eficiencia y economicidad - en el caso de empresas públicas -, obliga a la concepción de la gestión del servicio en condiciones de competitividad respecto a los agentes y condiciones más ventajosas para su explotación.

Circunstancia que convierte a dicha información en una herramienta de gran utilidad para orientar la toma de decisiones de las concesionarias que, en consecuencia, constituye el ámbito natural para su control de gestión, a través de la comparación con estándares establecidos por las propias compañías o, con referentes de otras empresas del sector. Y es en este marco de actuación donde adquiere su razón de ser la publicación de patrones por el Observatorio COATUC.

### **5.1.2 Definición de bases de negociación para la financiación del servicio**

Por su parte, y en relación a la cuestión de la fijación de bases de negociación para la financiación del servicio, constituye la segunda vertiente básica de la problemática de explotación del servicio.

De un lado, porque las Administraciones Públicas desarrollan políticas sociales a través de la fijación de las tarifas oficiales del servicio, que incluyen precios especiales - a jubilados, estudiantes, etc. - que incluso pueden situarse, y así lo hacen frecuentemente, por debajo de los precios de coste o traducirse en precios exclusivamente simbólicos o incluso gratuitos.

De otro, porque también los poderes públicos adoptan iniciativas de cohesión social cuando establecen o tutelan el proceso de fijación de los mapas de servicio - líneas, itinerarios, frecuencia de paso, etc.

En ambos casos, tales actuaciones propician que las empresas concesionarias presten servicio a usuarios que por la subvención de su tarifa o por la insuficiencia de la demanda puntual, periódica o incluso estructural de los servicios ofertados - a través del mantenimiento de líneas, itinerarios, frecuencias, etc. de carácter político-social -, son incapaces de financiar la totalidad de los costes reales de su prestación.

Por ello, constituye una necesidad imperiosa el conocimiento de las condiciones reales en que se desarrolla para que los diversos agentes implicados - concesionarias y administraciones públicas - puedan negociar la cobertura de tales déficits con la necesaria transparencia y eficiencia consustancial a la gestión de recursos de carácter público, escenario en el que, en nuestra opinión, el Observatorio de Costes puede ejercer un papel de influencia para aumentar la *visibilidad* de las actuaciones de concesionarias y corporaciones locales.

## **5.2 Calidad de la información procesada y emitida**

El segundo condicionante básico de la utilidad de COATUC vine determinado por la calidad técnica de su funcionamiento. Lógicamente, ésta aparece condicionada a dos factores complementarios: a) calidad de la información recibida por COATUC; b) calidad de la información emitida por COATUC.

### **5.2.1 Calidad de la información recibida por COATUC**

En relación a la primera de dichas cuestiones, los problemas se sitúan básicamente en dos aspectos: *verosimilitud* y *homogeneidad* de los datos recabados.

Respecto a la cuestión relativa a la verosimilitud es preciso considerar que los datos serán fiables únicamente cuando se produzcan dos condiciones. En primer lugar, *voluntad* del usuario por facilitar datos reales, circunstancia vinculada con la necesaria confianza en el gestor de la información que trataremos posteriormente. En segundo lugar, *capacidad* de usuario para obtener tales datos.

Es decir, incluso el asociado más entusiasta sólo podrá suministrar datos verosímiles cuando disponga de mecanismos y sistemas de captación, medición, valoración y proceso de datos adecuados para un conocimiento puntual y riguroso de su estructura de precios internos.

Por dicha razón, así como para mantener la relevancia de la información emitida por el Observatorio, a la que nos referiremos posteriormente, dentro del proyecto COATUC se ha previsto la creación de un Comité de Calidad entre cuyas funciones básicas se integran:

- a) formulación de unos principios generales que sirvan de referencia para la homogenización de la contabilidad analítica de los asociados;
- b) análisis de los sistemas de información interna de los asociados que así lo soliciten, con certificación de su calidad;
- c) asesoramiento y apoyo a las iniciativas de implantación de sistemas de contabilidad analítica;
- d) estudio y seguimiento de la información suministrada por los asociados;
- e) revisión, actualización y mejora de la información emitida por COATUC.

