

**MAESTRIA EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

CATALOGADO

**TESIS DE MAESTRIA**

**LA CONTRIBUCION DE LA INFORMACION CONTABLE AL CONTROL Y LA REGULACION ESTATAL DE LOS SERVICIOS PUBLICOS DE TRANSPORTE AUTOMOTOR DE PASAJEROS PRESTADOS EN EL AREA METROPOLITANA DE BUENOS AIRES BAJO LA JURISDICCION NACIONAL DESDE EL AÑO 1994 HASTA EL PRESENTE, PRESENTADA POR LAS EMPRESAS OPERADORAS DE LOS SERVICIOS AL ORGANISMO COMPETENTE EN LA MATERIA**

**AUTORA: DAWIDOWSKI, GRACIELA  
TUTOR: PEDRO ANDRIEU**

Ca. 1502 / 0152

**Universidad de Buenos Aires**  
**Facultad de Ciencias Económicas**

**Maestría en Administración Pública**

**TESIS**

**LA CONTRIBUCIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE AL  
CONTROL Y LA REGULACIÓN ESTATAL DE LOS SERVICIOS  
PÚBLICOS DE TRANSPORTE AUTOMOTOR DE PASAJEROS,  
PRESTADOS EN EL ÁREA METROPOLITANA DE BUENOS AIRES  
BAJO LA JURISDICCIÓN NACIONAL DESDE EL AÑO 1994 HASTA  
EL PRESENTE, PRESENTADA POR LAS EMPRESAS  
OPERADORAS DE LOS SERVICIOS AL ORGANISMO  
COMPETENTE EN LA MATERIA.**

Dep. N. 310, N. 33, N. 203, H. 32  
D. I. C.  
Tesis M

**Autor:** Graciela Dawidowski  
**Director:** Dr. Pedro Andrieu

**Noviembre 2007**

# INDICE

PRÓLOGO	1
CAPÍTULO I - Introducción	
1.1 El tema	2
1.2 El problema	4
CAPÍTULO II - Marco conceptual	
2.1 La regulación económica, el control de la prestación de los servicios y las funciones de los nuevos entes	9
2.2 La contabilidad, herramienta privilegiada para producir información	17
2.3 La contabilidad, el control y la transparencia	22
CAPÍTULO III - Antecedentes de regulaciones contables en otros ámbitos	
3.1 El control de precios en Argentina y la propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)	26
3.2 Regulaciones en materia contable en la regulación de otros servicios públicos privatizados	30
3.3 Las regulaciones del Banco Central de la República Argentina en materia contable e informativa	32
3.4 Las regulaciones de la Comisión Nacional de Valores	33
CAPÍTULO IV - Los servicios públicos de transporte automotor urbano de pasajeros prestados en la Región Metropolitana de Buenos Aires bajo la jurisdicción nacional	
4.1 Su importancia	38
4.2 El rol del Estado a través del tiempo, en la prestación de los servicios de transporte de pasajeros	41
4.3 Regulaciones contables en el sector. Actualidad y antecedentes	48
4.4 El impacto de la Reforma del Estado en la regulación de los servicios de transporte automotor de pasajeros prestados bajo la jurisdicción nacional en el AMBA	51
4.5 El Estado, el sistema de transporte y la tarifa de los servicios	
4.5.1 Introducción	57
4.5.2 Características actuales del sistema	58

4.5.3	El régimen tarifario	61
4.5.4.	Metodología para determinación de la tarifa	64
4.5.5.	Procesos de fijación de tarifas y su evolución	65
CAPÍTULO V - La contribución de la contabilidad al proceso de regulación		
5.1	Introducción	68
5.2	Indicadores de desempeño	
5.2.1	Indicadores de eficacia	70
5.2.2	Indicadores de eficiencia	78
5.2.3	Contabilidad Regulatoria	86
5.3	Aportes que la contabilidad puede brindar al proceso de regulación	
5.3.1	Introducción	87
5.3.2	El proceso informativo y la operatoria normal y regular que utilizan las empresas del sector en la gestión de los servicios	88
5.3.3	Procesos contables propios de la industria prestataria de los servicios	91
5.3.4	Los aportes más significativos que la contabilidad puede brindar al proceso de regulación	92
5.4	Aportes realizados por la contabilidad durante el período bajo análisis	99
5.5	El grado de contribución de la contabilidad al proceso de regulación	104
CAPÍTULO VI - Conclusiones		109
ANEXO I – La propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)		117
ANEXO II – Distribución modal del transporte de pasajeros en la Región Metropolitana de Buenos Aires – Serie 1993 a 2006 -		125
ANEXO III – Datos operativos del transporte público urbano de pasajeros por automotor en la región metropolitana de Buenos Aires – Serie 1994 a 2006 -		126
ANEXO IV – Contabilidad Regulatoria		127
REFERENCIAS		147

## PRÓLOGO

Haber centrado la atención de la investigación en una de las herramientas de gestión que utiliza el Estado en el cumplimiento de sus funciones, no ha sido un objetivo caprichoso.

Se motiva en la convicción sobre la urgente necesidad de precisar los instrumentos y de aportar a su fortalecimiento, como forma privilegiada de impulsar los resultados esperados que permitan mejorar el descontento social sobre la capacidad de respuesta de las instituciones de gobierno.

También se funda en el convencimiento sobre la utilidad de profundizar en ellos, como vía de contribución a la transparencia de la acción del Estado para perfeccionar los medios de control sobre la administración pública, induciendo la producción de mejores servicios y regulaciones en favor de la ciudadanía.

El enfoque analítico utilizado y la aplicación de indicadores de desempeño tampoco han sido casuales. Por el contrario, han tenido en cuenta que los resultados de la gestión pública requieren alinear la herramienta utilizada a los objetivos de política pública que se determinan para cada caso en particular. En consecuencia la investigación incorporó el alineamiento de la herramienta a los objetivos de política pública, como una elección que también alerta sobre usos que puedan constituir una excusa perfecta para aplicaciones estériles o sesgadas.

Haber profundizado en el ámbito del control y la regulación de los servicios públicos de transporte automotor de pasajeros prestados bajo jurisdicción nacional en la región metropolitana de Buenos Aires, reconoce la relevancia de las prestaciones en la vida cotidiana de la población considerando que permiten asegurar las conectividades que satisfacen las necesidades básicas de educación, asistencia sanitaria y trabajo.

La elección de la contabilidad como objeto de investigación respondió a la importancia que tiene en toda organización como herramienta eficaz para contribuir en el proceso de toma de decisiones, y también ha tenido como objetivo evitar que sean instaladas limitaciones de sus naturales capacidades.

Finalmente el trabajo realizado responde un profundo interés y a una indeclinable vocación de contribuir en el logro de aceptables niveles de eficacia de la gestión pública, que puedan colocar a la administración pública en aquel espacio tan reclamado y deseado por la sociedad de producción de resultados efectivos, que permitan revertir la percepción pública de un Estado incapaz.

# CAPÍTULO I

## Introducción

### 1.1 El tema

Por muy diversas razones los gobiernos latinoamericanos se hicieron cargo a lo largo de su historia de la producción y prestación de gran cantidad de bienes y servicios. La Argentina adoptó a partir del período de posguerra, al igual que la mayoría de los países del mundo, la propiedad estatal como forma de proveer la casi totalidad de los servicios públicos esenciales. Este modo de intervención del Estado en la economía se modificó profundamente con las reformas instaladas a partir de los años noventa. El Estado dejó de prestar mayoritariamente los servicios públicos por sí mismo<sup>1</sup>. Los dejó de operar en forma directa y pasó a prestarlos a través de empresas privadas a quienes sujeta a mecanismos indirectos de regulación, que por naturaleza persiguen obtener rentabilidad.

El proceso corresponde a un momento y contexto internacional en el cual se reconocía una crisis del Estado y la necesidad de su reforma para hacerlo más ágil, flexible, eficiente y responsable ante la sociedad. En los inicios del proceso de reformas existió un relativo consenso sobre la necesidad de privatizar. Se advirtió su conveniencia considerando en primer término, la situación de crisis fiscal que afectaba a las economías, y en segundo término la mayor eficiencia y menor subordinación a factores políticos de las empresas privadas (Bresser Pereira, L. C., 1995)

En Argentina, la transferencia de empresas de servicios públicos al sector privado se inició en el año 1989 con la sanción de las leyes N° 23.696 de Reforma del Estado y N° 23.697 de Emergencia Económica, que concretaron las llamadas "reformas de primera generación". Estas reformas comprendieron los procesos de privatización de empresas públicas, tercerización de servicios y desregulación de la economía.

...el Estado deja de hacer "algo" (Vg. producir bienes, prestar servicios, regular el comportamiento de ciertos actores) siendo reemplazado en su ejecución por un tercero (incluyendo a la "mano invisible" del mercado) (Oszlak, O., 1999a, p 4)

La privatización de las empresas prestatarias de servicios públicos cuyo titular era el Estado Nacional, fue una componente central del proceso de reformas. Significó un cambio profundo del rol del Estado y dio lugar al nacimiento de una nueva competencia del sector público. Se trata del control y la regulación económica de los servicios públicos monopólicos, que se constituyó en una nueva función que la gestión pública debió desarrollar.

El único sector de la producción de bienes y servicios para el mercado donde puede haber dudas legítimas sobre la conveniencia de privatizar es el de los monopolios naturales. En éstos para poderlos privatizar, es necesario establecer agencias

reguladoras autónomas, que sean capaces de imponer los precios que prevalecerían si hubiese mercado (Bresser Pereira, L. C., 1995, p 529)

Las reformas institucionalizaron la decisión de abandonar el papel del Estado como empresario, y la de posicionarlo en el rol de diseñador de políticas, regulador de actividades esenciales y fiscalizador del desenvolvimiento de las mismas. El reconocimiento de la necesidad de la reforma para fortalecerlo y hacerlo más ágil, flexible, eficiente y responsable ante la sociedad, tuvo implícito el deseo de los reformadores de implementar el nuevo rol mediante herramientas eficaces que permitieran alcanzar los objetivos fijados, y en consecuencia diferenciaron la nueva etapa de las anteriores por la efectividad de la acción del Estado.

No obstante, debe señalarse que la debilidad en la implementación de las políticas para instalar el nuevo rol del Estado como regulador de los servicios públicos y fiscalizador de su desenvolvimiento, ha sido una característica de la década de los noventa, aunque no exclusiva. También las etapas anteriores, donde los servicios los proveía el Estado en forma directa se destacaron por la significativa debilidad de las políticas implementadas, que se tradujeron en el alto grado de ineffectividad que caracterizó a las empresas públicas.

La investigación estuvo dirigida a estudiar el caso de los servicios públicos de transporte automotor de pasajeros prestados en el Área Metropolitana de Buenos Aires bajo la jurisdicción del Estado Nacional, que presenta como una particularidad distintiva respecto a la mayoría de los servicios públicos, que la propiedad estatal no ha sido la forma esencial de su provisión pública. Por el contrario, desde el inicio de las prestaciones a principios del siglo XX la característica principal ha sido su operación privada. Al momento de la reforma del Estado iniciada en el año 1989, los servicios también se encontraban operados por empresas privadas. En consecuencia, la privatización no ha sido necesaria y las reformas alcanzaron los otros ejes centrales del programa y comprendieron la desregulación económica y la tercerización de servicios. Sin embargo, el nuevo rol del Estado que llegó a rango constitucional asegurando la provisión eficiente de los servicios públicos, supuso que en el control y la regulación de estos servicios esenciales que se encontraban operados por empresas privadas, se aplicaran eficaces herramientas de gestión pública.

El trabajo que expone el presente informe aborda como problema la débil implementación de las políticas públicas iniciadas en la década de los noventa, para asegurar el adecuado control y la regulación económica de las empresas privadas que prestan los servicios públicos de transporte automotor de pasajeros en el Área Metropolitana de Buenos Aires concesionados por el Estado Nacional. La investigación ha centrado su atención en una de las herramientas de gestión que el Estado utilizó para monitorear el desempeño económico, financiero y operativo de las empresas. En particular profundiza en el uso que ha hecho de la contabilidad para asegurar sus objetivos de control y regulación, considerando que su relevancia e importancia se deriva del rol que tiene en toda organización como herramienta eficaz que contribuye en el proceso de toma de decisiones.

## 1.2. El problema

La calidad y la transparencia del control y la regulación de los servicios públicos privatizados en la década de los noventa llevado a cabo por el Estado, son dos atributos que en la actualidad se encuentran seriamente cuestionados.

...La cuestión de los déficit regulatorios de los servicios públicos se remonta al proceso mismo de privatización de los años 90...(…)Esta situación es producto de una concepción política y económica que asignaba a la regulación estatal un papel muy secundario, por temor a que la injerencia pública excesiva entorpeciera a la actividad privada. Coherente con esta perspectiva, los entes han sido dotados de una acotada capacidad y autonomía para controlar la operatoria de las grandes empresas prestadoras....(Diario Clarín, 2001)

...En principio, la brecha entre el "deber ser" de la regulación de los servicios públicos y el funcionamiento de la estructura regulatoria en la Argentina no puede interpretarse solamente como resultado de déficit técnicos. Fundamentalmente, la ausencia de un esquema regulatorio sólido habla de la capacidad política de los nuevos operadores de los servicios (Fólder, R. y A. López, 2006)

Una de las carencias principales sufrida por el Estado en sus funciones, y que ha contribuido con la exigua calidad y transparencia de la gestión desarrollada, ha sido el déficit informativo acerca del desempeño y desenvolvimiento económico de los concesionarios de los servicios públicos. Algunos autores señalan que:

...uno de los insumos clave para el ejercicio del control y uno de los puntos críticos de la relación regulador-regulado, es la información sobre el desempeño empresarial. Si bien la disponibilidad de información no garantiza la efectividad del control, su carencia es un impedimento indudable (...) Diversos autores coinciden en señalar que la falta de información es uno de los problemas más agudos que enfrentan los organismos de regulación.. (Oszlak, O., R. Felder y K. Forcinito, 2000)

El control y la regulación de los servicios públicos que fueron privatizados en el proceso de reforma iniciado en 1989 con la ley N° 23.696, se estructuró mediante la creación de nuevos organismos con competencia específica. El Estado concentró su accionar en la regulación de la actividad y en el control de las empresas concesionadas privadas, en salvaguarda de los intereses de los usuarios. Para estas funciones se crearon en la órbita del poder ejecutivo nacional organismos de tipo autárquicos, con plena capacidad jurídica y carácter técnico.

Estas nuevas funciones del Estado fueron aseguradas con rango constitucional en la reforma que la Convención Constituyente dictó en el año 1994, mediante la incorporación a la Carta Magna de los nuevos derechos y garantías que consagra el artículo 42. El artículo es muy amplio y comienza haciendo hincapié en los derechos de los consumidores y usuarios de bienes y servicios en general. Entre otros derechos, garantiza en particular a los consumidores y usuarios en la relación de consumo, el de protección de sus intereses económicos y el

derecho a una información adecuada y veraz. También impone a las autoridades la obligación de proveer la protección de esos derechos, como también la de controlar los monopolios naturales y legales, asegurar la calidad y eficiencia de los servicios públicos, y proveer a la defensa de la competencia contra toda forma de distorsión de los mercados. Finalmente determina que la legislación deberá establecer los marcos regulatorios de los servicios públicos de competencia nacional, y deberá prever la participación de las asociaciones de consumidores y usuarios en los organismos de control.

Los nuevos organismos se diseñaron como instrumentos de alta capacidad para permitir a la administración pública asegurar el cumplimiento de las obligaciones impuestas en la reforma constitucional

En los marcos regulatorios que se dictaron para cada actividad privatizada, en general se especificó en forma precisa la obligación de los nuevos entes de fiscalizar, controlar y regular las actividades de las nuevas empresas operadoras. Por ejemplo, en el caso de la provisión de energía eléctrica y de gas<sup>2</sup>, se destacan como obligaciones de los nuevos organismos entre otras, las siguientes acciones que se han considerado necesarias para el cumplimiento de los objetivos que se le fijaron:

- a) controlar la prestación de los servicios y el cumplimiento de las obligaciones fijadas en los contratos de concesión
- b) dictar los reglamentos que deberán observar los operadores para asegurar las condiciones de seguridad y de calidad de los servicios prestados
- c) prevenir conductas anticompetitivas o monopólicas
- d) establecer las bases de cálculo de las tarifas y controlar que sean aplicadas de acuerdo con las normas
- e) Aplicar las sanciones previstas en las leyes y en los contratos de concesión
- f) Verificar el cumplimiento del marco de regulación y de los contratos de concesión realizando las inspecciones que resulten necesarias

Controlar, prevenir, dictar normas, verificar cumplimientos y aplicar sanciones, son todas acciones que deben producir las autoridades de los nuevos entes. De acuerdo con las responsabilidades de rendición de cuentas que le caben a quienes ejercen los cargos públicos, las decisiones deben tomarse a partir de un proceso de evaluación previo basado en información cierta y verificable

Las fuentes de información posibles de utilizar para monitorear la gestión de las empresas y asegurar el cumplimiento de los objetivos de los entes, son sin duda variadas. Se pueden enumerar las siguientes:

- a) inspecciones oculares, que permiten en el propio escenario en el que se desenvuelven las prestaciones recoger información sobre los hechos a medida que se producen.

- b) revisiones técnicas, realizadas también en el escenario de los hechos, que tienen por objeto verificar condiciones de calidad de los servicios entregados o de los equipos utilizados.
- c) consultas a terceros que se relacionan habitualmente con la empresa operadora como por ejemplo, los proveedores y otros organismos públicos.
- d) documentación de respaldo de las operaciones que realiza la propia empresa operadora.

La característica común de todas estas herramientas es su capacidad para producir información sobre hechos o circunstancias puntuales. La frecuencia de su utilización determinará la mayor o menor calidad de la información que recolectan los entes de control para monitorear y evaluar el desempeño de las empresas privadas. Cuanto mayor es la cantidad de inspecciones, revisiones, consultas a terceros, y verificación de documentación de respaldo de operaciones, los entes de control y regulación contarán con mayores precisiones sobre las operaciones que realizan las empresas y en consecuencia, con la posibilidad de evaluar su desempeño.

Sin embargo las funciones que deben llevar a cabo los organismos públicos, también requiere de información totalizada por períodos comprensiva de todas las operaciones realizadas por las empresas en el cumplimiento de los contratos de concesión. El cómputo y registro de cada operación es de importancia central para las evaluaciones que los nuevos organismos deben producir respecto al desempeño y desenvolvimiento económico de los operadores.

Entre los objetivos que deben cumplir los nuevos entes que requieren este tipo de información, se encuentran los de incentivar la eficiencia en la prestación de los servicios, asegurar tarifas justas y razonables, y promover la competitividad de los mercados. Se trata de objetivos que han sido fijados en los marcos de regulación de manera similar en la mayoría de los servicios privatizados. Por ejemplo en el caso de la provisión del servicio eléctrico, el artículo 2º de la ley 24.065 fija como objetivos del Ente Nacional de Regulación Eléctrica (ENRE) los siguientes:

- a) Proteger adecuadamente los derechos de los usuarios
- b) Promover la competitividad de los mercados de producción y demanda de electricidad y alentar inversiones para asegurar el suministro a largo plazo;
- c) promover la operación, confiabilidad, igualdad, libre acceso, no discriminación y uso generalizado de los servicios e instalación de transporte y distribución de electricidad;
- d) Regular las actividades del transporte y la distribución de electricidad, asegurando que las tarifas que se apliquen a los servicios sean justas y razonables;
- e) incentivar el abastecimiento, transporte, distribución y uso eficiente de la electricidad fijando metodologías tarifarias apropiadas;
- f) Alentar la realización de inversiones privadas en producción, transporte y distribución, asegurando la competitividad de los mercados donde sea posible.

De manera similar han sido fijados iguales objetivos para el organismo regulador en el caso de la provisión de gas natural, según puede leerse en el artículo 2<sup>a</sup> de la ley 24.076

El cumplimiento de todos estos objetivos requiere de un proceso de análisis que por su naturaleza debe nutrirse de información totalizada por períodos, relativa a la operación realizada por las empresas. Por ejemplo requieren conocer la cantidad y el costo de los insumos consumidos para producir los servicios, el monto facturado por cada tipo de servicio prestado y su cantidad, la rentabilidad obtenida por cada línea de producto, los tipos y montos de las inversiones realizadas, la cobertura alcanzada con los servicios producidos, etc. Para cumplir con los objetivos que requieren información totalizada por períodos, los entes fueron facultados en sus normas de creación para requerir a los operadores toda la información necesaria, como por ejemplo estipula el artículo 56 de la ley 24.065 para el caso del Ente Nacional Regulador Eléctrico.

En el conjunto de herramientas que contienen las disposiciones dictadas, se distingue la voluntad de la reforma de crear nuevos organismos sin impedimentos y con amplios poderes para producir la evaluación integral del desempeño de los operadores y llevar a cabo el monitoreo correspondiente.

Sin duda la herramienta que por excelencia computa y registra en forma ordena y sistemática todas las operaciones que realiza un ente, y que permite producir informes consistentes es la contabilidad. Los operadores de los servicios públicos privatizados utilizan la contabilidad para el registro de sus transacciones, al igual que lo hacen todas las empresas que giran normalmente en el mercado. En consecuencia, también producen estados contables anuales al cierre de su ejercicio económico que confeccionan según las pautas que establecen las normas contables vigentes. Las propias normas explican que siendo imposible que los estados contables satisfagan cada uno de los requerimientos informativos de todos sus posibles usuarios, se consideran como usuarios tipos a los inversores y acreedores<sup>3</sup>.

La experiencia ha mostrado que no ha sido una solución para reducir el déficit informativo, recurrir a la información proporcionada por los estados contables preparados por las empresas concesionarias con el objeto informar a sus inversores y acreedores. Con frecuencia, los organismos utilizan informes elaborados "ad hoc" por las empresas concesionarias a su pedido, como otra fuente de información. En su mayoría se trata de informes que no surgen de sistemas de registros verificables por terceros.

En este sentido se destacan las manifestaciones de Daniel Aspiazu y Martín Schorr, quienes luego de analizar el proceso de regulación vigente, consideran que los sistemas de acceso a la información que forman parte del actual diseño regulatorio en todos los servicios públicos privatizados, requieren de un proceso de rediseño institucional (Aspiazu, D y M. Schorr, 2003, p...). Para estos autores el rediseño debiera incorporar una figura aún no instrumentada en el país, que han llamado "la contabilidad regulatoria". En su opinión, este instrumento debería tomar en cuenta las particularidades de las empresas reguladas incorporando en forma

paralela a la ley de Sociedades Comerciales y a las normas contables vigentes, toda la información contable esencial que permita el desarrollo del control y de la regulación de los servicios.

El fortalecimiento de los entes de control, es sin duda un requisito que también resulta indispensable para asegurar mejores resultados que los obtenidos hasta el presente. No obstante, lograr la reducción del déficit de información también sería un aporte de significativa importancia para mejorar los resultados del control y la regulación de los servicios públicos privatizados. En este sentido, ampliar la fuente de información es una tarea pendiente.

Las cualidades de la contabilidad como herramienta central para producir información cuantitativa, alentaron soluciones sugiriendo que los entes de regulación y control debían establecer planes de cuentas contables específicos a ser aplicados por los concesionarios en la contabilización de sus transacciones. Avances en este sentido se han producido en la regulación de las empresas distribuidoras eléctricas y empresas distribuidoras de gas natural, donde se han dictado regímenes especiales para la contabilización de las operaciones.

El presente trabajo expone para el caso de los Servicios Públicos de Transporte Automotor de Pasajeros concesionados por el Estado Nacional en el Área Metropolitana de Buenos Aires, los resultados de la investigación realizada sobre el grado de utilización que el Estado hizo de la contabilidad como herramienta de importancia central en el control y la regulación de los servicios. Sus resultados contribuirán en el conocimiento de la calidad de las evaluaciones que realizó el sector público en el proceso de control y regulación de los servicios, y asimismo permitirán identificar el grado de capacidad que tiene la contabilidad en el caso bajo análisis, para contribuir en la reducción de los déficit informativos.

El período analizado comprende desde 1994, año del dictado del marco de regulación vigente para el sector, hasta el presente. El grado de utilización de la contabilidad ha sido evaluado considerando que la mejora del déficit informativo para lograr avances en la evaluación del desempeño y del desenvolvimiento económico de los concesionarios, requiere complementar los informes de las empresas prestatarias producidos por la contabilidad financiera, con los informes que pueden ser producidos por otra de las ramas de la contabilidad conocida como la "contabilidad de costos", dado su carácter específico y analítico.

La óptica utilizada en la investigación considera que la contribución de la contabilidad al proceso debe ser concebida desde el conjunto completo de objetivos que le corresponden a la administración pública perseguir en el cumplimiento de sus funciones. En ese sentido visualiza a la información que proporcionan los estados contables, solamente enfocada al conocimiento del interés central de las empresas operadoras que se concentra en la rentabilidad del capital que han invertido en el emprendimiento. En consecuencia, entiende que la contribución de la contabilidad debe ampliarse al resto de los aspectos que al Estado le corresponde evaluar en el proceso de control y regulación de los servicios.

## **CAPÍTULO II**

### **Marco conceptual**

#### **2.1- La regulación económica, el control de la prestación de los servicios y las funciones de los nuevos entes.**

La mayor eficiencia de las empresas privadas en la prestación de los servicios públicos, ha sido uno de los argumentos centrales que se sostuvo para implementar la reforma del estado a partir del año 1989. Los debates legislativos que precedieron la sanción de la ley lo revelan con claridad, y los argumentos del oficialismo y la oposición fueron coincidentes en este sentido<sup>4</sup>. El debate solamente resaltó las condiciones de ineficiencia e ineficacia de las empresas públicas. No profundizó en los modelos de gestión que utilizaban ni tampoco consideraron que su funcionamiento quedó afectado por la aplicación de tarifas políticas, por su utilización como instrumentos de endeudamiento público, y por la captura política de sus órganos de dirección. Los debates dejaron en evidencia que se requería solucionar la crisis fiscal que afectaba la economía, y por lo tanto se debía superar el modelo de producción estatal establecido en el país, que requería como uno de sus pilares la existencia de una cierta capacidad financiera del Estado

Las restricciones financieras que afectaron el sector público surgidas a partir del año 1972, que provocadas por los endémicos ciclos recesivos de la economía argentina fueron impulsadas por el incremento mundial del precio del petróleo<sup>5</sup>, impactaron negativamente en los indicadores de funcionamiento y de inversión de las empresas públicas y dejaron al descubierto los problemas de tipo estructural que las afectaba. En general en el análisis económico y organizacional, se reconoce que las empresas de propiedad estatal no tienen incentivos autónomos para reducir su nivel de costos, no se sujetan fácilmente a la medición de su desempeño, el proceso de toma de decisiones estatales es complejo y las decisiones suelen estar afectadas por problemas informativos de importancia que se derivan de lo extendido de las estructuras administrativas. (Gerchunoff, P. y L. Llach, 1998)

En la Argentina, las causas de la propiedad estatal en la prestación de servicios públicos a partir de las décadas de 1940 y 1950, han estado ligadas más a razones de tipo macroeconómico que a cualquier consideración de eficiencia asignativa o productiva. No obstante que en los monopolios naturales como es el caso de muchos servicios públicos, donde el número óptimo de proveedores de un bien es solo uno, el análisis económico considera que el mercado no es un eficiente asignador de los recursos, la acumulación de capital y la obtención del pleno empleo han sido las metas que prevalecieron en las decisiones de estatizar los servicios públicos en aquél momento. La idea subyacente afirmaba que los principales servicios públicos tenían un efecto de incentivación sobre el resto de la actividad económica, pero que sus enormes necesidades de inversión y largo período de recupero resultaban poco atractivas para el sector privado. (Coloma, G y P. Gerchunoff, 1992)

Desde el punto de vista del crecimiento económico la década del setenta fueron años de relativo estancamiento para el mundo desarrollado. Sin embargo, Latinoamérica pudo crecer todavía con el envión de los 60. En cambio la década de los ochenta significó para los países latinoamericanos la "década perdida".

La Argentina luego de la década del ochenta, necesitó reemplazar el modelo de producción estatal y buscó la producción privada como forma de provisión de los servicios públicos básicos, alineándose con la corriente política y económica que afectó a gran parte de los estados del mundo. En Latinoamérica el clima internacional marcado por la tendencia hacia la privatización, el surgimiento de argumentos sobre la conveniencia de un estado mínimo y la liquidez internacional nunca antes registrada, se sumaron a una presión inusitada derivada del alto endeudamiento externo y de la situación precaria de las finanzas públicas.(Saravia, E, 2004)

Entre las manifestaciones de la crisis económica que el gobierno colocó en la base de la justificación de las iniciativas de reforma, están entre otros los siguientes hechos (Gutiérrez, R. y C. Domínguez Molet, 1996) que coadyuvaron a la vigencia del llamado sistema basado en el Estado Rector, Productor y Regulador:

- La caída del PBI per cápita
- La persistencia de altos índices de inflación
- El descontrol recurrente de las cuentas fiscales, que se manifestó especialmente en el sector de las empresas públicas

Es así que el Capítulo I de la ley N° 23.696 que inició la reforma del estado en el año 1989, declara el estado de emergencia de la situación económico-financiera de la administración pública nacional centralizada y descentralizada, entidades autárquicas, empresas del Estado, sociedades del Estado, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, sociedades de economía mixta, servicios de cuentas especiales, obras sociales del sector público, bancos y entidades financieras oficiales, nacionales y/o municipales y todo otro ente en el que el Estado Nacional o sus organismos descentralizados tuvieran participación total o mayoritaria de capital o en la formación de las decisiones societarias. Se declara el estado de emergencia por un año y se toman una serie de medidas tales como:

- Racionalización del sector público empresario: mediante la intervención de los organismos para su reorganización, reestructuración o transformación; la privatización de un número de empresas cuyo listado se anexó y la modificación del estatus jurídico de aquellas empresas que se mantuvieron en la órbita del Estado.
- Provincialización y cooperativización: mediante la transferencia de los servicios a jurisdicciones locales, la creación de empresas federativas para la prestación de ciertos servicios públicos y el impulso al crecimiento del sector cooperativo destinado a la distribución y comercialización de los servicios de agua, gas y luz.

