



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EMPRESAS DE SERVICIOS. LA PARTICULARIDAD DE LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASAJEROS.

Autora: Mónica Díaz León

Directora: Carmen Fullana Belda

MADRID | Abril 2019

1. INTRODUCCIÓN	6
1.2. JUSTIFICACIÓN	7
1.3. OBJETIVOS	8
1.4. METODOLOGÍA	9
1.5. ESTRUCTURA	10
2. MARCO TEÓRICO.....	12
2.1. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN	12
2.1.1. <i>Evolución histórica de la contabilidad de gestión hasta llegar a la actualidad.</i>	12
2.1.2. <i>Las empresas de servicios y la contabilidad de gestión</i>	16
2.1.3. <i>Métodos de asignación de costes</i>	25
2.1.4. <i>Principales diferencias de la contabilidad de gestión con la contabilidad financiera</i>	29
2.1.5. <i>Normativa española de contabilidad de gestión</i>	31
2.2. LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS EN EL MARCO DEL SECTOR SERVICIOS	34
2.2.1. <i>Análisis Macroeconómico del Sector</i>	34
2.2.2. <i>Las empresas de transportes de pasajeros</i>	40
2.2.3. <i>Normativa española del transporte terrestre</i>	48
3. TRABAJO DE CAMPO	51
3.1. DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA Y DE LA ACTIVIDAD	51
3.2. ANÁLISIS DE LA CONTABILIDAD INTERNA.....	53
3.2.1. <i>Elección del sistema de asignación de costes</i>	53
3.2.2. <i>Clasificación de los costes</i>	55
3.2.3. <i>Asignación de los costes directos a los autobuses</i>	58
3.2.4. <i>Costes indirectos asignados a los autobuses</i>	62
3.2.5. <i>Cuenta de resultados analítica</i>	70
5. CONCLUSIONES	71
6. BIBLIOGRAFÍA	75

RESUMEN

El presente estudio tiene como propósito fundamental elaborar un modelo de costes completos para una empresa de servicios dedicada al transporte de pasajeros. En la actualidad, el tejido empresarial español vive inmerso en una fase de recuperación tras la crisis económica vivida en nuestro país, la cual afectó a todos los sectores de la economía. Las empresas que han conseguido superar los efectos de la recesión lo han hecho por medio de la gestión de sus costes y el control de las desviaciones económicas. Esto, unido a que el sector servicios ha sido de entre todos el que más ha contribuido a la recuperación de la economía española, y la escasa atención que la contabilidad de costes presta a esta tipología de empresa, ha resultado en la necesidad de realizar un análisis de la contabilidad interna de empresas que prestan este tipo de servicios. En concreto, el presente trabajo se centra en el estudio de empresas de transporte de pasajeros, dado el interés profesional y personal de la autora. Con el propósito de conocer el estado actual de este tipo de empresa, se ha realizado un análisis del entorno socioeconómico y normativo actual de las empresas de transporte de pasajeros. Con el apoyo de la información recabada, en la fase empírica se ha elaborado un esquema general del sistema de costes completos aplicado a una empresa cuya actividad principal sea el transporte de viajeros por carretera, lo que permitió conocer los principales inconvenientes y los beneficios que reporta la implantación de este sistema de información contable.

PALABRAS CLAVE: contabilidad de gestión, empresas de servicios, transporte de pasajeros, costes, toma de decisiones, modelo de costes completos.

ABSTRACT

The purpose of this study is to develop a full-cost model for a passenger transport service company. After the economic crisis experienced in our country, the Spanish business fabric is immersed in a recovery phase. Companies that have managed to overcome the effects of the recession have done so by managing their costs and controlling economic deviations. This, together with the fact that the service sector has been one of the most important contributors to the recovery of the Spanish economy, and the scant attention paid to this type of company by cost accounting, has resulted in the need to carry out an analysis of the internal accounting of companies that provide this type of service. Specifically, this paper focuses on the study of passenger transport companies, given the professional and personal interest of the author. In order to know the current state of this type of company, an analysis of the current socio-economic and regulatory environment of passenger transport companies has been carried out. With the support of the information gathered, in the empirical phase a general scheme of the full cost system applied to a company whose main activity is the transport of passengers by road has been elaborated, which allows to know the main disadvantages and benefits of the implementation of this accounting information system.

KEYWORDS: management accounting, service companies, passenger transport, costs, decision making, full cost model.

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES, TABLAS Y GRÁFICOS

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Clasificación de los servicios según el grado de tangibilidad.....	17
Tabla 2: Esquema de costes más empleada en empresas de servicios	21
Tabla 3: Diferencias entre la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera.....	30
Tabla 4: PIB a precios de mercado, por sectores, en miles de millones de euros.	35
Tabla 5: Cifra de negocios y personal ocupado en el Sector Servicios por secciones de actividad. Año 2017.....	37
Tabla 6: Transporte de viajeros y mercancías en las carreteras españolas (millones de viajeros-km y toneladas- km). 2015-2016.....	42
Tabla 7: Transporte de viajeros y mercancías en las carreteras españolas (millones de viajeros-km y toneladas- km). 2000-2017.	43
Tabla 8: Tasa de variación de los precios del transporte y de los índices generales de precios de consumo en España y en la UE.	47
Tabla 9: Clasificación de los costes de la empresa según su variabilidad y su vinculación con el autobús.	57
Tabla 10: Costes indirectos de los departamentos y sus claves de reparto.	67
Tabla 11: Cuadro de reclasificación funcional de los costes indirectos.....	67
Tabla 12: Ficha de los costes de un servicio en concreto.....	69
Tabla 13: Cuenta de resultados analítica general de empresas de servicios.....	70

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1: Etapas del proceso general de la contabilidad de costes	23
Ilustración 2: Esquema del sistema de costes completos.....	27
Ilustración 3: Esquema del sistema de costes variables.....	28
Ilustración 4: Relación entre contabilidad de gestión, de costes y financiera.	29
Ilustración 5: Modalidades de transporte de viajeros	40
Ilustración 6: Gráfico del Modelo de Costes Completos aplicado a una empresa de transporte de viajeros por carretera	65
Ilustración 7: Esquema de la fase de asignación de costes directos e indirectos.....	68

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Transporte urbano por autobús. Diciembre 2018. Tasa anual. Porcentaje... 44
Gráfico 2: Costes medios de 2018 de autobús estándar de más de 55 plazas. 45
Gráfico 3: Evolución del precio medio del petróleo entre 2011-2018. 46

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como propósito averiguar cómo influye en el resultado de gestión de una empresa de servicios la implantación de una contabilidad interna, con especial referencia a las empresas dedicadas al transporte de pasajeros.

A pesar del carácter voluntario de la contabilidad de gestión, son muchas las empresas que la implantan para tratar de suplir las deficiencias de otros sistemas de información empresarial, puesto que los datos que suministra resultan imprescindibles para la toma de decisiones (Esteban, 1998; Fernández, 1994; Ripoll et al, 1994).

La contabilidad de gestión (en la que la gestión de costes constituye uno de sus principales focos) es susceptible de ser implantada en los tres tipos de empresas existentes: comercial, industrial y de servicios (Fullana et al, 2008). En nuestro trabajo, nos centramos en analizar el impacto de la implementación de este tipo de contabilidad en las empresas de servicios. Esta elección se debe principalmente al crecimiento sostenido que el sector terciario está experimentando en las últimas décadas en nuestra economía, de manera tal que una importante porción de la fuerza laboral se concentra en el sector de servicios (López et al, 2016).

La incorporación de España en la Unión Europea obligó a que muchas empresas de servicios tuviesen que aceptar que la competencia de mercado había llegado para quedarse (Castelló et al, 1994). Estas organizaciones tuvieron que remodelarse para, según la Comisión Europea (2014) tomar decisiones que les permitiesen mejorar la calidad de los servicios e incrementar los rendimientos sin tener que aumentar el importe de sus servicios. Entre estas decisiones, destaca la de disponer de un completo sistema de información contable, compuesto por una contabilidad financiera y una contabilidad de gestión.

Además, como consecuencia de la recesión económica que surgió en nuestro país en 2008, muchos sectores se vieron afectados. La diferencia entre las empresas que han conseguido sobrevivir a esta crisis y las que no, se debe, entre otras razones, al control de sus costes y a la gestión de sus márgenes (Castelló et al, 1994). De esta forma, las empresas, si quieren sobrevivir, deben realizar enormes sacrificios para tratar de adaptarse a los cambios que estaba sufriendo el entorno en el que operaban (João et al, 2012).

En consecuencia, las empresas buscan implementar un mecanismo que permita registrar los derroches que se ocasionan a lo largo del proceso para así, gestionar su negocio de la forma más eficaz y eficiente (Álvarez, 1990), esto es, buscan implementar un sistema de contabilidad de costes.

Por otro lado, cabe destacar que, puesto que la información de la contabilidad de gestión ofrece un tipo de información reservada a los usuarios internos de la compañía (Sáez *et al*, 2009), no es posible la obtención de la información de contabilidad de gestión de forma pública (Buelvas-Meza *et al*, 2015). Por ello y puesto que la autora, por circunstancias profesionales y personales, tiene acceso a la información de contabilidad interna de empresas cuya actividad principal es el transporte de pasajeros, se ha centrado el estudio en esta tipología de empresa.

En definitiva, en este trabajo se analiza la importancia que tiene para las empresas de servicios la implantación de un sistema de contabilidad de gestión. En concreto, se estudia cada una de las fases del proceso general del sistema de contabilidad interna para, de esta forma, conocer en profundidad el modo en el que las empresas controlan sus costes y toman decisiones para la mejora de sus rendimientos (Castelló *et al*, 1994).

1.2. JUSTIFICACIÓN

Son muchos los autores que señalan que, como consecuencia del desarrollo de las tecnologías, los sistemas de información y la alta competencia en todos los sectores de la economía, la contabilidad de gestión está alcanzando un papel fundamental en las empresas que optan por una estrategia de diferenciación (Valdez-Requene, 2017).

En la literatura se observa la existencia de un vínculo positivo entre el establecimiento de sistemas de contabilidad de gestión y la rentabilidad que obtienen las empresas (Vanegas *et al*, 2009). De hecho, Chacón (2007) afirma que son numerosas las investigaciones, tanto de ámbito nacional como internacional, que coinciden en afirmar que una combinación lógica entre prácticas de gestión y sistemas de contabilidad interna puede llevar a generar grandes beneficios a las empresas. Es por este motivo por el que, además, recomiendan implementar este sistema contable en tanto que resultan convenientes para el rendimiento de las organizaciones y, por ende, para su crecimiento y desarrollo.

Teniendo en cuenta la escasa atención que la literatura muestra sobre la contabilidad de costes en las empresas de servicios y la relevancia que está adquiriendo estas empresas en el tejido empresarial español, resulta necesario una profundización en esta cuestión.

Varios autores coinciden en afirmar que el sector servicios ha ocupado en los últimos años un papel fundamental en la evolución del empleo. A finales del siglo XX, solo un 36,5% de la población activa se dedicaba a actividades relacionadas con el sector servicios. Sin embargo, en 2010 esta cuantía ya alcanzaba la cifra de 72,8% (Luengo, 2011).

Por otro lado, la competitividad de las empresas presenta una fuerte correlación con los avances en la gestión y en los sistemas informáticos. El progreso tecnológico se configura como un medio por el cual ostentar una posición privilegiada en el mercado, en lo que a competitividad se refiere. Puesto que las exigencias de mejora son constantes, se ha originado un periodo de transformación en el que las empresas buscan desarrollar e implementar un enfoque estratégico que posibilite una rápida adaptación ante los cambios en innovación (Drucker, 1998).

Por ello, en este Trabajo de Fin de Grado se ha tratado de evidenciar la relevancia que, actualmente, puede tener la Contabilidad de Gestión en el éxito y en la eficacia de las empresas de servicio en España. Así, la predilección por el tema viene dada por la posibilidad de poner en práctica los conocimientos que se tiene sobre la contabilidad interna en una realidad empresarial donde la globalización demanda cambios constantes en los sistemas de información contable (Miesing et al, 2007).

1.3. OBJETIVOS

El **objetivo general**, definido en el primer apartado, de realizar un estudio de la implementación de la contabilidad de gestión en empresas de servicios, con especial referencia a las empresas dedicadas al transporte de pasajeros, se concreta en los siguientes **objetivos específicos**:

- Identificar las principales diferencias entre contabilidad de gestión y contabilidad financiera

- Estudiar e investigar las herramientas que emplea la contabilidad de gestión para la obtención de información contable.
- Analizar los rasgos distintivos de la contabilidad de gestión de las empresas de servicios con respecto a la industrial y comercial.
- Describir los efectos que la implementación de un sistema de contabilidad de gestión tiene sobre la rentabilidad de empresas de servicios.
- Analizar, por medio de una cadena de valor, el proceso de creación de valor de una empresa de servicios.
- Diferenciar los costes directos e indirectos, así como las distintas actividades de una empresa de servicios con el objeto de asignar los costes a los servicios.

1.4. METODOLOGÍA

Con el fin de cumplimentar los objetivos propuestos, en este trabajo se realiza un estudio de la contabilidad de gestión de empresas de servicios empleando para ello la **técnica cualitativa**. Es posible diferenciar dos etapas en la investigación: una primera, en la que se efectúa una revisión de la literatura y una segunda, consistente en un estudio del caso.

La primera fase de la investigación se basa en la búsqueda, así como en un análisis de la información existente sobre la contabilidad de gestión, pero sin perder la perspectiva de las empresas de servicios. Para ello, se analiza los documentos emitidos por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), del Instituto Nacional de Estadística y los informes del Colegio de economistas de Madrid sobre la contabilidad interna y sobre la evolución económica de las empresas del sector terciario.

De igual forma, se recurre a distintos libros de profesores/ investigadores de esta disciplina, así como artículos de publicaciones científicas tales como: Revista Española de Financiación y Contabilidad, Revista Técnica Contable y Cuadernos de contabilidad.

Con el fin de lograr una información completa sobre la actividad profesional de empresas del sector terciario, en la segunda fase de la investigación se realiza una serie de

entrevistas a los responsables del departamento contable de una empresa de transporte de viajeros con el propósito de comprender mejor los modelos o técnicas que aplican este tipo de empresas así como la importancia que supone la implementación de un sistema de contabilidad de gestión en su empresa y la utilidad que reporta para la toma de decisiones.

A pesar de entender que la metodología empleada resulta completa para los objetivos que se pretenden obtener, puesto que permite analizar de un modo directo la situación de la contabilidad de gestión en empresas de servicios, resulta necesario destacar igualmente el obstáculo que supone en la investigación la escasez de representatividad y el inconveniente temporal en la realización del estudio del caso. Por este motivo, además del análisis de la literatura, resulta ineludible recurrir a la técnica de entrevista en profundidad que permite profundizar en los propósitos establecidos.

1.5. ESTRUCTURA

El presente Trabajo de Fin de Grado consta de cinco partes. De esta forma, distinguimos un primer apartado dedicado a la **“Introducción”** en la que se plantea la cuestión objeto de análisis, justificando, además, la preferencia por la materia. De igual forma, se plantea en este capítulo los objetivos de la investigación, así como la metodología recurrida, desarrollando el planteamiento de la investigación, determinando el valor y la utilidad de la metodología utilizada. Además, se expone de forma concreta las partes en las que se divide el estudio

En el apartado segundo denominado **“Marco teórico”** se efectúa una revisión de la literatura en relación con la trascendencia que presenta la contabilidad de gestión en el actual contexto económico. Además, se detalla los mecanismos que este tipo de contabilidad recurre para la obtención de los resultados y se procederá al análisis del entorno macroeconómico y legal del sector terciario.

Por su parte, en el apartado tercero **“Trabajo de campo”**, se examina los resultados obtenidos tras la realización de la entrevista y se propone un modelo de contabilidad interna que sirva de base para las empresas de servicios que nos permitirá abarcar el capítulo posterior de conclusiones y recomendaciones.

Así, en el cuarto apartado “**Conclusiones**” se valora el nivel en el que se han satisfecho los objetivos propuestos y el beneficio resultante de la investigación. Igualmente, se plantea los inconvenientes del estudio y se presentan futuras líneas de estudio íntimamente vinculadas con la materia tratada.

Por último, se incluirá la **bibliografía** empleadas para la elaboración del estudio.

2. MARCO TEÓRICO

En este apartado se realiza un análisis de la literatura desde dos perspectivas diferentes: la contabilidad de gestión y las empresas dedicadas al transporte de pasajeros. El marco teórico servirá de base para la elaboración de la segunda parte del trabajo “Trabajo de campo”.

2.1. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN

El propósito de este epígrafe es conocer el origen de la contabilidad de gestión, su aplicación a las empresas de servicios, las herramientas que emplea y sus principales diferencias con la contabilidad financiera. Además, se estudia la normativa contable.

2.1.1. Evolución histórica de la contabilidad de gestión hasta llegar a la actualidad.

Los orígenes de la contabilidad de gestión moderna se remontan a la aparición de empresas administradas y jerárquicas durante los primeros años del siglo XIX, con la Segunda Revolución Industrial (Gutiérrez, 2005). Durante este período surgió la necesidad de incrementar la eficiencia en la producción. Por ello, los propietarios de las fábricas comenzaron a contratar trabajadores a largo plazo en un lugar de trabajo centralizado, dando lugar al desarrollo de organizaciones jerárquicas.

Durante los primeros años de esta etapa, las fábricas solían estar ubicadas a una distancia considerable de la oficina central de los propietarios. Por este motivo, comenzó a surgir la necesidad de contar con un sistema de información que sirviese para aumentar y juzgar la eficiencia de los gerentes y trabajadores de la fábrica. Por su parte, los trabajadores eran contratados a corto plazo y se les remuneraba únicamente el trabajo realizado. El papel de la contabilidad estaba, por lo tanto, limitado al mantenimiento de registros (Maina, 2010).

Con la aparición del ferrocarril y la producción del acero, se produce un cambio en los sistemas de contabilidad de gestión que hasta entonces eran conocidos. Surgen medidas industriales como el costo por milla o por libra o el costo por pasajero que permiten medir la competitividad industrial. No obstante, en lo relativo a las actividades comerciales, estas medidas resultaban insuficientes. Los empresarios y comerciales centraron sus esfuerzos en hallar una magnitud que permitiese reflejar, de forma sencilla, lo eficiente

que habían resultado ser sus recursos en la producción de los bienes o en la prestación de los servicios. Llegaron a la conclusión de que magnitudes como la mano de obra empleada en el producto o las materias primas cumplían con los propósitos perseguidos (Orama et al, 2009).

Las primeras organizaciones en desarrollar auténticos sistemas de costes fueron las fábricas textiles de algodón, que usaban cuentas de costes para determinar la mano de obra directa y los costes generales de convertir la materia prima en hilados y tejidos (Johnson et al, 1987). Estas medidas proporcionaban información suficiente para fijar el precio a los productos manufacturados y a su vez, permitía controlar de una forma más eficiente los gastos.