En lo referido a la necesaria homogenización de la información recibida, resulta evidente que es preciso que los datos interempresa sean comparables y, sin duda, es éste uno de los requisitos básicos de una propuesta que, como la de COATUC, aspira a generar información estadística que permita mejorar el conocimiento de la realidad del sector y crear

patrones y estándares de comparación que, por tanto, resultan incompatibles con una información de partida heterogénea y no agregable.

La cobertura de este objetivo crítico constituye, como ha quedado anteriormente de manifiesto, uno de los fines básicos del Comité de Calidad de COATUC.

### **5.2.2 Calidad de la información emitida por COATUC**

Como hemos tenido ocasión de señalar, la utilidad del Observatorio va a estar vinculada de forma expresa a la información que, a partir de los datos procesados, COATUC emitirá y comunicará a los asociados.

En este sentido, y aunque se trata de una cuestión aún en discusión por el Comité de Dirección de COATUC<sup>21</sup>, se ha adoptado como punto de partida, una estructura de costes que, como resulta habitual en el sector de transporte, y a la manera de otras propuestas y referentes - Observatorio de costes del transporte de viajeros en autocar (Ministerio de Fomento, 2005) - , se organiza sobre el cálculo de los costes promedios de funcionamiento de los diferentes tipos de vehículos<sup>22</sup>, como núcleo colector lógico de los costes operativos - directos e indirectos - del servicio de líneas, sobre los que es preciso repercutir en sucesivas fases, los de carácter general.

Para ello, adquiere especial relevancia la clasificación de los costes en relación a dicho referente, efectuando la correspondiente partición de los mismos, identificando los directamente imputables al portador-vehículo (personal - conductor -, amortización - vehículo -, combustible, neumáticos, seguros, etc.), frente a los de carácter general al funcionamiento de vehículos, líneas y empresa, y por tanto de asignación directa o indirecta, de acuerdo con el portador considerado (portador-vehículo, portador-línea, portador-organización, etc.) estableciendo diferentes niveles de asignación vinculados a distintos grupos de actividades con diferentes comportamientos respecto a la estructura analítica de los márgenes de explotación.

Así, el proceso de cálculo comienza, a partir de los datos facilitados por los asociados sobre partidas de gasto y flota de vehículos, con una estimación sobre promedios anuales de horas de funcionamiento, kilometrajes recorridos, duración de neumáticos, consumos de combustibles, etc., que, adecuadamente segmentados por áreas geográficas de acuerdo con la dispersión estadística de sus valores, permitan determinar valores promedios globales o parciales que constituyan, no sólo primer estándar de comparación interempresa, sino, incluso parámetros normalizados para la estimación de costes de funcionamiento de los vehículos previsible para la concesionaria.

Sobre la base de tales cálculos, cada concesionaria, a partir de los datos procedentes de su matriz de orígenes y destinos, con la correspondiente aplicación de vehículos por líneas y franjas horarias, y complementados a cada nivel por los suplementos calculados o asignaciones realizadas de costes indirectos al vehículo (directos/indirectos en relación a otros portadores - líneas, zonas metropolitanas, franjas horarias, estructura, etc.), está en condiciones de determinar costes de explotación parametrizados por grupos o familias de portadores - línea, franja horaria, etc. - que, correlacionados con las cifras de ingresos generados por el usuario<sup>23</sup>, generan información a múltiples niveles (vehículos, líneas, franjas horarias, grupos de usuarios<sup>24</sup>, kilómetros recorridos, etc.) útil para el análisis de las condiciones de explotación de la concesión.

Además, la información procedente de las concesionarias debe ampliarse para incluir, además, ítems de carácter no financiero, que permita generar indicadores de gestión, para que, de esta forma, los destinatarios de sus servicios puedan enjuiciar el rendimiento social de su actividad.