- Implementación de un programa de propiedad participada: los empleados, usuarios y productores de las empresas, sociedades, establecimientos o haciendas productivas declaradas sujetas a privatización, podrían adquirir parte de su capital accionario.
- Reordenamiento del universo de contratos estatales: mediante la renegociación o rescisión de los contratos del sector público que se hayan distorsionado como consecuencia de la misma situación económico-financiera.
- Suspensión de la ejecución de las sentencias y laudos arbitrales: en relación con los fallos que condenen al Estado a pagar sumas de dinero.

Desde algunas visiones este conjunto de medidas no estaban destinadas a reducir el Estado para minimizarlo, sino que fueron vistas como necesarias para lograr su fortalecimiento, garantizar sus funciones y aumentar su eficacia. En este sentido se puede seguir a Bresser Pereira, quien señala que la reforma del Estado planteó cuatro problemas interrelacionados: a) el tamaño del Estado, b) la redefinición del papel regulador del Estado, c) la recuperación de la capacidad financiera y administrativa del Estado para la implementación de sus decisiones políticas ("governance"), y d) el aumento de la gobernabilidad, es decir, de la capacidad del gobierno para intermediar entre los diferentes intereses, garantizar la legitimidad y ejercer el gobierno. (Bresser Pereira, L.C., 1995)

La reforma produjo un importante y acelerado proceso de privatizaciones de empresas públicas que fueron transferidas al sector privado entre 1990 y 1994. Incluyó una porción mayoritaria de la empresa petrolífera estatal (la más grande en términos de facturación y de exportaciones), los ferrocarriles de pasajeros y de carga, Gas del Estado (que prestaba los servicios de transporte y distribución de gas natural), las principales compañías de generación, transmisión y distribución de electricidad (Agua y Energía, Hidronor, y Segba), la compañía nacional de teléfonos (ENTEL), la empresa de transporte aéreo (Aerolíneas Argentinas), los astilleros, las firmas siderúrgicas y petroquímicas de propiedad estatal, y la administración de los sistemas portuarios

Los rasgos monopólicos u oligopólicos de las prestaciones que se privatizaron, justificaron la creación de agencias o entes reguladores que tuvieron como objetivo explícito suplir, aunque más no fuera parcialmente, las exigencias que imponen los mercados competitivos. Este objetivo regulador respondió a la visión imperante de los reformadores, que propiciaba la intervención del Estado en el reconocimiento de la existencia de situaciones en las que el mercado no es el asignador óptimo de los recursos.

Una de las herramientas más importante de la regulación es la fijación de la tarifa de los servicios. La tarifa es una imposición legal mediante la cual el Estado determina en forma pre-establecida y estandarizada el precio de venta de los servicios. Tiene como objetivo garantizar la provisión del servicio, pero también proteger al usuario contra la práctica abusiva de las empresas. En ese sentido las tarifas son definidas como si el productor estuviese en situación de eficiencia, es decir, como si el mercado se hubiese estructurado en competencia perfecta (Sánchez Jorge, 2004)

La perspectiva teórica que se constituyó en un antecedente internacional de las reformas instaladas en América Latina, ha sido la economía de la regulación que guió la política privatizadora del Reino Unido. Esta concepción puso su acento en los beneficios que los incentivos de diversos mecanismos reguladores pueden ofrecer, para alentar la eficiencia de los prestadores privados de servicios públicos.

Ese marco teórico ha considerado que la información imperfecta del regulador (que tiene menor conocimiento sobre los hechos que la empresa prestataria) puede generar que la empresa y sus administradores obtengan ganancias de su monopolio de la información. "Esto sugirió que el rendimiento social derivado de la existencia de organismos reguladores mejor informados podría ser elevado, e indicó que los beneficios derivados de una mayor competencia (potencial o efectiva) podrían extenderse a la eficiencia interna tanto como a la eficiencia de la asignación" (Vickers, J. y G. Yarrow, 1991)

Otras perspectivas también consideran necesaria la regulación como un mecanismo de control de las actividades de las empresas privadas prestadoras de servicios públicos, teniendo en cuenta su alta capacidad de influencia sobre las decisiones públicas a favor de sus intereses, según la disparidad de recursos que poseen en relación con los usuarios (Pando, D.P. ,2005).

Los argumentos que desde los enfoques del mercado explican la necesidad de regular las prestaciones de los servicios públicos privatizados, propician la intervención estatal con el objeto de complementar los mercados y de moderar los fallos del mercado.

Los problemas de información que se encuentran presentes en muchas situaciones y que afectan las decisiones económicas impiden que el mercado conduzca por sí mismo a soluciones óptimas. Por ejemplo, en las inversiones con largos períodos de recuperación se producen niveles de incertidumbre imposibles de suplir con la información disponible, y la intervención pública se produce para complementar los mercados. Los "fallos del mercado" que requieren ser moderados por la intervención estatal pueden ser diversos. El caso más significativo se presenta en la situación de un monopolio natural donde, en razón de los altos costos fijos, el número óptimo de proveedores de un bien es uno y la presencia de muchos productores resultaría ineficiente. (Por ejemplo, los costos de distribuir gas con varias redes serían más elevados por unidad que el que resultaría de utilizar una sola red) En este caso se necesita la intervención estatal con el objetivo de evitar que el monopolista abuse de su poder de mercado fijando precios alejados de los eficientes.

Algunas perspectivas también consideran a la regulación como un estímulo y complemento de la empresa privada para la generación de un ambiente que incentive la inversión y la innovación, o reduzcan las barreras que impidan la competencia (Abdala, M.A. y P. Spiller, 1999). Otras consideran a la regulación como el conjunto de limitaciones impuestas a la libertad de las empresas por presumibles razones de interés público, y entienden que la regulación constituye un tipo de intervención estatal que restringe, influye o condiciona la

actividad de las empresas y la obligan a que actúen de manera distinta a como actuarían si tal regulación no existiera (Prats I Catalá, 2005). Otros puntos de vista consideran que la regulación es un mecanismo de control de los actores más poderosos del sistema que debe resguardar la calidad del servicio suministrado, el acceso equitativo a las redes, la seguridad en las prestaciones, el derecho a la información de los consumidores y el interés público en general, y que constituye el resguardo principal para la protección de los derechos de los usuarios (Pando, D.P., 2005)

De la propia naturaleza del proceso regulador surge que uno de los objetivos primordiales que debe perseguir la regulación económica de los servicios públicos privatizados, es la minimización de las "asimetrías de información". Este concepto es considerado como uno de los elementos naturales e insalvables puesto en juego en la relación que se establece entre regulado y reguladores. La asimetría de la información puede definirse como la diferencia de información que sobre los hechos de interés común sustentan los participantes de una relación, en la cual se replican con semejanzas las relaciones que la teoría económica identifica entre un "principal" y un "agente" (entre los accionistas y los gerentes de una firma), y que condiciona las decisiones que ambos adoptan.

.....el ente regulador tiene necesidad de contar con información suficiente acerca de la gestión de la firma, a efectos de adoptar decisiones que tengan como objetivo un mejoramiento de la eficiencia, tanto interna como en lo que respecta a la asignación de los recursos productivos. Dado que el organismo de regulación no puede sustituir el proceso de adopción de decisiones dentro de la firma, sin sólo controlar el desempeño de esta última, se hace imprescindible superar en la medida de lo posible las asimetrías aludidas (Vicchi, J.C., 1992).

Es una paradoja para las funciones de regulación que las decisiones que deben ser tomadas por el Estado dependan en tan alto grado de la información que produce la propia empresa regulada. Es una situación que representa un desafío para la función pública y que sin duda exige de conocimientos muy específicos sobre el sector que se regula. También agrega una alta exigencia a los nuevos entes, las características del sistema de regulación que se ha implementado. El diseño fue adaptado del nuevo sistema regulador utilizado en Gran Bretaña en las privatizaciones que ese país concretó en la década de los ochenta, y no obstante que intenta atenuar las dificultades que se derivan del tradicional sistema norteamericano de regulación, los problemas no se eliminan y exige de los nuevos organismos tareas de alto nivel técnico.

En las concesiones de servicio público de Estados Unidos la regulación por tasa de ganancia (ó cost plus) ha sido la tradición. Consiste en determinar una tarifa (o mejor, un conjunto de tarifas) que permita al emprendimiento regulado recuperar la inversión realizada y lograr una tasa de ganancia que compense el costo de oportunidad del capital y una cierta prima de riesgo. El sistema asegura que los tarifas son representativas de los costos reales de las operaciones realizadas, más un porcentaje de beneficio. Es un mecanismo de regulación que

requiere la revisión periódica de las condiciones de la concesión, a fin de reajustar los términos de la misma en función de las variaciones no previstas en costos, mercados, etc.; tal revisión apunta a asegurar la tasa de ganancia mencionada.

La forma de regulación por tasa de ganancia ha sido objeto de críticas, particularmente porque implica – más allá de eventuales prácticas corruptas – la existencia de una importante asimetría informativa. El regulado sistemáticamente conoce mejor las condiciones efectivas en que se desenvuelve el servicio y en consecuencia, puede “guiar” al concedente para que la renegociación le resulte favorable. En la literatura el fenómeno se lo ha denominado como “la captura” del ente regulador. Otra crítica es que no incentiva la eficiencia porque incorpora a la tarifa todos los costos en que incurren los operadores, fijándolas en forma endógena. Es decir que las considera dependientes de las variaciones de los propios costos del operador, y por lo tanto no incentiva su reducción. Por último, se afirma que induce a la realización de inversiones en exceso, por cuanto su rentabilidad se encuentra asegurada (el incentivo ha sido llamado “efecto Averch-Johnson”) (Sánchez J., 2004).

En la generalidad de los servicios públicos privatizados en el país, se ha aplicado el sistema de regulación tarifaria conocido como de “*price cap*”, o de precio tope o máximo, que ha sido desarrollado en la experiencia privatizadora inglesa. Se contrapone a los sistemas que utilizan el mecanismo de “*cost plus*” o tasa de retorno, donde el control regulatorio se focaliza sobre las tasas de ganancias obtenidas por las empresas prestatarias.

El sistema de precios máximos supone, en principio, un menor costo de regulación y de administración, una escasa influencia de las asimetrías de información entre las agencias reguladoras y la firmas reguladas, un menor riesgo de captura de las agencias por las empresas, y la posibilidad cierta de minimizar el ejercicio de prácticas abusivas del poder monopólico de las reguladas (Aspiazu, D. y M. Schorr, 2004).

Bajo el sistema de precios máximos se fija un precio tope de las tarifas, que es donde se concentra la regulación pública. Se fijan períodos de “actualización” de tarifas a cuyo término se “revisan” en forma integral las tarifas. Durante el período de actualización el precio máximo es modificado en forma periódica por un factor que conjuga la evolución de los precios domésticos, y por otro factor denominado “factor de ajuste” que resta, y que representa las eficiencias que ha ido alcanzando la empresa. Con este sistema se procura satisfacer diversos objetivos como minimizar los requerimientos de información por parte del organismo regulador (por lo menos durante el período de ajustes automáticos de tarifas), y beneficiar a los usuarios al transferirles los aumentos de productividad de las empresas bajo la forma de tarifas reales decrecientes en el tiempo.

El modelo regula la evolución y los ajustes de precios. Los precios no son regulados, sino que son revisados en forma periódica contemplando, ahora sí, las tasas de ganancias que se derivan de los mismos. Se debe resaltar que en el sistema de precios máximos la tasa de ganancia de las empresas reguladas es también un componente constitutivo esencial, al igual

que en el sistema "*cost plus*". Primero porque la determinación y evaluación de la estructura de costos y de la rentabilidad es fundamental para la configuración de precios "justos y razonables", tal como exige la norma legal. Segundo porque en las revisiones periódicas la rentabilidad no puede quedar fuera de consideración como elemento integrante del costo a remunerar.

En el sistema de precios máximos el esfuerzo por reducir las asimetrías informativas no desaparece sino que se concentra en los períodos de revisión de la tarifa. En el sistema *cost-plus* el esfuerzo por reducir las asimetrías informativas se mantiene constante a lo largo del contrato.

Como se puede apreciar, la determinación del factor de ajuste o factor de eficiencia es una tarea de alta complejidad de carácter fundamental para el sistema de precios máximos. Tanto es así que al momento de iniciar el proceso de regulación tarifaria, el regulador debe contar con información acerca de los costos operativos y de capital de la empresa, para estimar en función de una tasa de rentabilidad predeterminada, la tarifa base a partir de la cual comienzan a aplicarse los sucesivos ajustes tarifarios. Esto significa que el sistema de precios máximos incluye en el momento inicial, y cada vez que se realiza una revisión global de las tarifas, todos los requerimientos de información del mecanismo de "*cost plus*".

Los marcos regulatorios establecidos para los servicios privatizados aluden reiteradamente al carácter de justas y razonables que deben asumir las tarifas. También en la Ley de Reforma del Estado N<sup>o</sup> 23.696, puede encontrarse definiciones que establecen que las concesiones deberán asegurar que la eventual rentabilidad no exceda una relación razonable entre las inversiones efectivamente realizadas y la utilidad neta obtenida por el concesionario. En algunos de los marcos legales se exige que la tasa de rentabilidad debe guardar relación con el grado de eficiencia y eficacia operativa de las empresas.

El diseño de regulación elegido, las exigencias de asegurar tasas de rentabilidad relacionadas con los grados de eficiencia y eficacias alcanzados, y el imperativo de la reforma para producir resultados, imponen exigentes condiciones a los nuevos organismos de control y regulación

Según manifiesta Leonardo Garnier consultor del ILPES, en este nuevo estilo de gestión que el Estado comenzó a utilizar a partir de las recurrentes crisis fiscales, en el cual mantiene la decisión sobre la asignación de los recursos sociales pero aprovecha la mayor productividad o la mayor eficiencia en el uso de los recursos que ofrece la empresa privada,

...es importante tener en claro que el esfuerzo y los cuidados necesarios para llegar a tener buenos contratos –elaboración del cartel, selección del contratista, especificación detallada del contrato y sus puntos de referencia- deben verse complementados por un esfuerzo y un cuidado sistemáticos en el seguimiento de la operación del contrato, ya que el reto mayor de este tipo de contratos está, precisamente, en el problema de lograr una adecuada rendición de cuentas. Phillip Cooper dice con acierto que los mecanismos tradicionales de control burocrático –como las auditorías y contralorías- no

son suficientes para un estilo de gestión que utiliza crecientemente los contratos, ya que esos mecanismos (...) tenían mucho más que ver con la necesidad de no hacer las cosas mal, que con la expectativa de hacer las cosas mejor y con mayor efectividad. (Garnier, L. ,2000 )

Siguiendo el modelo anglosajón se crearon organismos con un importante grado de autonomía, y con poderes casi judiciales para imponer sanciones, poderes legislativos para determinar reglas de conducta obligatorias, poderes administrativos, ejecutivos, de investigación y de programación que incluyen amplias facultades para obtener información, para realizar investigaciones y para recomendar una nueva legislación. La idea imperante fue generar entes de regulación de fuerte capacidad técnica, fuera del alcance de las maniobras de los políticos, y con recursos propios que evitara la captura por parte de las empresas privadas. (Pando,D.P.,2005)

Para caracterizar las funciones de los nuevos entes es adecuado seguir a Enrique Saravia (Saravia, E. ,2004), quien explica que tanto Argentina como Brasil procuraron estructurar y fortalecer el nuevo marco regulador creando entes y agencias basados en el principio de la autonomía y de la manutención de relaciones equilibradas entre gobierno, usuarios y concesionarios de servicios públicos. Destaca que sus funciones incluyen la actividad reglamentaria, es decir, la actividad de establecer normas destinadas a organizar la convivencia social en función de los objetivos trazados por el Estado, actividades coercitivas, de adjudicación, de coordinación y organización, de fiscalización, punitivas, de mediación y arbitraje, así como también de asesoramiento del poder central. Agrega que la práctica internacional y la legislación obliga a todas las instituciones públicas que en las funciones de regulación sean considerados la defensa del medio ambiente y la protección de la salud pública, y que por ejemplo la experiencia británica descansa sobre un trípode constituido por la protección de la competencia, del usuario-ciudadano y del medio ambiente. Explica que todas estas finalidades se orientan hacia el fin último del aparato público y por lo tanto las autoridades reguladoras deben procurar conciliar los intereses de cada uno de los sectores interesados en el proceso, guardando el bienestar general y el interés público como orientación final. Por último manifiesta que la legislación y la práctica de las autoridades reguladoras les atribuyen a las nuevas agencias las características de independencia, transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad, competencia definida, autonomía financiera y gerencial, y excelencia técnica, y que todas ellas son indispensables para asegurar su funcionamiento eficaz.

La investigación cuyos resultados expone el presente informe, ha tomado en cuenta el carácter complejo de las funciones de las nuevas agencias y los diversos objetivos que deben perseguir. Consideró comprendido en estos aspectos la obligación de las funciones de regulación de defender el derecho de los usuarios, las características técnicas de las tareas, las nuevas expectativas de efectividad de la gestión pública, y la exigencia de minimizar las asimetrías de información.

Como visión estratégica ha considerado que los nuevos entes deben reducir las asimetrías informativas relativas a los grados de **eficiencias** que utilizan las empresas privadas en la prestación de los servicios, y también a los grados de **eficacias** que logran en sus gestiones. Por lo tanto analizó a la contabilidad desde su capacidad para informar tanto sobre las eficiencias alcanzadas por las empresas prestatarias, como sobre las eficacias logradas en la producción de los servicios.

Consideró el concepto de eficacia como la capacidad de los operadores de cumplir con la producción comprometida y con los objetivos fijados. El concepto de eficiencia lo consideró en forma amplia incluyendo tanto a la eficiencia productiva, como a la eficiencia asignativa. Utilizó como definición de eficiencia productiva la situación que produce los servicios a costos mínimos de acuerdo con las condiciones de calidad requeridas, asegurando la óptima combinación de insumos y tecnología utilizada (Garnier, L., 2000). Utilizó como definición de eficiencia asignativa la situación en que los servicios son proporcionados a precios que reflejen sus costos de producción.

Ha tenido como premisa que tanto la determinación de las tarifas justas y razonables como la fijación de los adecuados niveles de rentabilidad, no pueden ser evaluados sin tomar en cuenta los grados de eficacias logrados por las empresas prestatarias de los servicios, es decir el cumplimiento de los compromisos de producción que le han sido fijados. De la misma forma consideró que la defensa de los intereses de los usuarios tampoco es factible ejercerla sin la adecuada reducción de las asimetrías informativas relativas a los grados de cumplimiento de la producción comprometida y los grados de eficiencia alcanzados en la gestión.

Para concluir es conveniente subrayar que la óptica utilizada en la investigación consideró que las funciones de regulación deben perseguir con el mismo énfasis y en un pie de igualdad, la reducción de las asimetrías informativas que afectan el conocimiento de los grados de eficiencia alcanzado y eficacia producida en la prestación de los servicios, como de los niveles de rentabilidad típicos de las firmas que regularmente prestan este tipo de servicios.

## **2.1 - La contabilidad, herramienta privilegiada para producir información**

La investigación ha tomado en cuenta la relevancia que en una organización tiene la contabilidad, como herramienta de información que por excelencia facilita el proceso de toma de decisiones, tanto de los actores internos como por los externos de un ente.

En todas las organizaciones el mejor sistema de información cuantitativo con que se cuenta es el sistema contable, vista como un supra sistema de información donde emanan otros subsistemas que deben satisfacer las necesidades de los diversos usuarios. Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el objetivo de la contabilidad es facilitar la toma de decisiones por sus diferentes usuarios. El instituto definió que la contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos

identificables y cuantificables que la afectan, con el fin de facilitar a los interesados tomar decisiones en relación con dicha entidad económica. (Backer, Jacobsen y Ramirez Padilla, 1994 )

La contabilidad brinda la información que requieren los usuarios a través de sus diferentes ramas. La contabilidad financiera contribuye brindando información acerca de la naturaleza y el status del capital invertido, evaluando los cambios que se producen en el capital y en el resultado de las actividades de operación. La contabilidad de costos contribuye brindando la información acerca del costo de los productos aplicado a la determinación de la ganancia, y es una herramienta de apoyo para la toma de decisiones al proporcionar valores cuantitativos.

....la contabilidad financiera (...) proporciona a la dirección el costo total de fabricar un producto o suministrar un servicio. Si hay muchos productos o servicios diferentes, los resultados totales no ayudan demasiado para los fines de lograr el control. Ha sido necesario expandir los procedimientos generales de la contabilidad, de manera que sea posible, por lo tanto, determinar el costo de producir y vender cada artículo o de prestar un servicio. (Neuner, J.W., 1976, p.3)

La capacidad de la contabilidad de costos es reconocida internacionalmente y una manifestación de ello es la existencia de la Junta de Normas de Contabilidad de Costos de Estados Unidos (Cost Accounting Standards Board), organismo que dicta normas de contabilidad obligatorias que deben observar los contratistas del Estado en ese país.

De acuerdo con las normas vigentes emitidas por los organismos profesionales competentes en el país en materia contable, todas las empresas que operan en la economía elaboran y presentan a terceros la información resultante del registro de sus operaciones mediante el mismo tipo de informes. Las normas no diferencian el caso de las empresas de servicios públicos reguladas y su especial y particular situación. Tampoco los entes de control y regulación definieron informes especiales a ser aplicados a las empresas reguladas. Por lo tanto desde el inicio del proceso de privatización de empresas públicas, las empresas concesionarias de los servicios públicos han producido información sobre sus operaciones al igual que lo hace el resto de las empresas privadas que operan en la economía cuando producen información para terceros.

De acuerdo con lo establecido por las normas contables profesionales el objetivo de los estados contables, es el de proveer información sobre el patrimonio de un ente a una fecha y sobre su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones de un usuario tipo, considerando como tal a los inversores y acreedores del ente.

Sin duda que la elaboración de estados financieros y económicos según normas que tienen un objetivo diferente al de proveer información para la regulación económica, que requiere profundo conocimiento sobre las eficiencias y eficacias empresarias, coloca a la administración pública en una desventajosa situación en orden al cumplimiento de sus funciones, y por lo tanto es un hecho que la contribución de estos informes al proceso regulatorio no es plena.

No obstante resulta importante señalar que la profesión contable a través de muchos de sus integrantes ha alertado sobre estas carencias. Muchos profesionales se han expedido en relación con los nuevos desafíos que obligan a repensar las normas para emitir mejor y más información adecuada a los diferentes usuarios. En este sentido se destaca la opinión de la Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramírez del Instituto de Investigaciones Contables de la Universidad de Buenos Aires, quien ha manifestado la necesidad imperiosa de profundizar el análisis tendiente a la elaboración de un Modelo Amplio de Información Contable Externa que avance sobre los contenidos del Modelo Tradicional que se basa casi exclusivamente en los denominados estados financieros, explicando que dicho modelo debe responder a las necesidades de los usuarios de la información que se plantean en el nuevo orden mundial globalizado. (Rodríguez de Ramírez, M., 1999).

En el análisis de las practicas regulatorias en América Latina, el especialista Martín Rodríguez Pardina (Rodríguez Pardina, M, 2005) señala la necesidad de desarrollar instrumentos que permitan mejorar el monitoreo y la información sobre las empresas. Destaca a la Contabilidad Regulatoria y el Benchmarking como dos herramientas fundamentales en ese sentido. En relación con la contabilidad manifiesta las ventajas de información que permite la contabilidad de costos. Sobre el benchmarking explica que es una herramienta que usa la comparación entre indicadores de gestión de un mismo operador a través del tiempo, o bien de comparación con otros operadores.

La rama de la contabilidad que se introduce en los aspectos que permiten interpretar las causas de los resultados obtenidos es la contabilidad de costos, que sintetiza y registra los costos de los centros de producción, de servicios y comerciales de una empresa con el fin de medirlos y controlarlos. Lo hace a través de la obtención de costos unitarios y totales con el propósito principal de contribuir al control de las operaciones y de facilitar el proceso de toma de decisiones. La contabilidad de costos es un medio para planificar y conducir adecuadamente los negocios, operándolos a niveles que brinden una adecuada rentabilidad, porque permite disponer de información inmediata y exacta sobre los hechos acaecidos en la gestión empresarial (Vazquez. J.C, 1992)

Las características propias de la contabilidad de costos que revelan las razones que aconsejan su utilización para optimizar los resultados de un ente, y que la distinguen de la contabilidad general y financiera pueden resumirse afirmando que:

- Es analítica porque se plantea sobre segmentos de la empresa y no sobre su total.
- Permite predecir el futuro porque es parte de la contabilidad financiera y general.
- En los movimientos de sus cuentas principales interviene un elemento que está ausente en la contabilidad financiera y general: las unidades.
- Solo registra operaciones internas de la empresa.
- Determina el costo del proceso productivo.

- Produce información que permite corregir ineficiencias y modificar los acontecimientos para alcanzar los resultados previstos.
- Su objetivo implícito es la minimización de los costos.
- Integrado con la contabilidad general y financiera, permite operar con la seguridad que brinda el perfecto balanceo de las cuentas

La contabilidad de costos facilita el control de la eficiencia operativa a partir de la división contable de los procesos de producción. Cuanto más fraccionado se hallan los procesos, más fácil resultará controlarlos. Más rápido se localizarán las filtraciones y anomalías, y su implementación es un requisito para realizar economías de costos.

Para identificar adecuadamente el grado de eficiencia operativa y producir mejoras de la gestión empresarial, la contabilidad de costos utiliza el sistema de costo estándar que tiene por finalidad medir, informar e inducir la generación de costos unitarios en coincidencia con costos predeterminados, fijados según pautas técnicas que implican la normalización de todas las operaciones de producción. La medición y vigilancia de los resultados es el objetivo principal del costo estándar y esta es la función que lo convierte en el barómetro de la eficiencia. El sistema de costos estándar consiste en establecer los costos unitarios en forma previa a la elaboración de los productos, basándolos en los métodos más eficientes de producción.

Es relevante señalar que el sistema de costos estándar superó ampliamente al sistema de costo histórico que no permite medir la eficiencia operativa, y que por más precauciones que se tomen, los costos unitarios no son representativos de situaciones normales de producción. La utilización del sistema de costo histórico no se justifica, luego de la creación de los costos estándares. Las técnicas empleadas en la determinación de los costos de producción y las vinculadas con el control de la eficiencia fabril adquirieron un desarrollo prodigioso en los últimos cincuenta años merced a la contabilidad de costos estándares. Los industriales ansiaban disponer de una unidad de medida que les facilitara el control mensual de la eficiencia operativa y que atrajera la atención de los responsables de la fabricación cuando cualquier operación se realizara en forma deficiente. Con la modernización de la industria el control de la eficiencia se iba transformando en el elemento básico para la obtención de ganancias. En la concepción moderna ya no se trata de ejercer controles para obtener mayor ganancia, sino que es necesario evitar pérdidas en el proceso de producción. El sistema de costo estándar evita la determinación mensual de los costos históricos, permite apresurar los cierres contables mensuales al mantenerse inalterados los estándares físicos, y satisface plenamente las condiciones de economicidad y premura que tanto habían preocupado a los antiguos dirigentes de empresas (Vazquez, J.C. ,1992)

Los costos estándares son los más veraces porque se asientan en patrones de eficiencia, y en consecuencia excluyen los obstáculos que atentan contra la productividad como los desperdicios evitables, el empleo de materia prima no especificada, el personal excedente, el bajo rendimiento de la mano de obra, el aprovechamiento deficiente de la capacidad de producción, etc. Cuando estas anomalías no se absorben en los costos se originan

diferencias que son identificadas en el estado de resultado separadamente. En forma mensual, por medio de la comparación de los costos reales de producción y los costos normales (producción efectiva por costos unitarios estándares), se determina la eficiencia con que se operó. Las diferencias deben ser analizadas para implementar acciones correctivas por haberse apartado de las metas previstas. De esta manera la dirección de la empresa dispone del mecanismo que de inmediato la pone en conocimiento del proceso de producción, sus cómputos físicos y sus consecuencias económicas:

Para poder calcular costos unitarios estándares es necesario combinar el conocimiento de dos profesiones: la del ingeniero y la de contador, porque el sistema amalgama dos tipos de estándares: los físicos y los monetarios. Los primeros abarcan la especificación de la calidad y cantidad de la materia prima por unidad de producto, los rendimientos de los materiales, los estudios de los métodos y tiempos, los requisitos de calidad, el estudio de la capacidad productiva. Los estándares físicos tienen que ser acompañados de otra información técnica referida a unidades representativas de capacidad o consumo: horas-hombre, kilos, metros, kw, etc.

Son importantes las ventajas de utilizar el sistema de costos estándares, porque permite:

- medir y vigilar la eficiencia de la producción, revelando los funcionamientos anormales. Es el mejor método que se conoce para verificar la productividad. Los informes mensuales inducen a los empresarios a tomar decisiones conducentes a mantener los procesos dentro de los límites señalados por el procedimiento predefinido.
- conocer el resultado económico de un ciclo con rapidez
- Contribuir a la reducción de los costos al permitir un minucioso análisis de las operaciones de producción
- Indicar la capacidad productiva no utilizada
- conocer el costo de cada producto elaborado, contribuyendo a generar precios de orientativos de venta basados en condiciones normales
- Otorgar gran exactitud a los costos unitarios ya que los estándares físicos se calculan sobre bases técnicas

La utilización de sistemas de costos estándares representa una ventaja adicional que facilita un control ágil para verificar la productividad. Adicionalmente la construcción de los estándares físicos sobre bases técnicas provoca el compromiso permanente de la dirección para producir auto evaluaciones de la organización, mediante la comparación mensual de los costos reales contra los considerados normales desde el punto de vista técnico. El proceso de regulación puede recoger amplios beneficios del proceso de auto evaluación de las empresas, al permitirle acceder a los componentes físicos y monetarios de los estándares utilizados, para su confrontación y evaluación

Uno de los informes principales que produce la contabilidad de costos es el estado de resultados por líneas de producto. "En los tiempos actuales no es posible administrar una

empresa careciendo de estados de resultados mensuales por líneas de productos que muestren la escala en que cada una contribuye al beneficio total del negocio." (Vazquez, J.C., 1992, pag. 434)

Según ya se ha señalado, la investigación ha considerado como punto de partida que la reducción del déficit de información requiere asegurar a los nuevos entes la obtención de información relevante sobre las eficiencias alcanzadas y eficacias logradas por las empresas prestatarias en la gestión que realizan. En ese sentido, también ha considerado que las funciones de regulación y el control que ejercen los nuevos entes, requieren en forma indispensable captar de manera inmediata las cambiantes situaciones que se generan en la gestión diaria de los servicios, como también las decisiones empresarias que se toman en forma permanente ante estímulos externos a la organización.