Aunque la contabilidad de gestión no se reconoció como una ciencia hasta antes del siglo XIX, cuando hubo que registrar grandes cantidades de información financiera, es muy posible que los empresarios ya estuvieran usando conceptos de contabilidad de gestión en ese momento. De hecho, numerosos autores han demostrado la existencia de evidencias sólidas de una amplia gama de prácticas de gestión de costos en las industrias extractivas, de hierro y textiles británicas antes del siglo XX (Kamal, 2015).

Johnson y Kaplan (1987) determinaron que, durante esta época, no solo eran los propietarios, sino también los accionistas y proveedores de las compañías los que demandaban un sistema separado de contabilidad financiera que registrase las transacciones y recogiese datos de interés para los mismos que sirviesen para preparar estados financieros. Así, los sistemas de contabilidad de gestión evolucionaron para evaluar la eficiencia de los procesos internos y no para medir los beneficios generales de la organización. La contabilidad de gestión y la contabilidad financiera deberían, por lo tanto, operar de manera independiente.

Como consecuencias de estas exigencias, surge la contabilidad de costes, que se consideró en un primer momento como una variante de la contabilidad financiera (Fullana et al, 2008). No obstante, en la actualidad es concebida más como una rama de la contabilidad de gestión (Mejía, 2005; Rodríguez et al, 2012). Su propósito no es otro que cuantificar los costes asumidos por la empresa en la producción de un bien o en la prestación de un servicio, así como obtener la cuenta de resultados analítica que permita una correcta toma de decisiones. Por su parte, la contabilidad de gestión abarca toda la “información no

contable, económica y del entorno, tanto cuantitativa como cualitativa, para dotar de relevancia los datos contables que obtiene de la base de datos” para, de esta forma, alcanzar tanto los propósitos económicos pretendidos por la compañía como otros de naturaleza más social (Iglesias, 1994).

Siguiendo con la línea temporal expuesta, los avances que se dieron a principios del siglo XX en la contabilidad de gestión pueden atribuirse al crecimiento de organizaciones diversificadas y de múltiples actividades que concurren durante este siglo. Este período, conocido como época de administración científica, fue testigo de numerosos progresos, como puede ser la delimitación de los costos indirectos de producción, así como de la imputación de los costes directos e indirectos a cada uno de los bienes producidos (Salgado-Castillo, 2014).

Con el desarrollo de empresas jerárquicas, el rol de la alta gerencia se convirtió en el de coordinar las diferentes actividades, dirigir la estrategia y decidir la asignación más rentable de capital a una variedad de actividades diferentes. Se idearon nuevas técnicas de contabilidad de gestión para apoyar estas actividades. La planificación presupuestaria y los sistemas de control se desarrollaron para garantizar que las diversas actividades de las diferentes divisiones estuvieran en armonía con los objetivos corporativos generales. Además, se diseñó una medida del rendimiento de la inversión para medir el éxito de cada división, así como de toda la organización en su conjunto (Maina, 2010).

La mayoría de las prácticas de contabilidad de gestión, que actualmente se encuentran en uso, ya habían sido desarrolladas en 1925 y, para los próximos años, hubo una desaceleración en las innovaciones de contabilidad de gestión (Johnson et al, 1987). De esta forma, y como consecuencia de la estabilidad en el entorno económico ante las variantes del entorno, la evolución de este sistema de contabilidad se mostró inmóvil hasta finales de los setenta, basándose fundamentalmente en sistemas tradicionales de costes dirigidos a la obtención del resultado económico empresarial (Valdez-Requene et al, 2017).

En 1985, el interés de los contables se centró en hacer desaparecer cualquier despilfarro que durante la fase de producción podía darse respecto de los recursos empleados. Para ello, se basaron en tecnologías de análisis de procesos y gestión de costes (Maina, 2010).

Si ya desde la segunda mitad del siglo XX existía una necesidad imperiosa de perfeccionar el sistema de contabilidad interno, en la década de los noventa se configuró como una exigencia real dada la obsolescencia patente del sistema de contabilidad interno. Los cambios en el entorno económico, social, tecnológico y cultural llevaron aparejados el surgimiento de inquietudes en relación con el futuro de las empresas, pues cada vez resultaba más complejo el desarrollo de una estrategia empresarial que permitiese una adecuada toma de decisión en el entorno económico concreto que rodeaba a la empresa (Guvnán, 1995).

Fruto de este avance, las empresas se vieron obligadas a remodelarse para ajustarse a los cambios económicos y sociales, cambiando su estructura por completo. Surgieron así nuevas modalidades empresariales que centraron su atención en la creación de valor a través del uso efectivo de los recursos. El avance tecnológico ha posibilitado que los sistemas de información contable sean capaces de ofrecer los datos de la contabilidad de la forma mas rápida y eficiente posible (Fullana et al, 2008). De esta forma, la contabilidad ha ido adaptándose a las reivindicaciones tecnológicas a través del desarrollo de constantes técnicas que aseguren la supervivencia de las empresas.

La sociedad que nos rodea se caracteriza por una alta especialización. Las tecnologías han posibilitado que el mundo en el que vivimos este cada vez más interconectado. Los avances en sistemas de comunicación e información han permitido que las mercancías estén al alcance de los consumidores en cuestión de horas, lo que antes solo se concebía en meses. Todo ello se debe a un fuerte abaratamiento en el sector del transporte (Rodríguez et al, 2012).

Consecuencia de lo anterior (fuertes avances tecnológicos), y del raudo desarrollo de las empresas, así como la posibilidad de disponer de información de forma rápida y eficaz, la tarea de planeación se ha convertido en una actividad clave en el actual entorno económico (Valdez-Requene et al, 2017). Esta función, junto con la interpretación de los documentos contables y la estructuración de sistema informativos y el análisis de los efectos que la información produce en el ámbito económico y social, han dejado de lado a la tradicional función de registro. Así, las exigencias de la sociedad en relación con la contabilidad de gestión son cada vez más extensas y más difíciles de solventar debido al incremento y complejidad de las actividades económicas que demandan mejoras e innovaciones para distinguirse de sus crecientes competidores (Rodríguez et al, 2012).

2.1.2. Las empresas de servicios y la contabilidad de gestión

A la hora de implantar un sistema de contabilidad interna, la primera cuestión que surge es: ¿cuáles son las necesidades de información de los principales interesados en su obtención? (Esteban 1998). Esto se debe a que el desarrollo de la actividad económica varía en función de la información contable ofrecida a los distintos usuarios de la empresa, esto es, accionistas, directores, clientes, proveedores, entre otros. Los directivos toman como referencia los resultados contables para gestionar las distintas tareas y departamentos, adaptando las órdenes en función de los resultados negativos o positivos (Horngren et. al., 2002).

De esta forma, los resultados de las distintas áreas funcionales de la empresa son regularizados mediante sistemas de contabilidad interna, lo que le convierte en el instrumento máspreciado para controlar las actividades económicas de las empresas (Chacón, 2007).

No obstante, a pesar de que resulta indiscutible los beneficios que reporta a todo tipo de empresas, la implantación de un sistema de contabilidad de gestión varía en función de si estamos ante una empresa comercial, industrial y de servicios. Estas últimas plantean especiales inconvenientes debido sus propiedades y singularidades (Choy, 2012). Entre estas cabría señalar:

- La característica principal de los servicios es la **intangibilidad** (Valotto, 2011). Esta propiedad hace que apenas necesiten materiales para su transformación, puesto que el resultado final suele ser la realización de alguna actividad en la que la empresa se ha especializado o alguna labor de asesoría a favor de sus clientes. En ambos casos, el consumo de materiales supone un coste insignificante, a diferencia de lo que ocurre con las empresas industriales en la que se configura como uno de sus principales costes (Choy, 2012).

Ahora bien, no todos los servicios presentan el mismo grado de tangibilidad. Así, según su mayor o menor grado de tangibilidad y el diseño de su proceso productivo es posible distinguir:

Tabla 1: Clasificación de los servicios según el grado de tangibilidad

	PROCESO POR PEDIDO	PROCESO CONTINUO
Servicios menos tangibles	Consultoría Agencia de publicidad Profesionales (médico, abogados, peluquería)	Banca Hotel Colegios Compañía eléctrica Compañía telefónica Compañía de autobús
Servicios más tangibles	Taller de reparaciones Restaurante Tienda de ropa Inmobiliaria	Establecimiento de comida rápida Venta de automóviles Supermercado Galerías de arte

Fuente: Álvarez López et al (1994)

- El principal coste de las empresas de servicios es la **mano de obra**, a diferencia de lo que ocurre con las empresas industriales. Éstas, como consecuencia de la automatización y el avance de las maquinarias, han ido disminuyendo sus recursos de capital humano (Fullana et al, 2008).

En las empresas de servicios, por tanto, el principal coste a considerar es el factor humano, que generalmente se imputa al servicio final por el número de horas, teniendo en cuenta que la mano de obra puede ser tanto un coste directo como indirecto al servicio finalmente ofrecido.

- Por otra parte, las exigencias de los clientes son siempre muy distintas y con ellos los servicios demandados. Fruto de la **naturaleza heterogénea** que presentan los servicios, nunca será posible identificar dos servicios iguales. En consecuencia, es necesario individualizar cada uno de los gastos e ingresos incurridos por cada servicio suministrado para una correcta imputación.

- Otro rasgo distintivo de los servicios es que son **percederos**, de tal manera que no se requiere almacenamiento: los servicios son consumidos tan rápido como se producen (Valotto, 2011).

En este sentido, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se han encargado de regular cómo deben las empresas de servicios reconocer los costes de sus inventarios (además de otras cuestiones relevantes sobre la contabilidad en general de las empresas comercial, industrial y de servicios). Estas normas aparecieron de la mano del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en 1973. Las NIC han tratado de acomodarse a las distintas exigencias de cada nación sin inmiscuirse en los procedimientos empleados por cada país (Burgos, 2007).

La denominación de éstas ha evolucionado hasta conocerse en la actualidad como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y son elaboradas por el International Accounting Standard Boards (IASB). De esta forma, se ocupan de normalizar la información que deberá incluir las compañías en sus estados financieros, así como el modo en que deberán ser incluidas. Así, su propósito no es otro que alcanzar una armonización global de la información contable para facilitar las transacciones de empresas de distintas partes del mundo (Burgos, 2007).

Centrándonos en las empresas de servicios, la NIC 2 *Existencias* (vigente desde 1995) establece que, el empresario que disponga de inventarios determinará los costes atribuibles en función de su producción. Estos costes son principalmente los relativos al personal imputables al servicio de manera directa, así como otros costes indirectos. La mano de obra, así como otros costes relativos al suministro de servicio no se incluirán como coste del inventario sino como gastos del periodo en que hayan tenido lugar. De igual forma, se establece que en ningún caso cabría considerar como coste de inventarios los márgenes de beneficios, así como los costes indirectos que se suelen incluir en el importe final del servicio (Choy, 2012).

- Por otra parte, y teniendo en cuenta las especificidades de los servicios, el sistema de costes idóneo difiere también de los recomendados para la empresa comercial e industrial. En este sentido, se considera que se adapta más a las exigencias de los servicios un sistema de costes por pedidos que un sistema de costes por proceso. Esto se debe a que el primer sistema, se adecua más a industrias que tratan de ofrecer un producto o servicio adaptado a las exigencias concretas de los consumidores, como lo es la industria de servicios. Por su parte, el sistema de costes por procesos resultaría más adecuado cuando lo que se trata de ofrecer es un producto estándar, que no difieren unos de otros, sino que se basan en la producción de un diseño estándar (Pineda, 2008).

Por su parte, las distintas etapas del proceso general de la contabilidad interna son comunes para todo tipo de empresas, si bien dada su relevancia en el presente estudio es necesario un análisis del mismo.

Así, una vez determinado el tipo de servicio o servicios que se van a ofrecer al mercado se procederá al cumplimiento de los siguientes pasos (Calafell, 1979):

1. **Clasificación de los costes:** en esta primera etapa, se efectuará una distinción de los costes en los que se ha incurrido para poder ofrecer el servicio final. En concreto, en una empresa de transporte terrestre, sus principales costes serán: la mano de obra, las amortizaciones o el combustible, entre muchos otros.

A los efectos de proceder a una adecuada imputación de los costes, se deberá hacer una clasificación de los costes. Teniendo en cuenta la distribución más empleada en las empresas de servicios podemos clasificar los costes de la siguiente manera (AECA, 2011):

a. Desde la perspectiva de la variabilidad de los costes.

Los costes pueden ser clasificados en función de los cambios que experimente su importe ante modificaciones en la producción. Así, distinguimos:

- **Costes fijos:** son los costes que no se alteran ante modificaciones en los niveles de producción de la empresa, esto es, ante incrementos o reducciones en los servicios ofrecidos, la cantidad del coste no se ve alterada. Ejemplo de ello serían los costes de alquiler. Estos costes se vinculan con la obtención de medios imprescindibles para habilitar a la compañía con una adecuada estructura de producción. De esta manera, solo en el caso de que la superficie de ésta experimenta un cambio considerable, los costes fijos percibirán un incremento. De lo contrario, permanecerán inmutables.
- **Costes variables:** son aquellos costes que experimentan variaciones ante cambios en el nivel de productividad. El combustible, gastos de neumáticos o reparaciones serían un buen ejemplo de costes variables de una empresa de transporte. Únicamente se incurrirá en estos costes cuando la empresa preste sus servicios.

b. Desde la perspectiva operativa de los costes. Desde este punto de vista es posible diferenciar:

- **Costes no operativos:** dentro de este concepto podemos encontrar los gastos financieros, costes de la enajenación del inmovilizado o los provenientes de activos financieros de los que son titular la compañía. En definitiva, son aquellos costes que no están relacionados de manera directa con el negocio que desarrolla la empresa. De esta manera, estarán relacionados de manera indirecta con la actividad principal de la compañía, así como con otras tales como su actividad financiera.
- **Costes operativos:** son aquellos que se encuentran íntimamente relacionados con la actividad principal. Dentro de este concepto se incluyen los costes considerados como directos e indirectos al servicio.
- **Costes directos:** son aquellos costes que se conciben como parte del servicio ofrecido y, además se conoce con precisión cada una de las cuantías de elementos consumidos por cada servicio prestado, tanto “en términos físicos como económicos”. En el caso concreto de transporte de pasajeros, serían los costes de los componentes que han sido consumidos para la prestación de ese servicio (neumáticos, seguro del vehículo o reparaciones) y, por tanto, permiten su asignación al mismo (Fullana et al, 2008).
- **Costes indirectos:** se trata de aquellos costes que, aunque no pueden ser asignados de un modo directo al servicio, se conciben como relacionados con el mismo. De esta manera, al no ser posible una asignación de manera “cierta y económicamente asumible” al servicio concreto, la clasificación de los costes indirectos deberá realizarse en cada una de las diversas funciones o departamentos en los que se puede dividir la empresa (Fullana et al, 2008).

Teniendo en cuenta la relevancia del concepto de “asignación de costes” en el presente estudio, es necesario precisar el concepto y definirlo como el proceso que permite que “los costes directos se imputen según la causalidad y los indirectos a través de parámetros o de unidad de obra” (Coret et al, 2015, p. 7).

Tabla 2: Esquema de costes más empleada en empresas de servicios

COSTES TOTALES	COSTES NO OPERATIVOS		
	COSTES OPERATIVOS	COSTES OPERATIVOS DIRECTOS	FIJOS
			VARIABLES
	COSTES OPERATIVOS INDIRECTOS		FIJOS
		VARIABLES	

Fuente: (AECA, 2011)

Además de la cuantificación de los costes, en esta etapa deberá efectuarse la **periodificación de los costes**, esto es, deberá tenerse en cuenta solo la parte del importe total que corresponde imputar en este periodo concreto.

2. **Localización de los costes:** en esta segunda fase se tratará de determinar cuál ha sido el origen de los costes indirectos. Puesto que tan solo los servicios que ofrece la compañía pueden responsabilizarse de los gastos efectuados, entenderemos que cada uno de los servicios ofrecidos pueden ser considerados como un “centro o lugar de coste” (Calafell, 1979). Se puede definir este concepto como “una cuenta que resume la contabilidad de una función dentro de la sección de producción o de ventas, sobre la que se desea ejercer un control contable” (Serra, 1998). Así en esta fase, se distribuirán los costes que no se imputan directamente a los servicios a los distintos departamentos funcionales de la organización, lo que al final permitirá la asignación de estos costes a los servicios concretos teniendo en cuenta la dedicación a éstos.

Ahora bien, en muchos casos, la localización de los costes indirectos a los distintos departamentos o áreas funcionales no será posible de forma inmediata. En tales casos, se deberá estructurar los costes indirectos de la siguiente manera:

-Costes directos a las funciones: son aquellos costes que son específicos de un área funcional concreta. De esta forma, la asignación de estos costes a los distintos departamentos que los han consumido no conlleva problemática alguna, ya que se efectúa de manera directa través de una cantidad cierta y objetiva.

La dificultad terminológica reside en que son “costes indirectos al producto, pero directos respecto a la función o funciones” (Fullana et al, 2008, p. 76).

-Costes indirectos a las funciones: son aquellos costes que son consumidos por varias áreas funcionales a la vez. Teniendo en cuenta la dificultad que supone la localización de estos costes, será necesario emplear una magnitud subjetiva que estimará el consumo de cada uno de los departamentos. Esto es lo que se conoce como *driver de recursos* o claves de reparto (Fullana et al, 2008).

3. Imputación de los costes: esta etapa tiene como propósito afectar los distintos costes originados por los lugares a los diferentes portadores de costes (Calafell, 1979). En otras palabras, después de localizar los costes en los distintos lugares de coste, éstos son trasladados al producto o servicio resultante de la actividad productiva. Este concepto es definido por Serra (2003) como “un elemento conceptual materializado en una cuenta o registro en general, que acumula coste al recibir el valor de los factores aplicados en el proceso.”

Para poder comprender mejor el concepto de coste es necesario distinguir entre portador de coste objetivo y subjetivo (Azparren, 2004).

- Portador de coste objetivo: es aquel producto o servicio que reúne los costes imprescindibles para su elaboración. Pueden ser objetivos tanto los productos en curso, los semiterminados o acabados, así como los servicios en proceso de ejecución o acabados.

El primer supuesto, es un producto respecto del cual no ha culminado su producción, pero a pesar de ello se requiere conocer su coste. Por su parte, el producto semiterminado hace referencia a un producto que ha finalizado una de sus fases de elaboración, y que es almacenado para, posteriormente, continuar con su proceso producción o bien para ser vendido en ese estado. El producto acabado es un portador de coste que ha finalizado el proceso de producción, completando todas y cada una de las fases. Este producto es llevado al almacén de productos finalizados para su posterior venta. De igual forma, se diferencian en el procedimiento de transformación, los servicios listos para ser prestados de los que aún se encuentran en fase de desarrollo.