Así, tales indicadores permiten la comparación con otras concesionarias en municipios de similares características, o con ellas mismas a lo largo del tiempo (benchmarking) y, en

general, facilitan un punto de referencia para la mejora de la gestión, al posibilitar la identificación de puntos fuertes y débiles en su proceso gerencial que permiten completar la información económica-financiera emitida.

De esta forma, COATUC elaborará indicadores - tanto primarios como secundarios - relativos a<sup>25</sup>:

- a) costes operativos y totales (por viajero, vehículo, viaje, línea, etc.);
- b) ingresos operativos (totales, por naturaleza, viajero, vehículo, viaje, línea, unidad de servicio - tarifa y subvención por viajero -, etc.);
- c) otros ingresos de explotación (totales, por naturaleza, viajero, vehículo, viaje, línea, etc.);
- d) márgenes (totales, por naturaleza, viajero, vehículo, viaje, franja horaria, línea, unidad de servicio - tarifa y subvención por viajero -, etc.);
- e) sociales (número viajeros, número de líneas, número de vehículos, frecuencias de paso, kilómetros recorridos, etc.)

El uso de indicadores en la evaluación de un servicio de carácter público permite ofrecer una visión conjunta que permita alinear la gestión con los objetivos perseguidos, pues, por ejemplo, la disminución de costes en sí misma podría resultar incompatible con el mantenimiento de la calidad de la prestación de un servicio o no considerar beneficios sociales derivados de su prestación.

### **5.3 Confianza de las empresas asociadas respecto a la privacidad de los datos recabados**

Como hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, la verosimilitud y, por tanto, la utilidad de la información emitida por ATUC está condicionada por la bondad de la información recibida de los asociados, circunstancia que otorga singular protagonismo a la confianza depositada por éstos en la confidencialidad con que opera COATUC.

En este sentido, es la propia integración en el seno de ATUC que, a través del Comité de Dirección de COATUC, establece los objetivos, programas y procedimientos del Observatorio, y la fiscalización de sus actuaciones - a través de su Comité de Calidad -, la que garantiza el control y, por tanto, la privacidad y confianza de sus actuaciones.

## **6 CONCLUSIÓN**

En conclusión, entendemos que el proyecto COATUC para la creación del Observatorio de Costes para el sector del transporte urbano en España, puede constituirse en una herramienta de gran utilidad para los diferentes agentes implicados (empresas nacionales de transporte, Administraciones Públicas) y, a partir de dicha convicción, se están trabajando en el seno de la Comisión Económico-Financiera de ATUC, para iniciar las acciones necesarias para su correspondiente puesta en funcionamiento.

## **NOTAS**

1. Condicionada por factores como la densidad de población, la orografía, la ordenación urbana, la disposición espacial, etc.
2. Que el mercado no es capaz de cuantificar al no incluir en su estructura de costes e ingresos buena parte de las utilidades que dicho servicio público genera.
3. Relacionadas con sistemas de cobertura indiscriminada de déficits globales de explotación.

4. En algunos casos, dicha profesionalización constituye una palpable realidad. En cualquier caso, las concesionarias han de recorrer el camino ya culminado por las empresas de los sectores más dinámicos de la economía, introduciendo las técnicas gerenciales más avanzadas.

5. La Asociación de Empresas Gestoras del Transporte Urbano Colectivo (ATUC) tiene un índice de representatividad del 73% en el sector del transporte urbano a nivel español, ejerciendo una función coordinadora de todo el sector ante las Administraciones Central, Autonómica y Local, siendo también un referente especializado en los problemas que se generan en la movilidad urbana ante estas Administraciones y ante la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), institución integradora de todos los Ayuntamientos.

La estructura vertebradora de ATUC está constituida por las diferentes comisiones de trabajo, entre las cuales podemos destacar la de Asuntos Europeos, Económica Financiera, Planificación y Explotación o Nuevas Tecnologías, Marketing y Calidad. Estas comisiones permiten intercambiar opiniones y experiencias sobre los distintos modelos de gestión, contribuyendo al trabajo coordinado y a la potenciación del transporte colectivo.