En consecuencia, la investigación ha entendido que no es la contabilidad financiera la fuente principal de información, porque no es la rama de la contabilidad que por excelencia produce el conocimiento de las eficiencias y las eficacias, ni tampoco permite el ágil conocimiento de la gestión diaria. Por el contrario, ha considerado que los estados contables que constituyen los informes más importantes que produce la contabilidad financiera, y que informan principalmente sobre la rentabilidad del capital invertido, deben ser complementados con los informes que producen las otras ramas de la contabilidad.

El conocimiento de las eficacias logradas y eficiencias producidas requiere información relativa a volúmenes y precios unitarios, tanto producidos como consumidos. La contabilidad de costos es la rama de la contabilidad que produce este tipo de información y por lo tanto tiene importancia vital en la reducción del déficit de información, posibilitando a los nuevos entes contar con los elementos necesarios para evaluar adecuadamente el desempeño y el desenvolvimiento económico de las empresas privadas prestatarias de los servicios.

En consecuencia, el trabajo de investigación ha considerado que la adopción de sistemas de contabilidad de costos y la utilización del sistema de costo estándar en las empresas privadas operadoras de los servicios, permitiría proporcionar a los entes de regulación de manera permanente los principales indicadores de la gestión que las empresas van desarrollando, posibilitando al regulador obtener información de calidad sobre las eficacias logradas y las eficiencias producidas, implicando asimismo un compromiso de auto evaluación permanente de parte de la empresa operadora.

### **2.3. La contabilidad, el control y la transparencia**

Mostrar las eficacias obtenidas y las eficiencias producidas en la prestación de servicios públicos, y demostrar su origen en documentación de respaldo y en adecuados registros, debiera ser una obligación para todas las empresas concesionaria de servicios públicos. La transparencia en las operaciones de las empresas privadas que prestan servicios a la

comunidad según contratos públicos, sin duda representaría una contribución en el control y eficacia del accionar de la función pública.

Una avance en este sentido lo constituye el nuevo entorno de control externo de la administración pública consagrado por la reforma constitucional del año 1994, que contempla a las empresas privatizadas dentro del objeto de las competencias asignadas al organismo responsable en la materia.

De acuerdo con el artículo 85 de la Constitución Nacional el control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, es una atribución propia del Poder Legislativo, y su opinión y examen sobre el desempeño y situación general de la administración pública, estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.

La ley de Administración Financiera promulgada en octubre de 1992 bajo el N° 24.156 creó la Auditoría General de la Nación. En su artículo 117 estableció que es materia de su competencia, el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, y legal, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos, Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

Un requisito previo y necesario del control externo es la adecuada documentación de las operaciones y su ordenado cómputo y registro. La ausencia de la documentación o las carencias en los sistemas de registro condicionan los controles y dilatan las evaluaciones que el control constitucional exige. Por lo tanto, transparentar las operaciones de las empresas de servicio público redundan en el fortalecimiento de las capacidades públicas.

Un ámbito en el cual se ha consagrado la necesidad de transparencia en las operaciones de las empresas privadas que establecen relaciones con el sector público, ha sido en las acciones internacionales encaradas para luchar contra la corrupción. El pronunciamiento más reciente es la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, adoptado en Nueva York el 31 de octubre de 2003. En su preámbulo, los Estados Parte de la Convención fijaron su preocupación por la gravedad de los problemas y las amenazas que plantea la corrupción para la estabilidad y seguridad de las sociedades al socavar las instituciones y los valores de la democracia, la ética y la justicia y al comprometer el desarrollo sostenible y el imperio de la ley.

Entre las finalidades fijadas para la Convención, resalta la de "Promover la integridad, la obligación de rendir cuentas y la debida gestión de los asuntos y los bienes públicos" (inciso c, artículo 1ro.)

En el capítulo dedicado al sector privado (art. 12), entre otras obligaciones de los estados signatarios se destacan las de:

- Adoptar medidas para prevenir la corrupción y mejorar las normas contables y de auditoría en el sector privado
- Promover la formulación de normas y procedimientos encaminados a salvaguardar la integridad de las entidades privadas pertinentes, incluidos códigos de conducta para el correcto, honorable y debido ejercicio de las actividades comerciales y de todas las profesiones pertinentes, y para la prevención de conflictos de intereses, así como para la promoción del uso de buenas prácticas comerciales entre las empresas y en las relaciones contractuales de las empresas con el Estado
- Prevenir la utilización indebida de los procedimientos que regulan a las entidades privadas, incluidos los procedimientos relativos a la concesión de subsidios y licencias por las autoridades públicas para actividades comerciales
- Velar por que las empresas privadas, teniendo en cuenta su estructura y tamaño, dispongan de suficientes controles contables internos para ayudar a prevenir y detectar los actos de corrupción y por que las cuentas y los estados financieros requeridos de esas empresas privadas estén sujetos a procedimientos apropiados de auditoría y certificación
- Adoptar las medidas que sean necesarias, de conformidad con sus leyes y reglamentos internos, relativas al mantenimiento de libros y registros, la divulgación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoría, para prohibir los siguientes actos realizados con el fin de cometer cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo a la presente Convención:
  - a. El establecimiento de cuentas no registradas en libros;
  - b. La realización de operaciones no registradas en libros o mal consignadas;
  - c. El registro de gastos inexistentes;
  - d. El asiento de gastos en los libros de contabilidad con indicación
  - e. incorrecta de su objeto;
  - f. La utilización de documentos falsos; y
  - g. La destrucción deliberada de documentos de contabilidad antes del plazo
  - h. previsto en la ley.

La república Argentina aprobó la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción mediante la Ley 26.097, sancionada el 10 de mayo de 2006. En consecuencia, sus disposiciones han pasado a integrar las normas jurídicas nacionales y las autoridades se encuentran comprometidas con su reglamentación y aplicación.

Las finalidades de la Convención y las medidas establecidas para su implementación por los estados signatarios, sin duda son convergentes con el objetivo de contribuir a la eficacia del accionar de la función pública. En todas ellas se advierte la misma visión sobre la necesidad de impulsar la transparencia y la rendición de cuentas de las entidades privadas, que sobre todo resultan imperativas en las que mantienen relaciones con el sector público.

La investigación ha tomado en cuenta el control que debe realizar el poder legislativo y el compromiso del país en la lucha contra la corrupción. En ese marco consideró que la contabilidad es una herramienta que puede contribuir a producir adecuadas evaluaciones sobre el desempeño de las empresas concesionarias de servicios públicos. Pero asimismo, también ha considerado que su adecuado uso en las empresas concesionarias, según los objetivos principales de la regulación, puede contribuir en la evaluación del desempeño de la administración pública que el poder legislativo debe hacer a los fines de su control. Asimismo consideró que adecuadas evaluaciones importan un fuerte impedimento para quienes pretendan cometer actos de corrupción, y que estudiar las eficiencias y eficacias producidas por las empresas de servicios públicos a partir de sistemas ordenados de registro y de documentación de respaldo, contribuyen a la consecución de los objetivos y finalidades de las políticas de lucha contra la corrupción.

## Capítulo III

### Antecedentes de regulaciones contables en otros ámbitos

#### 3.1. El control de precios en Argentina y la propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Contabilidad de Costos (I.A.P.U.C.O.)

El control de precios ha sido una política implementada con frecuencia en el país destinada fundamentalmente al control de la inflación. Las regulaciones de precios comprendieron la fijación de precios máximos, la determinación de porcentajes de utilidad bruta, como también la forma de cálculo de los precios.

Para una revisión del tema es adecuado seguir al Dr. Juan Carlos Vázquez quien ha sido una autoridad en el desarrollo de la disciplina "costos", y ha producido en su tratado específico una amplia descripción de las principales medidas que se tomaron en el país para regular precios, volcando sus opiniones sobre la calidad de las herramientas utilizadas por el sector público en el control. (Vazquez, J.C., 1992)

Una somera revisión de las principales medidas tomadas, permite advertir los diferentes alcances que ha tenido la intervención del Estado en la fijación de los precios de venta de muchos productos en el mercado interno, pero a su vez revela la importancia que la contabilidad ha tenido en el control de la política implementada. A continuación se enumeran las principales:

- En septiembre de 1939 bajo la presidencia del Dr. Roberto Ortiz la ley 12.591 estableció un régimen de vigilancia de precios sobre artículos de primera necesidad.
- En el año 1947 el decreto N° 32.506 estipuló coeficientes de ganancias líquidas admitidas sobre ventas de bienes de primera necesidad, determinando que los márgenes de utilidad debían ser justos y razonables y debían asegurar a los consumidores precios adecuados.
- En octubre de 1949 se dispuso una congelación general de precios determinándose que los precios de venta debían basarse, en todos los casos, en los costos de producción
- En agosto de 1950 se dictó el decreto N° 1165 que dispuso disminuir los márgenes de ganancias para productos de consumo popular, y determinó la manera que las empresas debían fijar sus márgenes de utilidad.
- En noviembre de 1952 por medio del Decreto N° 5.245 se derogaron todas las disposiciones anteriores considerando que la situación se encontraba normalizada, e indicando que los precios podían quedar establecidos por vía de la libre competencia.

- Entre los años 1955 y 1967 prácticamente no existieron controles de precios, pero se produjeron dos hechos de relevancia. El primero surgió en abril de 1965 con la promulgación del Decreto N° 3.042 para normalizar el mercado de medicamentos. Se fijaron los factores y rubros que componen el precio de estos productos y se estipuló la forma en que debían determinarse los costos de producción. El segundo dato de noviembre de 1966 con el dictado de la Resolución N°138, que obligaba a registrar en libros rubricados los datos de costos y precios de venta vigentes al 30 de junio y 30 de noviembre de 1966.
- En el año 1967 y bajo la administración de Adalberto Krieger Vasena como Ministro de Economía y Trabajo, se formuló un llamado a los industriales para suscribir un "compromiso voluntario sobre precios". Las empresas que adherían al acuerdo debían informar sobre la composición porcentual de sus ventas por líneas de productos, formación de los precios de venta, desglosando en porcentajes los costos de materia prima, mano de obra, cargas fabriles, gastos y utilidad, principales abastecedores, etc. En el año 1968 la ley N° 17.723 instrumentó el régimen de vigilancia de precios.
- En septiembre del año 1971 la Ley N° 19.230 volvió a instrumentar la congelación de los precios de bienes y servicios a niveles vigentes con anterioridad. Sin embargo en forma inmediata posterior, las leyes 19.283 y 19.350 permitieron ciertos ajustes de los precios.
- En noviembre de 1971 la Resolución N° 34 de la Secretaría de Comercio dispuso actualizaciones de precios y exigió la presentación de declaraciones juradas con la justificación de los aumentos, acompañada de certificación contable con la firma legalizada por el Consejo Profesional en Ciencias Económicas.
- En febrero de 1972 la ley 19.508 dictó normas para la comercialización de artículos industriales y estableció límites y márgenes para la determinación de precios. Asimismo fijó amplias facultades de fiscalización para el organismo de aplicación. En el mismo mes la resolución 124 de la Secretaría de Comercio estableció un régimen por el cual se regularon los productos de gran demanda fijando precios máximos, porcentajes de utilidad bruta, y la forma de cálculo de precios.
- En junio de 1972 la Secretaría de Comercio dicta la Resolución N° 154 estipulando que las solicitudes de mejoras de precios debían acompañarse del correspondiente justificativo presentando los precios de venta, la nómina de los productos y la discriminación del costo de las materias primas, la mano de obra, las cargas sociales y fabriles, y el porcentaje de utilidad.
- Luego de mayo de 1973 y de la mano de la normalización de la institucionalidad del país, se implantó una rígida política de control de precios que se inició con el Decreto N° 194 que determinó el congelamiento general de precios de todos los bienes y servicios.

- En mayo de 1974 la Secretaría de Comercio dicta las resoluciones 8.011 y 8.012 creando un sistema de precios administrados y obligando a las empresas a la presentación trimestral de balances y cuadros de resultados e información complementaria que comprendía, entre otras cosas, una minuciosa descomposición de los costos y de los márgenes de utilidad.
- En septiembre de 1975 la Secretaria de Comercio dicta las resoluciones 33 y 34. Estableció que la rentabilidad empresaria había que restablecerse a niveles aceptables, e instrumentó un nuevo sistema de controles de precios que requería identificar en la contabilidad y en los balances las mayores utilidades obtenidas por las compañías. También exigió la presentación pormenorizada de los costos de producción y de los precios de venta.
- En marzo de 1983 el gobierno militar dicta su última resolución expresando que la formación de precios tiene incluidos márgenes de seguridad que no se justifican y disponiendo que los aumentos de precios debían estar justificados por la incidencia de mayores costos. Las empresas que hubieran incrementado sus precios debían demostrar que sus costos habían sufrido aumentos en igual o mayor proporción, presentando una estructura global de costos a nivel empresa
- En julio de 1985 y en coincidencia con la puesta en marcha de un nuevo plan económico denominado "Plan Austral" se retrotrajeron los precios de los bienes y servicios a los vigentes al 12 de junio de 1985.

En la reseña de las medidas se observa que la característica de la política de control de precios, requiere para su efectividad que el sector público disponga de un preciso conocimiento de las estructuras de costos de los productos cuyos precios serán regulados.

De acuerdo con la opinión del Dr. J.C. Vázquez, para que el control de precios pueda ser encarado con éxito es imprescindible que las empresas puedan cumplir sin temores las disposiciones sobre precios instrumentadas por el gobierno. Para ello se torna indispensable que las normas contemplen precios que permitan absorber los costos y además producir un remanente justo de utilidad, como también que las empresas se encuentren obligadas a publicar sus estados de resultados por líneas de productos, tal como se acostumbra en la práctica internacional, según él informa.

En su tratado, el Dr. Vázquez señala que en el año 1984 y a solicitud de la secretaria de comercio de la nación, el IAPUCO produjo un trabajo que denominó *Esquema básico que deberían tener en cuenta las empresas para producir informaciones sobre costos y resultados por línea de productos*. La solicitud respondía a la necesidad del sector público de contar con elementos y herramientas suficientes para permitir una gestión efectiva en la política de control de precios.

En la lectura del trabajo se observa con claridad la importancia que el Instituto le adjudica al esquema propuesto y que según informa, consiste en que se puede obtener de él toda la información indispensable para posibilitar la gestión racional de una empresa, pero que también permite que los organismos de control obtengan la información necesaria para adoptar todas las políticas alternativas posibles que contemplan las siguientes variables que se vinculan entre sí y son esenciales para el control: a) Precios, b) Costos, c) Nivel de actividad, y d) Resultados

De acuerdo con la opinión del Dr. Juan Carlos Vázquez el trabajo del instituto es el más profundo que se realizó en el país respecto del control oficial de precios, que de acuerdo a su juicio también involucra el control de los costos. La propuesta considera indispensable la implementación de la contabilidad de costos y la aplicación del sistema de costos estándar para la determinación de los costos de producción, con el objeto de asegurar que las autoridades dispongan plenamente de toda la información relativa a los costos de producción y al beneficio empresario, a los efectos de la fijación de los precios de venta de los productos que deban ser regulados.

Luego de la lectura de los antecedentes que se han reseñado, y a la luz de los objetivos de la regulación de los servicios públicos que fueron detallados en el capítulo anterior, se debe destacar que la regulación económica de los servicios públicos también obliga al sector público a llegar a un preciso conocimiento de las estructuras de costos de los servicios que se producen, porque al igual que en la política de control de precios en sus funciones, debe pronunciarse sobre el nivel de las tarifas que se aplican. La similitud en este sentido entre las funciones de la regulación económica de los servicios públicos y la regulación de precios, permite afirmar que también existe similitud en las herramientas óptimas que pueden utilizarse. En este sentido corresponde precisar que la sugerencia del I.A.P.U.C.O. ha coincidido en su concepción con la visión que la presente investigación adoptó como vía para lograr la reducción de las asimetrías informativas. Por la importancia del trabajo del Instituto se presenta en el Anexo I el esquema elaborado, transcrito en forma textual.

Es importante también señalar que en sus consideraciones preliminares, la propuesta evalúa como ineludible que las empresas cuenten con adecuada información sobre costos que les permita determinar los resultados mensuales de cada una de sus líneas de productos para tomar decisiones racionales en el manejo del negocio. En estos aspectos la investigación ha considerado que no puede haber dudas que la prestación de servicios públicos debe gestionarse con eficiencia, y por lo tanto no debieran existir excusas válidas que impidieran implementar en las empresas sistemas adecuados de información como los que propone el IAPUCO, que permiten determinar estados de resultados por líneas de productos y permiten tomar acciones correctivas para superar las ineficiencias.

### **3.2. Regulaciones en materia contable en la regulación de otros servicios públicos privatizados**

Las cualidades de la contabilidad como herramienta central para producir información cuantitativa, han impulsado recientemente regulaciones contables en algunos de los servicios públicos privatizados. Hasta la fecha se han producido regulaciones de esta naturaleza en el ámbito de la provisión de los servicios de transporte y distribución de energía eléctrica, y de los servicios de transporte y distribución de gas natural, y de los servicios de provisión de agua potable y desagües cloacales de la región metropolitana de Buenos Aires.

Todos resultan un importante antecedente al haber establecido regímenes especiales para la contabilización de las operaciones mediante la utilización de planes de cuentas contables específicos y para la separación contable de las actividades reguladas y no reguladas que desarrollan las firmas operadoras.

Desde la óptica de la presente investigación, se puede afirmar que representan un avance en materia de regulaciones contables porque instauraron la obligación para todas las firmas de utilizar planes de cuentas homogéneos y de segregar las actividades no reguladas de los estados contables, permitiendo la adecuada comparación entre los diferentes operadores. No obstante el avance, los regímenes no han llegado a establecer la obligación de implementar sistemas de costos predeterminados que permitan la identificación adecuada de las eficiencias y eficacias alcanzadas en el desempeño de la gestión. Por lo tanto los regímenes no pueden considerarse plenamente adecuados para contribuir a la reducción de las asimetrías informativas.

Sin embargo, la aplicación de planes de cuentas específicos y la segregación de las operaciones no reguladas de las reguladas permiten un conocimiento detallado de la composición del costo de explotación del conjunto de los servicios producidos, según la naturaleza de cada componente, aunque impide la posibilidad de comparar con homogeneidad el costo de los diferentes servicios producidos entre los distintos operadores.

En el caso del Ente Nacional Regulador del Gas – ENARGAS - el dictado de las resoluciones N° 1660 de marzo del año 2000 y de la resolución N° 1976 de diciembre del año 2000, establecieron las normas de regulación para la registración, valuación y exposición de todas las operaciones en las empresas distribuidoras y transportadoras, como también un régimen especial de información adicional. Las disposiciones dictadas en las normas determinaron:

1. Aprobar un Plan de Cuentas Único y un Manual de Cuentas para su utilización obligatoria por las empresas operadoras de los servicios de transporte y distribución de gas, con aplicación para la valuación, registración y exposición de las operaciones realizadas y devengadas a partir del 1ª de enero de 2001.
2. Determinar que las empresas operadoras debían confeccionar sus estados contables de acuerdo a las normas generales de exposición contable vigentes, adoptando para

elaborar el Estado de Origen y Aplicación de Fondos, el Anexo A de Bienes de Uso, el Anexo F de Costo de Ventas, y el Anexo H de Información requerida por el art. 64 inc b) de la Ley 19.550, ciertos criterios particulares que fijó especialmente.

3. Establecer lineamientos particulares para registrar las altas, modificaciones y bajas de bienes de uso
4. Establecer la aplicación del método de línea recta para la registración de la amortización de los bienes de uso
5. Establecer la obligación de separar contablemente las operaciones no sujetas a regulación que pudieran desarrollar las empresas operadoras, mediante el uso de registros contables separados
6. Establecer criterios para la distribución de costos y gastos entre empresas vinculadas y entre actividades reguladas y no reguladas, según ciertos lineamientos específicos que determinó particularmente
7. Exigir la presentación de Información Complementaria adicional en nota a los estados contables, con los volúmenes de gas involucrados en los contratos a largo plazo suscriptos para la compra del fluido, la nómina de las empresas que deberán satisfacer el suministro, los volúmenes de gas vendidos en el ejercicio por tipo de cliente, la cantidad de usuarios y de clientes correspondientes a las ventas del ejercicio, y los montos de ventas del ejercicio detallado por tipo de clientes y tarifa
8. Exigir la presentación anual conjuntamente con los estados contables de un informe relativo a los gastos de operación y mantenimiento

En el caso del Ente Nacional Regulador de la Electricidad – ENRE – las disposiciones regulatorias en materia contable han sido establecidas por la resolución N° 464 del año 2002, que se encuentra complementada por las resoluciones N° 985 del año 2006 y N° 204 del año 2007. Las principales disposiciones establecieron:

1. La aprobación de un Plan y Manual de Cuentas Único para su utilización obligatoria por las empresas distribuidoras
2. La obligación de aplicar el Plan y Manual de Cuentas para la confección y presentación de los estados contables
3. La obligación de presentar los estados contables acompañados por el dictamen de auditoría correspondiente
4. La obligación de discriminar los costos de acuerdo con su origen, nacional o importado
5. La obligación de presentar en forma trimestral estados contables y anexos acompañados de informe de contador público, aplicando para su confección el Plan y Manual de Cuentas Único
6. La prohibición de afectar al desarrollo de las actividades no reguladas, el capital social y las reservas que integran el patrimonio de la sociedad, que se encuentran comprometidos en la actividad regulada, como asimismo la prohibición de contabilizar los quebrantos que se deriven de la actividad no regulada en la estructura de costos para la determinación de los cuadros tarifarios fruto de la actividad regulada

En el caso de los servicios de provisión de agua potable y desagües cloacales, las disposiciones establecidas en enero del año 2006 mediante la Resolución del ETOSS N° 05 fijaron la obligación de aplicar un Plan de Cuentas y un Manual de Cuentas específico y elaborado por el ente de control para el registro de las operaciones, como también fijaron el conjunto de informes complementarios que la empresa concesionaria debía presentar en forma regular.

### **3.3. Las regulaciones del Banco Central de la República Argentina en materia contable e informativa**

La importancia de la contabilidad como herramienta para el control y la regulación de servicios prestados por el sector privado, ha sido evidenciado en el caso del sistema financiero que se encuentra regulado por el Banco Central de la República Argentina. La naturaleza de los servicios que prestan las empresas del sistema y la característica de las regulaciones establecidas por el Banco Central, que entre otros objetivos buscan el control de las condiciones de solidez y solvencia de las entidades, han determinado que la contabilidad juegue un rol central en el control de las operaciones. El régimen informativo contable y de registración de las operaciones que deben observar los bancos y las entidades financieras, es estricto, amplio y pormenorizado.

El Banco Central de la República Argentina tiene como misión primaria y fundamental preservar el valor de la moneda. Para el cumplimiento de su misión tiene como atribuciones la regulación de la cantidad de dinero y de crédito en la economía. Le corresponde vigilar el buen funcionamiento del mercado financiero, aplicar la Ley de Entidades Financieras, actuar como agente financiero del Gobierno Nacional, concentrar y administrar sus reservas de oro, divisas y otros activos externos, propender al desarrollo y fortalecimiento del mercado de capitales y ejecutar la política cambiaria. Ejerce la supervisión de la actividad financiera y cambiaria por intermedio de la Superintendencia de Entidades Financieras y Cambiarias, que depende directamente del Presidente de la Institución.

De acuerdo con lo normado, las entidades se encuentran obligadas a utilizar en su contabilidad para la registración de las operaciones, un plan de cuentas único y un manual de cuentas que han sido definidos expresamente por la autoridad. Deben adaptar su contabilidad para imputar las operaciones según lo establecido, y las modificaciones requieren autorización expresa. También deben aplicar los criterios de valuación que ha dictado el organismo, deben llevar libros contables según las normas legales, y guardar los comprobantes de respaldo de las operaciones por lo menos durante diez años. En forma mensual deben cumplir con un régimen informativo presentando el balance de saldos acompañado de un conjunto de dieciséis informes sobre diferentes aspectos, como por ejemplo: Exigencia e integración de Capitales Mínimos, Efectivo Mínimo y Aplicación de Recursos, Relación de Activos Inmovilizados y Otros Conceptos, Deudores del sistema financiero y Composición de los conjuntos Económicos, Cheques Rechazados, Operaciones a Término, Posición Global Neta de Moneda Extranjera, etc

La utilización de la contabilidad como herramienta para el control que ejerce el Banco Central sobre las entidades financieras, es un antecedente indicativo de su capacidad y de su importancia para la producción de información económica y financiera, y debe considerarse en ese sentido un antecedente de las regulaciones en el ámbito del control y la regulación de los servicios públicos.

#### **4. Las regulaciones de La Comisión Nacional de Valores**

La contabilidad también tiene un importante rol en la defensa de los intereses de los accionistas minoritarios y anónimos, que el Estado ejerce para evitar los posibles fraudes que pudieran cometer los dueños del control societario, en los casos de las firmas que cotizan sus acciones en el mercado de capitales.

Las funciones se ejercen mediante la Comisión Nacional de Valores, organismo de carácter técnico creado en el año 1968 como entidad autárquica con jurisdicción en toda la república. Tiene por finalidad actuar como autoridad de aplicación de las leyes vigentes que regulan el mercado de títulos valores<sup>6</sup>, su oferta pública, la organización y funcionamiento de las instituciones bursátiles y la actuación de los agentes de bolsa y demás personas dedicadas al comercio de títulos valores.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 6° del texto legal ordenado por el Decreto N°677/01, La Comisión Nacional De Valores tiene las siguientes funciones:

- a) Autorizar la oferta pública de títulos valores.
- b) Asesorar al Poder Ejecutivo Nacional sobre los pedidos de autorización para funcionar que efectúen las bolsas de comercio, cuyos estatutos prevén la cotización de títulos valores, y los mercados de valores.
- c) Llevar el índice general de los agentes de bolsa inscriptos en los mercados de valores.
- d) Llevar el registro de las personas físicas y jurídicas autorizadas para efectuar oferta pública de títulos valores y establecer las normas a que deben ajustarse aquellas y quienes actúan por cuenta de ellas.
- e) Aprobar los reglamentos de las bolsas de comercio relacionados con la oferta pública de títulos valores, y los de los mercados de valores.
- f) Fiscalizar el cumplimiento de las normas legales, estatutarias y reglamentarias en lo referente al ámbito de aplicación de la presente ley.
- g) Solicitar al Poder Ejecutivo Nacional, el retiro de la autorización para funcionar acordada a las bolsas de comercio cuyos estatutos prevean la cotización de títulos valores y a los mercados de valores, cuando dichas instituciones no cumplan las funciones que le asigna esta ley.
- h) Declarar irregulares e ineficaces a los efectos administrativos los actos sometidos a su fiscalización, cuando sean contrarios a la ley, a las reglamentaciones dictadas por la Comisión Nacional De Valores, al estatuto o a los reglamentos.

De acuerdo con el artículo 7º de la misma norma legal, la Comisión Nacional de Valores dicta las normas a las cuales deben ajustarse las personas físicas o jurídicas que, en cualquier carácter, intervengan en la oferta pública de títulos valores, a los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en esta ley. En el ejercicio de sus funciones puede:

- a) Requerir informes y realizar inspecciones e investigaciones en las personas físicas y jurídicas sometidas a su fiscalización;
- b) Recabar el auxilio de la fuerza pública;
- c) Iniciar acciones judiciales;
- d) Denunciar delitos o constituirse en parte querellante.

La Comisión ejerce el poder de policía sobre las instituciones bursátiles, la oferta pública y la negociación de los títulos valores emitidos por las sociedades privadas y de economía mixta. El ámbito de su control también incluye las operaciones realizadas fuera de las bolsas de comercio y sin la fiscalización y garantía de los mercados de valores. De acuerdo con la exposición de motivos de la ley de creación, el régimen estructurado satisface la necesidad de proteger a grandes núcleos de pequeños y medianos inversores, incluyendo a quienes adquieren títulos valores no cotizados en entidades bursátiles o cuya negociación se realiza fuera de los recintos de dichas instituciones pese a estar autorizados a cotizar. Al mismo tiempo, tiende a la protección de las empresas serias, que encuentran en el ahorro privado, nacional y extranjero, una fuente primordial de recursos para el cumplimiento de sus objetivos y el desarrollo de sus planes de expansión

El régimen legal garantiza que nadie podrá efectuar ofertas públicas de títulos valores emitidos por sociedades privadas y de economía mixta, sin la previa autorización de la Comisión Nacional de Valores, a quien le corresponde ejercer el control de legalidad de los actos. A esos efectos se le otorgó el control de las sociedades por acciones que hagan oferta pública de sus títulos valores y la competencia exclusiva y excluyente para prestar conformidad administrativa a las reformas estatutarias; fiscalizar toda variación del capital, la disolución y liquidación de las sociedades; y fiscalizar permanentemente su funcionamiento societario. Tiene las mismas competencias y atribuciones que las leyes 18.805 y 19.550 confieren a la Inspección General de Personas Jurídicas con relación a las sociedades que hagan oferta pública de sus acciones.

La fiscalización que debe ejercer la Comisión Nacional de Valores se extiende en forma permanente a todas las etapas de la oferta pública y de la actuación de las entidades y las personas que realicen oferta pública de títulos valores, y con ese objeto la comisión ha sido dotada de facultades con poder disciplinario para sancionar las violaciones a las normas vigentes.

Para cumplir sus funciones el régimen legal estableció que los integrantes requieren tener especial versación y reconocida experiencia en la materia, y que deben actuar con dedicación

exclusiva en el desempeño de sus cargos. La permanencia en sus funciones y la forma de designación prevista tienden, por otra parte, a obtener la necesaria independencia de criterio en su actuación, que permite contemplar en forma equilibrada los intereses de los inversores, entidades emisoras y demás personas o instituciones comprendidas en la ley.