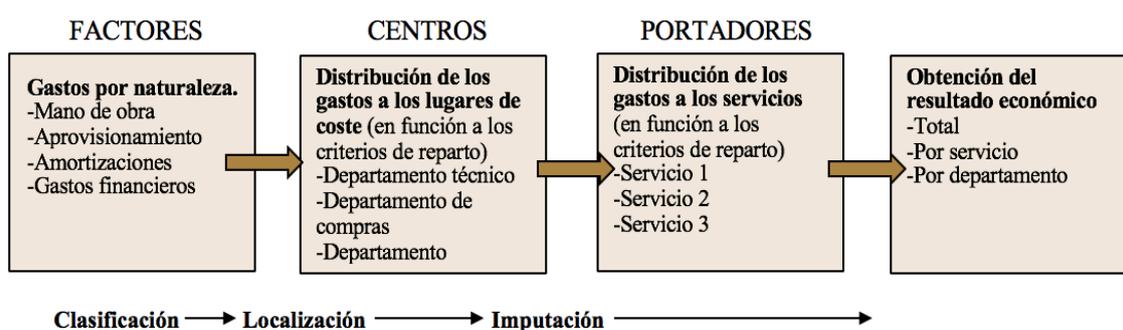
- Portador de costes subjetivado: son los portadores de costes que se intentan almacenar en las distintas áreas funcionales o departamentos de la organización. Como regla general,

los tres departamentos fundamentales son: aprovisionamiento, taller y ventas (Azparren, 2004).

Se puede concluir en relación con esta fase que, la imputación dependerá de los portadores de coste y del método de asignación de costes elegido.

En definitiva, para un adecuado cálculo de los costes se debe seguir el esquema: factores-centros- portadores, que se relaciona con las tres fases previamente analizadas. De esta forma, el procedimiento general de costes de una empresa de servicios seguiría el siguiente esquema:

Ilustración 1: Etapas del proceso general de la contabilidad de costes



Elaboración propia a partir de Álvarez et al (1994) y Serra (2003).

Del esquema se puede deducir que algunos de los costes se imputan de manera directa a los departamentos, otros pasan a atribuirse a los servicios y otros son asignados directamente a la cuenta de resultados (como consecuencia de la generalidad del coste asumido que impide su asignación a los departamentos o servicios).

A partir de los costes en función de su naturaleza, datos que se obtienen de la contabilidad financiera y que depura la contabilidad interna, es fundamental hallar un criterio objetivo para cada uno de los costes que posibilite su imputación a los distintos departamentos donde han sido originados.

La contabilidad externa ofrece una información global de la empresa que resulta insuficiente para una adecuada toma de decisión. Para conocer el origen de esos resultados positivos o negativos, se debe conocer la rentabilidad de cada uno de los

departamentos o de cada servicio particular. Por tanto, ante la deficiencia de la información suministrada por la contabilidad externa y ante la necesidad de disponer de datos concretos sobre el crecimiento de la organización, resulta necesario una mayor profundización de la información, lo que posibilita el sistema de contabilidad de costes (Álvarez et al, 1994).

4. **Márgenes y resultados:** algunos autores consideran como una cuarta etapa el análisis de la rentabilidad obtenida al final del proceso productivo. En esta fase, es posible examinar los beneficios que la empresa ha obtenido en cada uno de los servicios ofrecidos o en cada uno de los departamentos en los que se divide. Además, permite un análisis de la eficiencia global de la empresa. Es necesario tener en cuenta que estos resultados podrían variar en función del método de costes empleado en la organización (Rodríguez-Vilariño y Rodríguez Guillo, 1979).

2.1.3. Métodos de asignación de costes

Teniendo en cuenta la importancia de la estructura de costes elegida para la etapa de imputación, es necesario distinguir los distintos sistemas de asignación de estos. En primer lugar, por modelo de costes puede entenderse como el “sistema diseñado para captar y representar el coste de los productos y, en su caso, de los centros de producción de la empresa” (Serra, 2003, p. 74).

Antes de plantear los distintos modelos de asignación de costes resulta necesario tener en cuenta tres criterios para una mejor elección (AECA, 1996):

- a. La manera en la que se recogen y almacena los costes y en la que tiene lugar el flujo de la actividad productiva. De esta manera, se distinguen:
 - Método de asignación por pedidos
 - Método de asignación por procesos
 - Método de asignación por operaciones

- b. En función del método empleado para valorar la producción, lo que se vincula con momento en el que se lleva a cabo la valoración:
 - Método de costes históricos
 - Método de coste normal
 - Método de coste estándar

- c. En función de la proporción de coste que se asigna al producto o servicio:
 - Método de costes completos
 - Método de costes variables

Si bien ya se ha procedido a un análisis de los métodos por pedidos y por procesos, nos tendremos a analizar los métodos de asignación siguientes.

Método de costes históricos o real

Es posible que la empresa emplee información elaborada previamente para el cálculo de los costes o que recurra a datos que se obtendrán a posteriori, lo que determinará que el importe de costes refleje valores estándar o reales.

El método de costes históricos tiene en cuenta los importes y costes reales que se han ocasionado en el periodo. De esta forma, para el cálculo de los costes por medio de este método, la empresa tiene en cuenta únicamente los costes asumidos durante ese periodo en concreto y no los costes de periodos pasados o estimados para el futuro (Álvarez et al, 1994).

Método de coste normal

Dada la complejidad que supone asignar los costes indirectos a cada uno de los pedidos o departamentos, se recurre, en muchos supuestos, a un sistema que combina los dos métodos anteriores. Este sistema es el denominado método de asignación de coste normal. Consiste en calcular la media de los costes indirectos incurridos en un periodo, asignándose a los productos o servicios en curso conforme estos se vayan desarrollando. Por este motivo, el coste por unidad varía mes a mes. Para solucionar esto, se calcula una tasa predeterminada de costes indirectos a la producción que se destinada a ésta en función a unas unidades de actividades efectivas (horas/hombreo o en función de servicios ofrecidos). Este promedio debe efectuarse sobre la base de que los costes no se mantienen constantes durante el periodo, además de que en ellos se incorporan elementos de coste que no dependen del nivel de producción, tales como el arrendamiento de locales (Álvarez et al, 1994).

Método de coste estándar

A diferencia de lo que ocurre con el método de coste histórico o real, donde se tienen en cuenta los costes pasados (costes ya incurridos), el método de costes estándar prevé los costes de manera anticipada a la producción. Este sistema posibilita la obtención de información contable presupuestada, favorece el control de los costes y, además, sintetiza los costes de inventario ya que, por medio de esta técnica, la totalidad de los costes de producción son captados al tener en cuenta importes predeterminados. Asimismo, cabría considerar al coste estándar como un coste calculado antes de iniciar la actividad productiva o antes de comenzar el periodo contable, siendo este coste predefinido para cada una de las unidades de bienes o servicios ofrecidos en cada una de las fases de producción (Duque et al, 2012).

Un análisis comparativo del coste estándar con el histórico permitirá obtener las denominadas variaciones (Godoy, 2010). Este concepto sirve para conocer en qué medida los directivos han alcanzado las estimaciones propuestas al inicio del periodo contable y

los motivos de estas desigualdades. El propósito de la variación no es otro que permitir el planteamiento de propuestas que incrementen el rendimiento futuro de la compañía (Alzate, 2017).

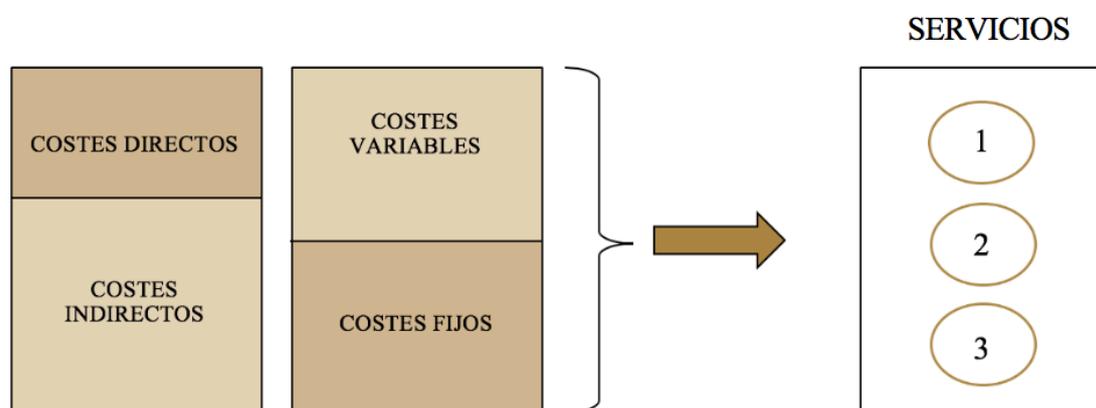
Método de costes completo o full cost

El sistema de costes completo o full cost es aquel en que todos los costes son asignados a los productos o, en nuestro caso, a los servicios. Siguiendo este método, todos los costes relativos a compras y transformación son atribuidos a los servicios, mientras que los costes comerciales y de administración se llevan a la cuenta de resultados directamente.

Este es el método empleado por defecto, además de ser el utilizado por el Plan General de Contabilidad para valorar las existencias (Serra, 2003).

En el siguiente esquema se pone de manifiesto cómo en el sistema de costes completos, los costes tanto directos como indirectos, así como los costes fijos y variables son asignados directamente a los servicios sin hacer ninguna distinción:

Ilustración 2: Esquema del sistema de costes completos



Fuente: (Serra, 2003).

No obstante, algunos autores entienden que resultaría más apropiado para una correcta gestión empresarial, distinguir entre los gastos fijos y variables, conforme hayan incurrido en el proceso de producción, lo que deriva en la aparición del sistema de costes variables o en un análisis coste-volumen-beneficio (Hernando, 1999).

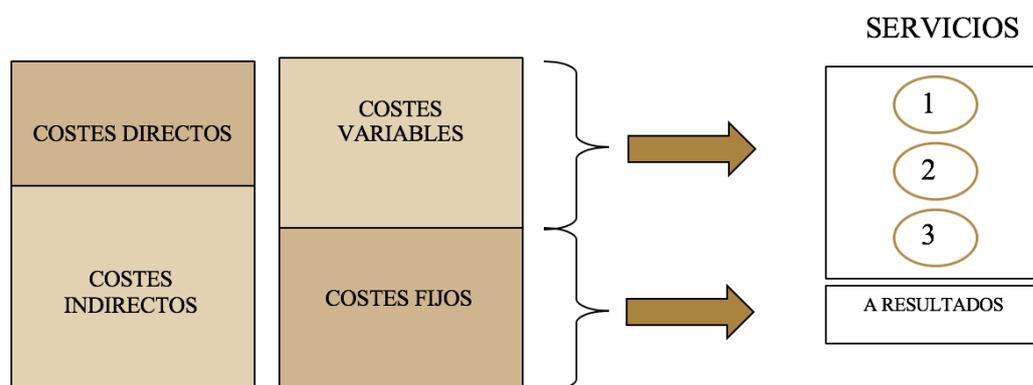
Método de costes variables o costes parciales

Por su parte, el método de costes variables distingue entre los costes fijos y los costes variables. Puesto que la empresa conoce cual es su capacidad de producción máxima, separa los costes fijos que no se han podido absorber por la producción del periodo y los lleva directamente a la cuenta de resultados (Lavalpe, 1988).

Así, este método, denominado también desde el siglo pasado como Direct Cost, imputa únicamente los costes variables a los productos o servicios (Argilés, 2007).

Siguiendo esta afirmación, el esquema del sistema de costes variables se plantearía de la siguiente forma:

Ilustración 3: Esquema del sistema de costes variables



Fuente: (Serra, 2003).

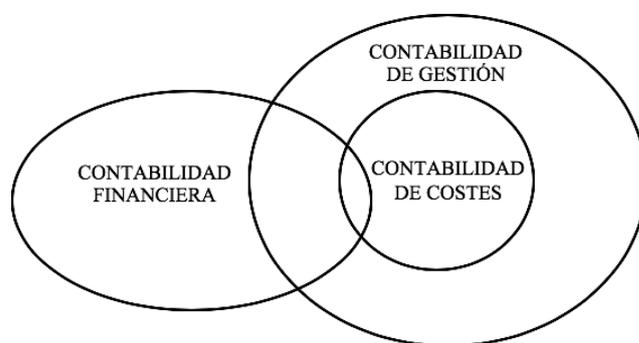
Como consecuencia de esta diferencia en la asignación de los costes, en el sistema de costes variables las existencias son valoradas a un importe inferior que los que resultaría del sistema direct costing. Ahora bien, esto se dará cuando la empresa no ha alcanzado su máxima capacidad de producción, de tal manera que los resultados coincidirán en la medida en que todas las unidades son vendidas o todos los servicios prestados (Fullana et al, 2008).

2.1.4. Principales diferencias de la contabilidad de gestión con la contabilidad financiera

La contabilidad es una ciencia que se ha ido perfeccionando con el paso de los tiempos, fijando siempre su orientación hacia los cambios paradigmáticos que la sociedad va planteando conforme avanza (Casal, 2007). Buelvas-Meza y Mejía-Alfaro (2014, p. 98) señalan que la contabilidad de costes debe servir para: “la valoración de existencias para los estados financieros y fiscales, control de operaciones que proporciona retroinformación a los directivos sobre los recursos utilizados y finalmente, una medida del costo de cada uno de los productos”.

En cualquier caso, se establece que para que la información facilitada por la contabilidad pueda ser interpretada y analizada correctamente por los principales interesados en la misma, ésta debe cumplir una serie de requisitos para una adecuada toma de decisión y gestión empresarial (Jiménez, 1995). Así, la información ofrecida ha de ser siempre veraz, comparable, objetiva, cuantificable, acumulable, óptima y comprensible. Si bien las diferencias entre la contabilidad de gestión y la financiera son considerables, podemos destacar un punto en común especialmente relevante: la contabilidad de gestión es la encargada de suministrar información a la contabilidad financiera. Ahora bien, el vínculo existente entre ambas es de tal relevancia, que ha llevado a originar que los datos obtenidos por la contabilidad de gestión se ajusten a los requisitos que la contabilidad financiera demanda cuando se ocupa de la elaboración de los estados financieros (Ripoll et al, 1994).

Ilustración 4: Relación entre contabilidad de gestión, de costes y financiera.



Fuente: Fullana et al (2008)

Como adelantamos anteriormente, las diferencias entre una y otra contabilidad son muy diversas y dispares:

Tabla 3: Diferencias entre la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera.

	CONTABILIDAD INTERNA	CONTABILIDAD EXTERNA
OBJETIVOS	Posibilita una correcta toma de decisiones en relación con el control de los costes, la valoración de las existencias, además de posibilitar un análisis del rendimiento de cada uno de los productos o servicios ofrecidos.	Permite saber cuáles son los niveles de liquidez o endeudamiento de la empresa. Asimismo, ofrece información sobre las exigencias financieras y los rendimientos obtenidos durante un determinado periodo.
USUARIOS	Los datos proporcionados son de gran utilidad para los principales responsables de la compañía. De esta manera, su información se destina, principalmente, a los sujetos internos de la empresa.	Los principales destinatarios de la contabilidad financiera son sujetos externos a la compañía: acreedores, accionistas, proveedores, bancos, entre otros.
CUENTAS ANUALES	Para el suministro de la información, se servirá de los datos que ofrece la Cuenta de Resultados. En cualquier caso, los datos de consumos de factores son depurados por la contabilidad de costes. Esto resulta necesario para la imputación de los costes a los distintos departamentos y productos.	Para la obtención de los datos contables se emplea las siguientes cuentas anuales: el Balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la Memoria.
INFORMACIÓN OBTENIDA	Por medio de la contabilidad de costes se obtiene el coste/beneficio de cada departamento o de cada producto o servicio. De igual forma, permite conocer el valor de las existencias finales, así como de los productos o servicios acabados o en curso.	La contabilidad financiera permite conocer la situación patrimonial de la compañía.

REGULACIÓN	La contabilidad de gestión es completamente opcional. Las empresas pueden seguir el método que más les convenga.	Por su parte, la contabilidad financiera es preceptiva, estando su proceso de elaboración completamente normalizado.
DOCUMENTOS	Se tratan de documentos internos que la empresa adecua en función de sus exigencias. Por tanto, no debe seguir ninguna estructura impuesta por una normativa.	Dado su carácter obligatorio, la contabilidad externa es formalista y rígida. Se ocupa de elaborar el Balance de Situación y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, así como la Memoria lo que permitirá conocer la posición financiera de la empresa de un modo global.

Fuente: Elaboración propia a partir de Fullana et al (2008); Martín et al (2003); Ortega (1999).

A pesar de estas diferencias, debemos recalcar que la contabilidad interna y externa no constituyen sistemas de información independientes, si no que están interconectados como consecuencia del suministro de información entre ambos. De esta forma, la contabilidad de gestión disgrega los datos sobre costes e ingresos que la contabilidad financiera recoge conforme a los principios financieros establecidos (Jiménez, 1995).

2.1.5. Normativa española de contabilidad de gestión

La normalización de la contabilidad de gestión se ha desarrollado siempre desde dos perspectivas diferentes: una **oficial** y otra enmarcada en el **ámbito profesional**.

Dentro del **marco oficial**, cabría destacar como un paso inicial hacia la normalización en España, el relativo al Grupo 9 del Plan General de Contabilidad, que tuvo lugar en 1978. Este grupo abarca de manera exclusiva a la contabilidad de costes (Álvarez et al, 1994). Se configura como un modelo de aplicación potestativo que permite a una empresa inventariar sus operaciones internas por medio de sistema de partida doble (Fullana et al, 2008).

En 1990, con la entrada en vigor de la Ley 19/1989, de 25 de julio se introdujo el Plan General Contable. Este plan incorpora algunos cambios al Plan General de Contabilidad

de 1973 aunque trata de no distanciarse mucho de lo dispuesto en él. Por ello, conserva la estructura, pero introduce una serie de principios contables, de entre los que destaca el principio de prudencia (dependiente del principio de imagen fiel) dada su relevancia actual (Martínez-Pina, 2014).

En el año 2000, se produjo otro gran avance para la normalización de la contabilidad interna. La Resolución del 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) se dictaminó con el objeto de fijar una serie de parámetros que permitiesen a las empresas cuantificar los costes de producción. En concreto, se desarrolló lo dispuesto en el PGC en torno a la valoración de mercaderías elaboradas o producidas por la propia empresa (Fullana et al, 2008).

En 2007 se aprobó Real Decreto 1514/2007, de 16 de diciembre, lo que posibilitó la aplicación del Plan General Contable de 2008. Tras la desaparición del grupo 9, que regulaba específicamente la contabilidad de costes, el nuevo Plan de 2008 incorporó en los grupos 8 y 9 a los ingresos y gastos imputados al patrimonio, desapareciendo, por tanto, toda especificación acerca de la contabilidad de costes (Fullana et al, 2008).