6. Con la garantía propia del marco ofrecido por ATUC que asegura disponer de información elaborada sobre bases razonablemente contrastadas.

7. 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, etc.

8. Con independencia del enfoque seguido para la asignación de los costes a la producción que, por tratarse de empresas del sector servicios, entendemos debe situarse en la órbita de los modelos a costes completos.

9. Costes directos e indirectos, costes de actividad y subactividad, etc.

10. Costes controlables y no controlables, relevantes, variables o fijos, de actividad y subactividad, etc.

11. Existe abundante literatura en la que se justifican las ventajas que implica la consideración de centros, actividades u otras herramientas de distribución para el mejor conocimiento del comportamiento de los costes indirectos respecto a su participación en el proceso de producción, posibilitando imputaciones más ajustadas de los mismos a los objetivos de coste finales - productos y servicios que constituyen el output.

12. Obviamente, en los sistemas inorgánicos el coste del portador se estructura a través de la adición a éste de componentes representativos del consumo de factores o elementos de coste que se les imputen, mientras que en cualesquiera otras configuraciones, dicha estructura representa la participación de centros, actividades, etc. en la formación del coste de tales objetivos a través de la cadena de valor de la unidad económica.

13. O de cobertura en servicios públicos subvencionados

14. Excepto, en todo caso, en cuanto la estructura de la información publicada por el Observatorio permita el cálculo individualizado de escandallos a partir de los datos reales de explotación del servicio por parte de las empresas concesionarias.

15. Obviamente, aunque el Observatorio ofrezca promedios calculados sobre la base de los datos enviados por las empresas asociadas a ATUC, resulta aconsejable que éstas desarrollen modelos avanzados para el tratamiento de sus costes, cuya estructura permita aumentar la utilidad y valor añadido de la información individual que generan, al tiempo que, sin duda, en cuanto permiten un conocimiento más ajustado del proceso de formación de sus costes, posibilitan además remitir a ATUC cifras más rigurosas que mejoren la fiabilidad de los datos publicados por el Observatorio.

16. Dicha sentencia declaró los artículos 113 a 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.

17. Administraciones Públicas territoriales representativas de la descentralización política y Administrativa del Estado Español.

18. Obviamente, junto a dichos ingresos, que constituyen el núcleo básico del negocio, existen otros dos grandes bloques:

a) Las subvenciones a la explotación, cuya razón de ser ya ha quedado debidamente justificada y que, en última instancia, constituyen un derivado de los anteriores ingresos (con los que conceptualmente forman un conjunto único) en cuanto que no son, sino la aportación necesaria para la cobertura de los costes derivados de la prestación del servicio cuando no son cubiertos por el usuario a consecuencia de la fijación de tarifas oficiales por debajo de los precios reales de coste.

b) Otros ingresos de explotación, entre los que se sitúan algunos tan relevantes como la explotación comercial de las superficies móviles - vehículos - o fijas - marquesinas - de la empresa que, en puridad, responden a un modo de producción conjunto cuya problemática específica de explotación no consideramos oportuno abordar debido a la naturaleza del presente trabajo.

19. Cualquier modificación en los itinerarios de las líneas debe ser refrendada por el Ente Local.

20. Resulta cierto, por ejemplo, que un mayor número de viajeros implica un mayor consumo de combustible, pero no lo es menos que las posibles diferencias no adquieren, probablemente, un nivel de significación suficiente para efectuar su asignación y control como coste directo al portador viajero.

21. La estructura orgánica de funcionamiento de COATUC viene definida por la existencia de la Dirección Operativa y dos comités:

a) La Dirección Operativa es el núcleo de COATUC responsable de su operatoria corriente y encargada, por tanto, del proceso de datos y la emisión de los informes (periódicos/normalizados y no periódicos/no normalizados) emitidos por el Observatorio;

b) El Comité de Dirección está integrado por tres personas: 2 representantes de la Dirección Operativa y 1 representante de ATUC;

c) El Comité de Calidad está integrado por cuatro personas: 2 representantes de la Dirección Operativa y 2 representantes de ATUC.