En definitiva, el régimen legal organizó un control estable, competente y continuado de la oferta pública en salvaguardia, primordialmente, de los inversores. Completando sus capacidades y a los efectos señalados, la Comisión Nacional de Valores se encuentra facultada para requerir los informes que considere necesarios y para realizar las investigaciones o inspecciones que estime oportunas para el cumplimiento de sus funciones.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 64 del texto ordenado por el Decreto N° 677/01, las disposiciones más relevantes que las entidades emisoras comprendidas en el régimen de la oferta pública deben observar en materia de información contable son:

a) Notas Complementarias. Sin perjuicio de la información requerida por las disposiciones legales aplicables, los emisores deberán incluir adicionalmente en las notas complementarias a sus estados contables la siguiente información:

- En el caso de las sociedades anónimas, las acciones que hayan sido emitidas o con emisión autorizada por la asamblea y las efectivamente emitidas, así como, conforme al régimen legal y reglamentario aplicable, las opciones otorgadas y los valores convertibles en acciones y los demás que otorguen derechos a participar en los resultados de la sociedad.
- Los acuerdos que impidan gravar y/o disponer de todos o parte de sus bienes, con información adecuada sobre dichos compromisos.
- Información suficiente sobre la política de asunción y cobertura de riesgos en los mercados, mencionando especialmente los contratos de futuro, opciones y/o cualquier otro contrato derivado.

b) Ampliación de la Memoria. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 66 de la Ley N° 19.550 y sus modificaciones y de la reglamentación adicional que establecerá la Comisión Nacional De Valores se incluirá en la Memoria como información adicional por lo menos la siguiente:

- La política comercial proyectada y otros aspectos relevantes de la planificación empresarial, financiera y de inversiones.
- Los aspectos vinculados a la organización de la toma de decisiones y al sistema de control interno de la sociedad.
- La política de dividendos propuesta o recomendada por el directorio, con una explicación fundada y detallada de la misma.
- Las modalidades de remuneración del directorio y la política de remuneración de los cuadros gerenciales de la sociedad, planes de opciones y cualquier otro sistema

remuneratorio de los directores y gerentes por parte de la sociedad. La obligación de información se extenderá a la que corresponde a sociedades controladas en las que se aplicaren sistemas o políticas sustancialmente diferenciadas.

La reglamentación de la norma legal emitida por la Comisión Nacional de Valores, establece el régimen informativo periódico en su capítulo XXIII, y determina la obligación de las entidades emisoras que se encuentren en el régimen de oferta pública, de remitir con periodicidad anual la siguiente información:

- La Memoria del Directorio sobre la gestión del ejercicio, cumpliendo los recaudos del art. 66 de la ley N° 19.550 realizada
- Un informe sobre el Código de Gobierno Societario individualizado como Anexo V del Capítulo XXIII de las normas, en el caso de sociedades no calificadas como PyMES, que informe si el Directorio sigue, y de qué modo lo hace, las recomendaciones integrantes del Código de Gobierno Societario, ó explique las razones por las cuales no adopta -total o parcialmente- las recomendaciones y/o si contempla incorporarlas en el futuro.
- Los Estados contables de acuerdo a lo previsto en los artículos 62 a 65 de la Ley N° 19.550
- La Reseña Informativa con la información requerida en particular por el punto XXIII.11.6 de la reglamentación.
- Informe de la Comisión Fiscalizadora o del Consejo de Vigilancia, según corresponda, de acuerdo con lo prescripto en los artículos 294 y 281, respectivamente, de la Ley N° 19.550. La Comisión Fiscalizadora deberá ajustar su actuación a las disposiciones de la Resolución Técnica N° 15 de la Federación Argentina De Consejos Profesionales De Ciencias Económicas.
- Informe de contador público independiente sobre los estados contables y la reseña informativa.

Adicionalmente y con periodicidad trimestral, las empresas deberán presentar:

- Estados contables por períodos intermedios de acuerdo a lo previsto en los artículos 62 a 65 de la Ley N° 19.550
- La Reseña Informativa con la información requerida en particular por el punto XXIII.11.6 de la reglamentación.
- Informe de la Comisión Fiscalizadora o del Consejo de Vigilancia
- Informe de contador público independiente sobre los estados contables y la reseña informativa.

La Reseña informativa, se acompañará como información adicional a los estados contables por períodos intermedios y de cierre del ejercicio. Será confeccionada sobre la base de los estados contables consolidados para las emisoras cuando ello resulte aplicable, y deberá ser aprobada por el directorio de la emisora juntamente con el resto de la documentación. Será suscripta por su presidente, o director en ejercicio de la presidencia, y contendrá la siguiente información sintética:

a) Breve comentario sobre actividades de la emisora en el último trimestre y en la parte transcurrida del ejercicio, incluyendo referencias a situaciones relevantes posteriores al cierre del período o ejercicio;

b) Estructura patrimonial comparativa con los mismos períodos de anteriores ejercicios

c) Estructura de resultados comparativa con los mismos períodos de anteriores ejercicios

d) Datos estadísticos (en unidades físicas) comparativos con los mismos períodos de anteriores ejercicios. El objetivo de este punto es brindar información sobre niveles de actividad. Estos, podrán presentarse alternativamente en unidades físicas, o en unidades equivalentes, o en términos de algún índice que resulte apropiado como por ejemplo consumo de energía eléctrica o de gas, en tanto se trate de elementos que revelen tal nivel.

e) Índices comparativos con los mismos períodos de anteriores ejercicios

f) Breve comentario sobre perspectivas para el siguiente trimestre y el resto del ejercicio. En la de cierre de ejercicio se informarán, como mínimo, las perspectivas para todo el ejercicio siguiente.

A partir del segundo ejercicio de que la emisora presente reseñas informativas, la comparación de toda la información de la reseña se hará para tres (3) períodos y así se continuará con este procedimiento hasta presentar cinco (5) períodos, que será la serie máxima comparativa para el futuro

Adicionalmente las normas contienen exigencias para los auditores externos que dictaminan sobre los estados contables, que incluyen un régimen de incompatibilidades y un registro de inscripción especial.

## Capítulo IV

### Los servicios públicos de transporte automotor urbano de pasajeros prestados en la Región Metropolitana de Buenos Aires bajo la jurisdicción nacional.

#### 4.1. Su importancia

Los servicios de transporte público automotor urbano de pasajeros prestados bajo la jurisdicción nacional, constituyen en el Área Metropolitana de Buenos Aires (AMBA)<sup>7</sup> el sistema que transporta mayor cantidad de pasajeros.

Bajo la jurisdicción de la nación y dentro de la misma región metropolitana, también operan los sistemas de transporte ferroviario de superficie y subterráneo.<sup>8</sup> La cantidad de pasajeros que transportaron los tres modos de transporte entre los años 1993 y 2005, ambos inclusive, muestra la supremacía que el transporte automotor tiene en la región. Los datos disponibles muestran que efectivamente, en forma aproximada el 70% de los pasajeros fueron transportados por el sistema automotor. La serie completa en porcentaje de participación por modo se presenta en el Anexo II. En Tabla 1, se destacan los datos del primero y del último año:

**Tabla 1. Cantidad de pasajeros transportados bajo la jurisdicción nacional y su distribución modal**

Modo	1993		2005	
	Cantidad	Porcentaje	Cantidad	Porcentaje
Ferrocarril	214.089.000	8,93%	412.888.123	18,57%
Subte	145.310.000	6,06%	253.318.336	11,39%
Automotor	2.036.450.940	85,01%	1.557.740.453	70,04%
<b>Totales</b>	<b>2.395.849.940</b>	<b>100%</b>	<b>2.223.946.912</b>	<b>100%</b>

Fuente: Comisión Nacional de Regulación del Transporte

En la serie completa de datos se puede observar que en todos los años desde 1993 hasta 2005 inclusive, el sistema de transporte automotor operado bajo la jurisdicción nacional siempre participó con el porcentaje mayor, oscilando entre el 85% y el 65% del total.

Para dimensionar adecuadamente la importancia de este sistema también debe considerarse que en el Área Metropolitana de Buenos Aires se prestan otros servicios de transporte público automotor de pasajeros. Se trata de los servicios operados por empresas que tienen permisos otorgados por el gobierno provincial y por las autoridades municipales<sup>9</sup>, y que transportan en conjunto una menor cantidad de pasajeros que las empresas que operan con permisos otorgados por el Estado Nacional.

En el año 2005 la cantidad de pasajeros que transportaron las líneas operadas bajo la jurisdicción provincial y municipal alcanzó los 642.883.000 y 375.988.000, respectivamente, de acuerdo con información disponible de la Secretaría de Transporte de la Nación

Considerando para todos los modos de transporte el total de los pasajeros transportados en el AMBA en el año 2005, se observa que el sistema de transporte automotor de pasajeros de jurisdicción nacional transporta la mayor cantidad, participando con un 48,04% del total. En la Tabla 2.son desagregados los datos de cada modo de transporte.

**Tabla 2. Cantidad total de pasajeros transportados en el AMBA en el año 2005 – Distribución modal y por jurisdicción -**

<b>Modo y jurisdicción</b>	<b>Cantidad</b>	<b>Porcentaje</b>
<b>Jurisdicción Nacional</b>		
Ferrocarril	412.888.123	12,73%
Subte	253.318.336	7,81%
Automotor	1.557.740.453	48,04%
Subtotal	2.223.946.912	68,58%
<b>Otras jurisdicciones</b>		
Provincial	642.882.508	19,82%
Municipal	375.987.519	11,59%
Subtotal	1.018.870.027	31,42%
<b>Total pasajeros AMBA</b>	<b>3.242.816.939</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: Comisión Nacional de Regulación del Transporte

Desde el punto de vista de la recaudación obtenida, el análisis comparativo muestra que el sistema de transporte público automotor de pasajeros prestados bajo la jurisdicción del gobierno nacional, también constituye en el AMBA el sistema más importante. Las líneas operadas con permisos nacionales recaudaron en el año 2005 el 60,49% del total de la región. En la Tabla 3. se muestran los datos de las tres jurisdicciones que concurren en el área.

**Tabla 3. Recaudación de los servicios de transporte automotor de pasajeros prestados en el AMBA en el año 2005**

<b>Líneas</b>	<b>Monto en \$</b>	<b>Porcentaje</b>
Nacionales	1.377.458.870	60,49%
Provinciales	588.726.273	25,85%
Municipales	310.920.138	13,66%
<b>Total AMBA</b>	<b>2.277.105.281</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: Comisión Nacional de Regulación del Transporte

Los servicios de transporte objeto del presente trabajo, comparados con los servicios de transporte ferroviario que operan en el AMBA, también resultan los que mayor recaudación

registran. Por falta de información sobre el año 2005 la comparación debió realizarse con los datos del año 2004<sup>10</sup>. El resultado ha mostrado que el 79,40% de los ingresos por venta de pasaje corresponden a los servicios de transporte público automotor prestados por las líneas operadas bajo jurisdicción nacional, con un monto de recaudación que alcanza a los \$1.279.698.208. El 20,60% restante de los ingresos corresponden a los servicios de transporte ferroviario tanto de superficie como subterráneos, con un monto de recaudación que alcanza a los \$332.109.728.

La importancia de los servicios públicos de transporte automotor de pasajeros también está evidenciada por su relevancia social, puesta de manifiesto a partir de la crisis del año 2001. La situación creada por la mega devaluación de la moneda producida en el año 2002, que alcanzó un porcentaje nunca antes registrado del 200%, motivó la creación de un régimen de subsidios económicos a las empresas prestatarias de los servicios, en carácter de compensación del valor de la tarifa. El régimen inició el otorgamiento de subsidios en junio del año 2002, y en la actualidad todavía continúa vigente. Tiene por objeto mantener el precio del boleto al mismo valor que tenía en diciembre del año 2000, evitando el impacto negativo que el aumento de los pasajes urbanos ocasionaría en el segmento más empobrecido de la población. La situación social ha sido la justificación de la política implementada, y los indicadores de pobreza e indigencia fueron el sustento. La Tabla 4. expone los datos de la evolución de los indicadores de pobreza.

**Tabla 4. Evolución del porcentaje de personas en situación de pobreza**  
\*Total país\*

<b>Porcentaje de personas en situación de pobreza (total país)</b>	<b>2º semestre año 2003</b>	<b>2º semestre año 2006</b>
Personas bajo de la línea de pobreza	27,3%	18,2%
Personas bajo de la línea de indigencia	20,5%	8,7%
<b>Total de personas en situación pobre</b>	<b>47,8%</b>	<b>26,9%</b>

(Fuente: INDEC, Encuesta Permanente de Hogares)

El valor de los subsidios entregados y el porcentaje que representan sobre la recaudación de las empresas por la venta de boletos, muestran el grado de importancia social del transporte automotor de pasajeros

Los datos disponibles indican que para el año 2005 las líneas operadas con permisos otorgados bajo la jurisdicción nacional en el AMBA, han recibido en concepto de subsidio para compensar el retraso del valor de la tarifa un monto de \$350.395.000, equivalente al 25,40 % de la recaudación por la venta de boletos. En el año 2006 recibieron un monto que se estima en un valor aproximado de \$600.000.000, equivalente al 41% de la recaudación. La información disponible más actualizada correspondiente al período anual junio 2006–junio 2007, muestra que han recibido un monto de \$ 1.145.082.217, equivalente al 78% de la recaudación.

El incremento de los subsidios también se ha verificado en el resto de los servicios del mismo tipo prestados en las demás jurisdicciones del país. La información periodística (Clarín, 8:2007) indica que todo el conjunto del sistema de transporte del país, que comprende la suma de los sistemas de transporte automotor de la región metropolitana de Buenos Aires y de todas las ciudades del interior, recibió subsidios en el primer semestre de 2007 por un monto de \$1.028.239.237, que representa un 114% más que los recibidos en el mismo período del año anterior. Asimismo el monto recibido en el primer semestre del año 2006, representó un 60,80% más que los recibido en el mismo período del año 2005.

La importancia del transporte público automotor de pasajeros de jurisdicción nacional, también surge de su comparación con otros servicios públicos prestados en el AMBA. Respecto de los servicios de provisión de gas natural, las ventas en ambos casos muestran para el año 2005 valores semejantes. Las ventas de las dos distribuidoras que atienden el área metropolitana, Metrogas S.A. y Gas natural BAN S.A., alcanzaron un monto de \$ 1.367.788.000 resultando un valor casi semejante al recaudado por el sistema de transporte público automotor de pasajeros que ascendió a \$1.377.458.870.

Respecto de los servicios de provisión de energía eléctrica, los valores de ventas del año 2005 del sistema muestran semejanzas con las ventas de una de las dos distribuidoras de la región metropolitana, Edenor S.A. empresa que atiende la zona norte del área, y cuyas ventas ascendieron a \$1.254.451.000

#### **4.2. El rol regulador del Estado a través del tiempo, en la prestación de los servicios de transporte de pasajeros**

El actual proceso de regulación que ejerce el Estado sobre la prestación de los servicios públicos de transporte automotor de pasajeros, es conveniente comprenderlo en el marco de la evolución histórica que ha tenido el rol regulador del Estado a través del tiempo.

Los primeros servicios de transporte de pasajeros que ocuparon la atención del Estado han sido los servicios ferroviarios. La introducción del modo ferroviario – en la Argentina, pero también en buena parte del mundo – constituyó un paso decisivo en el proceso de profundo cambio económico y social iniciado a escala planetaria en el siglo XIX. El ferrocarril acompañó y apuntaló un conjunto de actividades productivas y sociales que cambiaron la fisonomía de una parte sustantiva de la humanidad durante muchas décadas, y fue protagonista y símbolo de la modernización tecnológica y productiva. En forma posterior al segundo conflicto bélico mundial y con el incontenible desarrollo del automotor, el ferrocarril ingresa en una fase de retroceso. Por lo tanto, la evolución del rol del Estado corresponde iniciarla en su relación con el ferrocarril, para continuarla con el rol que luego asumió en relación a los servicios de transporte automotor de pasajeros.

En los inicios de la organización nacional y en forma posterior a la batalla de Pavón y al derrumbe de la Confederación Argentina en el año 1862, el nuevo gobierno nacional comienza a construir su consolidación. Uno de los mecanismos que utilizó consistió en el avance sobre el interior del país promoviendo obras, servicios y regulaciones. El Dr. Oszlak explica que las medidas estaban destinadas a incorporar las actividades productivas desarrolladas a lo largo del territorio nacional, al circuito dinámico de la economía pampeana. Las cataloga como uno de los mecanismos utilizados en la construcción del nuevo estado, que denomina "mecanismos de penetración material". Señala como ejemplos de estos mecanismos de penetración material a la organización del servicio de correos y telégrafos, y a la concesión para la construcción y explotación de los ferrocarriles. También destaca que cuando los recursos financieros y técnicos que disponía el Estado resultaban insuficientes, se apelaba al mecanismo de la concesión estatal para la explotación de los servicios por parte de empresas privadas (Oszlak, 1999b)

Desde los inicios de la organización nacional y hasta el año 1880 el Estado participó conjuntamente con la actividad privada en los desarrollos del ferrocarril. En el año 1854 el gobierno de la Provincia de Buenos Aires integra una sociedad mixta con comerciantes locales para la construcción y explotación del primer ferrocarril. Aporta dos millones de pesos, suma equivalente al tercio del capital, y el resto lo integran inversores privados. El ferrocarril inauguró en el año 1857 su primera línea de 10 km. de extensión, con un convoy tirado por la locomotora denominada "La Porteña". A partir de allí la expansión de la red no sería realizada solo por la Provincia de Buenos Aires, sino que se sumarían también el gobierno nacional e inversores privados, fundamentalmente extranjeros.

En el año 1880 la red ferroviaria era en un 48,7% de propiedad de empresas públicas y el resto, de siete empresas privadas. La década inicia luego de finalizada la campaña al desierto, con la pampa húmeda incorporada al sistema productivo nacional, y con la definitiva unidad nacional asegurada a partir de la federalización de Buenos Aires y la fundación de la ciudad de La Plata en el año 1882. Desde el inicio del ferrocarril y hasta el año 1880, el crecimiento de la red fue muy importante: de 160 km. en 1857 pasó a 2.516 kms. En ese año, y con el impulso del proyecto "de la generación del ochenta", se produce la privatización de las líneas estatales rentables que fueron adquiridas por capitales ingleses.

Luego de la década 1890/9 las empresas privadas, fundamentalmente inglesas y marginalmente francesas, construirán la red según sus propios criterios y conveniencias. De esta forma el desarrollo subsiguiente de la red se estructuró con un solo vértice en el puerto de Buenos Aires. El tendido se trazó en abanico hasta el límite marcado por la isoyeta de 700 mm, salvo contadas excepciones, en coincidencia con la extensión de la pampa húmeda (Andrieu, P.E. ,1975)

Las empresas privadas ferroviarias obtuvieron concesiones que no tenían plazo de caducidad, y en las cuales no se acordaba ningún derecho al gobierno argentino para intervenir en la formación de capitales, ni en el trazado de la línea, ni en la determinación de la tarifa. Hasta

1907 el gobierno argentino fue legalmente un simple espectador que a veces aportaba fondos líquidos que nadie inspeccionaba. La fiscalización directa y el contralor resultó inexistente hasta esa fecha. Es recién a partir del año 1907 que las empresas accedieron a permitir una superintendencia de notificaciones (Scalabrini Ortiz, R., 1957). El inicio de algunos mecanismos de control de las empresas privadas reconoce los antecedentes internacionales como es el caso de los Estados Unidos, donde en 1905 el presidente Teodoro Roosevelt decía que

La experiencia demuestra que no es posible dejar a los ferrocarriles sin ningún contralor porque la falta de control es fértil en abusos de toda especie y sirve de estímulo a astucias y fraudes sin piedad y sin escrúpulos en su administración (Scalabrini Ortiz, R., 1957)

Hacia fines de siglo XIX y principios del XX, el peligro de guerra con Chile impulsa al Estado a extender las líneas hacia la cordillera, por el sur y el centro del país construyendo líneas de fomento. A partir de 1890 el Estado comienza a construir ferrocarriles estatales. En 1893 las líneas férreas estatales miden 1.025 km. A comienzos del siglo XX miden 1.877 km y están en construcción y a punto de ser libradas al servicio público 1.937 km más. La intervención del Estado es caracterizada por el ministro Emilio Civil en su discurso del 18 de marzo de 1904, cuando expresa que "...las líneas del Estado se extienden como reguladoras y morigeradoras de las empresas privadas en sus tarifas excesivas" (Scalabrini Ortiz, R., 1957).

En el año 1908 se crea la Administración General de los Ferrocarriles del Estado. La red privada y la red pública se desarrollan y conviven. Hasta la crisis de 1930, los ingleses y franceses continuaron expandiendo el sistema. A partir de entonces dejaron de invertir en el sistema.

En agosto de 1933 se produce en el país un importante giro en la política económica facilitado por el estado crítico de la coyuntura. El cambio llevó a Federico Pinedo al comando del palacio de hacienda, como ministro del presidente Justo, quien aplicó un enfoque más global y de largo plazo y recurrió a una activa participación del Estado en la regulación y la orientación de la economía. Al fin de evitar una mayor caída de la actividad interna comenzaron a crearse diversas comisiones asesoras y juntas reguladoras, cuya finalidad era proponer soluciones y encarar medidas para proteger los intereses de los distintos sectores productivos. La política fiscal sufrió a partir de 1933 una serie de transformaciones en diversos aspectos. El más novedoso fue un significativo aumento del gasto, que se relacionó con un importante crecimiento de la inversión pública y la creación de las juntas reguladoras. Respecto a las inversiones, debe desatacarse el importante programa de construcción de caminos que, además de incrementar el nivel de empleo, estimuló la demanda de automotores y camiones, y agudizó la declinación de los ferrocarriles. El desarrollo automotor constituyó un importante avance de los capitales norteamericanos sobre posiciones inglesas vinculadas al ferrocarril y al sistema tranviario. La expansión del Estado como proveedor de servicios públicos tuvo un papel muy importante sobre la evolución del sector público, que comenzó su desarrollo a partir de la nacionalización de empresas privadas. Su impacto mayor se daría en el largo plazo

porque la ampliación y mejora de los servicios pasó a depender por completo de las decisiones del gobierno. Los resultados de la expansión del Estado produjeron un poderoso efecto inductor de la inversión pública sobre la privada, y una influencia directa en la evolución de los agregados macroeconómicos, en la distribución del ingreso y en la generación de empleo. Finalmente sus nuevas funciones incrementaban la influencia de las políticas públicas en la orientación sectorial y regional de la producción. (Rapoport, M., 2003)

Uno de los ejemplos más tempranos de nacionalización fue el de distribución del gas. En 1945, se nacionalizó el servicio de gas en la Capital y entre 1947 y 1948, el Estado adquirió varias compañías de gas en la provincia de Buenos Aires y extendió la red con nuevos centros de distribución procurando transformarla en un servicio social y rebajando las tarifas en un 30%. Construyó el gasoducto desde Comodoro Rivadavia de 1700 km con capacidad de un millón de metros cúbicos diarios, logrando duplicar en 1949 el número de clientes. En septiembre de 1946 también nacionalizó el sector telefónico con la compra de una empresa subsidiaria de la ITT.<sup>11</sup>

En general la compra de empresas por parte del Estado se encontraba lejos de ser un proceso compulsivo. Las propias empresas extranjeras estaban interesadas en desprenderse de sus activos en la Argentina porque percibían que su ciclo ya estaba agotado y hacía tiempo que habían dejado de invertir, siendo el ejemplo más claro el de los ferrocarriles. Las inversiones realizadas en ferrocarriles por los capitales británicos habían sido muy elevadas hasta la primera guerra mundial. (Rapoport, M., 2003). Sin embargo el deterioro de la economía inglesa durante la posguerra motivó su disminución considerable, y la posición del país que había llegado a encontrarse entre los diez de mayor motorización en el mundo, le quitó el monopolio que prácticamente tenían sobre el transporte de pasajeros y carga.

La competencia que se desató a partir de los años 30 entre la ruta y el riel desalentó la renovación en el ferrocarril. La creciente obsolescencia del material rodante tendió a disminuir aceleradamente los márgenes de ganancia de las empresas, provocando en los años 30 una fuerte baja de la cotización de las acciones de las compañías ferroviarias. El agravamiento de este cuadro al estallar la segunda guerra mundial condujo a los prestatarios a proponer recurrentemente la venta de los servicios al Estado Argentino; interés que habría de acentuarse durante la posguerra, debido a que en 1947 caducaba la "Ley Mitre" de 1907, que eximía por cuarenta años a los ferrocarriles británicos del pago de impuestos nacionales, provinciales y municipales a cambio de un gravamen único más favorable.

La crisis del año 1930 cambió las reglas de juego, y los estados comenzaron a jugar un papel más relevante en la economía. Comenzaron a intervenir alentados por una idea generalizada en el mundo, que impulsaba de esta forma garantizar el pleno empleo y la regulación de la oferta. En este esquema el Estado comenzó a prestar los servicios públicos por sí mismo y en este sentido es un ejemplo paradigmático la nacionalización de los ferrocarriles. Al momento de la nacionalización de los ferrocarriles ingleses y franceses, producidas los años 1947 y

1946 respectivamente, la red privada tenía 28.598 kilómetros y la red pública contaba con 12.809 km

El rol del estado cambió y las empresas públicas comenzaron a ocupar un lugar preponderante en la economía. El sector de las empresas públicas creció en forma sostenida, en particular entre 1930 y 1975. Las empresas públicas llegaron a contar con el 8,2% de la fuerza laboral del país, generar el 8,57% del PBI, facturar cerca del 45% de las ventas de las doscientas mayores empresas del país, y generar el 27,8% de la inversión bruta

Una de las diferencias que sin duda se verifica entre la actual etapa de producción privada de los servicios públicos y la anterior a la década de 1930 respecto al rol de estado, surge en la reforma constitucional del año 1994 que impuso a las autoridades la obligación de proveer la protección de los derechos de los usuarios de los servicios, como también la de controlar los monopolios naturales y legales, asegurar la calidad y eficiencia de los servicios públicos, y proveer a la defensa de la competencia contra toda forma de distorsión de los mercados.

Diferente ha sido el rol y la participación del Estado en la prestación de los servicios de transporte automotor de pasajeros, que se han diferenciado del modo ferroviario en la distinta naturaleza de las inversiones involucradas en los emprendimientos. La diferencia de tecnologías, han determinado que la inversión en la imprescindible infraestructura vial que requieren las prestaciones, fuera siempre asumida por el Estado dado su característica de vía no exclusiva dedicada al servicio. En consecuencia, la menor magnitud del capital privado que concurrió en las prestaciones determinaron un diferente rol del Estado, no obstante que su intervención ha tenido diversos alcances a lo largo del tiempo.

Los servicios públicos de transporte automotor de pasajeros que vinculaban los distintos puntos del área metropolitana de Buenos Aires, desde sus inicios y hasta el año 1936, fueron prestados por operadores privados bajo permisos otorgados por las autoridades nacionales ó por las autoridades de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

El primer ómnibus de tracción mecánica que circuló en la Capital Federal, se inauguró el 30 de noviembre de 1903. Lo hizo al amparo de una concesión que establecía requisitos técnicos para los vehículos, fijaba los recorridos, y establecía las frecuencias y horarios que los operadores debían cumplir. Recién a partir del año 1922, las empresas de ómnibus comenzaron a prestar servicios efectivos y continuos durante todos los días de la semana. El éxito de los primeros servicios incentivó el surgimiento de nuevas empresas oferentes, tanto en el radio céntrico de la ciudad como en los suburbios. El desarrollo del sector condujo a que el 13 de diciembre de 1923 se aprobara la ordenanza general sobre servicios de ómnibus. En enero de 1924 ya existían 16 empresas en explotación y otras tantas esperaban el permiso respectivo. Hacia el año 1928 el sistema de ómnibus había incrementado significativamente la

cantidad de pasajeros y de material rodante, provocando una fuerte competencia a los taxistas que vieron reducida su participación en la cantidad de viajes.

Para incrementar su participación, los taxistas se agruparon ofreciendo servicios regulares que transportaban de a cinco pasajeros por vehículo. Este sistema de transporte colectivo tuvo amplio éxito y como consecuencia, en el año 1932 la municipalidad de la ciudad de Buenos Aires reglamentó el servicio, otorgó habilitaciones a las diferentes líneas, y fijó medidas máximas para el parque móvil. De esta forma el sistema de transporte por colectivo competía con el sistema de transporte por ómnibus, que ofrecía vehículos más grandes y podían llevar pasajeros de a pie.

A fines de la década del 30 la gran mayoría de las empresas que prestaban servicios de transporte automotor, tanto empresas de ómnibus como de colectivos, circulaban con simples permisos precarios. Ambos competían con las empresas tranviarias que contaban con concesiones formales, y que se oponían a la competencia de los automotores. Alegaban que se vulneraba su exclusividad, y que de esa forma se les impedía compensar los costos iniciales de infraestructura (vías y líneas aéreas). El sistema de transporte ofrecido por el conjunto de estos operadores, no respondía a un trazado racional de los recorridos, y muchos se superponían. La competencia entre las empresas y los reclamos de los operadores tranviarios, produjeron cambios en la regulación del sistema y en el carácter de la intervención del Estado.

En los años 1936 y 1937, con el objetivo de mejorar la eficiencia del sistema de transporte se dictaron dos normas. El 1° de octubre de 1936 se sancionó la ley 12.311 que creó la Corporación de Transportes de la Ciudad de Buenos Aires (C. T. C. B. A.). El 16 de enero de 1937 se promulgó la Ley N° 12.346 que estableció normas de regulación para la explotación de los servicios públicos de transporte automotor por caminos, y creó la Comisión Nacional de Coordinación de Transportes.

El objetivo fue superar los problemas que ocasionaba el trazado poco racional de los recorridos, las diferencias de equipamiento entre los diversos grupos de empresas operadoras, los diferentes tipos de permisos que se encontraban vigentes, y la competencia de estos operadores con las empresas tranviarias que contaban con concesiones formales y se oponían a la competencia de los automotores.