Por su parte, en el **ámbito no oficial**, cabría destacar el año 1979 como una fecha significativa para el desarrollo de criterios y principios contables susceptibles de ser aplicados por las empresas. Fruto de las incesantes operaciones comerciales en el ámbito internacional, las demandas en torno a la existencia de principios y premisas comunes que permitiesen una comprensión de la información contable suministrada por empresas, independientemente de su nacionalidad, fueron incrementándose. En este contexto, aparece la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (Martínez-Pina, 2014).

Esta asociación se creó con el propósito de analizar los distintos ámbitos de la contabilidad interna para, posteriormente, divulgar las conclusiones de sus estudios con el objeto de desarrollar los sistemas contables de información de las empresas, así como permitir un incremento de los rendimientos y competitividad de las empresas en el comercio nacional e internacional. Fruto de estos estudios, la AECA publica una serie de documentos que son considerados de aplicabilidad general para todas las empresas (Álvarez et al, 1994).

De igual forma, resulta necesario mencionar la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI) creada en 1990 y dependiente de la Confederación Española de Directivos y Ejecutivos. Si bien su actividad en la actualidad es prácticamente nula, surgió con el propósito también de investigar las distintas áreas de la contabilidad interna, por lo que sus investigaciones y resultados pueden ser de gran relevancia para muchas empresas (Campa et al, 2015).

2.2. LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS EN EL MARCO DEL SECTOR SERVICIOS

En este epígrafe se analiza el entorno macroeconómico del sector servicios para, posteriormente, profundizar en las empresas dedicadas al transporte de pasajeros. Además, se describe la normativa aplicable a este tipo de empresas.

2.2.1. Análisis macroeconómico del Sector

Históricamente, el sector terciario se ha considerado como un sector aislado en el análisis de la economía. Las actividades realizadas por este tipo de empresas eran consideradas como un excedente, teniendo la calificación de secundarias respecto del sector industrial y comercial. Esto se debía a su consideración como mero intermediador de estos sectores (Valotto, 2011). No obstante, en la última década, el auge de la economía terciaria ha sido una de las transformaciones más significativas en el entorno económico, configurándose como una industria relevante en lo que al empleo y comercio se refiere y ocupando una cuota cada vez más significativa en el producto interior bruto (PIB) (UNCTAD, 2017).

Entre las razones que ha propiciado esta transformación y progreso, es posible señalar las siguientes (Serrano, 2011):

- i. El aumento de la renta en la población, así como una mejoría en la calidad de vida, ha propiciado un mayor requerimiento de servicios, ya sea financieros, turísticos, seguros, transportes. Esto se debe a que a medida que suben los ingresos, la población española gasta más en servicios y menos en productos de primera necesidad.
- ii. Progreso en la divulgación del Estado de bienestar, especialmente en los países europeos. Los poderes públicos han tratado de fomentar el acceso a los servicios públicos a precios bajos o incluso gratuitos, tales como sanidad, educación, transporte público.
- iii. La globalización ha propiciado que las empresas busquen que los bienes producidos destaquen con respecto a sus principales competidores. Para lograr esta distinción, invierten cada vez más en servicios, tales como tecnología, investigación o consultoría. Además, tratan de ofrecer mayores servicios a sus clientes a través del asesoramiento personalizado o servicios de post-venta.

Así, los datos han revelado la importancia que durante los últimos años ha protagonizado las actividades relacionadas con el sector terciario, especialmente en lo relativo al número de empleados en este sector. En 2016, fue la actividad en la que se destinó la mayoría fuerza laboral (casi catorce millones), alcanzando la cifra de 76,3% del conjunto de actividades (Cueto, 2016).

El servicio se ha configurado como el principal empleador desde principios del presente siglo. De hecho, durante la crisis económica fue el sector que menos sufrió las consecuencias, junto con el sector agrícola y ganadero.

Tabla 4: PIB a precios de mercado, por sectores, en miles de millones de euros.

	2008	2013	Diferencia 2008-13	2016 2t	Diferencia 2013-16
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	26	27	1	25	-1
Industria	184	161	-23	167	6
Industria. Industria manufacturera	149	123	-26	133	10
Construcción	113	52	-61	55	3
Servicios	703	701	-2	752	50
Comercio, transporte y hostelería	225	224	-1	247	23
Información y comunicaciones	44	40	-4	42	2
Actividades financieras y de seguros	55	36	-20	39	3
Actividades inmobiliarias	92	113	21	115	2
Actividades profesionales	75	69	-5	77	8
AA.PP, Sanidad y Educación	174	179	5	187	8
Actividades artísticas, recreativas y otros servicios	39	40	1	44	4
Impuestos netos sobre los productos	91	90	-1	101	11
PIB a precio de mercado	1.116	1.031	-85	1.100	69

Fuente: INE (2017)

No obstante, como podemos comprobar de los datos, el sector agrícola, además de representar una porción poco significativa en el PIB, se muestra firme ante los cambios. De ahí a que este sector apenas sufriese las consecuencias de la crisis económica. La gran protagonista en este sentido ha sido, por tanto, el sector servicios, pues si bien se llegó a perder 2.000 millones de euros, tras la crisis reconquistó su posición por medio de una contribución de 50.000 millones de euros, dejando al PIB en una situación positiva como consecuencia de esta aportación. En la actualidad, la industria terciaria representa más de dos tercios de la economía de nuestro país.

A diferencia de lo que ocurrió con el sector servicios, la construcción fue la industria que más sufrió las consecuencias. Se registró una pérdida de 61.000 millones de euros, lo que afectó de manera trascendental al PIB. Las cifras que alcanzó durante el periodo previo a la recesión económica resultaban insólitas e inverosímiles. Por este motivo, los expertos en economía coinciden en afirmar que será muy difícil alcanzar las cifras de por aquel entonces (Banco de España, 2012). Prueba de ello, podría ser la escasa recuperación que ha experimentado tras la crisis: tan solo 3.000 millones de euros.

Junto con el sector de la construcción, el sector industrial se vio igualmente afectado, aunque si bien no con la misma intensidad. Actualmente está perdiendo participación en el PIB aunque paulatinamente.

Dada la heterogeneidad del sector servicios, es necesario realizar un breve análisis de algunas de las secciones de actividad. En primer lugar, y teniendo en cuenta los datos del sector de la construcción, resulta sorprendente como las actividades inmobiliarias crecieron en 20 millones de euros durante el período de la depresión. Esta actividad representa el valor agregado de operaciones de compraventa de bienes inmuebles.

Por su parte, las actividades financieras y de seguros padecieron fuertemente los efectos de la crisis. Perdieron 20.000 millones de euros y aún no han logrado reponerse. Las inversiones se vieron reducidas y la pérdida de ingresos de la sociedad llevaron al cierre de numerosas dependencias y oficinas.

Las secciones de actividad de comercio, transporte y hostelería apenas notaron los efectos de la depresión y lograron, además, mejorar su posición en 23.000 millones de euros.

El subsector de Administraciones públicas, sanidad y educación llegó a aportar hasta 5.000 millones de euros durante la recesión económica. Como se puede comprobar, los recortes no tuvieron su reflejo en la estadística.

En definitiva, el sector servicios se ha configurado como el artífice de la recuperación de la economía española y dentro de éste, las secciones de actividad de comercio, transporte y hostelería son los que mas han favorecido a esta mejora. En total, la economía de servicios posibilitó que el PIB aumentase en 69.000 millones de euros.

El sector terciario ha manifestado ser más sutil que el resto de los sectores ante las variaciones económicas. López et al (2016, p. 268) señala que las “economías orientadas

a servicios de mayor valor agregado son más flexibles para recomponerse ante situaciones de crisis”. En cualquier caso, esta modalidad de economía resulta ser menos suspicaz en relación a los ciclos económicos, lo que resulta más atractivo para las empresas. Muestra de ello, ha sido la ya mas que evidenciada prueba de que tras la rescisión económica, el sector terciario resultó ser muchos menos inestable que el dedicado a los bienes.

Teniendo en cuenta el fuerte atractivo que la economía de servicios está teniendo sobre las empresas extranjeras, es posible manifestar que la revolución de las Tecnologías de la Información y Comunicación ha sido el factor principal que ha permitido romper las barreras que hasta el momento existían en la prestación de servicios internacional. Los servicios pueden ofrecerse a pesar las grandes distancias existentes gracias al progreso tecnológico, que ha posibilitado un fuerte desarrollo del comercio internacional de servicios (Valotto, 2011).

Resulta igualmente relevante analizar el impacto que la crisis económica ha tenido sobre el mercado laboral y su situación actual. Conforme con los datos de la Encuesta de Población Activa (EPA), entre 2008 y 2014 se perdieron casi 4 millones de puestos de trabajo, si bien casi la mitad (46%) correspondía al sector de la construcción (Colegio de economistas de Madrid, 2016).

Tabla 5: Cifra de negocios y personal ocupado en el Sector Servicios por secciones de actividad. Año 2017.

Sección de actividad	Cifra de negocios			Personal ocupado		
	Millones de euros	% sobre el total	Variación anual (%)	Media anual	% sobre el total	Variación anual (%)
Transporte y almacenamiento	109.075	21,9	2,2	879.927	14,1	3
Hostelería	72.358	14,5	8,6	1.464.895	23,5	4,6
Información y comunicaciones	84.176	16,9	5,5	468.303	7,5	1,7
Actividades inmobiliarias	28.831	5,8	12,2	261.457	4,2	9,7
Actividades profesionales, científicas y técnicas	88.410	17,7	2,9	1.050.302	16,8	3,1
Actividades administrativas y servicios auxiliares	75.180	15,1	8,3	1.445.354	23,2	3,4
Actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento	31.542	6,3	12,5	345.951	5,5	5,9
Otros servicios (excepto actividades asociativas)	9.623	1,9	7,8	323.301	5,2	1,7
TOTAL	499.195	100	6	6.239.490	100	3,7

Fuente: INE (2017)

El sector de servicios solo se vio afectado en un 6%. Esto puede deberse a que, una conglomeración elevada de trabajadores en una industria muy perspicaz ante las fluctuaciones económicas, como lo es la construcción, incrementa su debilidad ante un ocasional sobresalto económico. El sector servicios, a diferencia de cualquier otro sector, se muestra menos reticente ante cambios como éste. De hecho, en una recesión económica puede incluso llegar a ver mejorada su posición, ya sea de forma natural o por medio de políticas contracíclicas encaminadas a mitigar los efectos negativos de la depresión económica (Ariza, 2017).

Como consecuencia de las diversas ramas de actividad del sector terciario y el desemejante trato que reciben tras un impacto económico, resulta obligatorio realizar una comparación entre las mismas.

Resulta indiscutible que la sección de actividad más castigada por la crisis fue la relativa a la actividad inmobiliaria, tal y como quedó reflejado con la aportación de este subsector al PIB. En el último trimestre de 2009, más de un 30% de los empleos se destruyeron. Sin embargo, desde 2013 se han vuelto a crear puestos de trabajo, colocándose el pasado año a 11 puntos de la cota alcanzada a comienzos de 2008.

En el subsector de actividades financieras y de seguros, se llegaron a perder aproximadamente un 20% del total de puestos de trabajo entre el periodo comprendido de 2008 a 2012, y en los últimos años no se ha apreciado una clara tendencia a sobreponerse. Por su parte, la actividad comercial, a pesar de la gran pérdida que sufrió durante esta coyuntura recesiva (descenso de empleo de 13 puntos porcentuales) parece estar tratando de alcanzar la situación óptima que ostentaba en 2008.

Las ramas de actividades que experimentaron un desarrollo positivo fueron las actividades de hostelería, colocándose en diez puntos por encima de la posición existente en 2008 y sanidad, situándose a 24 puntos porcentuales por encima del nivel de población activa existente en 2008.

En definitiva, el sector de la construcción resultó ser la economía más damnificada, tanto en términos de empleo como en PIB. Por su parte, los servicios personales, sociales y comunitarios protagonizaron un desarrollo más positivo durante la crisis económica (Colegio de economistas de Madrid, 2016).

Las últimas cifras de negocios y personal empleado en el sector terciario ponen de manifiesto la mejora experimentada en los últimos años. Centrándonos en la actividad de transporte y almacenamiento, casi el 22% de los beneficios procedían únicamente de esta actividad, registrando además un aumento del 2,2% en relación con el año 2016. Se sitúa, así como la sección de actividad que mayor cifra de negocio ha obtenido en el último año.

Las actividades profesionales, científicas y técnicas fueron las siguientes en realizar una mayor contribución en el año 2017, alcanzando un 17,7% de la cifra total de negocios del sector y casi un 17% en relación con la cifra global de empleo del sector. La variación experimentada con respecto al año anterior fue de casi un 3%.

Por su parte, las secciones de actividad con mayor número de trabajadores empleados fueron: hostelería (23,5% del total) y actividades administrativas y servicios auxiliares (23,2%). Ambas experimentaron un crecimiento con respecto al año anterior (INE, 2018).

2.2.2. Las empresas de transportes de pasajeros

Las empresas de transporte han adquirido un papel fundamental en la economía de nuestro país. Esto se debe a que son cada vez más los mercados que reclaman avances e innovaciones en los medios de transporte para el desarrollo eficaz de sus actividades económicas.

En lo que respecta a la importancia de la industria del transporte en la economía española, se ha llegado a evaluar que casi un 4% del PIB se debe exclusivamente a este sector y, además, en torno al 3,5 % del empleo total están relacionado con esta industria. Este auge ha estado presente en todas las modalidades de transporte. No obstante, han sido los transportes aéreos y por carretera los que han experimentado una destacable mejora. Los demás tipos de transportes presentan un carácter más accesorio en lo que a las aportaciones a la economía española se refiere, aunque las iniciativas provenientes del sector público han favorecido a la expansión del ferrocarril.

Así, la industria de transporte se configura como un sector decisivo para la economía de nuestro país, al favorecer la competitividad española en el ámbito internacional, así como sustentar el avance de los principales sectores de nuestra economía, tales como el sector industrial, comercial y turístico.

Para entender el sector de transporte de pasajeros, es necesario diferenciar las distintas modalidades del transporte de viajeros (Ministerio de Fomento, Dirección General de Transporte Terrestre, 2018).

Ilustración 5: Modalidades de transporte de viajeros

URBANO	Metropolitano
	Por autobús
INTERURBANO	Cercanías
	Media distancia
	Larga distancia
DISCRECIONAL Y ESPECIAL	Escolar
	Laboral

Fuente: Elaboración propia a partir de Ministerio de Fomento (2018).

De esta forma, es posible diferenciar:

- **Urbano:** hace referencia al transporte que tiene lugar en las zonas urbanas o que se destina a enlazar los distintos núcleos urbanos en los que se divide un municipio. Con carácter general el transporte urbano puede dividirse en:

-Metropolitano: incluye los viajes de pasajeros realizados por empresas metropolitanas de las grandes ciudades, entre ellas Barcelona, Madrid o Valencia.

-Transporte por autobús: es el servicio que ofrece una compañía de autobuses o autocares, previa obtención de una concesión administrativa, a todo tipo de viajeros mediante el precedente establecimiento de unas paradas y de un horario de servicio. Todo ello dentro un mismo territorio municipal.

- **Interurbano:** es aquel transporte que tiene lugar entre núcleos urbanos de diferentes municipios. Del mismo modo, para ofrecer esta modalidad de servicio se requiere, con carácter general, haber obtenido previamente una concesión administrativa, así como fijar unos horarios y paradas fijas. Desde el año 2009, el transporte interurbano se clasifica a su vez en diferentes categorías en función de los kilómetros recorridos.

-Cercanías: servicio suministrado en los núcleos urbanos, así como principales áreas metropolitanas siempre los kilómetros recorridos no superen los 50 km.

-Media distancia: excluyendo la distancia recorrida en cercanías, aquí se incluirían los desplazamientos de viajeros efectuados en trayectos que no superan los 300 kilómetros.

-Larga distancia: trayectos que superen los 300 kilómetros.

- **Transporte discrecional y especial:** se incluyen en este concepto los servicios de pasajeros especiales, así como aquellos destinados a un servicio no ordinario, esto es, sin estar sujetos a rutas y horarios previamente definidos. Dentro del transporte especial podemos encontrar:

-Servicio escolar: es aquel servicio que se ofrece a un sujeto destinatario en concreto: estudiantes. Se incluirían aquí los transportes urbanos (dentro de un mismo municipio) como los interurbanos (trayectos entre diferentes municipios)

-Servicio laboral: es aquel servicio suministrado de forma exclusiva a una serie de grupos laborales: empleados de empresa, militares, tripulación en trayectos directos con destino a aeropuertos o a estaciones ferroviarias. Aquí también se incluyen los transportes que tengan lugar tanto dentro de un mismo municipio como en diferentes términos municipales (Ministerio de Fomento, Dirección General de Transporte Terrestre, 2018).

Teniendo presente esta clasificación, resulta especialmente relevante analizar el fuerte crecimiento que el sector de la movilidad ha experimentado en los últimos años, con especial incidencia en el sector de transporte de pasajeros. La industria del transporte de pasajeros solo puede ser comparada con la de mercancías, dada la similitud entre ambas actividades. Así, en el año 2016, la movilidad interior de viajeros aumentó en casi un 5% (en viajeros-km). Por su parte, los desplazamientos de mercancías dentro de nuestras fronteras mostraron un incremento de +2,1% (en toneladas) frente al incremento de +1,0% de mercancías transportadas al exterior. Desde el año 2016 los incrementos en la industria de mercancías se han visto superados por el crecimiento de transporte de pasajeros (+4,6% pasajeros por kilómetros respecto al año anterior frente al +1,4% toneladas por kilómetros de mercancías).

Tabla 6: Transporte de viajeros y mercancías en las carreteras españolas (millones de viajeros-km y toneladas- km) 2015-2016.

Clase de vehículos	2015	2016	Var. 2016-2015
VIAJEROS	366.092	383.044	4,60%
Motocicletas	2.150	5.401	N/A
Turismos	317.553	329.880	3,90%
Autobuses	46.389	47.763	3,00%
MERCANCIAS	254.875	258.430	1,40%

Fuente: Ministerio de Fomento (2017)

Este crecimiento en el sector del transporte de pasajeros, tras varios años de declive, se debe tanto al aumento del transporte en turismo como al crecimiento experimentado (en millones de viajeros- km) entre 2016 y 2017 en el subsector de los autobuses (36,1%).

Tabla 7: Transporte de viajeros y mercancías en las carreteras españolas (millones de viajeros-km y toneladas- km). 2000-2017.