22. Aunque esta filosofía podría ser aplicable a diferentes modalidades de transporte - metro, tranvía, autobuses, etc. - la actual propuesta se centra en las concesionarias del transporte en autobús.

23. Adecuadamente clasificados de forma homogénea para la determinación de márgenes por grupos de portadores.

24. Información relevante para informar del coste real de las medidas políticas de protección social concretadas en la bonificación municipal (total o parcial) de determinadas tarifas (estudiantes, jubilados, etc.).

25. Tanto en términos absolutos como relativos

## **BIBLIOGRAFIA**

ASENSIO, J.; MATAS, A.; RAYMONT J. L. Efectos redistributivos de las subvenciones al transporte público en áreas urbanas. IV Encuentro de Economía Aplicada, 2001. *Anais...* Reus, Universitat Rovira i Virgili, 2001.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. Un sistema de indicadores de gestión para los ayuntamientos. Madrid, AECA, *Serie Principios de Contabilidad de Gestión*, nº 26, 2002.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. La contabilidad de gestión en las empresas de transporte aéreos. Madrid, AECA, *Serie Principios de Contabilidad de Gestión*, en desarrollo.

BRIMSON, J.A. *Contabilidad por actividades*. Barcelona: Ed. Marcombo, 1995.

CARRASCO DÍAZ, D. El resultado de la empresa: justificación económica e interpretación contable. *Revista Técnica Contable*, nº 6, p. 133-142, 1984.

CARRETERO FERNÁNDEZ, A. *La regulación de los transportes interiores en la Unión Europea y su incidencia en la legislación española*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2000.

CASTELLÓ TALIANI, E.; GIRALT ESCOBAR, S.; LIZCANO ÁLVAREZ, J. Análisis de la estructura de costes de las empresas de transporte de mercancía por carretera: una aproximación empírica del sistema ABC. XIII Congreso Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - AECA, 2005. *Anais...* Espanha, 2005.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. *The design of cost management systems: text, cases and readings*. New Jersey: Prentice Hall Inc, 1991.

CUERVO GARCÍA, A. *Análisis y planificación financiera de la empresa*. Madrid: Editorial Cívitas, 1994.

DE PALACIO, L. La reordenación del transporte terrestre de viajeros en Europa: actuaciones emprendidas y retos de futuro. *Revista del Instituto de Estudios Económicos*. Madrid, nº 2 y 3, p. 1-26, 2000.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S.M. *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. México: Ed. Pearson, 2002.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. *Cuadro de mando integral*. Barcelona: Gestión 2000, 1996.

MINISTERIO DE FOMENTO. *Observatorio de costes del transporte de viajeros en autocar*. Madrid: Centro de publicaciones. Secretaría General Técnica. Ministerio de Fomento, 2005.

PORTER, M. *Competitive advantage: setting and sustaining superior performance*. New York: Harvard Business School Press, 1985.

PANADERO LÓPEZ, M. Balance de las últimas décadas en el transporte terrestre de viajeros. *Revista del Instituto de Estudios Económicos*. Madrid, nº 2 y 3, p. 177-206, 2000.

RUS MENDOZA, G.; LOPES DEL PINO, F.; RODRÍGUEZ MILLÁN, F. Costes Y eficiencia en el transporte público de viajeros. *Revista de Economía Aplicada*. Universidad Complutense Madrid, v. 3, n. 9, p. 91-104, invierno 1995.

RUS MENDOZA, G.; NOMBELA MERCHÁN, G. *Desregulación y privatización del transporte público urbano en España*. En *La Regulación de los transportes en España*. Madrid, Ed. Cívitas, 1995.

SUÁREZ FALCÓN, H. *Las empresas de transporte de viajeros por carretera: una propuesta de modelo informativo contable externo*. 2004. Tesis (Doctoral) - Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Gran Canaria, 2004.

TORRES, L. Indicadores de gestión para las entidades públicas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v. 20, nº 67, p. 535-558, Abril/Junio, 1991.

**Artigo recebido em 22/09/06 e aceito para publicação em 15/11/06.**