La Corporación se constituyó como una empresa mixta, a la cual se le otorgó una concesión monopólica por 56 años para explotar todo el transporte masivo de pasajeros en la Capital Federal (excluyendo a los ferrocarriles), y en aquellos recorridos que se prologaran a la provincia. Estaba integrada por el gobierno nacional, el gobierno municipal, las compañías de tranvías, las de subterráneos, las empresas de ómnibus y las empresas de colectivos.

La ley obligó a todas las compañías de transporte urbano a entregar sus bienes y permisos a la Corporación, quien debía encargarse de la explotación de los servicios. Como contrapartida por la entrega, las empresas recibieron acciones de la corporación. Las empresas que no

aceptaron ser accionistas, quedaron obligadas a entregar los bienes que destinaban a su explotación a la Corporación, y debían recibir a cambio el equivalente del valor en dinero efectivo. Las empresas que se negaron a entregar los bienes, se enfrentaban con la facultad de la Corporación de incautar los activos y de iniciar acciones judiciales.

Muchas líneas se resistieron a entregar sus bienes y el proceso de incautación progresó muy lentamente. Finalmente el gobierno nacional lo suspendió en el año 1943 mediante el Decreto-Ley N° 1.626. Esta suspensión permitió la subsistencia de un considerable número de líneas de colectivos preexistentes a la creación de la Corporación. De esta forma gran parte de los servicios siguieron atendidos por empresas privadas de colectivos, y otros por la empresa mixta.

La Ley N° 12.346 estableció normas de regulación para la explotación de los servicios públicos de transporte automotor por caminos, y creó la Comisión Nacional de Coordinación de Transportes. Este nuevo organismo fue facultado para otorgar los permisos de explotación de los servicios prestados en la Ciudad de Buenos Aires, en todos los territorios nacionales que por entonces no habían alcanzado el nivel provincial, y los que en el resto del país vinculaban dos o más jurisdicciones. Asimismo también fue facultado para aprobar las tarifas y los recorridos. La Comisión Nacional de Coordinación de Transportes (C.N.C.T.), comenzó a otorgar concesiones hacia fines de 1940. En 1944 fue reemplazada en sus funciones por la Dirección Nacional de Transporte (D.N.T)

A causa de sus problemas financieros y económicos, y debido a las deficiencias que se verificaban en la prestación de los servicios, el gobierno nacional dispuso la caducidad de los permisos de la Corporación, su liquidación y transferencia al Ministerio de Transportes de la Nación, todo ello mediante la ley 13.501 del 1<sup>a</sup> de octubre de 1948.

En mayo de 1951 el Ministerio de Transportes de la Nación dictó la Resolución N° 1029 autorizando a las empresas particulares que prestaban servicios en la Ciudad de Buenos Aires a aumentar sin limitaciones la oferta de servicios, y a las empresas provinciales a extender sus recorridos ingresando en la ciudad.

Debido a que el llamado a licitación para adjudicar los bienes y las concesiones de la Corporación no tuvo oferentes, el propio Estado Nacional debió hacerse cargo de la empresa. Se dispuso entonces la creación de un nuevo organismo llamado Administración General de Transportes de Buenos Aires (T.B.A.), que a partir del 1° de enero de 1952 sucedió a la Corporación.

El 9 de julio de 1955 se inicia el proceso de privatización de T.B.A. con la entrega de los microómnibus a los propios trabajadores de cada línea para su operación. El proceso culminó en el año 1962 con el dictado del Decreto N° 1347, por medio del cual se dispuso la disolución de la empresa Transporte de Buenos Aires, y la adjudicación de los distintos servicios, exceptuados los subterráneos, a empresas privadas mediante licitación pública.

En el año 1962 se reemplazaron casi todas las líneas de tranvías por ómnibus privados. En febrero de 1963 dejaron de circular los últimos tranvías en Buenos Aires, y en ese mismo año se inició la privatización de los trolebuses que fueron reemplazados paulatinamente por ómnibus y micros. En abril de 1966 cesaron definitivamente de circular los trolebuses en la Ciudad de Buenos Aires.

Con todos los servicios de auto transporte en manos privadas, y gracias a la contribución de varios factores tales como el desarrollo de la industria automotriz, el autoabastecimiento de combustible, el trazado y pavimentación de la red vial, el colectivo fue extendiendo sus servicios hacia y desde la provincia, como así también fue aumentando el parque de vehículos. Este desarrollo llegó a tal punto que en el año 1964 la Secretaría de Transporte de la Nación dispuso denegar toda solicitud de implantación de nuevos servicios en la Capital Federal.

En el año 1961, ya estando en marcha la privatización de la Empresa Transportes de Buenos Aires, se estableció mediante el Decreto N° 3.106, un régimen de otorgamiento de permisos definitivos para la prestación de servicios de transporte automotor de pasajeros en la Capital Federal y Región Metropolitana. El régimen estableció las condiciones para reestructurar el sistema, modificar y/o ampliar los recorridos y para establecer nuevas líneas. También fijó las condiciones para establecer los horarios, las condiciones que debía cumplir el parque móvil, las pautas del régimen de tarifas, los seguros que debían contratar las empresas, y el régimen contable y de información estadística al que debían sujetarse los operadores.

La operación privada de los servicios de transporte automotor de pasajeros prestados bajo jurisdicción nacional en la Región Metropolitana de Buenos Aires ha continuado hasta el presente. En las décadas del setenta y del ochenta los servicios continuaron prestándose bajo el régimen jurídico que en el año 1961 implementó el Decreto N° 3.106, que establecía una regulación estricta de todos los aspectos técnicos, tarifarios, y operativos de los servicios, y determinaba la explotación exclusiva de cada recorrido por la empresa ganadora del proceso de licitación pública, que debía ser abierto para entregar el servicio en concesión.

En la década de los años noventa y en correspondencia con la Reforma del Estado implementada a partir de la Ley 23.696, se estableció un nuevo marco de regulación para la prestación de los servicios de transporte urbano automotor de pasajeros que ha sido instrumentado mediante el Decreto N° 656 del año 1994.

#### **4. 3. Regulaciones contables en el sector. Actualidad y antecedentes**

En el ámbito de los servicios de transporte automotor de pasajeros se observa que ha sido más significativa la regulación de los aspectos contables durante el período previo a la reforma del año 1989, que a posteriori.

La primer norma de regulación relativa a los aspectos de información financiera se encuentra en la ley N° 12.346 del año 1937, que fijó como una de las obligaciones de las empresas permisionarias, la de "suministrar a la Comisión Nacional de Coordinación de Transportes todos los datos estadísticos que sean requeridos sobre el funcionamiento financiero de las empresas" (Ley N° 12.346, inciso e) del artículo 10)

En el año 1945 la Dirección Nacional de Transporte mediante Resolución N° 2625, estableció la necesidad que las empresas lleven un sistema de anotaciones contables que permita establecer el estado económico y financiero, el capital invertido en la explotación y su rendimiento, con el objeto de obtener datos uniformes que permitan estudiar en su conjunto la situación económica y financiera de las empresas que prestaban los servicios. A tal fin, fijó para las empresas que llevaban contabilidad en forma comercial, la obligación de presentar estados contables anuales según un formato normalizado. Para las empresas que no tenían contabilidad organizada, la obligación de llevar un libro de entradas y salidas proporcionado por la propia Dirección como también la de presentar anualmente el resumen de las anotaciones resultantes. Además fijó que los comprobantes respectivos de respaldo de las operaciones debían conservarse por el término de cinco años.

En el año 1952 las Resoluciones del Ministerio de Transporte N° 201 y N° 1567, establecieron como obligación de las empresas la presentación en forma mensual la información operativa relativa a los servicios prestados. A tal efecto fijan formularios normalizados contemplando la obligación de informar por cada recorrido, la cantidad de pasajeros transportados, la cantidad de kilómetros recorridos y el monto de la recaudación obtenida.

En el año 1960, la misma dirección nacional emitió un nuevo formato normalizado de estados contables (Resolución N° 306/60), considerando la necesidad de analizar con mayor profundidad los costos de explotación de los servicios, determinar el verdadero capital invertido y asegurar un rendimiento equitativo, que se adecuó a las nuevas condiciones de prestación que se establecieron para los servicios. La nueva norma fija las obligaciones de llevar un sistema contable que refleje la verdadera situación económica - financiera y el resultado de la explotación, de llevar los libros de registro necesarios, y de conservar la documentación en la administración de la empresa a disposición de las autoridades de control.

En el año 1961 se dictó el Decreto N° 3106 que fijando un nuevo marco jurídico para la prestación de los servicios. La respectiva reglamentación normada por la resolución de la Secretaría de Transporte N° 342/61, entre sus disposiciones estableció las bases del régimen contable y de información estadística que debían observar las empresas del sector, determinando que:

- Las empresas debían constituirse en sociedad de derecho, conforme lo determina el artículo 5° del Decreto N° 3106/61 y cumplir, como tales, con las obligaciones que emergen del Código de Comercio

- Los registros contables debían ajustarse al plan mínimo de cuenta vigente de acuerdo con lo dispuesto en la resolución D. N. AUT. N° 306/60 o con las que en futuro se dictaren. Dichos registros debían:
  - permitir el análisis general o particular de cada uno de los rubros que integran el costo de explotación
  - permitir la clara diferenciación de las cuentas de primer establecimiento, como así también las de las reservas obligatorias, inversiones y resultados específicos de la explotación del transporte
  - estar organizados en relación con la información estadística que deben suministrar de acuerdo con lo previsto en el artículo 32°
- Las empresas debían proporcionar los datos estadísticos de conformidad con las normas vigentes establecidas por la resolución M. T. N° 201/52 y 1567/52 o con las que en el futuro se dictaren, debiendo dichos datos ser fiel reflejo de la explotación
- Para la verificación contable y estadística, las empresas debían mantener a disposición de la autoridad competente, los comprobantes que certifiquen las informaciones suministradas.

El régimen tuvo por objeto establecer las pautas de regulación de la actividad que desarrollaban las empresas, gran parte de las cuales habían iniciado recientemente los servicios, como producto del proceso de privatización total de las líneas que circulaban en la capital y en el gran Buenos Aires iniciado en el año 1955. Las disposiciones dictadas muestran la preocupación de las autoridades por evaluar los costos de explotación y el rendimiento de las inversiones que se afectaban a la actividad, con el objeto de regular las condiciones de prestación de los servicios.

En el año 1982 se observa una situación de retracción del sector público en sus funciones de evaluación de la situación económica y financiera de las empresas del sector. Ese año, y mediante la resolución de la Dirección Nacional de Transporte N° 675, se estableció que las empresas debían presentar la documentación contable y financiera solo ante el requerimiento previo de la secretaría de transporte.

En el año 1985 el estado nuevamente retoma su interés en las funciones de evaluación económica y financiera de las empresas, y vuelve a exigir mediante la resolución N° 475 la presentación anual y regular de los estados contables. En atención a la nueva sanción de la ley de sociedades comerciales N° 19.550, exigió que la presentación debía efectuarse de acuerdo con las disposiciones de la nueva ley.

En forma posterior a la reforma del estado del año 1989, la actividad de regulación sobre los aspectos contables y las condiciones de elaboración de la información económica producida por las empresas ha sido muy escasa, comparativamente con el período anterior.

En el año 1992 la Secretaría de Transporte dicta la resolución N° 400, que fija nuevos formularios para presentar la información estadística relativa a los parámetros operativos

correspondiente a los recorridos realizados. En relación con la información económica y financiera, la normativa fija la obligación de presentar sólo una declaración jurada de una selección resumida de datos agregados de los estados contables, que debe acompañarse de simple certificación de contador público.

En el año 1994, con el dictado del nuevo marco de regulación de la actividad sancionado mediante el decreto N° 656, quedó derogado el decreto N° 3106 y toda sus normas reglamentarias que incluían el régimen contable y de información estadística. En forma posterior el régimen no ha sido reemplazado y en consecuencia, esta situación importa un evidente retroceso para el sector público en relación con la situación anterior. Sólo ha quedado vigente la resolución N° 400/92 que no obliga a la confección de estados contables de acuerdo con normas profesionales vigentes, ni tampoco a someter la información a la auditoria externa de profesional independiente. Sólo se exige la presentación de un conjunto menor de datos de la situación patrimonial y del estado de resultados de cada año, acompañados de una simple certificación contable que se corresponde con una tarea profesional de menor entidad. Se evita de este modo el conocimiento acabado de la situación total de la empresa, según podrían proporcionar los estados contables completos.

Recién en el año 1998 y con bastante demora respecto del inicio de vigencia del nuevo marco de regulación, las empresas nuevamente quedaron obligados a presentar en forma anual sus estados contables de cierre de ejercicio, con el objeto de cumplir con la obligación de acreditar un patrimonio neto mínimo, según quedó establecido por la resolución ST N° 355/98. La norma determinó la obligación de aplicar las normas contables vigentes para la elaboración de los estados contables y de someterlos a la auditoria externa de profesional independiente, pero no fijó ninguna normalización en la presentación, ni contenidos mínimos, como tampoco normas particulares de valuación. En consecuencia, en la actualidad la heterogeneidad entre las presentaciones de las empresas es la situación común, y la posibilidad de su comparación se encuentra ampliamente reducida.

#### **4.4. El impacto de la Reforma del Estado en la regulación de los servicios de transporte automotor de pasajeros de prestados bajo la jurisdicción nacional en el AMBA**

Al momento de la reforma del estado implementada por la ley N° 23.696 del año 1989 y tal como ya ha sido reseñado, los servicios de transporte público urbano de pasajeros por automotor prestados en el área metropolitana de Buenos Aires bajo la jurisdicción nacional, ya se encontraban prestados por firmas privadas. En consecuencia no ha sido necesaria su privatización.

No obstante, la reforma produjo cambios en la regulación de los servicios que modificaron el rol del Estado, impactando en la configuración organizacional del sector público y en el alcance de su intervención. Las modificaciones respondieron a otros de los aspectos centrales que inspiraron la reforma del estado de la década del noventa, y que han sido la desregulación de

la economía introduciendo competencia para incrementar los niveles de competitividad, y la tercerización de servicios en operadores privados. Los cambios establecidos modificaron el régimen jurídico y contractual de la relación entre el Estado y las empresas prestadoras de los servicios públicos regulares, flexibilizaron la oferta de servicios, determinaron la desregulación de algunas prestaciones creando un nuevo ámbito de servicios llamado de "oferta libre", y transfirieron a operadores privados algunas actividades que hasta entonces realizaba el sector público por sí mismo.

El primer cambio que modificó la configuración organizacional del Estado, significó la creación de una agencia independiente de control de los servicios en el año 1993, que se denominó Comisión Nacional de Transporte Automotor (CoNTA). Hasta entonces las funciones de control y fiscalización de los servicios eran cumplidas directamente por la secretaría de transporte de la nación a través de su propia estructura.

Por medio del Decreto N° 104 de enero de 1993, creador del nuevo ente, se fijó la voluntad del poder administrador de constituir un ámbito específico dedicado a la aplicación de las normas vigentes referidas al transporte automotor de pasajeros y además al control y fiscalización de las prestaciones. La misma norma anuncia el interés de la autoridad de crear un órgano independiente y dotarlo de un plantel de personal profesional y técnico capacitado con alto grado de especialización, que permanezca en los cargos más allá de las naturales modificaciones que operen como consecuencia del cambio de funcionarios que se produce en el marco de las instituciones democráticas, y que además, perciba un nivel de remuneraciones acorde con la importancia de las funciones a desarrollar. También fija la necesidad de dotarlo de aptitud y capacidad para auto administrarse a cuyo efecto lo constituyó como un ente autárquico. En forma paralela y a fin de evitar duplicidad de funciones, el decreto suprimió la Dirección Nacional de Transporte Automotor que constituía a esa fecha, el área con competencia en la materia dentro de la secretaría de transporte.

Surge con claridad que la idea subyacente fue dotar de independencia de acción y de criterio a un ente de carácter profesional y autónomo, que estuviera en condiciones de cumplir los objetivos de política pública fijados. A esos efectos se le asignaron las funciones del control público y regulación del sistema de transporte automotor

El siguiente cambio organizacional se produce en el año 1996, en correspondencia con el proceso conocido como "segunda reforma" que se implementó de acuerdo con lo determinado por la Ley N° 24.629 sancionada el 8 de marzo de 1996. El objetivo de esta reforma fue la reorganización de la Administración Pública Nacional que según surge del mismo texto legal, persiguió una mayor eficiencia y la racionalización administrativa. Con ese objeto la norma autorizó la modificación y fusión de organismos, y la supresión total o parcial de objetivos, competencias, funciones y responsabilidades superpuestas o innecesarias.

El impacto organizacional de esta segunda reforma, produjo en el ámbito de la regulación de los servicios de transporte el surgimiento de un nuevo ente de control y regulación nacido de la

fusión de dos organismos y la absorción de un tercero. El Decreto N° 660/96 fusionó la Comisión Nacional de Transporte Automotor y la Comisión Nacional de Transporte Ferroviario en un nuevo ente denominado Comisión Nacional de Regulación del Transporte, al que otorgó el carácter de organismo descentralizado con las competencias, facultades, derechos y obligaciones de las comisiones fusionadas. Además absorbió en el nuevo ente a la Unidad de Coordinación del Programa de Reestructuración Ferroviaria con las funciones de control y la fiscalización de las concesiones otorgadas para la explotación de los servicios ferroviarios de pasajeros del área metropolitana de la ciudad de Buenos Aires.

Por último, el Decreto N° 1388/96 estableció que para la fiscalización y control del sistema de transporte automotor y ferroviario, la Comisión Nacional de Regulación del Transporte tendrá los siguientes objetivos:

- a) Proteger los derechos de los usuarios.
- b) Promover la competitividad en los mercados de las modalidades del transporte aquí comprendidas.
- c) Lograr mayor seguridad, mejor operación, confiabilidad, igualdad y uso generalizado del sistema de transporte automotor y ferroviario, de pasajeros y de carga, asegurando un adecuado desenvolvimiento en todas sus modalidades.

El segundo cambio que produjo la Reforma del Estado en el ámbito de la regulación del transporte automotor de pasajeros, ha sido la transferencia a la esfera de la actividad privada de dos servicios que hasta entonces eran producidos en forma directa por el estado. Se trata del control psicofísico de los conductores y de la revisión técnica de los vehículos, que fueron tercerizados en clínicas privadas y en una red de talleres privados de revisión técnica.

Mediante las Resoluciones ST N° 417 del año 1992 y ST N° 90 del año 1991, se estableció que las revisiones técnicas y los exámenes psicofísicos periódicos, a los cuales deben someterse los vehículos de transporte público de pasajeros y sus conductores, serían realizadas por talleres y clínicas privadas. El régimen determinó todos los aspectos técnicos que deben cumplir los prestadores privados para proveer el servicio, las condiciones técnicas que deben cumplir los vehículos para aprobar la revisión técnica, las condiciones psicofísicas que deben cumplir los conductores para aprobar los exámenes, y el régimen de control al que serán sometidos los prestadores. En la actualidad se encuentran habilitados un total aproximado de 80 talleres de revisión técnica y 30 clínicas privadas distribuidos en todo el territorio nacional, y que prestan los servicios al transporte automotor de carga y de pasajeros con permisos en los ámbitos urbano e interurbano.

En ambos casos el Estado se reservó la regulación y el control de las prestaciones y dejó en el sector privado la producción de los servicios. Este aspecto de la reforma buscó la colaboración privada para promover la eficiencia, contribuyendo adicionalmente a superar el déficit fiscal que afectaba profundamente al Estado, sobre todo en términos de ahorro de recursos a la administración pública.

El cambio contractual entre el Estado y las empresas operadoras de los servicios se produjo en el año 1994. Según ya ha sido señalado, el Poder Ejecutivo mediante el Decreto N° 656/94 dictó un nuevo régimen normativo para el otorgamiento de permisos de explotación de los servicios de transporte urbano automotor de pasajeros, atendiendo a que el sistema se encontraba operado por un importante número de empresas que carecían de un vínculo específico con la autoridad que reglara los derechos y las obligaciones entre las partes. Esta situación se sustentaba en que la mayor parte de las empresas que se encontraban prestando los servicios, operaban con permisos vencidos o de carácter precario.

La norma dictada consideró que el eficaz desenvolvimiento del servicio público del transporte urbano y suburbano y la experiencia internacional, hacían aconsejable mantener para este segmento de la oferta el carácter de servicio regulado. Además, estableció que los operadores que se encontraban explotando los servicios debían ser beneficiarios de las nuevas adjudicaciones, en la medida que cumplieran el conjunto de condiciones que se establecieron en materia de garantías, patrimonio mínimo, instalaciones y parque móvil. Por lo tanto el proceso de renovación del sistema no generó una instancia de competencia por el mercado, al excluir el llamado a licitación pública para adjudicar las líneas, y todas las empresas obtuvieron sus permisos.

Los cambios introdujeron cierto grado de flexibilización en la oferta de los servicios públicos. Mediante el Decreto N° 656/94 que implementó el nuevo régimen para el transporte automotor urbano, y que derogó el anterior marco jurídico que databa del año 1961 (Decreto N° 3106 del 19 de abril de 1961 modificado por el Decreto N° 1029 del 23 de Junio de 1987), se introdujeron nuevas modalidades que los permisionarios pueden proponer y prestar opcionalmente, siempre sobre la misma traza autorizada. Las modalidades comprenden los servicios de tipo:

- a) diferencial, prestados con vehículos de mayor confortabilidad y solo admite pasajeros sentados
- b) expresos, prestados con vehículos comunes que suprimen paradas para disminuir tiempos de viajes
- c) expresos diferenciales, prestados con vehículos de mayor confortabilidad que suprimen paradas para disminuir tiempos de viaje
- d) diferenciales expresos de capacidad limitada, prestados con vehículos de mayor confortabilidad con vehículos de hasta 12 asientos, que suprimen paradas para disminuir tiempos de viaje.

La necesidad de regulación pública de los servicios, se corresponde con el carácter monopólico que siempre ha tenido cada empresa sobre el corredor que se encontró obligada a servir. Los permisos que hasta el momento de la reforma otorgó el Estado, fueron de carácter exclusivo y cada corredor debía ser explotado sólo por una firma. La reforma no modificó esta situación en el nuevo marco legal sancionado, que sumada a la positiva evaluación que se hizo sobre el

desenvolvimiento de las prestaciones, determinaron la configuración de un sistema de servicios monopólicos operado por las mismas empresas que venían ofreciendo el servicio en las décadas precedentes.

El último aspecto de la reforma ha sido la desregulación de la oferta de ciertos servicios de carácter diferente a los servicios públicos regulares. El nuevo marco determinó un nuevo ámbito de servicios que llamó "servicios de oferta libre", y que lo definió como aquellos que no se encuentran comprendidos dentro de los servicios públicos. Por lo tanto se trata de todos los servicios que en el ámbito urbano de la región metropolitana de Buenos Aires, no tengan por objeto satisfacer con continuidad, regularidad, generalidad, obligatoriedad y uniformidad, en igualdad de condiciones para todos los usuarios, las necesidades comunitarias de carácter general en materia de transporte automotor.

El nuevo marco legal definió que los servicios de oferta libre serán prestados por simple comunicación de cualquier interesado que cumpla los requisitos técnicos para ser inscripto en el registro respectivo; serán ofrecidos mediante precio pactado libremente entre las partes, y comprenden las siguientes modalidades,:

- e) Servicios Urbanos Especiales (Charters): son aquellos destinados a trasladar regularmente un contingente entre un número limitado de orígenes y destinos predeterminados
- f) Servicios Contratados: son aquellos pactados entre el transportista y una persona jurídica, pública o privada, o una persona física, mediante la suscripción de un contrato cuyo objeto es el traslado de sus miembros, personal o clientela
- g) Servicios del Ámbito Portuario o Aeroportuario: son aquellos destinados al traslado de personas hacia y desde los puertos o aeropuertos sometidos a la Jurisdicción Nacional.
- h) Servicios de Hipódromos y Espectáculos Deportivos: son aquellos destinados al traslado exclusivo de personas en viaje hacia y desde hipódromos o espectáculos deportivos.

Los cambios introducidos por la reforma impactaron positivamente en el sistema y en la calidad de las prestaciones. Entre el año 1994 y 1999 todas las empresas prestatarias obtuvieron sus permisos definitivos y produjeron una importante renovación de las unidades de flota de vehículos. La información disponible muestra que la antigüedad media del parque total de vehículos en el año 1994 ascendía a los aproximadamente a los 7 años, y que en el año 1998 había descendido a 4,3 años. En términos económicos la renovación de unidades 0 km sumó un total de 2.840 unidades en los cuatro años, representando el 30% del parque total, y significó una inversión de aproximadamente U\$S 230.000.000

La tercerización de la revisión técnica y de los exámenes psicofísicos de los conductores, significaron un incremento exponencial en la cantidad de vehículos y conductores examinados en forma anual, de acuerdo con lo informado por históricos funcionarios del área de transporte.

No existen datos comparativos entre los niveles anteriores y posteriores a la reforma que puedan mostrar el avance, sin embargo la evolución que muestran la cantidad de prestaciones desde el inicio de la reforma indican el aumento cuantitativo de los controles. En Tabla 5 se observa la evolución de todos los controles realizados por el nuevo organismo sin discriminación por ámbito de transporte. No obstante que la información agrupa a todos los modos de transporte automotor, es decir el transporte urbano público, el nuevo ámbito de servicios de oferta libre y los servicios de transporte interurbano, los datos resultan representativos del impacto de las nuevas medidas.

**Tabla 5. Cantidad de controles técnicos de vehículos y de evaluaciones psicofísicas correspondientes al transporte automotor de pasajeros de jurisdicción nacional**

<b>Años</b>	<b>Cantidad de Revisiones técnicas vehiculares</b>	<b>Cantidad de evaluaciones psicofísicas de conductores</b>
1993	11.888	23.483
1994	36.896	24.176
1995	43.366	28.937
1996	33.248	42.380
1997	39.584	47.244
1998	40.111	31.022
2001	39.124	27.707
2006	50.040	36.701

*(Fuente: Comisión Nacional de Regulación del Transporte)*

Los cambios producidos por la reforma produjeron impactos positivos en el sistema. No obstante la oportunidad no ha sido utilizada para planificar la estructura y diagramación de la red según las crecientes necesidades de la población y las modificaciones de la infraestructura urbana.

En este sentido se destacan la opinión de los especialistas en la materia quienes señalan que "los sistemas de transporte de colectivos regulado, han atravesado permanentes períodos de crisis que se materializaron en quiebras y desaparición de empresas, y los vacíos en muchos casos, como ha sido casi una constante en Buenos Aires, se suplieron con entregas precarias o definitivas de las líneas de las empresas quebradas a alguna de las empresas del mismo sistema, en mejor posición económica y sin necesidad de recurrir al llamado a licitación. En otras palabras, el otorgamiento de permisos a los operadores establecidos ha sido la norma en los países latinoamericanos con el subproducto negativo de perder el poder de planificación efectivo sobre la estructura y diagramación de la red, entre otras cosas. Lo cual no es menor" (Sánchez, Jorge, 2004)

## **4.5. El Estado, el sistema de transporte y la tarifa de los servicios**

### **4.5.1 Introducción**

En la actualidad los servicios públicos de transporte automotor de pasajeros que se prestan en el Área Metropolitana de Buenos Aires bajo la jurisdicción nacional, son operados por empresas privadas con permisos que otorgó el estado nacional, según lo establecido en el nuevo marco jurídico dictado en abril del año 1994 mediante el Decreto N° 656. La participación de empresas privadas en la prestación de este tipo de servicios, se repite en general en la mayoría de las jurisdicciones del país y también es frecuente en las grandes ciudades latinoamericanas (Sánchez, Jorge, 2002)

Entre los objetivos más importantes que establece el actual marco de regulación se destacan primero, dotar a la actividad de un marco jurídico acorde con la importancia que la misma reviste para el conjunto de la sociedad; y segundo adecuar el funcionamiento del sistema apuntando a mejorar la calidad de los servicios y tornar más eficiente su gestión.

En materia de intervención pública establece que se mantendrá el carácter regulado de los servicios, y delega en la autoridad de aplicación el estricto cumplimiento de las obligaciones de los permisionarios. Define como servicios públicos de transporte de pasajeros urbano o suburbano, todos aquellos que tengan por objeto satisfacer con continuidad, regularidad, generalidad, obligatoriedad y uniformidad, en igualdad de condiciones para todos los usuarios, las necesidades comunitarias de carácter general en materia de transporte. En materia de tarifa de los servicios, delega en la autoridad de aplicación la definición de las pautas que se deberán aplicar, estableciendo que deberán permitir obtener al conjunto de los permisionarios una rentabilidad promedio razonable.

Fija como obligaciones de los permisionarios las siguientes:

- a) Dar cumplimiento a todas las obligaciones que se deriven del permiso, y en virtud de ello prestar el servicio bajo las pautas de continuidad, regularidad, generalidad, uniformidad en igualdad de condiciones y obligatoriedad.
- b) Respetar las pautas tarifarias establecidas.
- c) Contratar los seguros que amparen los riesgos vinculados con la prestación del servicio, con los usuarios y con terceros transportados y no transportados.
- d) Habilitar técnicamente la totalidad de los vehículos asignados a los servicios.
- e) Poseer la totalidad de los conductores la Licencia Nacional Habilitante vigente.
- f) Disponer de instalaciones adecuadas tanto para el descanso del personal como para la internación de los vehículos que conforman el parque móvil asignado a los servicios. Tales instalaciones deberán adecuarse a las normas de higiene y seguridad del trabajo y a las disposiciones municipales de ordenamiento urbano en vigencia.
- g) Presentar ante la Autoridad de Aplicación la información estadística y contable que se requiera.

- h) Dar cumplimiento a las obligaciones fiscales y previsionales correspondientes.
- i) Facilitar a la Autoridad de Aplicación la información vinculada con la operación general de los servicios a cargo del permisionario.
- j) Acreditar el pago correspondiente a la Tasa Nacional de Fiscalización del Transporte.
- k) Demás obligaciones que determine la Autoridad de Aplicación.

En relación con la producción comprometida, el marco de regulación establece que los permisos a otorgarse serán los instrumentos que fijarán los parámetros operativos a los cuales deberán sujetarse los operadores en la ejecución de las prestaciones. Establece que cada permiso fijará:

- a) Cabeceras de inicio y de finalización de los servicios troncales, y de los ramales si existieren.
- b) Recorrido autorizado de los servicios troncales, y de los ramales si existieren.
- c) Frecuencias horarias límites, máximas y mínimas, entre las cuales deberán ajustar su oferta los operadores.
- d) Parque móvil mínimo y máximo a afectar a los servicios.
- e) Régimen tarifario.
- f) Otras características que la Autoridad de Aplicación establezca como tipificantes de los servicios.