Clase de vehículos	2000	2005	2010	2014	2015	2016	2017	Var. 2017-2016
VIAJEROS	331.970	392.596	395.393	350.393	366.092	383.044	4,60%	n.c. ¹
Motocicletas	1.707	1.623	2.802	2.221	2.150	5.401	N/A	-1,00%
Turismos	279.985	337	341.629	308.704	317.553	329.880	3,90%	0,90%
Autobuses	50.278	53.176	50.902	39.469	46.389	47.763	3,00%	36,10%
MERCANCÍAS	297.596	329.702	272.730	243.915	254.875	258.430	1,40%	8,50%

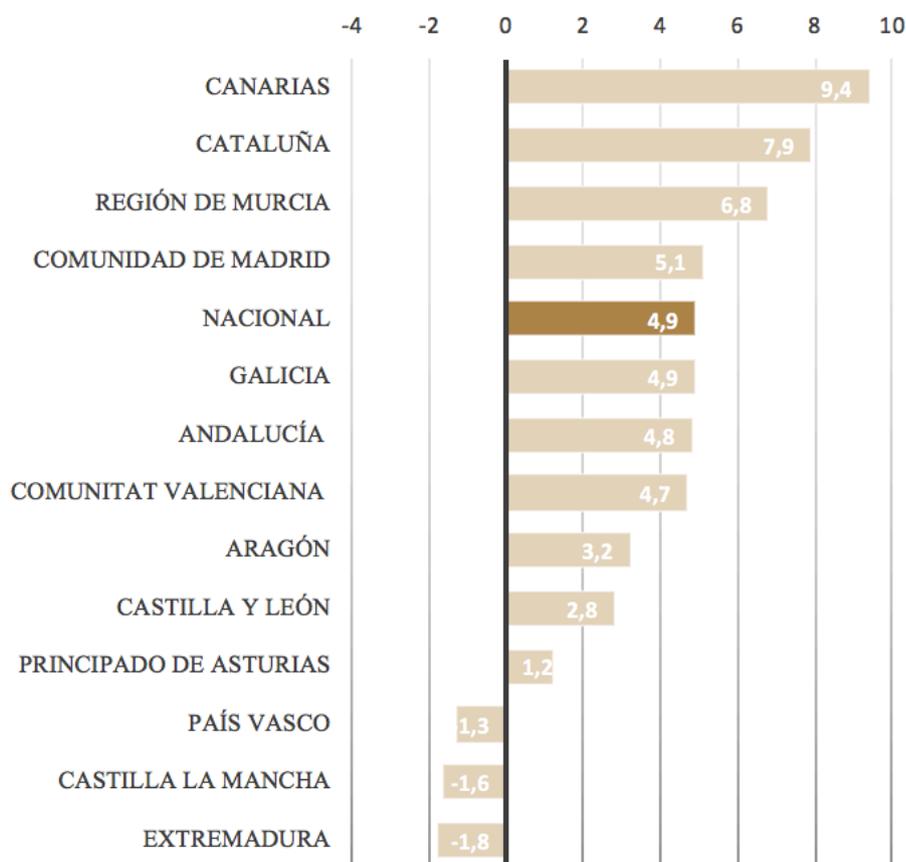
Fuente: Ministerio de Fomento (2017)

Los últimos datos del INE reflejan que casi 400 millones de viajeros optaron en 2018 por el transporte urbano. Tanto esta modalidad de transporte como la modalidad interurbana experimentaron crecimientos con respecto al año anterior (5,4% y 5,2% respectivamente). Por su parte, el mayor número de pasajeros transportados por autobús se produjeron en Canarias, Cataluña y Murcia, tal y como refleja el gráfico 1.

En conclusión, cabría destacar que más de un quinto del total de ingresos de 2018 del sector terciario se originaron solo como consecuencia de las aportaciones de la industria del transporte y almacenamiento. Los ingresos totales de esta actividad reflejaron una subida del 2,2% en relación con el anterior año (INE, 2019).

¹Tras la reforma en 2016 del método de valoración de movilidad de las motocicletas por parte de la Dirección General de Carreteras del Ministerio de Fomento, no es posible realizar una equiparación con datos del año anterior.

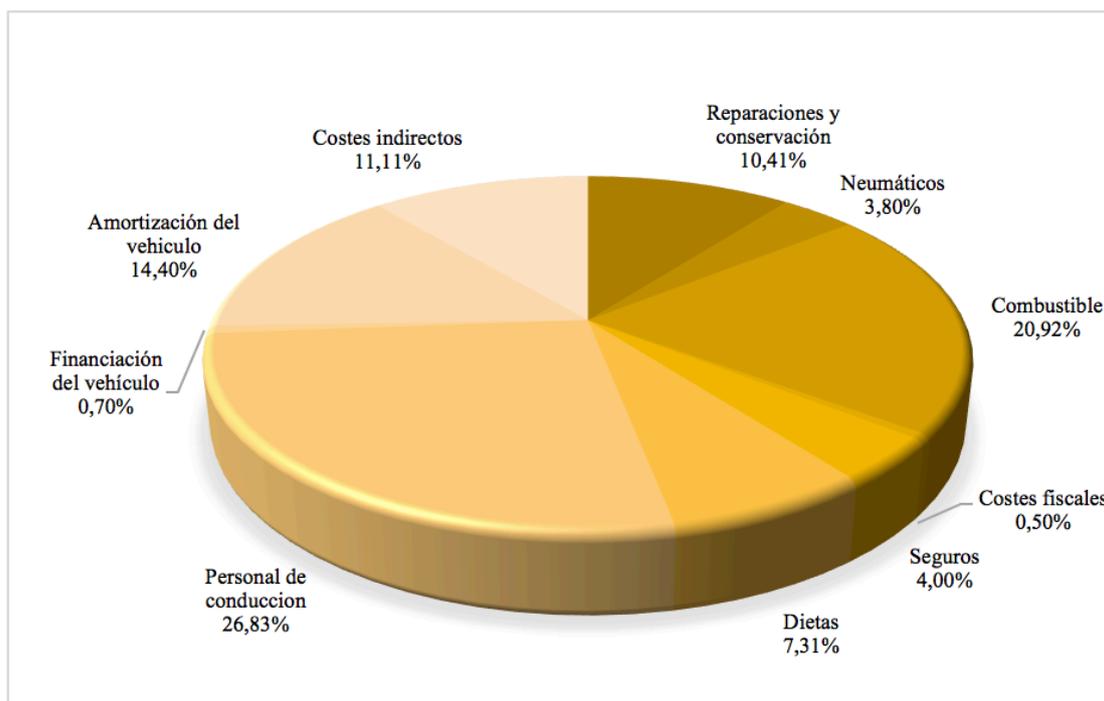
Gráfico 1: Transporte urbano por autobús. Diciembre 2018. Tasa anual. Porcentaje



Fuente: INE (2019)

Por otra parte, resultaría necesario destacar la fuerte vinculación existente entre el precio del transporte y el precio del petróleo. Cualquier alteración del precio del carburante produciría un impacto en los resultados económicos de las empresas dedicadas al transporte. Después de la mano de obra, el combustible se configura como el segundo coste de mayor relevancia dentro del esquema general de costes, llegando a representar, por regla general, un cuarto del conjunto de los costes incurridos por un empresas que se dedica a esta actividad.

Gráfico 2: Costes medios de 2018 de autobús estándar de más de 55 plazas.

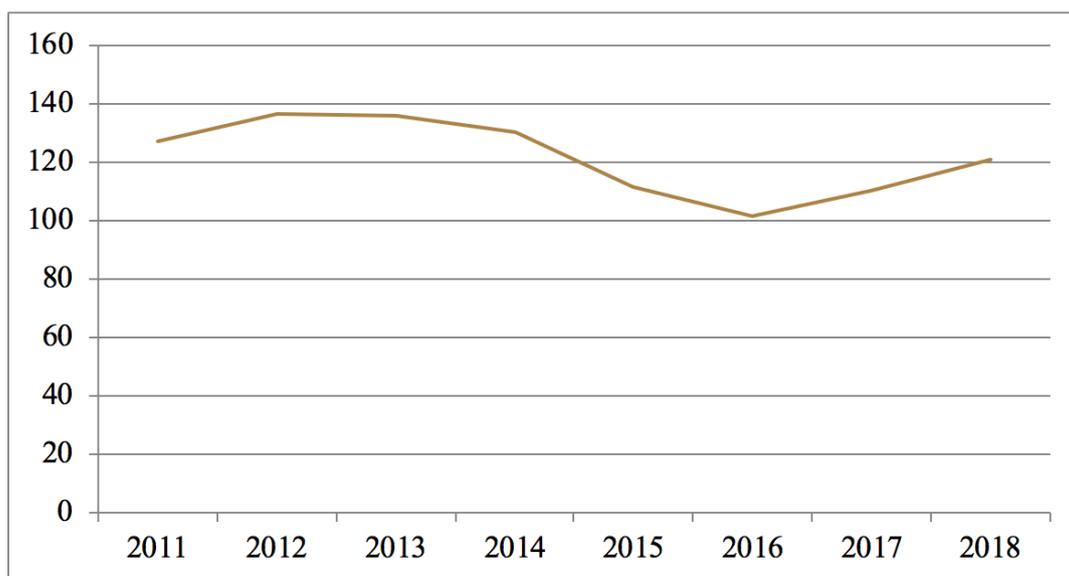


Fuente: Ministerio de Fomento (2018)

La elevada cotización del petróleo, el incremento del precio del gasoil con respecto a la gasolina (fruto del aumento de fabricación de vehículos diésel), así como la subida de impuesto energéticos, son algunas de las causas de la disminución del rendimiento y competitividad del transporte terrestre (Confederación española de organizaciones empresariales, 2009).

En el año 2016 los precios del transporte español percibieron una cierta mejoría tras los fuertes descensos sufridos en 2015. Entre 2016 y 2017 el índice de precios del transporte experimentó un aumento de 7%, lo que casi le sitúa en la posición existente en 2011. Aunque si bien los precios de la gasolina y especialmente, del barril de Brent fluctúan más que el índice de precios de transporte, es posible observar la dependencia existente entre ambos componentes.

Gráfico 3: Evolución del precio medio del petróleo entre 2011-2018.



Elaboración propia a partir de Ministerio de Fomento (2018)

Una de las causas de la recuperación del precio del transporte es el convenio firmado en 2008 entre el Comité Nacional de Transporte por Carretera y la Administración General del Estado. El propósito fundamental de este acuerdo fue tratar de mitigar los efectos de las variaciones del precio del petróleo y la reducción de la actividad. Sin este acuerdo, el sector del transporte hubiese resentido aún más los efectos de la crisis económica vivida desde 2008 hasta el 2014.

Si se analizan las tasas de variación de precios de la UE en relación con las de nuestro país, es posible afirmar la existencia de una bajada más acusada en las cotizaciones de España en comparación con las de la Comunidad Europea. Esto se refleja tanto en el índice general de precios como en el índice de precios del transporte, tal y como muestra la siguiente tabla. De 2015 a 2016 la tasa española descendió en -0,3% mientras que la tasa europea representó solo el 0,3%. Por su parte, en lo que respecta al índice de precios, ambos alcanzaron resultados negativos (-2,8% frente al -1,2% respectivamente). Esta bajada más acusada en la cotización del transporte se debe a lo mencionado anteriormente en relación con la fuerte influencia que ejerce una bajada en el precio del petróleo (Ministerio de Fomento, 2018).

Tabla 8: Tasa de variación de los precios del transporte y de los índices generales de precios de consumo en España y en la UE.

	Tasa de variación interanual 2016/2015		Tasa de variación inter-trimestral 2º Trim. 2017/ 1º Trim. 2017	
	ESPAÑA	UE	ESPAÑA	UE
ÍNDICE DE PRECIOS DE TRANSPORTE	-2,80%	-1,20%	-0,60%	0,40%
ÍNDICE GENERAL DE PRECIOS	-0,30%	0,30%	1,50%	0,90%

Fuente: Ministerio de Fomento (2018)

Desde 2016, se ha producido un restablecimiento de los precios del carburante, siendo ésta la principal causa de la subida de los precios del transporte que experimentó en ese mismo año. Esto fue así tanto en nuestro país (6,2%) como en el resto de los países europeos (4,2%). Sin embargo, en 2017 la cotización del transporte, tanto en España como en la UE, se estabilizó (Ministerio de Fomento, 2018) aunque los últimos datos parecen apuntar a una carrera alcista por parte de petróleo. En 2018, el precio del barril ha alcanzado unas cifras inéditas desde 2014. El acuerdo alcanzado por los proveedores del petróleo en 2017 para contraer la oferta ha empezado a comenzar a reflejar sus efectos (Doncel, 2018)

En cualquier caso, lo que parece evidente es que la cotización del petróleo es una buena señal de las alteraciones futuras que sufrirá el precio del transporte. Su propensión a la inestabilidad origina que los índices de cotización del transporte resulten más volátiles que el índice general de precios de la UE.

2.2.3. Normativa española del transporte terrestre

En el ordenamiento jurídico español, la normativa vigente que regula el transporte terrestre se reduce a tres textos legales:

- Ley 9/2013, de 4 de julio, por la que se modifica la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT).
- Ley Orgánica 5/1987, de 30 de julio, de delegación de facultades del Estado en las Comunidades Autónomas en materia de transportes por carretera y por cable (LODTT)
- Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de Transportes Terrestres (ROTT)

Ley 9/2013, de 4 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT)

La presente ley se encarga de regular de un modo general el transporte terrestre para, posteriormente, centrar muchos de sus preceptos en la normalización del transporte por carretera y por ferrocarril. Esta ley se promulgó con el objeto fundamental de renovar el sector de la movilidad y cumplir las imposiciones de la comunidad europea (Olmedo, 2003).

Por medio de esta ley, se posibilita la intervención de los poderes públicos siempre que las circunstancias lo requieran y en función del grado de necesidad (Razquín, 1995). Así, la actuación pública se concreta en: la posibilidad de ejercitar su facultad de control (o de policía), de fomentar la inversión o determinar el carácter público o privado de determinadas modalidades de transporte terrestre. En este sentido, cabe destacar que el transporte, en su forma pública, puede ser prestada directamente por la Administración o puede ceder su ejercicio a un tercero por medio de una concesión administrativa. Por su parte, el servicio privado solamente requiere autorización y fiscalización y si bien podrá ser objeto de sanciones por parte de la Administración pública, su actividad es ejercida de manera totalmente independiente a la administración pública.

Por otra parte, la LOTT, atendiendo a las exigencias comunitarias, implanta una política liberalizadora en el sector del transporte terrestre. Ejemplo de ello, es la desregularización impuesta, así como la supresión de obstáculos y barreras que dificulten el acceso al mercado competitivo. Para ello, se ha suprimido numerosos requisitos que impedían la prestación de servicios de transporte, modernizando, de esta manera, al sector de transporte e incrementando su competitividad en el mercado internacional (García, 1993).

Además, se ha erradicado la desigualdad existente entre las diversas tipologías del transporte, situando al transporte terrestre y al ferrocarril en un régimen de paridad, por lo que en términos de competitividad se sitúan en un plano de igualdad (Olmedo, 2003).

De lo planteado se puede concluir que la LOTT establece la necesidad de combinar el derecho de libertad empresarial con el ejercicio de los poderes públicos, esto es, establecer un equilibrio entre la liberalización y el intervencionismo estatal, lo que se muestra en consonancia con las exigencias de la comunidad europea (Piñares, 1994).

Ley Orgánica 5/1987, de 30 de julio, de delegación de facultades del Estado en las Comunidades Autónomas en materia de transportes por carretera y por cable (LODTT).

El presente texto legal se configura como un texto complementario de la LOTT, por medio del cual se cedieron a las Comunidades Autónomas la mayoría de las funciones ejecutivas y el ejercicio normativo para redactar las normas de desarrollo. Con esta habilitación, se pretendía mejorar los vínculos con el administrado, reducir el gasto público e incrementar la eficiencia en la administración pública.

Así, es posible afirmar que la LOTT presenta el carácter de aplicación general en todo el territorio español, siendo su aplicación directa en el transporte que afecte a más una CCAA. En los supuestos en los que la cuestión afecte a una única CCAA será de aplicación la normativa comunitaria, salvo que esta no tenga prevista ninguna, en cuyo caso será de aplicación la LOTT (Ministerio de Fomento, 2011).

Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de Transportes Terrestres (ROTT).

Por último, nos encontramos con el Real Decreto 1211/1990, que no es más que concreción de lo ya dispuesto en las leyes anteriores. Por tanto, sus preceptos regulan los distintos poderes que las autoridades públicas ostentan en esta materia, las distintas modalidades de transporte, así como los procesos para su explotación, sirviéndose para ello de una norma de rango institucional.

En el plano actual, la Unión Europea de Transportistas ha impulsado la integración de normas que defiendan la competencia leal y la flexibilización de las exigencias a los transportistas, tales como los periodos de descanso, la exigencia de los tacógrafos, entre otros (Diario de Transporte, 2018). Fruto de estas exigencias, en febrero de 2019 entró en vigor el Real Decreto que modifica el Reglamento de Ordenación de los Transportes Terrestres (ROTT). Con esta reforma, se consigue suavizar muchas de las formalidades administrativas como la supresión del requerimiento físico de la tarjeta de transporte y se permite la obtención vía digital de numerosas certificaciones. Asimismo, se fortalece la función del Registro de Empresas y Actividades de Transporte, con el propósito de eliminar duplicidades de requerimiento y simplificar los requisitos formales que las empresas de este sector estaban obligadas a aportar (Ministerio de Fomento, 2019).

3. TRABAJO DE CAMPO

Para la elaboración del presente trabajo de campo se ha procedido a realizar, por una parte, un análisis de la literatura, recurriendo para ello a libros de investigadores de esta disciplina con la finalidad de detectar la estructura general del sistema contable interno que figura en la literatura técnica en este campo. Teniendo en cuenta la escasez de información en relación con la contabilidad de gestión de empresas de servicios, con especial incidencia en las empresas de transporte de pasajeros, se ha procedido, posteriormente, a entrevistar a los responsables del departamento contable de la compañía del sector, con el propósito de obtener una información completa sobre el proceso de contabilidad interna de este tipo de empresa.

Para ello, se ha consultado tanto los aspectos generales de la compañía (especificidades del entorno e industria en el que opera la empresa, modalidades de servicios ofrecidos, números de vehículos que disponen para ofrecer los servicios, entre otros) así como cuestiones más concretas sobre la contabilidad de gestión (sistema de asignación de costes, departamentos en los que se divide la compañía, costes directos e indirectos del servicio ofrecido, criterios de imputación de costes) lo que ha servido para elaborar de forma completa el proceso de contabilidad de gestión de una empresa dedicada al transporte de pasajeros.

3.1. DESCRIPCIÓN DE LA EMPRESA Y DE LA ACTIVIDAD

La empresa objeto del trabajo de campo es una empresa de servicios cuya actividad principal es el transporte de viajeros por carretera. Esta compañía, ubicada en Canarias, cuenta con más de 500 vehículos entre microbuses (hasta 19 plazas) y autobuses (19 a 55 plazas) en las diferentes islas y emplea a casi a 1.000 trabajadores, aunque esto suele variar dado que su principal sector de actividad son los servicios ofrecidos a turistas y presenta un fuerte carácter estacional.

La compañía se subdivide en diferentes empresas, con el fin de ampliar su alcance y satisfacer mejor las necesidades de sus clientes, atendiendo a cada una de las exigencias concretas. De esta forma podemos distinguir:

- **Empresa A:** esta empresa se dedica al transporte de pasajeros por carretera en Gran Canaria y dispone de diferentes vehículos para ofrecer los siguientes

servicios: privados, escolares, turísticos, servicios adaptados para personas con discapacidad, entre otros.

- **Empresa B:** esta compañía ofrece los mismos servicios que la anterior empresa, pero en Tenerife.
- **Empresa C:** mismos servicios, pero en Lanzarote.
- **Empresa D:** mismos servicios, pero en la Palma.
- **Empresa E:** mismos servicios, pero en Fuerteventura.
- **Empresa F:** ofrece servicios de alquiler de vehículos de alta gama con chófer en Gran Canaria, Tenerife y Fuerteventura.
- **Empresa G:** esta empresa se dedica al transporte regular de viajeros por medio de una concesión administrativa de la Isla de Fuerteventura.
- **Empresa H:** se especializa en la venta de repuestos de vehículos en la isla de Gran Canaria.
- **Empresa I:** se dedica al mantenimiento y reparación de vehículos tanto los pertenecientes a la compañía como ajenos.

Para el presente estudio, nos centraremos en la actividad principal de la compañía, esto es, transporte de pasajeros. Dada la similitud en la organización de las diferentes islas y la dificultad de obtener información variada de diferentes zonas geográficas, nos centraremos en una de las empresas en concreto: **Empresa A.**

Teniendo en cuenta la variedad de los servicios ofrecidos, es posible clasificarlos de la siguiente forma:

- Privados
- Turístico
- Transporte Escolar
- Transporte Adaptado
- Empresas

En términos de eficiencia y ahorro en costes, resulta relevante hacer referencia al sistema GPS que dispone la compañía. Por medio de este mecanismo es posible conocer la ubicación de los diferentes vehículos en tiempo real, lo que le permite incrementar su capacidad de respuesta tanto si surge un nuevo servicio y se requiere conocer la disponibilidad y localización de los diferentes vehículos, como si tiene lugar una incidencia y es necesaria una actuación rápida.

3.2. ANÁLISIS DE LA CONTABILIDAD INTERNA

En este apartado, se elaborará un esquema general de la contabilidad interna de la empresa del transporte de pasajeros objeto de estudio. Para ello, nos serviremos del proceso señalado en el marco teórico.

3.2.1. Elección del sistema de asignación de costes

Las empresas cuya actividad principal es el transporte de pasajeros se caracterizan, en términos de costes, por presentar un alto porcentaje de costes fijos. Esto unido a su reducida capacidad de asientos, hacen que resulte imprescindible un adecuado establecimiento de los precios del servicio, así como una adecuada utilización de los activos.

Como se ha adelantado anteriormente, la información que ofrece la contabilidad financiera no es lo suficientemente precisa para la correcta toma de decisiones de gestión. Es por este motivo, por el que se recomienda analizar los costes desde tres perspectivas distintas, cada una de ellas con un propósito distinto:

- **Qué consume la empresa (identificación de costes):** se trata de los datos de costes que, por sus propiedades y condiciones, es posible conseguir de la contabilidad general. Ejemplo de ello sería la gasolina consumida en los diferentes trayectos.
- **Quién consume la gasolina (objetos de coste):** Para ello se deberá imputar dicho gasto a un autobús en concreto.
- **Dónde tiene lugar ese consumo (localización de costes):** consiste en averiguar en qué momento de la cadena de valor tiene lugar ese gasto, lo que permitirá obtener el total de costes, ingresos y por tanto el margen de beneficios obtenidos por la empresa.

El resultado de este análisis debe permitir a los principales responsables de la empresa tomar una decisión acertada sobre el precio del servicio.

Ahora bien, para lograr este propósito, es imprescindible conocer los costes de la empresa. Además, la empresa deberá decidir el método de asignación de costes que más se ajuste a sus propósitos. Para una correcta elección, por tanto, resulta necesario conocer las necesidades de información de la empresa para, posteriormente, escoger un sistema de costes que mejor se ajuste a esas exigencias (Fullana et al, 2008).

La empresa A emplea el método de **costes completos** o también conocido como *full cost*. Si bien este método no tiene en cuenta la cuestión de que la empresa no emplee su máxima capacidad de producción en todos los casos, esto resulta irrelevante para una empresa como ésta. Esto se debe a que si, por ejemplo, un cliente solicita un autobús para 50 personas, dispone de una flota de autobuses que se ajusta a su demanda (hasta 10 pasajeros, hasta 20, así de forma uniforme hasta alcanzar el máximo de 70 pasajeros). Por tanto, aunque no se llegue a cubrir la totalidad de asientos, el precio se encuentra prefijado en función del pedido y no en función de los pasajeros.

De esta forma, este método permite equiparar el precio del servicio con el coste total asumido en ese servicio en concreto, lo que permitirá conocer cuál ha sido el rendimiento que se ha obtenido al ofrecer ese transporte (Ruiz, 2010). En definitiva, este método se ajusta a las necesidades de información de la empresa por dos motivos principales:

- Permite conocer los costes de los servicios ofrecidos conforme a sus diferentes pedidos.
- Posibilita que la compañía pueda justificar el importe del servicio ofrecido en función de sus gastos de producción.

De esta forma, el método full cost posibilita fijar un precio mínimo del transporte ofrecido, de tal manera que los factores de producción son retribuidos convenientemente, garantizando la permanencia de la compañía. Esto se debe a que, uno de los principales beneficios del método full cost, es posibilitar la verificación de que los ingresos obtenidos en el servicio de transporte superan tanto los costes fijos como variables para que, de esta forma, la compañía pueda sustituir sus vehículos en un futuro.

3.2.2. Clasificación de los costes

Una vez escogido el sistema de asignación de costes concretos en función de las concretas necesidades de la empresa, se procederá a confeccionar el procedimiento de asignación de costes propiamente dicho.

Así, se comenzará determinando los diferentes **lugares de coste** de la compañía. Se entiende como lugares de coste a los diferentes departamentos o secciones capaces de almacenar costes. La división de los departamentos varía según como considere más oportuno la compañía y atendiendo a las peculiaridades de ésta (González, 2011).

Tras el análisis efectuado sobre las diferentes actividades y la organización de la compañía objeto de estudio, es posible diferenciar los siguientes centros de coste:

- **Departamento de asignación de servicios:** se ocupan del control de los autobuses y de destinar los servicios que solicitan en función de la disponibilidad y localización de los diferentes autobuses.
- **Talleres:** se ocupan del mantenimiento de los diferentes vehículos, así como de las reparaciones cuando surja cualquier tipo de incidencia. Dentro de este departamento, existe una máquina de combustible suministrada por los proveedores.
- **Sección de limpieza:** se destina al lavado de vehículos, tanto del exterior como del interior de los mismos.
- **Departamento legal:** su función principal es administrar las diferentes multas y sanciones administrativas, así como recurrir las mismas en caso de discrepancias. Además, se encargan de comprobar que los distintos vehículos cumplen con la normativa vigente.
- **Departamento comercial:** se encarga de la captación de viajeros (existen locales en puertos y aeropuertos de atención al cliente). Asimismo, se encargan de las relaciones con agencias de viajes (se ofrecen packs: transporte+hotel) y de la publicidad (principalmente carteles publicitarios en puertos y aeropuertos).
- **Administración y generales:** este departamento se encarga de la contabilidad de la empresa, de la elaboración de presupuestos, así como de la preparación y pago de sueldos y salarios. Además, se encargan de los seguros de los diferentes

vehículos.

En lo que respecta a la clasificación de los costes, hemos de tener en cuenta el esquema de costes establecido en el apartado de proceso general de la contabilidad de gestión. De esta forma, podemos clasificar los **costes en directos e indirectos** en función de si se conoce con exactitud las cuantías de elementos consumidos por cada servicio prestado o no. Los costes directos serán asignados a los servicios de “forma cierta y económicamente asumible” tal y como describe Fullana et al (2008). En cuanto a los costes indirectos, no cabe una asignación directa a los servicios con respecto a estos costes, ya que se desconocen las cuantías de los elementos consumidos por cada servicio prestado.

Así, a diferencia de lo ocurre con los costes indirectos, los costes directos no presentan ningún tipo de conflicto para su asignación, puesto que, al conocer las cantidades exactas de consumo de cada servicio, son distribuidos de forma inmediata a las diferentes modalidades de transporte que ofrece la compañía. Recordemos que el proceso de asignación es aquel que permite transportar los diferentes costes incurridos por la empresa a los lugares u objetos de coste (en nuestro caso, departamentos y servicios).

Por el contrario, los costes indirectos requieren que se determine una serie de **claves de reparto** para poder asignar estos costes a los departamentos principales. Estas claves de reparto son los llamados *drivers de recursos* que pueden ser definidos como variables que sirven de enlace entre el paso de localización y el de asignación a cada función. Han de ser claves subjetivas que permitan estimar el consumo de cada uno de los departamentos (Fullana et al, 2008).

Algunos ejemplos de estas claves de reparto son:

- a. Número de horas que destina un trabajador a una actividad concreta.
- b. Número de metros cuadrados totales que ocupa un local.
- c. Numero de kilómetros recorridos.
- d. Número de trabajadores.

Por medio de éstos y otros drivers de recursos, los costes indirectos son almacenados en aquellos departamentos que han originado los costes. No obstante, hay que tener en cuenta que el propósito final del método de costes es la asignación de estos al servicio finalmente ofrecido. Es por ello por lo que, posteriormente, se procederá a distribuir, de

la misma forma, los costes almacenados en cada departamento a cada uno de los servicios por medios de llamados *drivers de costes*.

De la misma forma en la que se señaló en un primer momento, estos costes (directos e indirectos), a su vez, se pueden clasificar en **costes fijos o variables**, en función de si varían proporcionalmente a los kilómetros recorridos o no. Si bien es cierto que los costes fijos se mantienen inmutables ante variaciones en los servicios, es necesario tener en cuenta que éstos, en función de la naturaleza del coste, pueden estar relacionados con el periodo anual de actividad o con la dimensión del autobús, como ocurre con la mano de obra del personal de conducción. De tal manera que, si estas unidades experimentan un crecimiento considerable, también lo experimentará los costes fijos.

De esta forma, es posible distinguir las diferentes partidas de costes que incurre la empresa cuando ofrece sus servicios:

Tabla 9: Clasificación de los costes de la empresa según su variabilidad y su vinculación con el autobús.

COSTES DIRECTOS	COSTES FIJOS	AMORTIZACIÓN DEL VEHÍCULO
		SEGUROS
		COSTES FISCALES
		REVISIONES DE ACCESORIOS DE VEHÍCULO
	COSTES VARIABLES	COMBUSTIBLE
		NEUMÁTICOS
		REPARACIÓN Y CONSERVACIÓN
		FINANCIACIÓN DEL VEHÍCULO
COSTES INDIRECTOS	COSTES FIJOS	PROVISIÓN SANCIONES ADMINISTRATIVAS
		PERSONAL DE CONDUCCIÓN
		AMORTIZACIÓN DE LA MÁQUINA DE LAVADO
		PERSONAL DE TALLER
		PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN
		PERSONAL DEL DEPARTAMENTO LEGAL
		PERSONAL DE SEGURO
		ARRENDAMIENTO LOCALES Y NAVES
		SUMINISTROS
		PUBLICIDAD
		PERSONAL DE AEROPUERTO
MATERIAL DE OFICINA		

Fuente: Elaboración propia

3.2.3. Asignación de los costes directos a los autobuses

Los costes directos asignados a los autobuses pueden ser a su vez fijos o variables. Es por ello, por lo que se procederá a realizar una distinción entre estos conceptos. Ahora bien, en ambos casos se conoce de forma cierta y objetiva los costes de cada uno de estos elementos consumidos en la prestación del servicio, por lo que es posible su asignación de forma inmediata al vehículo.

COSTES DIRECTOS:

a. Variables: se asignan a cada una de las modalidades de transporte en proporción al total de kilómetros realizados en un año:

- **Combustible**: en relación con este coste, debemos destacar que la compañía dispone de su propia estación de combustible, lo que supone un ahorro importante en costes. De media, se ha estimado un ahorro del 30% en relación a si hubiesen tenido que acudir a diferentes gasolineras para repostar periódicamente. Este coste se asigna al autobús teniendo en cuenta tanto el gasto medio con relación litros/100 kilómetros, como el kilometraje anual que recorre el autobús en concreto. De esta forma, la fórmula sería:

$$C = \frac{pv * cv * k}{100}$$

donde: C= coste anual de combustible del autocar (euros)

pv= precio de adquisición sin IVA del combustible del autocar (euros/litro)

cv= consumo medio de combustible del autocar (litros/100 kilómetros)

k= kilómetros recorridos anualmente por el autocar (kilómetros)

- **Neumáticos**: para asignar este coste, se tiene en cuenta el precio medio de los neumáticos (en torno a los 650€/unidad), la duración media de los neumáticos (en torno a los 90.000 kilómetros) y el número total de neumáticos. Esto último varía en función del número de plazas máximas de los autobuses:
 - hasta 50 pasajeros: 6 neumáticos
 - hasta 70 pasajeros: 8 neumáticos

De esta forma, la fórmula sería:

$$N = \frac{p * n * k}{d}$$

donde: N= coste anual de un tipo de neumáticos (euros)

p= precio sin IVA de la sustitución de un neumático de este tipo (euros)

n= número de neumáticos de este tipo

k= kilómetros recorridos anualmente por el autocar (kilómetros)

d= duración media de este tipo de neumáticos (kilómetros)

- **Reparaciones y conservación:** en el taller existen fichas² de cada uno de los autobuses, donde se describen las diferentes reparaciones o conservaciones a las que ha sido sometido el vehículo en concreto. Aquí también se tiene en cuenta el total de kilómetros realizado por el autobús, puesto que a mayor número de kilómetros, mayor será la probabilidad de tener que ser reparado. La fórmula para su cálculo es:

$$R = r * k$$

donde: R= coste anual de las reparaciones y conservación (euros)

r= coste kilométrico sin IVA de las reparaciones y conservación del autobús (euros / kilómetro)

k= kilómetros recorridos anualmente por el autocar (kilómetros)

- **Financiación del vehículo:** para obtener esta partida de coste, se ha de tener en cuenta diferentes aspectos financieros (plazo del préstamo o interés legal) así como la vida útil del vehículo. La fórmula sería:

$$F = \frac{(n * \frac{P * i * j}{j - 1}) - P}{v}$$

donde: F= coste anual de financiación del elemento (euros)

P= préstamo para la compra del elemento (euros)

i= interés en tanto por uno (interés en % dividido por 100)

n= periodo de financiación (años)

v= vida útil del elemento (años)

j= (1+i)ⁿ

² En las fichas de reparación se incluye el coste de adquisición de los repuestos.

- **Dotación de sanciones administrativas³**: es un coste que no siempre ocurre puesto que depende de que se respete la normativa de circulación, administrativa o la normativa específica en el caso de transporte de escolares (mayores exigencias en este caso). Dado el alto número de autobuses, así como de las exigencias requeridas ⁴ para esta modalidad de transporte, la empresa suele asumir un elevado coste en concepto de sanciones administrativas (en torno a 40.000€ anuales). Para la cuantificación del coste se tendrá en cuenta el total de kilómetros recorridos por el autobús (puesto que cuanto más tiempo esté en circulación mas posibilidades de ser sancionado). La fórmula sería:

$$SA = \frac{CT * km}{KM}$$

donde: SA= coste anual de sanciones administrativas (euros)

CT= coste total anual de sanciones administrativas (euros)

km= kilómetros recorridos anualmente por el autobús (kilómetros)

KM= kilómetros totales recorridos

- b. Fijos: estos costes se asignan a cada autobús sin tener en cuenta el total de kilómetros realizados en un año:

- **Amortización del vehículo**: para la cuantificación de este coste se partirá del precio de compra del vehículo y se le restará el valor residual, así como valor de los neumáticos. Todo ello se dividirá entre la vida útil del vehículo. La fórmula sería:

$$A = \frac{C - R - N}{v}$$

donde: A= coste anual de amortización del elemento (euros)

C= valor de adquisición sin IVA del elemento (euros)

R= valor residual sin IVA del elemento (euros)

N= valor sin IVA de los neumáticos del elemento (euros)

v= vida útil del elemento (años)

³ Aquí no se incluyen las multas por exceso de velocidad o cualquier otro concepto que resulte directamente imputable al conductor, pues estas son abonadas directamente por el propio conductor de tal manera que nunca se incluyen en el esquema general de costes de la empresa.

⁴ Existen numerosas exigencias para el transporte terrestre de viajeros, por lo que son frecuentes las sanciones administrativas relativas al tacógrafo, por no llevar en el vehículo la documentación requerida, por infringir los turnos de descanso)

El precio de adquisición del autobús varía en función del número de plazas⁵, por lo que es posible diferenciar:

Hasta 10 plazas: 70.000€

Hasta 20 plazas: 90.000€

Hasta 30 plazas: 150.000€

Hasta 40 plazas: 180.000€

Hasta 50 plazas: 230.000€

Hasta 60 plazas: 270.000€

Hasta 70 plazas: 300.000€

- **Seguros:** dentro de esta partida de coste se incluye el seguro de responsabilidad civil obligatoria y voluntaria del propio vehículo, cuyas primas anuales ascienden a 1.700€ por cada autobús. Además, con carácter preceptivo, el convenio laboral obliga a suscribir un seguro por cada conductor de autobús. Esta prima es de 11,16€ anuales por cada personal de conducción. Puesto que la compañía cuenta con 245 conductores y 198 autobuses, el coste total anual en concepto de primas de seguros es de una media de:

$$336.600 (1.700*198) + 2.734 (11,16*245) = 339.334€ \text{ anuales}$$

- **Costes fiscales:** dentro de este tipo de coste se incluyen diversos conceptos de naturaleza preceptiva que la empresa ha de adquirir para poder ofrecer sus servicios. Así, se incluye en esta categoría los costes derivados del impuesto del vehículo, así como del visado de la tarjeta de transporte (es un coste 20€ que solo se tendrá en cuenta cada dos años). Además, los autobuses están obligados a pasar la I.T.V cada seis meses, lo que supone un coste anual por vehículo de 117,84€.
- **Revisiones de accesorios del vehículo:** entre los complementos requeridos en vehículos destinado al transporte de viajeros se encuentran los extintores y tacógrafos. Ambos deben ser objeto de revisión anual, lo que supone un coste para la compañía de 4,1€ (anual) y 140€ (bianual).

⁵ Este precio de adquisición es el precio medio, puesto que si bien puede variar también en función de los complementos incluidos. Por ejemplo, en el caso de los servicios adaptados para personas con discapacidad se incluye una rampa que eleva el valor de adquisición. De la misma forma, en los servicios para empresa los autobuses suelen incluir mas extras como asientos de cuero.

3.2.4. Costes indirectos asignados a los autobuses

Los costes que a continuación se describen son todos fijos. Para una correcta asignación, deberán repartirse estos costes entre los distintos departamentos mediante unos drivers de recursos para, posteriormente, imputarlos a cada servicio en concreto.