El marco jurídico determinó como Autoridad de Aplicación al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Permitió delegar las facultades acordadas a la secretaría de transporte, y reconoció como autoridad de control y fiscalización a la Ex-Comisión Nacional de Transporte Automotor, y eventualmente, a los otros organismos de coordinación inter jurisdiccional que la nación integrase en el futuro.

En la actualidad las facultades de control y fiscalización de la Ex-Comisión Nacional de Transporte Automotor (CoNTA) sobre el sistema de transporte automotor de pasajeros de la jurisdicción nacional, las detenta la actual Comisión Nacional de Regulación del Transporte (CNRT).

#### **4.5.2 Características actuales del sistema**

En el área metropolitana de Buenos Aires y bajo la jurisdicción nacional son operadas un total de 135 líneas de transporte urbano automotor de pasajeros que, en la actualidad, son prestadas por 92 empresas privadas. De acuerdo con los datos proporcionados por la Comisión Nacional de Regulación del Transporte, en el año 2006 los principales datos operativos del sistema revelan que:

- La cantidad de material rodante en circulación alcanza los 9.272 vehículos
- La antigüedad media del parque móvil asciende a los 8,3 años

- Los pasajeros transportados sumaron en el año un total de 1.635 millones
- Los kilómetros recorridos sumaron en el año un total de 728 millones
- El monto de la recaudación obtenida sumó en el año un total de 1.446 millones
- El monto de los subsidios recibidos en el año alcanzó un valor estimado de 600 millones

En relación con la evolución del sistema durante el período bajo análisis, se debe destacar que la pérdida de pasajeros ha sido una de sus características más importantes. La sostenida evolución negativa en la cantidad de pasajeros transportados muestra una reducción que paulatinamente pasó de 1.865 millones en el año 1994 a 1.123 millones en el 2002. Sin embargo la última etapa del período verifica una recuperación importante que con 1.635 millones del año 2006, muestra una tendencia de acercamiento a la magnitud del inicio. Según información disponible, los parámetros correspondientes al período junio 2006 / junio 2007 muestran que el crecimiento continúa consolidándose. En Anexo III se presenta la serie completa con los datos operativos donde se observan el valor de los parámetros para cada año.

Durante el período analizado el sistema verificó un cierto grado de concentración económica que se ha traducido en el surgimiento de algunos grupos empresarios con participación significativa. En Tablas 6a y 6b, se exponen los datos operativos correspondientes al período junio 2006 / junio 2007, donde se puede apreciar el grado de concentración económica que el sistema verifica en la actualidad.

**Tabla 6a. Parámetros operativos junio 2006 / junio 2007 por grupo de empresas**

<b>Tipo de operador y cantidad</b>	<b>Cantidad de líneas</b>	<b>Pasajeros</b>	<b>Kilómetros</b>	<b>Recaudación</b>	<b>Vehículos</b>
Grupos empresarios: 13	64	731.979.245	322.483.478	640.234.394	4.295
Empresas multilíneas: 12	23	302.689.412	153.264.581	313.912.411	1.716
Empresas de única línea (*): 48	48	622.837.466	247.197.667	514.743.698	3.379
<b>Totales</b>	<b>135</b>	<b>1.657.506.123</b>	<b>722.945.726</b>	<b>1.468.890.503</b>	<b>9.390</b>

**Tabla 6b. Participación porcentual por grupos de empresas**

<b>Tipo de operador y cantidad</b>	<b>Cantidad de líneas</b>	<b>Pasajeros</b>	<b>Kilómetros</b>	<b>Recaudación</b>	<b>Vehículos</b>
Grupos empresarios	47,41%	44,16%	44,61%	43,59%	45,74%
Empresas multilíneas	17,04%	18,26%	21,20%	21,37%	18,27%
Empresas de única línea (*)	35,56%	37,58%	34,19%	35,04%	35,99%
<b>Totales</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

(\*) Comprende empresas de única línea o de líneas homogéneas

Del análisis de la participación de cada grupo empresario en el total, ha surgido que en el sistema se destacan tres (3) grupos como los principales, que participan aproximadamente en el 12%, el 8% y el 5% respectivamente, del total de la recaudación del sistema. Del análisis del grupo de empresas multilíneas, ha surgido que las tres empresas más grandes participan aproximadamente en el 2,8%, 2,3% y 2, 2% respectivamente, del total de la recaudación del sistema. Del análisis del grupo que operan un línea única, ha surgido que las tres empresas más importantes participan en el 1,9%, 1,6% y 1,5% respectivamente, de la recaudación total del sistema.

Una característica principal del régimen vigente es que los operadores perciben de los pasajeros de manera directa los montos tarifarios, destinando lo recaudado a la administración y operación de los servicios y a la retribución del capital invertido. En la actualidad, además del ingreso por la tarifa los operadores están recibiendo subsidios económicos del estado nacional que compensan el atraso en el valor. El régimen se dispuso a partir de junio del año 2002 en virtud de la crisis económica y del incremento del costo de la operación, sucedido desde esa fecha hasta el presente a causa de la mega devaluación de la moneda de febrero de 2002 y su impacto en el valor de los insumos y en los precios generales de la economía.

El sistema de subsidios ha sido establecido mediante el Decreto N° 652 del año 2002 y sus posteriores modificatorias y complementarias con la creación del Sistema Integrado de Subsidios al Transporte Automotor (SISTAU). En virtud del mismo las empresas reciben el gas oil que consumen a precio diferencial y adicionalmente, en forma mensual reciben una compensación monetaria. Por el gas oil comprado a valor subsidiado las empresas pagan un precio de \$0,42 por litro que representa aproximadamente un 27 % del vigente en el mercado. En concepto de compensación monetaria el régimen vigente establece que las empresas deben recibir un porcentaje de la recaudación de la Tasa al Gas Oil establecida mediante la ley N° 26.028 promulgada en mayo de 2005, que ratificó los todos decretos previos que habían implementado el régimen con anterioridad: N° 976/01, N° 1439/01, N° 652/02, N° 301/04. La ley establece que el ciento por ciento de la recaudación debe ser afectada al fideicomiso constituido por el Título II del Decreto N° 976/01, y que los fondos se destinarán al desarrollo de proyectos de infraestructura, compensaciones tarifarias a empresas de servicios públicos de transporte automotor de pasajeros, profesionalización de servicios de transporte de carga por automotor y subsidios e inversiones para el sistema ferroviario de pasajeros y cargas.

De acuerdo con el régimen, las beneficiarias resultan la totalidad de las empresas del país que prestan los servicios de transporte público urbano por automotor de pasajeros en todas las jurisdicciones. Según surge de la información proporcionada por la Unidad de Coordinación Financiera - UCOFIN - en su página web, todas las beneficiarias han cobrado en forma regular y con periodicidad mensual un monto, que desde el inicio del régimen y hasta el mes de agosto de 2007 asciende a un valor acumulado de \$4.921.826.000, de los cuales el 75% lo han recibido en el período comprendido entre junio de 2005 y agosto de 2007

Las empresas que integran el sistema bajo análisis de esta investigación, que prestan los servicios bajo la jurisdicción nacional en el Área Metropolitana de Buenos Aires, según informa la UCOFIN en su página web para el período anual comprendido entre junio 2006 y julio 2007, han recibido un total de \$ 1.145.082.217 en concepto de subsidios para compensación tarifaria, que representa el 78% de la recaudación obtenida directamente de los pasajeros.

Otra característica del sistema son las nuevas condiciones de calidad que han sido exigidas a los operadores de los servicios desde el inicio de vigencia del marco de regulación actual, y que han obligado a incorporar unidades vehiculares específicas. Las medidas tuvieron como finalidad mejorar las condiciones de seguridad en la operación de los servicios, y en ese sentido respondieron a lo determinado como uno de los objetivos principales del nuevo marco normativo.

Las condiciones de calidad de los servicios sufrieron de este modo importantes modificaciones durante el período. Los vehículos han debido adecuarse a las nuevas exigencias y en la actualidad es una obligación que:

- las unidades que se incorporen al parque móvil tengan caja automática, motor trasero y suspensión neumática. Este conjunto de requisitos fueron fijados por el decreto N° 692 del año 1992 y su modificatorio el Decreto N° 2254/92 que han sido ratificados con posterioridad por el artículo 53 de la ley de tránsito N° 24.449. En la actualidad la casi totalidad de las unidades habilitadas cumplen con este conjunto de requisitos.
- las unidades vehiculares incorporadas sean de piso bajo y con facilidades para personas discapacitadas. La exigencia nace de los decretos N° 914/97 y N° 467/98, reglamentarios de la ley N° 22.431. En la actualidad solamente el 36% del parque móvil habilitado cumple en su totalidad con la exigencia.
- las empresas operen con unidades vehiculares que tengan como máximo diez años de antigüedad. En el presente esta obligación se encuentra prorrogada parcialmente y los vehículos de los años 1995, 1994, y 1993 pueden mantenerse hasta el 2010, 2009 y 2008 respectivamente.
- El sistema de expendio de boletos sea implementado mediante la incorporación en los vehículos de máquinas expendedoras con sistema de validación de monedas para el cobro automático de los boletos. En la actualidad la exigencia es cumplida por el total de las empresas.

#### **4.5.3 El régimen tarifario**

De acuerdo al marco jurídico vigente las prestaciones tienen carácter monopólico, en virtud que cada recorrido otorgado es prestado por la empresa operadora en forma exclusiva. La empresa se obliga a explotarlo según las condiciones operativas que fija la autoridad, a quien le corresponde determinar las pautas tarifarias. El marco legal, establecido por el decreto N° 656/94, determinó en su artículo. 5° que las tarifas serán fijadas de manera de permitir obtener al conjunto de los permisionarios una rentabilidad promedio razonable. El criterio de la

rentabilidad razonable es el mismo que el adoptado en casi todos los casos de provisión de servicios públicos al momento de las privatizaciones. Sin embargo, la diferencia con el resto de los sectores queda establecida en la garantía de rentabilidad que adopta el marco legal, al establecer que su determinación debe satisfacer la rentabilidad del conjunto de los operadores. En consecuencia, no queda contemplada la situación de cada empresa en particular en la determinación de la rentabilidad de la tarifa del sistema.

La disposición respondió a la realidad del sector que al momento del dictado del nuevo régimen se encontraba operado, como en la gran mayoría de los sistemas de transporte colectivo por ómnibus de las ciudades latinoamericanas, por un gran número de pequeños operadores. La necesidad de coordinar una tarifa uniforme para todo el área en la que se operan los servicios y el tipo de configuración del sistema con múltiple empresas operadoras, es una conjunción de características que tiene su consecuencia en el método de estimación de los costos de producción para la determinación tarifaria. El método aplicado para establecer una tarifa uniforme en el sistema, toma como base a una empresa que surge como la media de los operadores del sistema. (Sánchez Jorge, 2004).

Los contratos de concesión firmados especificaron con mayor profundidad que el marco de regulación, las atribuciones de la autoridad de aplicación en materia tarifaria. En sus cláusulas han establecido que "las tarifas tenderán a mantener el equilibrio económico – financiero del conjunto de operadores del sistema y serán reflejo de los costos originados en las pautas de seguridad, eficiencia, confiabilidad, calidad y cobertura que la Autoridad de Aplicación defina como política para el sector". La obligación para la autoridad de considerar las condiciones de eficiencia y de calidad en la prestación de los servicios, son dos atributos que se corresponden con los fijados en el marco general del proceso de privatización para todos los servicios públicos y como tal, representa una novedad en el sector.

Estas disposiciones obligan a considerar en la determinación de la empresa media, que sirve de sustento para la fijación de la tarifa uniforme en el sistema, las condiciones de eficiencia y de calidad del servicio y representan una mejora respecto del régimen previo a la reforma que no aludía a ninguna consideración en estos sentidos.

De acuerdo con el mecanismo utilizado históricamente en el sector para la fijación de la tarifa, se puede afirmar que el sistema aplicado ha sido el de regulación por tasa de ganancia, tal como tradicionalmente era utilizado en los Estados Unidos. Por lo tanto, las revisiones periódicas de tarifas se producían en cada oportunidad que se verificaban variaciones no previstas en los costos, como forma de asegurar la tasa de ganancia. El nuevo marco de regulación dictado en concordancia con la reforma, no ha modificado este mecanismo y por lo tanto, las revisiones de tarifas continúan produciéndose bajo el mismo régimen.

Como consecuencia surge que bajo el actual marco legal, se utiliza el mecanismo de regulación por tasa de ganancia (cost plus) con revisiones periódicas en cada oportunidad que se verifican variaciones de costos, contemplando los costos originados en pautas de eficiencia

para producir los servicios y según las condiciones de calidad que determina la autoridad. La particularidad del mecanismo es que la tarifa se fija para asegurar el equilibrio económico y financiero del conjunto de las líneas del sistema, y no para cada una en forma individual, creando una situación donde no se verifica que para cada líneas del sistema los costos reales igualen a los ingresos recibidos.

Es un principio que los ingresos que deben recibir las empresas de servicios público por la prestación del servicios cubran los costos que cada operador debe enfrentar para producir en forma eficiente los servicios, incluyendo la rentabilidad razonable de la inversión realizada. De lo contrario, las empresas operadoras no podrían por mucho tiempo cumplir con su obligación de prestar el servicio al tornarse deficitario el emprendimiento. Aplicado el principio al sistema de transporte público automotor implica que cada línea debería tener una tarifa propia que establezca su equilibrio individualmente. Sin embargo, la práctica más usual es establecer tarifas uniformes para todas las empresas que prestan servicios en una misma área, reduciendo la multiplicidad mediante la fijación de una pequeña variedad de tarifas e, inclusive, una única tarifa para todos los servicios.

La particularidad del caso de los servicios regulares de transporte automotor de pasajeros, indica que para cada línea existen características de oferta y demanda diferentes que determinan costos operacionales e ingresos diferentes entre sí, y por lo tanto, las diferentes empresas operadoras presentan resultados significativamente divergentes entre sí en términos de rentabilidad. Surgen de esta manera, desequilibrios que se traducen en líneas con diferentes lucros, pudiendo inclusive haber líneas deficitarias. Si la situación no se corrige el sistema puede presentar problemas. Una situación que debe evitar la autoridad de aplicación de acuerdo a su función reguladora, es fijar tarifas más altas que la media del sistema o tarifas suficientemente altas que aseguren a las firmas menos rentables una situación superavitaria, y al resto de las empresas la obtención de superutilidades.

En suma, cada línea o conjunto de líneas tiene un ingreso proporcional a la demanda y a la tarifa. El costo, por otro lado, es función de la extensión de la ruta, de la flota y su utilización, del número de viajes, de las condiciones de circulación; así como, de características específicas de cada operadora. En contraste con esta situación, las tarifas surgen como una relación entre los costos y los pasajeros transportados; y considerando que algunas rutas tienen mayor densidad de tráfico que otras, la tarifa necesaria teórica para cada una es diferente, y puede resulta inferior o superior a la tarifa única efectivamente determinada por la autoridad.

La solución a la situación planteada se presenta a partir de alternativas compensatorias que buscan efectuar un ajuste entre las diferencias, tratando de evitar la generación de superutilidades, el deterioro del nivel de servicio o el desequilibrio económico de la operación y su posible extinción. No obstante los problemas señalados presentes en la determinación de la tarifa, el actual régimen de regulación no contempla la aplicación de compensaciones, y tampoco la autoridad regulatoria ha planteado durante todo el período analizado ninguna solución al respecto

#### 4.5.4 Metodología para determinación de la tarifa

El cálculo de la tarifa utilizado por la autoridad de aplicación tiene en cuenta que el total de los costos de la operación del sistema deben distribuirse entre los pasajeros transportados del sistema. Lo mide estableciendo una base de costeo por kilómetro de la totalidad de los rubros del costo de producción, que equivale a la suma de los costos totales en un período de tiempo dado y su relación con los kilómetros recorridos en ese lapso. Se trata de una metodología de uso generalizado en la mayoría de las ciudades latinoamericanas, cuya práctica llevó a adoptar el costo medio (calculado como si el sistema fuese operado por una única empresa), como única base de remuneración para todas las empresas de la ciudad.

El costo por kilómetro se relaciona con la flota total del sistema, obteniéndose un costo por vehículo – kilómetro, o sea, el costo en que incurre un vehículo al recorrer un kilómetro. En este costo se incluye a la totalidad de los desgastes y consumos efectuados en ese movimiento (combustible, lubricantes, neumáticos, personal de conducción, de administración, de taller, amortización de los vehículos e instalaciones, impuestos, etc.), y también la ganancia o retribución al capital invertido. El cálculo se realiza para una empresa media del sistema que cumple con todas las condiciones de calidad fijados por la regulación y según pautas de operación eficientes.

El objetivo fundamental del cálculo de la tarifa es la obtención de un valor que represente el costo unitario de producción, que al ser multiplicado por el volumen global de producción resulte en el costo eficiente y necesario total para prestar los servicios. Es por ello que resulta necesario tener un conocimiento preciso sobre la demanda.

El costo total de producción de los servicios de transporte comprende tanto costos variables como costos fijos. Los costos variables son los que se relacionan directamente con la cantidad de producción efectuada, como por ejemplo la cantidad de combustible o las horas de conducción. Los costos fijos están constituidos por algunas partes del costo de producción que se mantienen en el mismo valor global aunque haya variaciones en el volumen total producido en el período considerado, como por ejemplo la depreciación del material rodante. Los más importantes componentes del costo de producción de los servicios son:

Costos Variables	Costos Fijos
<ul style="list-style-type: none"><li>• Combustibles</li><li>• Lubricantes</li><li>• Lubricantes</li><li>• Lubricantes Material de Rodamiento (neumáticos)</li><li>• Mantenimiento de las unidades</li><li>• Costo directo de conducción</li><li>• Impuestos</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Depreciación del material rodante</li><li>• Depreciación de instalaciones y maquinarias</li><li>• Conservación de instalaciones y maquinarias</li><li>• Gastos administrativos</li><li>• Personal de administrativo, de operación y mantenimiento, excepto el personal de conducción</li><li>• Gerenciamiento de la empresa</li><li>• Impuestos</li></ul>

Para evaluar las cantidades consumidas en los costos variables, es necesario establecer una

relación entre el consumo y el kilometraje recorrido. Usualmente se admite que hay uniformidad en este consumo, adoptándose por tanto un índice técnico que refleje el consumo medio por kilómetro. Son los llamados consumos específicos, normalmente medidos en litros, kilos o unidades gastadas por kilómetro. El valor del coeficiente de consumo para cada uno de los materiales utilizados depende principalmente de dos factores: los tecnológicos y los operacionales.

El primero, se refiere al tipo de producto o material empleado. Es de esperarse que los avances tecnológicos traigan como resultado un mejor desempeño, y por lo tanto menores coeficientes de consumo. Algunas veces, el avance tecnológico está acompañado del aumento de la capacidad del vehículo. En esos casos, puede suceder un aumento en el coeficiente del consumo específico.

Los factores operacionales que se encuentran implícitos en la producción de los servicios tales como la velocidad de operación, tipo de superficie, congestionamiento e inclusive, los hábitos de conducción de los conductores, alteran el valor de los coeficientes y por lo tanto, también deben ser evaluados para calcular su incidencia. Los costos fijos, como ya fuera mencionado, no varían en función de la producción. Por lo tanto para cualquier volumen de producción durante un determinado período, el valor global será el mismo. En consecuencia, tales costos medidos unitariamente (costo por unidad de producto), no guardan relación directa con el kilometraje total recorrido. De esta forma, no es posible establecer un índice técnico tal como en el caso de los costos variables. En consecuencia para su medición, los costos fijos deben estar referidos a un período de tiempo (normalmente mes o año) y establecidos con criterios específicos que relacionen tales gastos al tiempo. En una etapa posterior, se acostumbra a efectuar la división de los costos fijos globales por el kilometraje total producido en el período, con la finalidad de hacer posible la suma de esas dos partes (fija y variable) y obtener el costo unitario de producción. Se resalta que será un valor siempre relacionado a un determinado volumen de producción (el realizado en el período).

De lo analizado surge que establecer los componentes del costo que deben ser remunerados por la tarifa, el valor de los coeficientes de consumo, de los costos fijos y de los precios unitario para determinar el costo unitario de producción, es una tarea que necesita de una amplia evaluación y un profundo análisis de la información, que debe superar la imposibilidad de encontrar los datos en otros ámbitos que no sea el propio sistema, considerando que es único y tiene características irrepetibles. Simultáneamente la tarea también debe superar el mejor conocimiento que el regulado tiene acerca de las condiciones en que se desenvuelve el servicio, y la limitación de las otras fuentes de información existentes que sólo pueden proporcionar en forma parcial algunos datos, como por ejemplo los fabricantes, los proveedores, otras autoridades regulatorias de sistemas semejantes, etc.

#### **4.5.5 Procesos de fijación de tarifas y su evolución**

Los procesos de fijación de la tarifa en los servicios de transporte automotor de pasajeros que se verifican en la mayoría de las ciudades latinoamericanas, se desarrollan en base a escasa

información y pocos datos técnicos. Varios especialistas han señalado esta característica como propia de este tipo de procesos y resulta ilustrativo citar alguno de ellos.

El doctor Amaro R. Yardín, Profesor Titular de Costos y Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral en un artículo publicado en el año 1993 (Yardín. A.R., 1993), ha dicho que el problema de la determinación del precio del boleto está vinculado con las dificultades de recolección de la información, la falta de información de la velocidad comercial para la determinación de la flota media, y la ausencia de un fondo compensador entre las líneas. También señala que no hay en las empresas sistemas contables y planes de cuentas uniformes que acopien información homogénea, y marca que la ausencia de registros que permitan una base de cálculo de los consumos reales, lleva a trabajar con conjeturas. Resulta muy ilustrativo al respecto citar el señalamiento que hizo sobre este tipo de procesos que textualmente dice: *"cuando una municipalidad adopta la decisión de recalcular los costos se constituye una suerte de paritaria donde participan transportista, concedentes, vecinos y usuarios que discuten sin cuantificar datos, y votan cuestiones técnicas"*.

Otro especialista que cita el tema es el Lic. J. Sánchez, señalando en el primer curso de capacitación integral sobre transporte urbano dictado por la CEPAL en Lima, Perú en Agosto de 2004, que los cálculos de los costos de producción del servicio y de las tarifas correspondientes, siempre o casi siempre implican negociaciones y reuniones con el sector operador en donde se discuten regulaciones y cuestiones técnicas, como por ejemplo en relación a la mecánica de las unidades, donde cada parte se siente conocedora del campo en el que es relativamente ajeno, en un entorno de tensión y de fuertes discusiones

La reforma del estado implementada en el ámbito de la regulación de los servicios de transporte automotor urbano de pasajeros, no ha producido modificaciones en los procedimientos de fijación de la tarifa de los servicios. La normas regulatorias dictadas durante todo el período respecto de los servicios, no han tenido en cuenta los aspectos de la fijación de la tarifa como uno de sus objetivos y en consecuencia, los procesos continúan desarrollándose con las mismas características que en las etapas anteriores sin haber sufrido ninguna variación.

El decreto N° 656 del año 1994, marco de regulación de la actividad, en su artículo 29 estableció que la reglamentación debía prever la instrumentación de audiencias públicas en los casos que la entidad de los casos torne recomendable la aplicación del procedimiento. Sin embargo durante todo el período no se reglamentó la instrumentación de estos mecanismos para el tratamiento de ningún tema atinente al sector

No obstante, la declaración de emergencia pública dispuesta en enero del año 2002 por la ley 25.561, que modificó el régimen de cambiario y el de convertibilidad de abril de 1991, dispuso medidas para reducir el impacto sobre los deudores del sistema financiero, y afectó las obligaciones originadas en contratos regidos por normas de derecho público, produjo consecuencias sobre los procesos de fijación de tarifas en el sector generando el único evento

de consulta pública que se verificó en el ámbito de la regulación de los servicios de transporte automotor urbano de pasajeros.

Mediante el artículo 9<sup>a</sup> de la ley 25.561 se autorizó al poder ejecutivo a renegociar los contratos que tengan por objeto la prestación de servicios públicos, tomando en consideración el impacto de las tarifas en la competitividad de la economía y en la distribución del ingreso, la calidad de los servicios y los planes de inversión, el interés de los usuarios y la rentabilidad de las empresas. El decreto N<sup>o</sup> 293 de febrero de 2002 reglamentó la norma legal y encomendó al Ministerio de Economía la renegociación de los contratos de servicios públicos, estableciendo entre los incluidos a los servicios de transporte público automotor de pasajeros. Creó una Comisión de Renegociación de Contratos de Obras y Servicios Públicos, y también determinó que se convocaría a las empresas, a las asociaciones de usuarios, y a los entes de control y regulación a opinar y aportar su información.

En el marco del proceso de renegociación de los contratos, la Subsecretaría de Transporte Automotor convocó a las cámaras empresarias del sector con el objeto de confeccionar una propuesta de adecuación de las tarifas del sector. Las cámaras agrupadas en la Federación Argentina de Transporte Automotor de Pasajeros (FATAP) presentaron un documento único a esos efectos. Mediante la Resolución N<sup>o</sup> 30 de febrero de 2003 la Secretaría Legal y Administrativa del Ministerio de Economía dispuso someter a consulta pública el documento presentado por la FATAP, para desarrollar el proceso de renegociación de los contratos dispuesta por la Ley N<sup>o</sup> 25.561, y llamó a los interesados a presentar por escrito todas las observaciones, opiniones y comentarios referidos al documento sometido a consulta.

Según publica la página web de la Comisión de Renegociación, se recibieron observaciones del Defensor del Pueblo de la Nación, de una asociación de defensa de los derechos de los usuarios, del Ente Único de los Servicios Públicos de la Ciudad y de la empresa operadora de la línea 71. No obstante los procedimientos cumplidos, hasta la fecha la comisión no se ha pronunciado sobre la renegociación de este tipo de contratos.

El proceso ha quedado sin continuidad, la tarifa vigente permanece en el valor que se fijó en diciembre del año 2000, con un precio de boleto mínimo de \$0,75, y el régimen de compensaciones tarifarias y de subsidios al gas oil vigentes dispuestos a partir del año 2002, no ha sido sometido a ningún tipo de tratamiento en el marco de la Comisión de Renegociación de los Contratos de Obras y Servicios Públicos.

## Capítulo V

### La contribución de la contabilidad al proceso de regulación

#### 5.1. Introducción

La investigación analizó la contribución de la información contable al proceso de control y regulación, estudiando el grado de contribución de los informes contables presentados por las empresas operadoras a la Comisión Nacional de Regulación del Transporte. El objetivo ha sido obtener una noción precisa del valor que la gestión pública le otorgó a la contabilidad, como fuente de reducción de la asimetría natural de información que presenta el proceso de regulación

El análisis exigió un estudio comparado de dos conjuntos de elementos. El primero es el constituido por el universo de los aportes más significativos que la contabilidad podría haber brindado al proceso de regulación. El segundo se conforma por los aportes que efectivamente se verificaron durante el período bajo estudio. La relación entre ambos conjuntos determinó el grado de contribución de la información contable al proceso de control y regulación

Para determinar el primer conjunto de elementos - *el universo de los aportes más significativos que la contabilidad podría haber brindado al proceso de regulación* -, la investigación analizó en primer término, las normas que regulan la prestación de los servicios y la naturaleza y características de los costos necesarios para explotar el servicio. En segundo término y en base a ambos aspectos, identificó el conjunto de los principales indicadores de desempeño que permitieran medir el grado de las eficacias obtenidas en las prestaciones realizadas, y el grado de las eficiencias que fueron alcanzadas en la gestión efectuada por los operadores. En tercero y último lugar la investigación analizó cada componente de los indicadores identificados, determinando cuales pueden ser provistos por la contabilidad.

Para determinar el segundo conjunto de elementos - *los aportes que efectivamente se verificaron durante el período bajo estudio* -, la investigación analizó la documentación económica y financiera presentada por los operadores al ente de control y regulación durante todo el período bajo análisis. Identificó para cada año cuales fueron los componentes de los indicadores que han sido brindados en la información presentada, y los comparó con los resultados obtenidos en el análisis reseñado en el párrafo anterior para obtener el grado de contribución de la contabilidad al proceso.

La investigación no ha utilizado en su análisis los indicadores que son tradicionales en el análisis de estados contables, y que se construyen a partir de los datos del estado de situación patrimonial y del estado de resultados. La razón es que se trata de indicadores que principalmente se dirigen a informar sobre los aspectos vinculados a la naturaleza de la inversión, su situación y rentabilidad, y por lo tanto no resultan suficientes para informar sobre

los aspectos centrales enfocados por la investigación como causa de los déficit informativos: las eficacias obtenidas y las eficiencias logradas en la prestación de los servicios.

El análisis realizado ha tomado en consideración las variadas aplicaciones que en el ámbito organizacional tiene la construcción de indicadores. Como primer ejemplo se puede destacar su uso para la elaboración de los cuadros de mando integral (balanced scorecard), cuya función es entregar hacia el interior de un ente y mediante un tablero de comando, la información crítica respecto de los procesos organizacionales. Un segundo ejemplo es su aplicación en los procesos de planificación estratégica, donde se alinean los objetivos organizacionales con las tareas y procedimientos, y se determinan indicadores para el monitorear el alcance de las metas. No obstante, en relación con la presente investigación se debe destacar que el antecedente central es su aplicación en los procesos de evaluación del desempeño de las organizaciones, porque considera que los organismos de control y regulación también desarrollan procesos de evaluación similares, pero que se dirigen a producir información sobre el desempeño de las empresas operadoras de los servicios para posibilitar su proceso de toma de decisiones.