Entendemos como departamentos las distintas áreas de responsabilidad en las que se divide la empresa:

- **Departamento de asignación de servicios**
- **Talleres**
- **Sección de limpieza**
- **Departamento legal**
- **Departamento comercial**
- **Administración y generales**

Y los diferentes costes indirectos:

- **Personal de conducción:** se asigna en función del salario de los conductores de los autobuses. Ahora bien, se deberá poner en relación con el total de horas/hombre destinado a cada autobús concreto. Esto se debe a que no hay una asignación de los conductores con un autobús concreto, sino que depende de su contrato laboral y su horario de trabajo (existen conductores tanto de noche como de día para un mismo autobús). Así, el salario consta de una parte fija estipulada por Convenio, que suele ser de una media de 1.500€ mensuales y una parte variables que depende de los extras que el conductor realice en ese mes en concreto. Estos extras pueden ser:
 - Manipulación de equipajes
 - Plus de disponibilidad
 - Horas extras

En esta partida se tendrá en cuenta tanto las pagas extras como los ingresos a SS y la retención del IRPF y se asigna directamente al departamento de asignación de servicios.

- **Amortización de la máquina de lavado:** teniendo en cuenta que su valor de adquisición es de 100.000 euros, se procederá a imputar el coste de amortización de la misma forma que para los vehículos, sin restar el valor de los neumáticos.

Ahora bien, como no es un coste directo al vehículo, se imputará al departamento de limpieza.

- **Personal de taller:** aquí se incluye el personal dedicado a las reparaciones de los vehículos, así como el personal de apoyo dedicado al mantenimiento diario, auxiliar de la máquina de limpieza, así como de la máquina de combustible, por lo que se asigna tanto a la sección de limpieza como a talleres. El salario de uno y otro es:

-Mecánico: 1.900€

-Auxiliar de mecánico: 1.300€

- **Personal de administración:** en este departamento se ubica el personal dedicado a los recursos humanos, así como a la preparación y pago de nóminas de los diferentes trabajadores y de la contabilidad en general. De igual forma, se incluye el personal encargado de las relaciones con agencias. Las diferencias salariales varían en función de la categoría del trabajador:

-Auxiliar administrativo: 1.800€

-Administrativo: 2.500€

- **Personal del departamento legal:** el coste del salario varia en función de si el trabajador está licenciado o ejerce una función auxiliar de éste. Ambos se asignan al departamento legal:

-Abogados: 2.900€.

-Ayudante legal: 1.800€

- **Personal de seguro:** este departamento cuenta con un único trabajador especializado en seguros que se ocupa de todos los vehículos de la flota. Su sueldo asciende a 2.800€. Este coste se asigna al departamento de administración y generales.

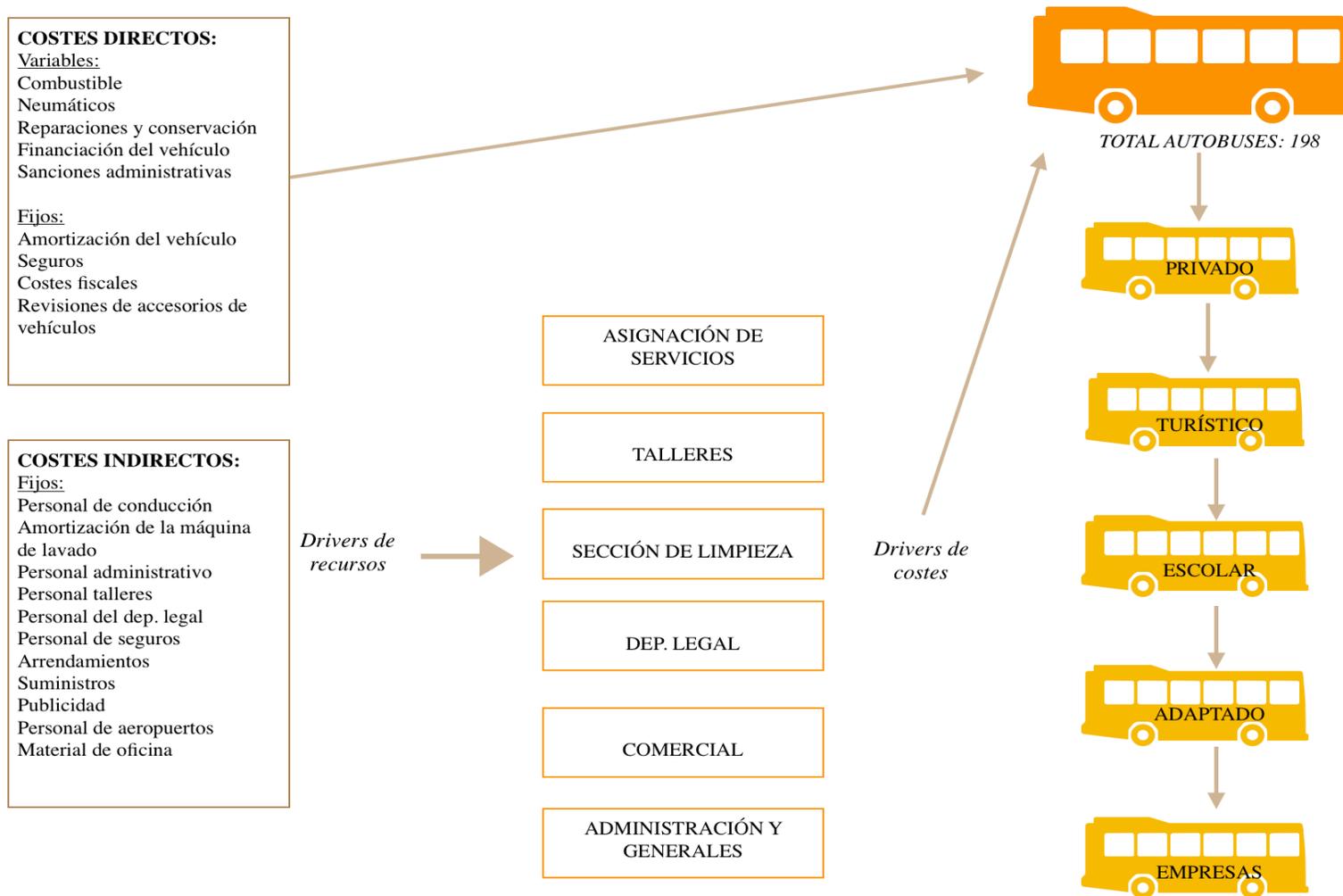
- **Arrendamiento:** aquí se incluye el arrendamiento de una de las naves donde se ubica tanto el departamento de administración como de taller. El importe de arrendamiento mensual es de 3.200€. Para asignar este coste a los diferentes departamentos, se tendrá en cuenta el número de metros cuadrados que ocupa cada

uno de ellos. De esta forma, es posible conocer la proporción de coste de arrendamiento que corresponde a cada uno de los departamentos.

- **Suministros:** dentro de esta partida de coste se incluye los gastos relativos a agua y luz. Se estima un coste medio anual para cada departamento de:
 - Departamento de asignación de servicios: 2.000€
 - Talleres: 3.000€
 - Sección de limpieza: 3.500€ (la maquinaria requiere grandes cantidades de energía y agua)
 - Departamento legal: 1.000€
 - Departamento comercial y Administración y generales (por ubicarse en el mismo edificio): 2.000€ (por tanto, imputamos 1.000€ a cada departamento)
- **Publicidad:** la empresa destina en total 20.000€ anuales en concepto de carteles publicitarios en puertos y aeropuertos. Este coste se imputa directamente al departamento comercial.
- **Personal de aeropuerto:** este coste hace referencia al personal que se localiza en los diferentes puestos de atención al cliente en los diferentes aeropuertos. El sueldo de estos empleados es de 1.900€ mensuales y se asigna al departamento comercial.
- **Material de oficina⁶:** la empresa realiza un importante desembolso en material de oficina. Este coste anual se reparte entre los diferentes departamentos en función del número de empleados:
 - Departamento de asignación de servicios: 550€
 - Departamento legal: 450€
 - Departamento comercial: 100€
 - Administración y generales: 350€

⁶ Incluye todo tipo de material de oficina: cartuchos de tinta para impresoras, folios, carpetas...

Ilustración 6: Gráfico del Modelo de Costes Completos aplicado a una empresa de transporte de viajeros por carretera



Fuente: Elaboración propia

En el esquema del sistema de costes completos es posible observar la clasificación realizada de los costes en función de su vinculación directa o indirecta con el vehículo. Solo los **costes directos**⁷ se conciben como parte del servicio ofrecido al conocer con certeza las cuantías de elementos consumidos por cada servicio prestado, de tal manera que son los únicos costes que se asignarán de forma inmediata al vehículo.

En lo que respecta a los **costes indirectos**, una vez que se ha calculado el valor de cada uno de ellos, se deberá asignar a cada uno de los departamentos. En esta compañía y tal y como se indicó al inicio del trabajo, existen costes directos e indirectos a los departamentos:

- Costes directos a los departamentos: son aquellos que son específicos de un departamento en concreto. En este punto cabría recordar la expresión empleada por Fullana et al (2008) respecto del cual estos costes se consideran como indirectos en relación con el servicio, pero directos en relación con el departamento en el que ha sido consumido. La asignación de estos costes a los distintos departamentos que los han consumido no conlleva problemática alguna, ya que se efectúa de manera directa través de una cantidad cierta y objetiva, tal y como se ha manifestado al explicar los distintos costes indirectos.
- Costes indirectos a los departamentos: al ser costes que han sido consumidos por varias áreas funcionales a la vez, es necesario determinar las mencionadas claves de reparto, que permitirán su asignación a cada uno de los departamentos correspondientes.

La siguiente tabla muestra los costes indirectos y las claves de reparto empleadas para su asignación a las áreas funcionales.

⁷ Los costes independientemente de que sean fijos o variables pueden ser asignados a los vehículos a través de los diferentes lugares de coste.

Tabla 10: Costes indirectos de los departamentos y sus claves de reparto.

COSTE INDIRECTO AL DEPARTAMENTO	CLAVES DE REPARTO
Arrendamiento	Superficie (m ²)
Suministros	Volumen (m ³)
Material de oficina	Nº de empleados

Fuente: Elaboración propia

De esta forma, se ha procedido a realizar una asignación directa e indirecta de los costes indirectos, tal y como se muestra en el siguiente cuadro.

Tabla 11: Cuadro de reclasificación funcional de los costes indirectos.

	DEP. DE ASIGNACIÓN DE SERVICIOS	TALLERES	SECCIÓN DE LIMPIEZA	DEP. LEGAL	DEP. COMERCIAL	ADMIN Y GENERALES
PERSONAL DE CONDUCCIÓN	ASIGNACIÓN DIRECTA					
AMORTIZACIÓN DE LA MÁQUINA DE LAVADO			ASIGNACIÓN DIRECTA			
PERSONAL DE TALLER		ASIGNACIÓN DIRECTA				
PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN						ASIGNACIÓN DIRECTA
PERSONAL DEL DEPARTAMENTO LEGAL				ASIGNACIÓN DIRECTA		
PERSONAL DE SEGURO						ASIGNACIÓN DIRECTA
ARRENDAMIENTO LOCALES Y NAVES		ASIGNACIÓN INDIRECTA				ASIGNACIÓN INDIRECTA
SUMINISTROS	ASIGNACIÓN INDIRECTA	ASIGNACIÓN INDIRECTA	ASIGNACIÓN INDIRECTA	ASIGNACIÓN INDIRECTA	ASIGNACIÓN INDIRECTA	ASIGNACIÓN INDIRECTA
PUBLICIDAD					ASIGNACIÓN DIRECTA	
PERSONAL DE AEROPUERTO					ASIGNACIÓN DIRECTA	
MATERIAL DE OFICINA	ASIGNACIÓN INDIRECTA			ASIGNACIÓN INDIRECTA	ASIGNACIÓN INDIRECTA	ASIGNACIÓN INDIRECTA

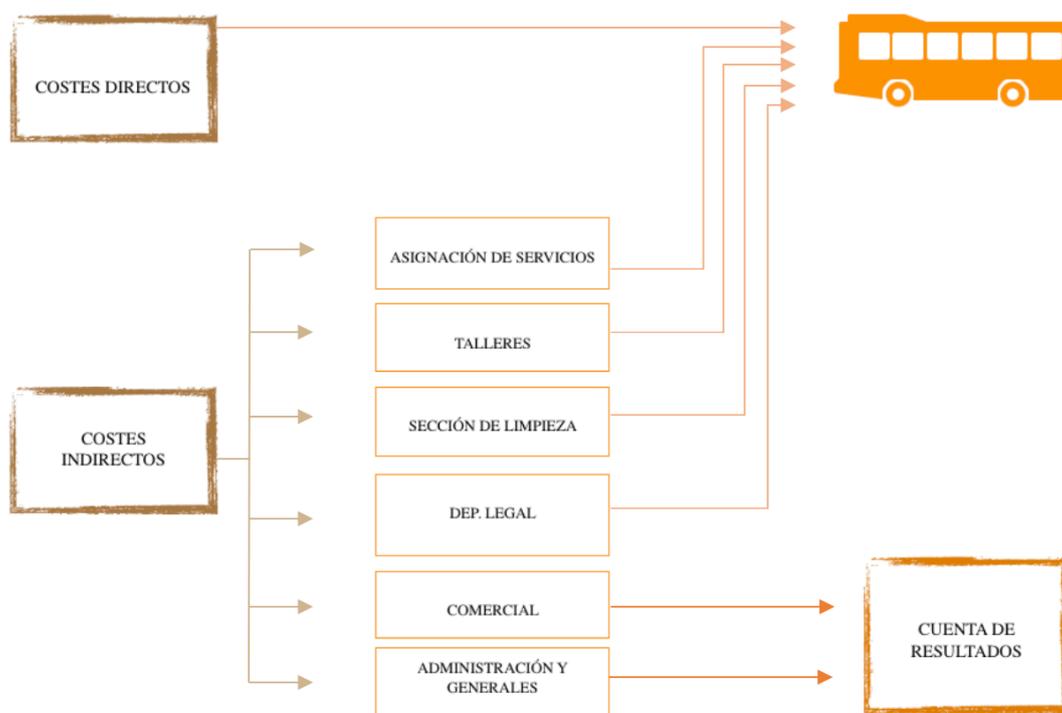
Fuente: Elaboración propia

El siguiente paso es la distribución de estos costes a los vehículos. Para ello, será imprescindible establecer un *driver de coste* para cada sección. Así, para la **sección de taller** se utilizará como driver de coste los kilómetros realizados por cada autobús. Para los **restantes departamentos** se realizará en función del número de autobuses. Esto se debe que el resto de las secciones se dedican a toda la flota en su conjunto, sin hacer

distinciones de ningún tipo.

Ahora bien, en lo que respecta a los costes procedentes del **departamento de administración y comercial**, pasarán directamente a la cuenta de resultados analítica. El motivo por el que no son asignados al vehículo es que la normativa contable establece que los costes comerciales no pueden incluirse en la valoración de los servicios, al no formar parte del proceso de prestación de servicios en sentido estricto. Por su parte, los costes de administración son particularmente generales como para determinar una clave de reparto que posibilite asignar los costes a cada uno de los departamentos. En la siguiente ilustración se muestra de forma esquemática la fase de asignación de costes.

Ilustración 7: Esquema de la fase de asignación de costes directos e indirectos.



Fuente: Elaboración propia a partir de Serra (2003)

En la siguiente tabla se muestra el ejemplo de una ficha del total de costes que se han incurrido para la prestación de un servicio en concreto. Como puede comprobarse, los costes comerciales y de administración ya han sido llevados a la cuenta de resultados. La cifra total de costes reales se llevará al apartado de la cuenta de resultados “*costes de los servicios prestados*” la cual se analizará en el siguiente epígrafe.

Tabla 12: Ficha de los costes de un servicio en concreto.

	REAL	PRESUPUESTO	DESVIACIONES
COSTES DIRECTOS AL SERVICIO			
COSTES INDIRECTOS AL SERVICIOS			
DEP. ASIGNACIÓN DE SERVICIOS			
TALLERES			
SECCIÓN DE LIMPIEZA			
DEP. LEGAL			
TOTAL			

Fuente: Elaboración propia

En esta ficha se incluye los costes presupuestados que, según los responsables del departamento de contabilidad de la compañía, se establecen en función de los costes del año anterior. Las desviaciones (diferencia entre el coste real y presupuestado) servirá para determinar el nivel en que la compañía ha cumplido con los propósitos establecidos para el final del periodo contable y las razones de estas desviaciones. El objetivo de la desviación no es otro que posibilitar el establecimiento de medidas encaminadas a mejorar el rendimiento futuro de la compañía (Alzate, 2017).

Una vez que se obtiene el coste total de cada una de las secciones, éste es asignado, por medio de los drivers de coste, a los **autobuses**, que se han configurado como un lugar de coste intermedio. Así, se le asignarán tanto los costes directos como costes indirectos que posteriormente serán asignados a las diferentes modalidades de servicios.

3.2.5. Cuenta de resultados analítica

La cuenta de resultados analítica de las empresas de servicios no difiere de la general para las empresas comerciales o industriales. De esta forma, se incluirá los ingresos totales derivados de prestar cada una de las diferentes modalidades de servicios y se incluirán los costes de cada uno de los servicios ofrecidos. Como se adelantó anteriormente, los costes comerciales y de administración son asignados directamente a la cuenta de resultados, sin hacer distinción entre los diferentes servicios. De esta forma, se obtendrá el resultado de la explotación total y de cada uno de los servicios ofrecidos, lo que permitirá fijar el precio del servicio para que la empresa obtenga beneficios.

Tabla 13: Cuenta de resultados analítica general de empresas de servicios.

	SERVICIOS					TOTAL
	PRIVADO	TURÍSTICO	ESCOLAR	ADAPTADO	EMPRESAS	
Ingresos prestación de servicios						
-Coste de los servicios prestados						
=MARGEN DE LA PRESTACIÓN						
-Costes comerciales						
=MARGEN COMERCIAL						
-Coste de administración						
=RESULTADO DE LA EXPLOTACIÓN						

Fuente: Fullana et al (2008)

5. CONCLUSIONES

En los últimos años, la industria del transporte de pasajeros ha sufrido no solo los efectos de la recesión económica, sino también el impacto del incremento de su principal partida de coste, el petróleo. Esta circunstancia ha provocado que las empresas de este sector tengan que realizar enormes esfuerzos para tratar de controlar sus costes en cada una de las fases dirigidas a la prestación final del servicio y de esta forma, tratar de ser lo más eficientes posible en la gestión de sus recursos. Es por este motivo, por el que cada vez resulta más esencial contar con un sistema de información contable como lo es la contabilidad de gestión, al configurarse como la herramienta empresarial óptima para la para la toma de decisiones de naturaleza estratégica.

Para justificar la importancia de esta herramienta de información, en el presente trabajo se han analizado los rasgos distintivos de la contabilidad interna, diferenciándola de la contabilidad financiera, así como los efectos que la implementación de este sistema tiene sobre las empresas dedicadas al sector terciario y sus principales diferencias con las empresas industriales y comerciales. Además, se ha distinguido las diferentes herramientas que emplea la contabilidad de gestión con el objeto de averiguar cual es la que resulta más idónea para una empresa dedicada al transporte terrestre de pasajeros y se ha estudiado el contexto económico y normativo actual de este tipo de empresas.

La elaboración del marco teórico ha tenido como único propósito poder fijar las bases necesarias para la elaboración de un sistema completo de contabilidad de gestión en una empresa cuya actividad principal es el transporte de viajeros por carretera, lo que ha servido para experimentar de primera mano los inconvenientes ante los que se debe enfrentar una empresa de servicios como ésta y las principales ventajas que le reporta en sus rendimientos anuales.

Por un lado, se ha demostrado la creciente importancia que está adquiriendo el sector servicios en la economía española: más de dos terceras partes del total de la población activa se emplea en el sector servicios, además de constituir la industria que más ha favorecido a la mejora del PIB español. Resulta de especial relevancia que, de los subsectores de servicios, el transporte es el que más ha crecido, lo que confirma la necesidad de reforzar los sistemas de información contable para un sector que se ha configurado como el pilar de nuestra economía.

Por otra parte, en lo que respecta a la contabilidad de gestión, se ha evidenciado la trascendencia que supone para el tejido empresarial contar con una herramienta que permita el control del posible despilfarro de los recursos para, de esta manera, ser lo más eficiente posible en lo que a la gestión de costes se refiere. Además, se ha resaltado la necesidad de que el método de costes empleado se ajuste a las necesidades de información de la empresa, su estructura y el tipo de servicio ofrecido. De esta forma, se concluye que, sistemas como el método de costes completos o el método de asignación por pedidos, se ajustan más a las exigencias de una empresa de servicios dado el carácter heterogéneo de los mismos.

Tras el análisis de la parte teórica del trabajo, se ha procedido a realizar una representación de lo que sería un sistema de costes completos propio de una empresa de transporte de pasajeros. La escasez de información en torno a este modelo de empresa ha supuesto en un primer momento un gran inconveniente. Para solventar esta problemática, se ha analizado empresas que presenten una estructura de costes similar, como lo son las empresas dedicadas al transporte aéreo, y se ha realizado entrevistas a los responsables del departamento contable de una empresa cuya actividad principal es el transporte de pasajeros, lo que ha permitido desarrollar un sistema de costes lo más completo posible teniendo en cuenta la limitación temporal y la escasez de representatividad.

Así, ha quedado comprobado cómo un sistema de costes correctamente estructurado y ajustado a las características de la empresa permite resolver dilemas que, sin un sistema de información contable no resultaría viable.

En primer lugar, un método de costes como éste, permite fijar claves de reparto, así como drivers de costes cuando no existe una medida objetiva y concreta que posibilite destinar los costes o la proporción del coste a los distintos departamentos o áreas funcionales concretos donde realmente han sido consumidos. El hecho de no asignar los costes de forma arbitraria e injustificada permite una correcta asignación de costes y proporciona una información útil para la toma de decisiones.

En segundo lugar, a través del sistema de costes completos se han podido vislumbrar los diferentes departamentos en los que se divide la empresa, lo que ha permitido clasificar los costes que son propios del vehículo, de un departamento en concreto o de varios. Por medio de esta información minuciosa sobre todo el proceso de producción de costes es

posible localizar el origen de las desviaciones y tomar decisiones estratégicas tan rápido como se detecten ya que, además, la contabilidad de gestión ofrece la información de forma periódica.

En línea con lo anterior, al diseñar un esquema que permite la obtención tanto los costes totales anuales de cada uno de los autobuses, como de cada uno de los servicios ofrecidos por la compañía es posible afirmar, en tercer lugar, que por medio de este sistema se puede fijar un precio mínimo que cubra los costes que se han tenido que asumir para la prestación de los servicios. De esta forma, es posible conocer de forma precisa el modo en que la empresa puede obtener beneficios, lo que evidencia la importancia que supone para las empresas contar con un sistema contable como éste.

Ahora bien, sin perjuicio de todo lo anterior, no debe caerse en el error de pensar que toda empresa cuya actividad principal sea el transporte terrestre de viajeros debe seguir este esquema de forma rígida, puesto que ello depende de las necesidades de información específicas de la compañía.

Por otra parte, es necesario evidenciar que durante la elaboración de este esquema se ha tenido que superar limitaciones importantes. La falta de información sobre todas y cada una de las actividades de la empresa, así como de los claves de reparto y drivers de costes, ha conducido a la necesidad de tener que realizar estimaciones y aproximaciones de los datos. Además, el estudio práctico se ha realizado sobre la base de una empresa en concreto y a pesar de las similitudes que puede presentar sobre otras compañías del mismo sector, es posible que puedan surgir inconvenientes a la hora de extrapolar este esquema a otras empresas dedicadas al transporte de pasajeros por carretera.

De esta manera y teniendo en cuenta las restricciones del trabajo, se recomiendan futuras líneas de estudio. En primer lugar, se propone una investigación más profunda sobre la contabilidad de gestión de empresas de transporte dada la relevancia que está adquiriendo en el entorno económico actual y la poca importancia que los sistemas de información le prestan en general a las empresas del sector terciario. Por otro lado, sería interesante realizar un análisis más profundo de las diferentes herramientas de costes recomendables para una empresa de esta tipología, puesto que por la limitación de espacio no es posible hacer una comparativa de los diferentes métodos de asignación de costes con el objeto de comprobar cual reporta en realidad más beneficios para una empresa especializada en el

transporte terrestre, como sería el caso de un sistema de costes por actividades.

Como conclusión, es posible destacar que, desde una perspectiva personal, este trabajo me ha permitido comprender la función tan importante que ocupa la contabilidad interna en la gestión de las empresas, donde las mismas deben recurrir a nuevos y cada vez más modernos mecanismos para hacer frente al entorno tan competitivo al cual tienen que enfrentarse en la actualidad. En definitiva, este estudio me ha servido para profundizar en mis conocimientos contables, además de permitirme ponerlos en práctica sobre la realidad empresarial. De esta manera, la realización de este trabajo ha servido para completar mi formación y me ha permitido tener una aproximación de lo que será mi próxima etapa laboral.

6. BIBLIOGRAFÍA

Álvarez, J., Amat, J., Balada, T.J., Blanco, F., Castelló, E., Lizcano, J., Ripoll, V.M. (1994). *Introducción a la contabilidad de gestión*. Madrid: McGraw- Hill.

Álvarez, J., Blanco, F. (1990). La Contabilidad de Gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la contabilidad de dirección estratégica. *Revista Técnica Contable*, 305-318.

Alzate, W. A., Osorio, J.A. (2017). Aplicación de los diagramas de control para el análisis e inspección de las variaciones derivadas del costo estándar: un estudio de caso. *Criterio Libre*, 15(26), 75-102.

Argilés, J.M. (2007). Análisis del comportamiento de los resultados en «full» y «direct costing», *Cuadernos de CC.EE. y EE.*, 53, 107-133.

Ariza, M. (2017). Ciclos económicos e inmigración: trabajadoras latinoamericanas en Estados Unidos durante la Gran Recesión, *Revista de Estudios Transfronterizos*, 15-4.

Asociación Española de Contabilidad y Administración De Empresas (1996). *Costes Indirectos de Producción: Localización, Imputación y Control*. Documento 7, Documentos AECA Serie Contabilidad de Gestión.

Asociación Española de Contabilidad y Administración De Empresas (2011). La Contabilidad de Gestión en las Empresas de Transporte Aéreo. Documento 37, Documentos AECA Serie Contabilidad de Gestión.

Azparren, M.R. (2004). *Manual de contabilidad de costes*. Pamplona: Universidad Pública de Navarra.

Buelvas-Meza, C.G., Mejía-Alfaro, G.E. (2015). El papel de la contabilidad de gestión en el sistema de información contable y su incidencia en la rentabilidad de las empresas. *Revista Panorama Económico*, 22, 91-108.

Burgos, H. (2007). Normas Internacionales de Contabilidad. *Panorama*, 1(3), 65-70.

Calafell, A. (1979). El calculo de costes y la política de precios. *Revista Española de financiación y contabilidad*, VIII(27) 1979, 17-46.

Campa, F. Kalembe N., Sánchez, M.V. (2015). El contable de gestión. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 21, 63-81.

Casal, R., Vilorio, N. (2007). La Ciencia Contable, su historia, filosofía, evolución y su producto, *Actualidad Contable Faces*, 10(15), 19-28.

Castelló, E., Lizcano, J. (1994). *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid: Ediciones AECA.

Chacón, G. (2007). La Contabilidad de Costos, los Sistemas de Control de Gestión y la Rentabilidad Empresarial. *Actualidad Contable Faces*, 15, 29-45.

Choy, E. E. (2012). El Dilema de los Costos en las Empresas de servicios. *Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, 20(37), 7-14.

Comisión Europea (2014). *Comprender las políticas de la Unión Europea. Un mejor funcionamiento de los mercados*. Dirección General de Competencia, Información al ciudadano, Bruselas.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (2017). *El papel de la economía y el comercio de servicios en la transformación estructural y el desarrollo inclusivo*. Junta de Comercio y Desarrollo, Comisión de Comercio y Desarrollo, Reunión Multianual de Expertos sobre Comercio, Servicios y Desarrollo. Quinto período de sesiones.

Coret, M. A., García, M. M., Obando, Y. P., Vilar, M.A. (2015). La asignación de costes en el sistema ABC: Propuesta de un modelo para la gestión de centros de la tercera edad. *RIGC*, XIII(26), 1-18.

Cueto, B. (2016). El empleo en el sector servicios. *Colegio de economistas de Madrid*, 150, 18-26.

- Drucker, P. (1998). The Discipline of Innovation. *Harvard Business Review*, 76(6), 149-157.
- Duque, M.I., Osorio, J.A., Agudelo D.M. (2012). Análisis de la aplicación del sistema de costeo estándar en las empresas manufactureras colombianas. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, Edición Especial XII, 97-123.
- Esteban, L. (1998). La contabilidad de gestión como herramienta para la toma de decisiones. *Revista de relaciones laborales*, 6, 85-96.
- Fernández, C. (1994). El coste de descontaminación y restauración del entorno natural. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 23(81).
- Fullana, C., Paredes, J.L. (2008). *Manual de Contabilidad de costes*. Madrid: Delta.
- Guvnán, A. J. (1995). Consideraciones generales sobre el entorno económico de la organización empresarial, *Cuadernos de Administración*, Universidad del Valle, 2, 7-22.
- Gutiérrez, F. (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión (1885-2005), *Revista Española De Historia De La Contabilidad*, 2, 100-122.
- Hernando, G. (1999). La valoración del coste de producción como una opción de práctica contable creativa. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 9, 73-86.
- Instituto Nacional de Estadística (2018). *Estadística Estructural de Empresas: Sector Servicios*. Avance año 2017, Notas de prensa.
- Instituto Nacional de Estadística (2019). *Estadística de Transporte de Viajeros (TV)*. Diciembre 2018 y año 2018. Datos provisionales, Notas de Prensa.
- Jiménez, M. A. (1995). *Fundamentos de Contabilidad de Costes*. Albacete: Tebar Flores.
- João R., Ripoll V., Silva da Rosa F. (2012). Un estudio de artículos sobre contabilidad de gestión. *Revistas de Lengua Española RIGC*, X(19).

Johnson, T. (1992). *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*. New York: The Free Press.

Kamal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost And Management*, 43(4),12-19.

Lavolpe, A.(1988). Los sistemas de costos denominados históricos y la contabilidad de costos. *Reflexiones sobre el contenido de su enseñanza. Revista española de financiación y contabilidad*, XVIII(57), 625-637.

López, D., Muñoz, F. (2016). El comercio de servicios y el desarrollo: una discusión en curso. *Revista Sociedad y Economía*, 30, 255-280.

Maina, N. (2010). The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 8(3), 165-182.

Malles, E. (2005). La contabilidad de gestión en las empresas de nuestro entorno. *Revista de Dirección y Administración de Empresas*, 12, 43-60.

Martín, F., Ros, J. (2003). *Costes. Contabilidad y gestión*. Madrid: Centro de Estudio Financieros.

Martínez-Pina A. M. (2014). *La Normalización Contable Española desde sus inicios*. I Jornada AECA “Normalización y Derecho Contable”.

Mejía, E. (2005). Introducción al Pensamiento Contable de Richard Mattessich. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria*, 24, 135-174.

Miesing, P., Kriger, M. P., Slough, N. (2007). Towards a model of effective knowledge transfer within transnationals: The case of Chinese foreign invested enterprises. *The Journal of Technology Transfer*, 32(1-2), 109-122.

Ministerio de Fomento, Dirección General de Transporte Terrestre (2018). *Observatorio del Transporte de Viajeros por Carretera*. Contratos de gestión de la Administración

General del Estado, 2017. Ministerio de Fomento, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones.

Ministerio de Fomento (2011). *Legislación del transporte por carretera. Ley de ordenación de los transportes terrestres. Reglamento. Índice temático y cronológico de disposiciones sobre la materia.* Ministerio de Fomento, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones.

Ministerio de Fomento, Secretaría General Técnica (2018). *Los Transportes y las Infraestructuras, Informe anual 2017.* Ministerio de Fomento, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones.

Ministerio de Fomento, Dirección General de Transporte Terrestre (2018), *Observatorio de Costes del Transporte de Viajeros en Autocar.* Nº 27, enero 2018. Ministerio de Fomento, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones.

Ministerio de Fomento, Dirección General de Transporte Terrestre (2018). *Informe anual 2017.* Observatorio del transporte y la logística en España.

Ministerio de Fomento, Dirección General de Transporte Terrestre (2018). *Observatorio del Transporte de Viajeros por Carretera. Oferta y Demanda. Enero 2018.* Ministerio de Fomento, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones.

Olmedo, A. (2003). Viscitudes de la protección al ferrocarril. Transportes, servicios y telecomunicaciones, 5,61-78.

Orama, A., Quesad, M. (2009). *Evolución De La Contabilidad De Gestión Como Ciencia Contable.* CD de Monografías 2009 (c) 2009, Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos”.

Ortega, E., Peñalosa J. (2012). *Claves de la crisis económica española y retos para crecer en la UEM.* Banco de España, Documentos Ocasionales N.º 1201.

Ortega, J.A. (1999): *Introducción a la Contabilidad de Gestión.* Madrid: Universidad Pontificia de Comillas.

- Pineda, E. (2008). Diseño de un sistema de costos para pymes. *Panorama*, 2(4),18-35.
- Piñares, J. (1994). *Régimen Jurídico del Transporte por Carretera*. Madrid: Marcial Pons.
- Razquín, J.A. (1995). *Derecho Público del Transporte por Carretera*. Madrid: Aranzadi.
- Ripoll, V.M., Balada, T.J. (1994). Contabilidad de Gestión: Investigación y Práctica empresarial. *Revista española de financiación y contabilidad*, XXIV(81), 907-927.
- Rodríguez, G., Rodríguez, B., Chirionos, A. (2005). Sistema de Información en la Gestión Presupuestaria Sector Pastas Alimenticias. *Revista de Ciencias Sociales*, XI(1), 105-117.
- Rodríguez, J.M., De Freitas, S., Zaá, J. R. (2012). La contabilidad en el contexto de la globalización y la revolución teleinformática. *Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura*, XVIII(1), 161-183.
- Rodríguez-Vilariño y Rodríguez Guillo (1979). La contabilidad analítica oficial. *Revista Española de financiación y contabilidad*, VIII (27), 89-126.
- Sáez, A., Fernández, A., Gutiérrez, G.(2009). *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Madrid: McGraw-Hill Interamericana.
- Salgado-Castillo, J. A. (2014). Tendencias en contabilidad de gestión: una mirada a su evolución (finales del siglo XIX y siglo XX). *Cuadernos de Contabilidad*, 15(39), 787-805.
- Serra, V. (1998). Base conceptual de los nuevos modelos de costes: perfeccionamiento e innovación. *Revista Española de financiación y contabilidad*, XXVII (96), 679-708.
- Serra, V. (2003). *Contabilidad de costes. Calculo, análisis y control*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Serrano, J. C. (2011). *El sector servicios en la economía global: transformaciones y consecuencias*. Temario de oposiciones de Geografía e Historia, Clío 37.

Valdez-Requene, M., Nazareno-Véliz, I. T., Tóala-Preciado, D. (2017). Una visión general acerca de la contabilidad de gestión. *Dominio de las Ciencias*, 3, 311-323.

Vanegas, N., García, D., Marín, S. (2009). Estrategia, sistemas de contabilidad de gestión y rendimiento en la industria de la conserva de frutas y vegetales, *Cuadernos de Administración*, 22(39), 213-233.

Bibliografía web:

Doncel (2018). El petróleo toca precios récord en casi cuatro años por la menor oferta (disponible en https://elpais.com/economia/2018/04/19/actualidad/1524161846_501988.html; última consulta el 1/4/2019).

Godoy, M. (2010). *Metodología para el análisis de variaciones de los costos*. Universidad de Cienfuegos (disponible en <http://www.bibliociencias.cu/gsd/collect/revistas/index/assoc/HASHe9c1/91adb231.dir/doc.pdf>; última consulta el 3/4/2019).

González, J. I. (2011). Los centros de costes. Análisis, peculiaridades y clasificación (disponible en <http://www.jggomez.eu/C%20Costes%20y%20%20gestion/1%20Fundamentos/Introducc/Centros.pdf>; última consulta el 3/4/2019).

Luengo, J. A. (2011). La importancia del sector servicios en la actual economía española. *Revista electrónica del Proyecto Clío 37* (disponible en <http://clio.rediris.es/n37/oposiciones2/tema20.pdf>; última consulta el 3/4/2019).

Valotto, G. (2011). *La evolución en la consideración económica del sector servicios*. Contribuciones a la Economía (disponible en <http://www.eumed.net/ce/2011a/>; última consulta el 3/4/2019).

Bibliografía normativa:

Real Decreto 70/2019, de 15 de febrero, por el que se modifican el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres y otras normas reglamentarias en materia de formación de los conductores de los vehículos de transporte por carretera, de documentos de control en relación con los transportes por carretera, de transporte sanitario por carretera, de transporte de mercancías peligrosas y del Comité Nacional del Transporte por Carretera (BOE de 20 de febrero de 2019).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de noviembre de 2007).

Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de Transportes Terrestres (BOE de 8 de octubre de 1990).

Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 2 de abril de 1973).

Ley 9/2013, de 4 de julio, por la que se modifica la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres y la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea (BOE de 5 de julio de 2013).

Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades (BOE de 27 de julio de 1989).

Ley Orgánica 5/1987, de 30 de julio, de delegación de facultades del Estado en las Comunidades Autónomas en materia de transportes por carretera y por cable (BOE de 31 de julio de 1987).

Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (BOE de 13 de junio de 2000).

Orden por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad o Contabilidad Analítica (BOE de 22 de septiembre de 1978).