En el caso de las instituciones públicas la evaluación de desempeño ha sido impulsada para optimizar los niveles de eficiencia y eficacia en el uso de los recursos, para fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas hacia los ciudadanos, y como necesidad para transitar hacia un modelo de gestión pública orientada a los resultados.<sup>12</sup> La optimización de los niveles de eficiencia y eficacia de las organizaciones públicas mediante evaluaciones que incorporan sistemas de indicadores, permite transferir la aplicación de la metodología a los entes de regulación y control para utilizarla en el proceso de evaluación que deben hacer sobre el desempeño y desenvolvimiento de las empresas operadoras, atendiendo a que uno de sus objetivos es establecer los niveles de eficiencia y eficacia que esas organizaciones alcanzaron en la prestación de los servicios.

En consecuencia la investigación ha construido los indicadores de desempeño asociándolos con los objetivos institucionales del ente de control y regulación, y considerando que una de las tareas básicas que debe desarrollar el organismo para cumplir sus objetivos es el proceso de evaluación de la gestión de los operadores en la prestación de los servicios.

Los indicadores que se construyeron pueden definirse como unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de variables claves, mediante su comparación en el tiempo con los correspondientes referentes externos o internos (Asociación Española de Contabilidad). También pueden considerarse como instrumentos de medición de las principales variables asociadas al cumplimiento de objetivos, constituyendo una expresión cualitativa o cuantitativa concreta de lo que se pretende alcanzar con un objetivo específico (Ministerio de Economía y Finanzas del Perú).

Las variables claves del desempeño empresarial que el proceso de regulación debió monitorear, y los objetivos específicos que debieron alcanzarse, se desprendieron del análisis

del marco de regulación, las normas complementarias, los permisos que fueron otorgados por la autoridad de aplicación, y la composición de los estándares técnicos correspondientes a cada uno de los elementos integrante del costo de producción del servicio, que en la actualidad es utilizado por la autoridad de aplicación en sus estimaciones.

Determinadas las variables claves y los objetivos específicos, se elaboraron dos tipos de indicadores: a) de eficacia, y b) de eficiencia.

El concepto de eficacia se lo consideró como la capacidad de los operadores de cumplir con la producción comprometida y con los objetivos fijados. Por lo tanto, se clasificaron como indicadores de eficacia aquellos que producen información sobre el grado de cumplimiento de la producción comprometida y de los objetivos fijados.

La eficiencia se la consideró en forma amplia incluyendo en este concepto tanto a la eficiencia productiva, como a la eficiencia asignativa (CEPAL, 2000). La eficiencia productiva mide si los servicios han sido producidos a costos mínimos de acuerdo con las condiciones de calidad requeridas, asegurando la óptima combinación de insumos y tecnología utilizada. La eficiencia asignativa mide si los servicios fueron proporcionados a precios que reflejen sus costos de producción. Por lo tanto, se clasificaron como indicadores de eficiencia, aquellos que producen información sobre los valores de eficiencia productiva y asignativa alcanzados.

## **5. 2. Indicadores de desempeño**

### **5. 2. 1. Indicadores de eficacia**

La determinación de los indicadores de eficacia se realizó mediante un análisis en etapas secuenciales.

La primera etapa analizó las disposiciones del marco de regulación, las cláusulas de los contratos de concesión, y el régimen de penalidades vigente. Como resultado obtuvo el detalle de las principales obligaciones que deben cumplir los operadores de los servicios.

La segunda etapa tuvo como objeto establecer las variables claves para elaborar los indicadores. Identificó en cada obligación la acción que el operador debe realizar y su modalidad, para cumplir adecuadamente cada una de las obligaciones que surgieron en la etapa anterior. Cada variable clave la determinó como la acción que necesariamente el operador debe llevar a cabo para prestar el servicio según las condiciones requeridas.

La tercer etapa analizó cada una de las variables claves e identificó en cada caso los indicadores que con mayor precisión permiten medir el grado de cumplimiento de cada obligación. En cada caso también especificó el alcance de la medición que producirá cada indicador.

La cuarta y última etapa analizó cada indicador e identificó el numerador y denominador correspondiente.

En las Tablas 7, 8, 9 y 10 se presentan los resultados alcanzados en cada una de las etapas analíticas que fueron descriptas en los párrafos precedentes.

**Tabla 7. Principales obligaciones de las empresas concesionarias**

Principales obligaciones	Fuente
1 Los servicios deben prestarse con regularidad Diariamente los operadores deben prestar una determinada cantidad de servicios, en cada uno de los corredores que están obligados a cubrir, cumpliendo un determinado espaciamiento entre cada uno.	Decreto N° 656/94
2 Cada servicio debe prestarse cumpliendo el recorrido completo del corredor	Decreto N° 656/94
3 Cada servicio debe prestarse utilizando el recorrido autorizado para el corredor.	Decreto N° 656/94 y Permisos de explotación
4 Los operadores deben cobrar el valor exacto de la tarifa aprobada para cada sección tarifaria	Decreto N° 656/94 y Permisos de explotación
5 Los vehículos utilizados para prestar los servicios no podrán tener más de 10 años de antigüedad	Resolución ST N° 417
6 Los operados no pueden utilizar más cantidad de vehículos que los máximos autorizados por línea, ni tampoco una cantidad menor a la mínima permitida	Decreto N° 656/94 y Permisos de explotación
7 Todos los vehículos que prestan servicios deben encontrarse habilitados de acuerdo con la revisión técnica periódica a la que se deben someter	Decreto N° 656/94
8 Todos los conductores de los servicios deben encontrarse en condiciones psicofísicas aptas. En consecuencia cada conductor que presta servicio debe tener el apto psicofísico vigente de acuerdo con el examen periódico que debe realizar.	Decreto N° 656/94
9 Los servicios deben prestarse con vehículos en adecuadas condiciones de higiene	Decreto N° 656/94 y Régimen de Penalidades (Dto N° 1388/95)
10 Los conductores y el personal de las empresas deben tratar con consideración a los pasajeros y a los terceros no transportados	Régimen de Penalidades (Dto N° 1388/95)
11 Los servicios deben prestarse con vehículos sin alteraciones en sus características técnicas	Régimen de Penalidades (Dto N° 1388/95)
12 Los operadores deben adoptar medidas para garantizar la seguridad de los pasajeros	Régimen de Penalidades (Dto N° 1388/95)
13 Los servicios deben ser conducidos con prudencia	Régimen de Penalidades (Dto N° 1388/95)

**Tabla 7. Principales obligaciones de las empresas concesionarias**

<b>Principales obligaciones</b>	<b>Fuente</b>
14 Los servicios deben prestarse con vehículos que se encuentren asegurados en los términos que establece la reglamentación	*Decreto N° 656/94
15 Los operadores deben informar a la Autoridad de Aplicación los accidentes y otros acontecimientos que hubiesen causado alteraciones a los servicios	Régimen de Penalidades (Dto N° 1388/95)
16 Los operadores deben utilizar en la prestación de los servicios el tipo de vehículos que autoriza la reglamentación	Régimen de Penalidades (Dto N° 1388/95)
17 Las empresas deben utilizar instalaciones fijas adecuadas a las dimensiones y características edilicias exigidas	Permisos de explotación
18 Las empresas deben utilizar instalaciones en adecuadas condiciones de higiene	Decreto N° 656/94

**Tabla 8. Variables claves a medir**

<b>Principales obligaciones de los operadores</b>	<b>Variable clave a medir</b>
1. Los servicios deben prestarse con regularidad. Diariamente los operadores deben prestar una determinada cantidad de servicios, en cada uno de los corredores que están obligados a cubrir, cumpliendo un determinado espaciamiento entre cada uno.	Prestar con regularidad los servicios
2. Cada servicio debe prestarse cumpliendo el recorrido completo del corredor	Cubrir con el servicio el recorrido completo de cada corredor.
3. Cada servicio debe prestarse utilizando el recorrido autorizado para el corredor.	Cubrir con el servicio el recorrido autorizado para cada corredor.
4. Los operadores deben cobrar el valor exacto de la tarifa aprobada para cada sección tarifaria	Cobrar la tarifa autorizada.
5. Los vehículos utilizados para prestar los servicios no podrán tener más de 10 años de antigüedad	Utilizar material rodante con menos de diez años de antigüedad para prestar los servicios
6. Los operados no pueden utilizar más cantidad de vehículos que los máximos autorizados por línea, ni tampoco una cantidad menor a la mínima permitida	Utilizar una determinada cantidad de material rodante en cada uno los recorridos autorizados.
7. Todos los vehículos que prestan servicios deben encontrarse habilitados de acuerdo con la revisión técnica periódica a la que se deben someter	Prestar el servicio con vehículos habilitados.
8. Todos los conductores de los servicios deben encontrarse en condiciones psicofísicas aptas. En consecuencia cada conductor que presta servicio debe tener el apto psicofísico vigente de acuerdo con el examen periódico que debe realizar.	Prestar los servicios con conductores habilitados según examen psicofísico obligatorio.

**Tabla 8. Variables claves a medir**

<b>Principales obligaciones de los operadores</b>	<b>Variable clave a medir</b>
9. Los servicios deben prestarse con vehículos en adecuadas condiciones de higiene	Prestar el servicio con vehículos en adecuadas condiciones de higiene
10. Los conductores y el personal de las empresas deben tratar con consideración a los pasajeros y a los terceros no transportados	Tratar con consideración a los pasajeros y a los terceros no transportados
11. Los servicios deben prestarse con vehículos sin alteraciones en sus características técnicas	Prestar los servicios con vehículos sin alteraciones en sus características técnicas
12. Los operadores deben adoptar medidas para garantizar la seguridad de los pasajeros	Adoptar medidas para garantizar la seguridad de los pasajeros
13. Los servicios deben ser conducidos con prudencia	Conducir con prudencia los servicios
14. Los servicios deben prestarse con vehículos que se encuentren asegurados en los términos que establece la reglamentación	Prestar los servicios con vehículos con los seguros obligatorios vigentes
15. Los operadores deben informar a la Autoridad de Aplicación los accidentes y otros acontecimientos que hubiesen causado alteraciones a los servicios	Informar a la Autoridad de Aplicación los accidentes y otros acontecimientos que hubiesen causado alteraciones a los servicios
16. Los operadores deben utilizar en la prestación de los servicios el tipo de vehículos que autoriza la reglamentación	Utilizar determinados modelos de vehículos para prestar los servicios
17. Las empresas deben utilizar instalaciones fijas adecuadas a las dimensiones y características edilicias exigidas	Utilizar instalaciones fijas adecuadas a las dimensiones y características edilicias exigidas
18. Las empresas deben utilizar instalaciones en adecuadas condiciones de higiene	Utilizar instalaciones en adecuadas condiciones de higiene

**Tabla 9. Indicadores que miden el grado de cumplimiento de cada obligación**

<b>Variable Clave</b>	<b>Indicador</b>	<b>Alcance de la medición</b>
1. Prestar con regularidad los servicios	1.1 Porcentaje de servicios cumplidos por día en cada corredor	Mide la cantidad de servicios ofrecidos por día, y los relaciona con la cantidad de servicios obligados a prestar
	1.2 Porcentaje de tiempo diario sin cobertura mínima aceptada en cada corredor	Mide la cantidad de tiempo del día, con cobertura ofrecida a intervalo de minutos mayores a los máximos aceptables entre servicio

**Tabla 9. Indicadores que miden el grado de cumplimiento de cada obligación**

<b>Variable Clave</b>	<b>Indicador</b>	<b>Alcance de la medición</b>
2. Cubrir con el servicio el recorrido completo de cada corredor	2. Porcentaje diario de kilómetros recorridos en cada corredor	Mide la cantidad de kilómetros diarios recorridos en cada corredor
3. Cubrir con el servicio el recorrido autorizado para cada corredor	3. Porcentaje de servicios que no cumplieron el recorrido autorizado del corredor	Mide la cantidad diaria de servicios que no cumplieron el recorrido autorizado en el corredor
4. Cobrar la tarifa autorizada	4. Tarifa media cobrada por día en cada recorrido, por cada sección tarifaria	Mide la tarifa diaria cobrada por pasajero, en cada una de las secciones tarifarias del recorrido
5. Utilizar material rodante con menos de diez años de antigüedad	5. Antigüedad media del material rodante	Mide la antigüedad media del parque móvil a una fecha
6. Utilizar una determinada cantidad de material rodante en cada uno de los recorridos autorizados	6. Cantidad de material rodante	Mide la cantidad de material rodante afectado al recorrido
7. Prestar el servicios con vehículos habilitados	7. Cantidad de material rodante habilitado	Mide la cantidad de material rodante habilitado en el corredor, según la revisión técnica obligatoria
8. Prestar los servicios con conductores habilitados según examen psicofísico obligatorio	8. Cantidad de conductores sin apto físico	Mide la cantidad de conductores de la nómina que no tienen la habilitación según el examen psicofísico obligatorio
9. Prestar el servicio con vehículos en adecuadas condiciones de higiene	9. Cantidad de servicios prestados con vehículos sin condiciones adecuadas de higiene	Mide la cantidad de servicios prestados con vehículos sin condiciones adecuadas de higiene
10. Tratar con consideración a los pasajeros y a los terceros no transportados	10. 1. Cantidad de ocasiones de trato desconsiderado a pasajeros y terceros durante la prestación	Mide la cantidad de ocasiones de trato desconsiderado a pasajeros y terceros durante la prestación
	10. 2. Calificación de los conductores por el tipo de actitudes que utilizan en el trato dado a los pasajeros y a los terceros no transportados	Mide la cantidad de conductores por calificación obtenida según el tipo de trato que dispensan a los pasajeros y a los terceros no transportados
11. Prestar los servicios con vehículos sin alteraciones en sus características técnicas	11. Cantidad de vehículos con alteraciones en sus características técnicas	Mide la cantidad de vehículos con alteraciones en sus características técnicas

**Tabla 9. Indicadores que miden el grado de cumplimiento de cada obligación**

<b>Variable Clave</b>	<b>Indicador</b>	<b>Alcance de la medición</b>
12. Adoptar medidas para garantizar la seguridad de los pasajeros	12. Cantidad de servicios prestados afectados por falta de adopción de las medidas de seguridad necesarias	Mide la cantidad de servicios prestados afectados por falta de adopción de las medidas de seguridad necesarias
13. Conducir con prudencia los servicios	13. Calificación de los conductores por el grado de prudencia que utilizan en la conducción de los servicios	Mide la cantidad de conductores por calificación obtenida, según la prudencia que utilizan en la conducción de los servicios
14. Prestar los servicios con vehículos con los seguros obligatorios vigentes	14. Cantidad de servicios prestados con vehículos sin el seguro obligatorio vigente	Mide la cantidad de servicios prestados con vehículos sin el seguro obligatorio vigente
15. Informar a la autoridad de aplicación los accidentes y otros acontecimientos que hubiesen causado alteraciones a los servicios	15. Porcentaje de servicios afectados por accidentes o siniestros, no informados a la Autoridad de aplicación	Mide el porcentaje de servicios afectados no informados a la autoridad de Aplicación
16. Utilizar determinados modelos de vehículos	16. Cantidad de vehículos de la flota, por tipo y modelo	Mide la cantidad de vehículos por tipo y modelo
17. Utilizar instalaciones fijas adecuadas a las dimensiones y características edilicias exigidas	17. Detalle de las dimensiones y características edilicias de cada una de las instalaciones fijas afectadas al servicios	Mide las características edilicias y dimensiones de cada una de las instalaciones afectadas al servicio
18. Utilizar instalaciones en adecuadas condiciones de higiene	18. Cantidad de días que las instalaciones no ofrecieron las condiciones de higiene adecuadas	Mide el uso de instalaciones en adecuadas condiciones de higiene

**Tabla 10. Integración de los indicadores de eficacia**

<b>Variable Clave</b>	<b>Indicador</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
1. Prestar con regularidad los servicios	1.1. Porcentaje de servicios cumplidos por día en cada corredor	Cantidad de servicios ofrecidos en el día	Cantidad de servicios obligados a cumplir en el día
	1.2. Porcentaje de tiempo diario sin cobertura mínima aceptada en cada corredor	Cantidad de tiempo del día sin cobertura mínima ofrecida	Cantidad diaria de obligación de brindar cobertura de servicios

**Tabla 10. Integración de los indicadores de eficacia**

<b>Variable Clave</b>	<b>Indicador</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
2. Cubrir con el servicio el recorrido completo	2. Porcentaje diario de kilómetros recorridos en cada corredor	Cantidad de kilómetros diarios recorridos en cada corredor	Cantidad total de kilómetros diarios a recorrer en cada corredor
3. Cubrir con el servicio el recorrido autorizado	3. Porcentaje de servicios que no cumplieron el recorrido autorizado del corredor	Cantidad diario de servicios que no cumplieron el recorrido autorizado en el corredor	Cantidad diaria total de servicios prestados en el corredor
4. Cobrar la tarifa autorizada	4. Tarifa media cobrada por día en cada recorrido, por cada sección tarifaria	Recaudación diaria por cada sección tarifaria del recorrido	Cantidad diaria de pasajeros transportados por cada sección tarifaria del recorrido
5. Utilizar material rodante con menos de diez años de antigüedad	5. Antigüedad media del material rodante	Sumatoria de los años de antigüedad de todos los vehículos de la flota	Cantidad de vehículos de la flota
6. Utilizar una determinada cantidad de material rodante en cada uno los recorridos autorizados	6. Cantidad de material rodante	Cantidad de material rodante afectado al recorrido	1
7. Prestar el servicio con vehículos habilitados	7. Cantidad de material rodante habilitado	Cantidad de material rodante habilitado para el corredor	1
8. Prestar los servicios con conductores habilitados según examen psicofísico obligatorio	8. Cantidad de conductores sin apto físico	Cantidad de conductores de la nómina sin habilitación psicofísica	1
9. Prestar el servicio con vehículos en adecuadas condiciones de higiene	9. Cantidad de servicios prestados con vehículos sin condiciones adecuadas de higiene	Cantidad de servicios prestados con vehículos sin condiciones adecuadas de higiene	1
10. Tratar con consideración a los pasajeros y a los terceros no transportados	10.1. Cantidad de ocasiones de trato desconsiderado a pasajeros y terceros durante la prestación	Cantidad de ocasiones de trato desconsiderado a pasajeros y terceros durante la prestación	1

**Tabla 10. Integración de los indicadores de eficacia**

<b>Variable Clave</b>	<b>Indicador</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
	10.2. Calificación de los conductores por el tipo de actitudes que utilizan en el trato dado a los pasajeros y a los terceros no transportados	Cantidad de conductores por calificación	1
11. Prestar los servicios con vehículos sin alteraciones en sus características técnicas	11. Cantidad de vehículos con alteraciones en sus características técnicas	Cantidad de vehículos con alteraciones en sus características técnicas	1
12. Adoptar medidas para garantizar la seguridad de los pasajeros	12. Cantidad de servicios prestados afectados por falta de adopción de las medidas de seguridad necesarias	Cantidad de servicios prestados afectados por falta de adopción de las medidas de seguridad necesarias	1
13. Conducir con prudencia los servicios	13. Calificación de los conductores por el grado de prudencia que utilizan en la conducción de los servicios	Cantidad de conductores por calificación	1
14. Prestar los servicios con vehículos con los seguros obligatorios vigentes	14. Cantidad de servicios prestados con vehículos sin el seguro obligatorio vigente	Cantidad de servicios prestados con vehículos sin el seguro obligatorio vigente	1
15. Informar a la Autoridad de Aplicación los accidentes y otros acontecimientos que hubiesen causado alteraciones a los servicios	15. Porcentaje de servicios afectados por accidentes o siniestros, no informados a la Autoridad de Aplicación	Cantidad de servicios afectados por accidentes o siniestros, no informados a la Autoridad de Aplicación	Cantidad total de servicios afectados por accidentes o siniestros
16. Deben utilizar determinados modelos de vehículos	16. Cantidad de vehículos de la flota, por tipo y modelo	Cantidad de vehículos de la flota, por tipo y modelo	1
17. Utilizar instalaciones fijas adecuadas a las dimensiones y características edilicias	17. De talle de las dimensiones y características edilicias de cada una de las instalaciones fijas afectadas al servicio	Detalle de las dimensiones y características edilicias de cada una de las instalaciones fijas afectadas al servicio	1

**Tabla 10. Integración de los indicadores de eficacia**

<b>Variable Clave</b>	<b>Indicador</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
18. Utilizar instalaciones en adecuadas condiciones de higiene	18. Cantidad de días que las instalaciones no ofrecieron las condiciones de higiene adecuadas	Cantidad de días que las instalaciones no ofrecieron las condiciones de higiene adecuadas	1

## 5. 2. 2 Indicadores de eficiencia

La determinación de los indicadores de eficiencia se realizó mediante el análisis del costo unitario de producción, de las diferentes condiciones de operación que impactan en la variabilidad de los costos, y de las características que determinan las rentabilidades alcanzadas.

En el análisis de las diferentes condiciones de operación que impactan en la variabilidad de los costos de operación, y de acuerdo con el trabajo de campo, la investigación ha encontrado como las principales al siguiente conjunto de condiciones con incidencia directa:

1. El estado de la infraestructura vial. Según su estado, la red vial impacta en forma directa sobre el costo de los servicios porque determina menores o mayores costos de mantenimiento de las unidades, menores o mayores niveles de consumos (combustible, lubricantes, neumáticos, etc). El impacto del estado de la red sobre la velocidad comercial que puede desarrollar cada recorrido, impacta en mayor o menor cantidad de unidades requeridas para cumplir un mismo número de frecuencias, y en menor o mayor cantidad de personal requerido para la conducción de los vehículos.
2. La diagramación del sistema establecido por la Autoridad de Aplicación. Un sistema de transporte diagramado para el horario de mayor demanda, resulta más costoso que si se diagramara para el horario de menor demanda, porque la cantidad de vehículos requeridos será mayor. De la misma forma, una cobertura territorial más amplia requerirá una mayor dotación de unidades y por lo tanto mayor dotación de personal y de insumos.
3. Los requisitos técnicos de los vehículos. La imposición de requisitos específicos, como por ejemplo los relativos a la emanación de contaminantes ambientales, determinan mayores costos del equipamiento.
4. La velocidad de circulación. Una mayor velocidad de circulación implica la posibilidad de efectuar un mayor número de pasadas por un punto del recorrido con la misma flota o, lo que es lo mismo, permite la realización del mismo número de servicios por hora con una menor dotación de vehículos. Como la cantidad de vehículos implica mayor cantidad de personal de conducción y mayores insumos, el sistema será más costoso con menores

velocidades comerciales.

El análisis de las características que determinan las rentabilidades alcanzadas, permitió concluir que las diferentes condiciones de operación que fueron reseñadas inciden en diferente forma en cada línea operada. En consecuencia a cada línea le corresponde un distinto nivel de rentabilidad que le es propio, como consecuencia de las diferencias en el costo de producción de los servicios que le corresponde. La conclusión obtenida indica que el costo por línea es una información central para las definiciones que deben tomar las autoridades regulatorias porque cada una tiene su propia rentabilidad típica.

Para analizar el costo unitario de producción se utilizó la misma unidad de producción que la adoptada por la autoridad de aplicación en su metodología de determinación tarifaria: *El costo por kilómetro recorrido*. Es una metodología que calcula el costo de producción del servicio y de cada uno de sus componentes, como variable de los kilómetros recorridos. Estructura cada elemento integrante del costo de producción como la resultante de valorizar a precios corrientes, los coeficientes de consumo estándares considerados eficientes. Incluye tanto los costos fijos como los costos variables.

Del análisis precedente se desprende que los indicadores de eficiencia corresponden determinarlos para cada una de las líneas que son operadas, no obstante que existan firmas que operan más de una línea.

Los principales elementos integrantes del costo de producción han sido consideradas como las variables claves del desempeño empresarial. Se desprendieron de la estructura de costos que en la actualidad utiliza la autoridad de aplicación para sus estimaciones, según ha surgido del trabajo de campo. A continuación se presenta el detalle de los principales elementos que integran la estructura de costos, y que fueron identificados como las principales variables a monitorear:

- Personal de conducción
- Combustible
- Lubricantes
- Neumáticos
- Filtros (de gasoil, de aceite, de agua, etc)
- Engrase y lavado de chasis (efectuado por terceros)
- Lavado de carrocería (efectuado por terceros)
- Reparación de cubiertas efectuadas por terceros
- Alineación y balanceo efectuado por terceros
- Materiales consumidos en la reparación de cubiertas efectuadas por la empresa
- Materiales consumidos en los lavados efectuados por la empresa
- Mantenimiento y reparación del material rodante por cada tipo, efectuado por terceros

- Repuestos consumidos por tipo en los mantenimientos y reparaciones efectuadas por la empresa
- Seguros responsabilidad civil
- Personal de taller
- Personal de tráfico
- Personal de administración
- Personal de dirección
- Revisión técnica
- Examen psicofísico de los conductores
- Patentes y Tasa Nacional de Fiscalización del Transporte
- Impuestos
- Gastos generales
- Conservación y Mantenimiento de Instalaciones fijas
- Depreciación del Material Rodante
- Costo total

Al listado debe agregarse "la recaudación obtenida" como una de las variables que también corresponde monitorear, en su carácter de elemento esencial en la determinación de las rentabilidades obtenidas.

Para cada variable identificada se desprendieron dos tipos de indicadores: a) indicadores de magnitudes físicas y b) indicadores de costos unitarios promedio. Ambos surgen de los estándares técnicos físicos y monetarios que en la actualidad utiliza la autoridad de aplicación en sus estimaciones, y que han sido identificados a partir de las tareas de campo realizadas

En Tabla 11. y Tabla 12. se presentan los resultados del análisis realizado que muestra el detalle de los indicadores de eficiencia sobre magnitudes físicas y los indicadores de eficiencia sobre costos unitarios, respectivamente, que fueron determinados para cada elemento del costo de producción identificado como variable clave, y que se corresponden con los estándares fijados en la metodología que utiliza la autoridad regulatoria.

**Tabla 11. Indicadores de eficiencia sobre magnitudes físicas**

<b>Principales elementos del costo – variables claves-</b>	<b>Indicador de magnitud física</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
Personal de conducción	1. Cantidad de conductores por vehículo	Cantidad de conductores que integraron la nómina durante el período, afectados a la operación de la línea	Cantidad de vehículos utilizados en el período en la línea

**Tabla 11. Indicadores de eficiencia sobre magnitudes físicas**

<b>Principales elementos del costo – variables claves-</b>	<b>Indicador de magnitud física</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
	2. Cantidad de horas de conducción por km	Cantidad de horas de conducción aplicadas a los servicios de la línea	Km recorridos por la línea
Combustible	3. Litros consumidos por km	Cantidad de litros consumidos en el período	Km recorridos por la línea
Lubricantes	4. Litros consumidos por km	Cantidad de litros consumidos en el período	Km recorridos por la línea
Neumáticos	5. Neumáticos consumidos por km	Cantidad de neumáticos consumidos en el período	Km recorridos por la línea
Filtros (de gasoil, de aceite, de agua, etc)	6. Filtros consumidos por km	Cantidad de filtros consumidos en el período	Km recorridos por la línea
Engrase y lavado de chasis	7. Cantidad de engrase y lavados realizados por km	Cantidad de engrases y lavados realizados en el período	Km recorridos por la línea
Lavado de carrocería	8. Cantidad de lavados por km realizados	Cantidad de lavados realizados en el período	Km recorridos por la línea
Reparación de cubiertas	Cantidad de reparación de cubiertas realizadas por km	Cantidad de reparaciones de cubiertas realizadas en el período	Km recorridos por la línea
Alineación y balanceo	9. Cantidad de alineaciones y balanceos realizados por km	Cantidad de alineación y balanceos realizados en el período	Km recorridos por la línea
Materiales consumidos en la reparación de cubiertas	10. Cantidad de materiales consumidos en la reparación de cubiertas por km	Cantidad de materiales consumidos en las reparaciones de cubiertas realizadas en el período	Km recorridos por la línea
Materiales consumidos en los lavados	11. Cantidad de materiales consumidos en los lavados por km	Cantidad de material consumido en los lavados realizados en el período	Km recorridos por la línea

**Tabla 11. Indicadores de eficiencia sobre magnitudes físicas**

<b>Principales elementos del costo – variables claves-</b>	<b>Indicador de magnitud física</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
Mantenimiento y reparación del material rodante (*)	12. Cantidad de reparaciones y mantenimientos realizados por km	Cantidad de reparaciones y mantenimientos realizados en el período	Km recorridos por la línea
Repuestos consumidos en los mantenimientos y reparaciones (*)	13. Cantidad de repuestos consumidos en los mantenimientos y reparaciones efectuadas por la empresa por km	Cantidad de repuestos consumidos en las reparaciones y mantenimientos efectuados por la empresa en el período	Km recorridos por la línea
Personal de taller	14. Cantidad de personal de taller por km	Cantidad de personal de taller que integraron la nómina durante el período	Vehículos utilizados en el período en la línea
Personal de tráfico	15. Cantidad de personal de tráfico por km	Cantidad de personal de tráfico que integraron la nómina durante el período	Vehículos utilizados en el período en la línea
Personal de administración	16. Cantidad de personal de administración por km	Cantidad de personal de administración que integraron la nómina durante el período	Vehículos utilizados en el período en la línea
Personal de dirección	17. Cantidad de personal de dirección por km	Cantidad de personal de dirección que integraron la nómina durante el período	Vehículos utilizados en el período en la línea
Revisión técnica	18. Cantidad de revisiones técnicas realizadas por km	Cantidad de revisiones técnicas realizadas	Vehículos utilizados en el período en la línea
Examen psicofísico de los conductores	19. Cantidad de exámenes psicofísicos realizados	Cantidad de exámenes realizados	Cantidad de conductores que integraron la nómina durante el período, afectados a la operación de la línea
Material Rodante	20. Cantidad de material rodante comprado por tipo y modelo	Cantidad de material rodante comprado, por tipo y modelo	1

**Tabla 11. Indicadores de eficiencia sobre magnitudes físicas**

<b>Principales elementos del costo – variables claves-</b>	<b>Indicador de magnitud física</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
Velocidad comercial	21. Tiempo promedio de circulación por km	Tiempo promedio utilizado para cumplir el recorrido	Km recorridos por la línea

Nota: el indicador debe calcularse para cada tipo de reparación y cada tipo de repuesto

**Tabla 12. Indicadores de eficiencia sobre costo unitarios**

<b>Principales elementos del costo – variables claves-</b>	<b>Indicador de costo unitario</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
Costo total	1. Costo total de explotación por kilómetro recorrido	Costo total devengado en el período, correspondiente a los costos aplicados a la operación de la línea.	Kilómetros recorridos por la línea en el período
Personal de conducción	2. Costo promedio por conductor	Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados del personal de conducción devengado en el período afectado a la operación de la línea	Cantidad de conductores que integraron la nómina durante el período y que se afectaron a la operación de la línea
	3. Costo promedio de la hora de conducción	Costo de los sueldos y cargas sociales del personal de conducción devengado en el período, y los conceptos asociados, por línea operada	Cantidad de horas de conducción aplicadas a los servicios de la línea
Combustible	4. Costo promedio por litro	Costo del combustible consumido en el período en la prestación de los servicios	Cantidad de litros consumidos en el período
Lubricantes	5. Costo promedio por litro	Costo del lubricante consumido en el período	Cantidad de litros consumidos en el período
Neumáticos	6. Costo promedio por neumático	Costo de los neumáticos consumidos en el período	Cantidad de neumáticos consumidos en el período

**Tabla 12. Indicadores de eficiencia sobre costo unitarios**

<b>Principales elementos del costo – variables claves-</b>	<b>Indicador de costo unitario</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
Filtros (de gasoil, de aceite, de agua, etc)	7. Costo promedio por filtro	Costo de los filtros consumidos en el período	Cantidad de filtros consumidos en el período
Engrase y lavado de chasis	8. Costo promedio por engrase y lavado	Costo de los engrases y lavados realizados en el período	Cantidad de engrases y lavados realizados en el período
Lavado de carrocería	9. Costo promedio por lavado	Costo de los lavados realizados en el período	Cantidad de lavados realizados en el período
Reparación de cubiertas	10. Costo promedio de las reparaciones de cubiertas	Costo de las reparaciones de cubiertas realizadas en el período	Cantidad de reparaciones de cubiertas realizadas en el período
Alineación y balanceo	11. Costo promedio de las alineaciones y balanceos realizados	Costo de las alineaciones y balanceos realizados en el período	Cantidad de alineación y balanceos realizados en el período
Materiales consumidos en la reparación de cubiertas	12. Costo promedio de los materiales consumidos en la reparación de cubiertas realizadas en el período	Costo de los materiales consumidos en la reparación de cubiertas realizadas en el período	Cantidad de materiales consumidos en las reparaciones de cubiertas realizadas en el período
Materiales consumidos en los lavados efectuados	13. Costo promedio de los materiales consumidos en los lavados realizados en el período	Costo de los materiales consumidos en los lavados realizados en el período	Cantidad de material consumido en los lavados realizados en el período
Mantenimiento y reparación del material rodante (*)	14. Costo promedio de las reparaciones y mantenimientos	Costo de las reparaciones y mantenimientos realizados en el período	Cantidad de reparaciones y mantenimientos realizados en el período
Repuestos consumidos en los mantenimientos y reparaciones (*)	15. Costo promedio de los repuestos aplicados a los mantenimientos y reparaciones	Costo de los repuestos aplicados en las reparaciones y mantenimientos efectuados por la empresa en el período	Cantidad de repuestos consumidos en las reparaciones y mantenimientos efectuados por la empresa en el período
Seguros responsabilidad civil	16. Costo promedio de los seguros de responsabilidad civil.	Costo de los seguros devengados en el período	Cantidad de pólizas devengadas en el período

**Tabla 12. Indicadores de eficiencia sobre costo unitarios**

<b>Principales elementos del costo – variables claves-</b>	<b>Indicador de costo unitario</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
Personal de taller	17. Costo promedio de cada empleado de taller	Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados correspondiente al personal de taller devengado en el período	Cantidad de personal de taller que integraron la nómina durante el período
Personal de tráfico	18. Costo promedio de cada empleado de tráfico	Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados correspondiente al personal de tráfico devengado en el período	Cantidad de personal de tráfico que integraron la nómina durante el período
Personal de administración	19. Costo promedio de cada empleado de administración	Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados correspondiente al personal de administración devengado en el período	Cantidad de personal de administración que integraron la nómina durante el período
Personal de dirección	20. Costo promedio de cada empleado de dirección	Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados correspondiente al personal de dirección devengado en el período	Cantidad de personal de dirección que integraron la nómina durante el período
Revisión técnica	21. Costo promedio de cada revisión técnica	Costo de las revisiones técnicas realizadas en el período	Cantidad de vehículos utilizados en el período
Examen psicofísico de los conductores	22. Costo promedio de los exámenes psicofísicos por conductor	Costo de los exámenes psicofísicos realizadas en el período	Cantidad de conductores utilizados en el período
Patentes y Tasa Nacional de Fiscalización del Transporte	23. Costo promedio de patente y de TNF por vehículo	Costo devengado por patentes y TNF en el período	Cantidad de vehículos utilizados en el período en los servicios de la línea
Impuestos	24. Costo promedio de impuestos por km	Costo impositivo devengado en el período	Kilómetros recorridos por la línea en el período

**Tabla 12. Indicadores de eficiencia sobre costo unitarios**

<b>Principales elementos del costo – variables claves-</b>	<b>Indicador de costo unitario</b>	<b>Numerador</b>	<b>Denominador</b>
Gastos generales	25. Costo promedio de gastos generales por vehículo	Costo de los Gastos Generales devengados en el período	Cantidad de vehículos utilizados en el período en los servicios de la línea
Conservación y Mantenimiento de Instalaciones fijas	26. Costo promedio del mantenimiento y conservación de las instalaciones fijas por vehículo	Costo de mantenimiento de instalaciones fijas	Cantidad de vehículos utilizados en el período en los servicios de la línea
Material Rodante	27. Costo promedio de vehículos comprados	Costo de la compra de material rodante del período	Cantidad de material rodante comprado y afectado a los servicios de la línea
Recaudación obtenida	28. Ingreso por kilómetro recorrido	Recaudación obtenida en la prestación de la línea	Km recorridos por la línea

Nota: el indicador debe calcularse para cada tipo de reparación, cada tipo de repuesto y cada tipo de material

### 5. 2. 3 Contabilidad Regulatoria

En el ámbito de la prestación de los servicios públicos, las definiciones que se han intentado sobre contabilidad regulatoria refieren en general a las características del registro de las operaciones que debieran observar las empresas privadas.<sup>13</sup> Por el contrario, el presente trabajo ha considerado que la contabilidad regulatoria debe ser entendida como el conjunto de procesos privados y públicos que tienen por objeto registrar y evaluar todas las operaciones que desarrollan las empresas privadas operadoras de los servicios, de forma de permitir la medición del conjunto de causas que hacen a la rentabilidad obtenida, las inversiones realizadas, las eficacias producidas y las eficiencias logradas en el desenvolvimiento económico y en el desempeño de la gestión realizada, y su respectivo control y regulación.

En el ámbito privado comprenderá el conjunto de normas que implementen la aplicación de planes de cuentas homogéneos y modelos de exposición de informes contables, de criterios homogéneos de valuación, la separación contable de las operaciones reguladas de las no reguladas y la aplicación de sistemas de costos predeterminados que permitan la producción de estado de resultado por línea de producto y la identificación del grado de eficiencia y eficacias logradas y producidas.

En el ámbito público comprenderá el conjunto de procedimientos a implementar en los organismos de control y regulación que establezca el monitoreo y la auditoría regular de los sistemas de registro implementados en el ámbito privado, el procesamiento y homogeneización de la información periódica producida por todos los operadores, el análisis de la información en términos del desempeño y evolución económica de los operadores, de la evolución de los costos de la operación y de las ineficiencias registradas en la operación, como también debe comprender la evaluación del grado de calidad y de verosimilitud de la información recibida.

Los hallazgos de la investigación encontrados a partir del trabajo de campo realizado, han permitido identificar que en el organismo de regulación se han producido un trabajo técnico con la propuesta de contabilidad regulatoria, que se integra del plan de cuentas modelo que debieran utilizar las empresas en la registración de sus operaciones para la imputación de los costos de explotación, y los modelos de informes complementarios que debieran conformar anualmente la presentación de los estados contables y la información económica y financiera. Por la importancia del trabajo y su relación con el tema de investigación el trabajo se incluye en el Anexo IV

### **5.3. Aportes que la contabilidad puede brindar al proceso de regulación**

#### **5.3.1 Introducción**

Para determinar los aportes que la contabilidad puede producir como contribución en el proceso de regulación, la investigación analizó la información que las empresas operadoras producen en su operatoria habitual, con el objeto de determinar si los indicadores que se han encontrado, pueden ser elaborados a partir de la información que surge de los procesos normales que las firmas acostumbran a utilizar.

Los hallazgos del trabajo de campo indican que una porción significativa de la información necesaria, es habitualmente producida por las empresas pero no desde procesos sistémicos y bajo ambientes de control, como podría serlo el sistema contable, sino mediante simples procesos de recolección de datos que se computan extra contablemente, o que simplemente se guardan sin mayor análisis.

La investigación ha determinado los aportes más significativos que puede brindar la contabilidad al proceso de regulación, analizando su capacidad en el supuesto que sólo utilizara la información que las empresas del sector producen en forma habitual en sus procesos internos y que implementaran sistemas de contabilidad de costos predeterminados o estándares. En consecuencia, no toma en cuenta la posibilidad de habilitar nuevos procedimientos para la producción de nueva información. Por este motivo podría darse el caso de indicadores que podrían ser provistos por la contabilidad, como el caso de algunos indicadores cualitativos, pero que requeriría que las firmas iniciaran nuevos procedimientos que hasta la fecha no tienen implementados.

Con el objeto señalado la investigación ha realizado un trabajo de campo donde relevó los procesos habituales de producción de información que las empresas utilizan. Para analizar la factibilidad de la contabilidad de producir información para la construcción de los indicadores de eficacia y de eficiencia que se determinaron, el trabajo de investigación llevó a cabo una serie de encuestas a personal técnico del organismo de regulación y a personal operativo de varias empresas de transporte.

Las encuestas tuvieron como fin conocer la operatoria normal y regular que utilizan las empresas del sector en la gestión de los servicios. El análisis de sus resultados permitió configurar el conjunto de procesos contables propios de la industria, y permitió identificar en cada indicador los componentes que pueden ser producidos por la contabilidad (En anexo se adjunta el cuestionario que se utilizó en las encuestas realizadas). En los puntos siguientes se exponen los resultados que han sido obtenidos

### **5. 3. 2 El proceso informativo y la operatoria normal y regular que utilizan las empresas del sector en la gestión de los servicios**

En el presente punto se detallan los procesos normales y habituales identificados en el análisis de las encuestas realizadas, que se cumplen en las empresas del sector para producir los servicios y la información respectiva.

Para producir los servicios el **primer proceso** que se desarrolla es la DIAGRAMACIÓN DE LOS SERVICIOS. Este proceso tiene en cuenta como dato la cantidad diaria de servicios que deben cumplirse en cada corredor y la frecuencia obligatoria en cada franja horaria del día, según estipulan los permisos otorgados. Como **salida** produce el detalle de la PROGRAMACIÓN DE LOS SERVICIOS y la PLANILLA DEL CONDUCTOR. El primero se trata del detalle, para cada día de la semana y para cada recorrido, de los servicios que serán prestados. Contiene para cada uno de los recorridos, una lista con cada servicio, identificado con su horario de salida y de llegada, con el número de vehículo que se utilizará y con el nombre del conductor. El segundo se trata del detalle de la programación para cada conductor, de cada uno de los servicios que deberá conducir en cada uno de los días de la semana. Es emitido en forma unitaria para cada conductor y para cada día de la semana, y contiene la identificación del servicio que prestará con indicación de: a) su recorrido, b) su horario de salida y de llegada, c) el número de vehículo que deberá utilizar, d) el horario que el conductor debe tomar y dejar el servicio.<sup>14</sup>

El **segundo proceso** desarrollado es el DESPACHO DE SERVICIOS. Este proceso se cumple en cada una de las cabeceras de origen de cada recorrido y tiene como objeto producir el inicio de cada servicio (despacho de servicios) en las condiciones estipuladas por la diagramación. Es el responsable del inicio de cada servicio desde la cabecera en el horario estipulado. Como **salida** produce el detalle por cada recorrido de todos los servicios iniciados durante el día. El

detalle contiene para cada recorrido, el horario de inicio y el número de vehículo utilizado correspondientes a cada servicio.

El **tercer proceso** desarrollado es el DESPACHO DE CONDUCTORES. Este proceso es complementario del anterior, y también se cumple en cada cabecera de origen de cada recorrido. Tiene como objeto asegurar que cada servicio sea asistido por un conductor de acuerdo a la diagramación. En el caso que la diagramación estipulada no pueda cumplirse, se responsabiliza de asignar un conductor de reemplazo y elabora la "planilla del conductor" con los datos del reemplazante. Utiliza para producir su información la PLANILLA DEL CONDUCTOR. En el caso que la diagramación se ajuste a la realidad, interviene con su firma la planilla convalidando la información. En el caso que el horario de partida del servicio no sea el programado, ingresa en la planilla el horario real en que se inicia el servicio.

En relación con la utilización de los vehículos, no es frecuente el control del despacho de las unidades. En general los vehículos se encuentran disponibles en una playa de estacionamiento y cada conductor se ocupa de retirar el vehículo que se le asignó en la PLANILLA DEL CONDUCTOR para ese día. En el caso que el vehículo se encuentre en reparación, el responsable del taller le asigna una unidad de reemplazo. La información de la unidad usada se verá reflejada en la planilla de DESPACHO DE SERVICIOS.

El **cuarto proceso** desarrollado es la RECEPCIÓN DE SERVICIOS. Este proceso se cumple en cada una de las cabeceras de destino de cada recorrido y tiene como objeto controlar la finalización de cada servicio en las condiciones estipuladas por la diagramación. Como **salida** produce el detalle de todos los servicios finalizados durante el día en cada cabecera. El detalle contiene para cada recorrido el horario de finalización y el número de vehículo utilizado correspondientes a cada servicio.

El **quinto proceso** desarrollado es la INICIALIZACIÓN DE LA MÁQUINA EXPENDEDORA DE BOLETOS. Para la comprensión acabada del proceso, en forma previa debe explicarse brevemente las funciones y características de este equipamiento. La máquina expendedora de boletos es un equipamiento que en forma obligada desde el año 1994, debe ser utilizado en cada vehículo para entregar y cobrar cada boleto vendido. Los pasajeros ascienden al vehículo, en la máquina expendedora ingresan el valor del boleto y el dinero en monedas, y reciben de la máquina el vuelto en monedas y el boleto respectivo impreso en papel. Ha tenido como fin asegurar que los choferes cumplieran exclusivamente la función de conducción durante el recorrido. A medida que vende boletos el equipo registra en memoria todas las operaciones realizadas y acumula en una alcancía la recaudación. Tiene la capacidad de sumar las recaudaciones obtenidas en el recorrido y la cantidad de boletos vendidos por cada valor. Antes de iniciar el servicio debe ser cargada la alcancía con una cantidad de monedas suficientes de todos los valores, que permita entregar los vueltos a los pasajeros. Tiene además, capacidad para grabar en memoria los datos del conductor del servicio y del vehículo en el que está instalada, y de informar el día y la hora de cada operación que realiza. El proceso de inicialización se cumple al inicio de cada jornada y tiene como finalidad ingresar en

la memoria de la máquina los datos del conductor del servicio y los datos del vehículo. Como **salida** del proceso la máquina expendedora emite un reporte con los datos que se ingresaron, con la fecha y la hora y con la cantidad de monedas que tiene almacenadas en la alcancía.

El **sexto proceso** desarrollado es el CIERRE DEL DÍA DE LA MÁQUINA EXPENDEDORA DE BOLETOS. Se cumple a la finalización de cada jornada y tiene como finalidad obtener dos reportes informativos. El primero contiene para cada vuelta completa<sup>15</sup> de cada recorrido, el monto de la recaudación obtenida y la cantidad de boletos vendidos por tarifa. El segundo contiene la cantidad de dinero que debe contener la alcancía al finalizar el día restado del valor de las monedas cargadas para vuelto al inicio de la jornada.

El **séptimo proceso** desarrollado es el CONTEO DE LAS MONEDAS Y CONTROL DE LA RECAUDACIÓN. El proceso se cumple al finalizar cada jornada y tiene como objeto revisar y controlar el dinero acumulado en la alcancía de cada unidad vehicular. Se vacía cada una de las alcancías y se cuentan las monedas con máquinas contadoras. El proceso tiene capacidad para separar las monedas falsas y las deficientes. Para cada vehículo se compara el valor contado en monedas contra el monto de recaudación que informa el reporte de CIERRE DEL DÍA y se establecen las diferencias, que debieran responder a las monedas apócrifas o falsas. Produce un reporte que detalla cada vehículo con las diferencias encontradas

El **octavo proceso** desarrollado es el CIERRE DE LA PLANILLA DEL CONDUCTOR. El proceso se cumple al finalizar la jornada trabajo de cada conductor y tiene por finalidad registrar el horario de finalización de la última vuelta cumplida por el conductor en la jornada. El proceso queda cumplido con la entrega de la planilla al sector de personal donde se utilizará para liquidar las remuneraciones correspondientes.

El **noveno proceso** desarrollado es el ALISTAMIENTO DE LAS UNIDADES para iniciar el servicio. En general se cumple al inicio de cada jornada y tiene por finalidad la carga del combustible, la limpieza del vehículo y su control técnico incluyendo la reparación de los neumáticos y el cambio de aceite. El proceso produce un reporte con todos los vehículos alistados en el día, la cantidad de combustible y aceite cargados, la cantidad y tipo de neumáticos nuevos, el tipo y la cantidad de otras reparaciones menores efectuadas.

El **décimo proceso** desarrollado es el MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN del material rodante. Al finalizar las tareas produce un reporte que identifica cada uno de los vehículos que fueron sometidos a mantenimientos y reparaciones, donde detalla por unidad cada tipo de trabajo realizado, y el tipo y la cantidad de repuestos y materiales que se utilizaron.

El **último proceso** desarrollado es la administración y dirección de la explotación, que incluye el registro de la información

### **5. 3. 3. Procesos contables propios de la industria prestataria de los servicios**

Los resultados de las encuestas muestran que la mayoría de las empresas operadoras computan la información diariamente con dos objetos principales. El primero es obtener la cantidad diaria de horas de conducción por chofer y por tipo (extras o normales), al efecto de alimentar la liquidación mensual de las remuneraciones. El segundo es obtener la recaudación obtenida por cada vehículo.

El sentido de computar la información para obtener la recaudación por vehículo, responde a una característica propia de la organización de la gran mayoría de las empresas del sector conocido como "sociedad de componentes". Se trata de una organización societaria no tipificada legalmente en la que cada vehículo es propiedad de alguno de los socios (llamado componente), en lugar de pertenecer a la masa societaria común. No obstante que las empresas debieron adoptar la forma de sociedades tipificadas (sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada) obligadas por las normas del marco de regulación, hacia su interior se han organizado bajo la forma llamada "de componentes". Es en consecuencia un tipo de organización interna que asigna a cada propietario el producido de sus vehículos, en lugar del porcentaje sobre las utilidades de acuerdo con la participación social. Como las decisiones sobre los costos de mantenimiento y la renovación de las unidades son tomadas por cada componente en relación con sus propias unidades, estos costos se asignan en forma directa a cada unidad. En muchos casos se verifica que también la gestión del mantenimiento y de la renovación de las unidades es encarada en forma individual por cada dueño. De esta forma el resultado final obtenido por unidad no es igual para cada propietario.

Para obtener la recaudación por cada vehículo, las empresas utilizan la información que entregan los reportes diarios emitidos en el proceso CIERRE DEL DÍA DE LA MÁQUINA EXPENDEDORA y en el proceso CONTEO DE LAS MONEDAS Y CONTROL DE LA RECAUDACIÓN.

En el proceso de conteo del dinero recaudado, las empresas controlan para cada vehículo la correspondencia del valor por la venta de boletos con el dinero que almacenaron las alcancías. Esta verificación se usa como control interno para evitar faltantes. Los de mayor frecuencia son producidos por las monedas falsas, pero también pueden obedecer a desperfectos en los equipos, sustracciones de recaudación o alteraciones de la información almacenada en las máquinas expendedoras.

Del total de la información que proporcionan los reportes de ambos procesos, las empresas utilizan los siguientes:

- 1) El monto diario recaudado por vehículo
- 2) El monto diario del total recaudado
- 3) El valor diario total por la venta de boletos

El monto diario del total recaudado (2) y el valor diario total por la venta de boletos (3), se utilizan para contabilizar en forma diaria en los registros contables, el valor por la venta de boletos del día y el monto ingresado en la caja. El monto diario recaudado por vehículo (1), se utiliza para asignar en forma extracontable a cada propietario, el valor de la recaudación de cada unidad.

También muestran los resultados de las encuestas que las empresas suman en forma extracontable los datos de la operación mensual, con el objeto de cumplir con la obligación impuesta por la autoridad concedente de informar bajo declaración jurada respecto de cada línea operada, el monto de la recaudación obtenida, la cantidad de kilómetros recorridos y de pasajeros transportados

A esos efectos utilizan la información del proceso CIERRE DEL DÍA DE LA MÁQUINA EXPENDEDORA DE BOLETOS. Como en general los vehículos cumplen durante el día los servicios en una misma línea, los reportes se clasifican por cada línea operada de acuerdo con el número de los vehículos. Del procesamiento diario de los reportes se obtiene el monto de la recaudación, la cantidad de boletos vendidos por tarifa, y la cantidad de servicios prestados. Se prepara la declaración jurada mensual con la suma de los datos diarios producidos por esta información. La cantidad de kilómetros recorridos se calcula como el producto de la cantidad de servicios, por el kilometraje del recorrido.

#### **5. 3. 4 Los aportes más significativos que la contabilidad puede brindar al proceso de regulación**

La contabilidad puede producir importantes aportes al proceso de regulación, según el análisis que se desarrolla en el presente punto. Los resultados obtenidos muestran, en relación con los indicadores de eficiencia, que la contabilidad puede contribuir en la conformación del ciento por ciento de los indicadores identificados y que en el caso de los indicadores de eficacia, la contabilidad puede contribuir en la construcción de por lo menos el 35% de ellos.

El uso de la contabilidad como sistema de control para contribuir en el logro de resultados, es uno de los mecanismos que habitualmente utilizan las empresas privadas en su gestión, imponiendo a la dirección el análisis de las eficiencias alcanzadas y los motivos de las improductividades para la implementación de acciones correctivas. A esos efectos la contabilidad recurre a una de sus ramas identificada como "contabilidad de costos", que permite obtener información sobre el **costo por unidad de producto** produciendo los elementos necesarios que posibilitan el control de las operaciones.

Es la adopción de costos predeterminados en la contabilidad de costos, el instrumento que permite identificar adecuadamente el grado de eficiencia operativa y tomar acciones para producir mejoras en la gestión. La predeterminación de los costos implica su cálculo y contabilización de acuerdo con estándares de consumo de materia prima, mano de obra y

cargas fabriles que responden a pautas técnicas que son valorizadas a precios de reposición, según los volúmenes producidos en el período. La comparación del costo predeterminado con los costos reales del mismo período, permite analizar las causas de las variaciones y por lo tanto, tomar decisiones para la corrección de los desvíos.

En las empresas con producción en serie el sistema que aplica la predeterminación de los costos se denomina "sistema de costo estándar". La construcción del estándar implica la fijación de los valores físicos y económicos de cada elemento del costo de producción, calculados para una determinada capacidad de producción que es considerada como la normal. Debe señalarse que las empresas de servicios de transporte público regular producen en serie y por lo tanto, para aplicar costos predeterminados debieran utilizar el sistema de costo estándar.

La construcción de los estándares físicos sobre bases técnicas y su utilización, provoca el compromiso permanente de la dirección para producir la auto evaluación de la organización, mediante la comparación mensual de los costos reales contra los considerados normales desde el punto de vista técnico. La auto evaluación de las empresas puede beneficiar al proceso de regulación al permitirle acceder al conocimiento de las variaciones entre el costo estándar y el costo real, para su confrontación, análisis y evaluación

La determinación de los costos utilizando el sistema de costos estándar, requiere contabilizar los elementos componentes desglosando a cada uno de acuerdo a su naturaleza, para identificar las cantidades y características técnicas y físicas particulares, permitiendo el registro contable de las cantidades reales consumidas y de los montos reales devengados para su comparación con los estándares fijados para el volumen que se ha producido.

La determinación de los costos de acuerdo al volumen producido, requiere que en el sistema de costos sean registradas contablemente la cantidad de unidades producidas por cada tipo de artículo. En el caso de las empresas de transporte regular de pasajeros las unidades producidas son los servicios prestados, y los diferentes artículos son los diferentes tipos de servicios que se diferencian entre sí según el recorrido y las características del permiso. Por lo tanto, en el caso específico que trata el presente informe, la cantidad de unidades por artículo se equipara a la "cantidad de servicios producidos para cada línea".

Para la determinación de los costos variables se utiliza como medida de producción la "cantidad de kilómetros recorridos" que resulta el elemento esencial de variabilidad en este tipo de servicios. De acuerdo con lo relevado en general no se utilizan sistemas de conteo de kilómetros, sino que es una medida que se construye obteniéndose del producto de la cantidad de servicios realizados efectivamente en el período, por la cantidad de kilómetros que tiene cada recorrido. Es una medida que determina con agilidad la cuantía de los costos variables por su amplio uso en la industria, y a su vez permite comparar la producción de las diferentes empresas con mayor adecuación que la comparación de la cantidad de servicios, dada la falta de homogeneidad entre los servicios de las diferentes empresas.

Las empresas de transporte de servicios públicos regulares de pasajeros producen distintos servicios que se diferencian entre sí por la cantidad de kilómetros que cada uno involucra, por los distintos recorridos que cumplen, por las frecuencias con la que son prestados, por el tipo de recorrido, y por la ubicación de las cabeceras de origen y de destino de los servicios. Además, y tal como se ha señalado en el punto 2.2 del presente capítulo, el costo de producción es también dependiente de otros determinantes como el estado de la infraestructura vial, la velocidad de circulación, etc.

En consecuencia, una de las unidades de producto que debe ser objeto de análisis es el COSTO DE CADA TIPO DE SERVICIO producido. Analizar esta unidad de producto permitirá comparar entre sí el comportamiento de los costos y de la rentabilidad de los diferentes servicios que produce la empresa. La identificación de los tipos diferentes de servicios depende de las características particulares de cada caso. Hasta aquí se ha mencionado como diferentes servicios, aquellos que se producen en las diferentes líneas que opera la empresa. No obstante también es posible identificar un conjunto mínimo de tipos de servicios diferentes, aunque se trate de una empresa que opere una única línea y preste servicios en un único recorrido. En esta situación un elemento que diferencia a los servicios es la frecuencia con la que se prestan en los distintos horarios del día. Desde la segmentación por frecuencias, se pueden identificar servicios de tipo nocturnos, servicios diurnos en horas de demanda pico, y servicios diurnos en horas de menor demanda. La rentabilidad que se obtiene en cada caso es diferente y también los costos asociados pueden variar según diversas causas como por ejemplo, la cantidad de horas extras de los conductores, los mayores y menores consumos que impone la congestión del tránsito, la menor o mayor velocidad comercial lograda, etc. La distinta rentabilidad que producen los diferentes servicios en una misma línea, justifica la segmentación de los servicios por sus frecuencias.

La implementación de un sistema de contabilidad de costos permite el seguimiento del costo medio de cada servicio prestado, el control de los rendimientos de cada uno de los insumos que lo integran, el cálculo del costo total por cada tipo de servicios y la determinación de las rentabilidades por cada línea de producto.

En término de volumen de insumos, el costo medio de cada servicio es una unidad constante que no varía con la cantidad producida, en tanto sea calculado para el mismo tamaño de flota (misma escala de producción). En cambio el costo total es un valor variable que aumentará en tanto aumente el volumen producido. Ambas informaciones resultan necesarias para el control interno de las operaciones, para el análisis de las productividades, para la adopción de decisiones correctivas y para la contabilización de los costos de producción que requiere la contabilidad general y financiera.

Surge del relevamiento realizado que la operatoria normalmente desarrollada por las empresas del sector, produce la información básica que requiere la implementación de un sistema de contabilidad de costos:

La PLANILLA DEL CONDUCTOR produce la información de la cantidad de servicios prestados en cada franja horaria, en cada recorrido y en cada línea. También ofrece la información de la cantidad de servicios que no cumplieron con el recorrido autorizado, de los servicios interrumpidos, de los vehículos afectados a cada servicio, y de los servicios afectados por accidentes o siniestros. La apertura de cuentas contables en el sistema de contabilidad de costos destinadas al registro diario de cada uno de estos volúmenes de operación, es el mecanismo que permitirá a la contabilidad de costos producir luego el costo asociado a cada tipo de servicio y la información sobre la rentabilidad por línea de producto.

Los REPORTE DIARIOS DE LAS MÁQUINAS EXPENDEDORAS DE BOLETOS, producen la información sobre la recaudación obtenida en cada sección del recorrido, y sobre la cantidad de pasajeros transportados. La apertura de cuentas contables en el sistema de contabilidad de costos, es el mecanismo que permitirá recoger los datos sobre la recaudación y los pasajeros transportados en cada recorrido, cada línea y cada franja horaria del día.

Como ya se ha señalado, a los efectos comparativos entre empresas un dato de importancia en el análisis de los costos es el COSTO POR KILÓMETRO RECORRIDO. El seguimiento del costo por kilómetro recorrido aporta valiosa información para comparar las diferencias de gestión entre las empresas, pero también es importante para la determinación de las improductividades. La cantidad de kilómetros recorridos en cada línea, la cantidad de kilómetros improductivos y la cantidad de kilómetros recorridos por cada conductor, son datos esenciales que deben integrar el análisis de la eficiencia de una empresa de transporte.

La información obtenida en el trabajo de campo también indicó que el costo por kilómetro es considerado por la autoridad de aplicación como la unidad de producto para calcular el costo unitario de producción que sirve de base para la determinación del valor de la tarifa. Este hecho impone el seguimiento de esta información que permitirá la discusión de los aspectos tarifarios de los contratos firmados al momento del otorgamiento del permiso de explotación.

En consecuencia, tanto el costo por kilómetro recorrido como el costo por servicio son informaciones básicas que el sistema debe generar para el control de las operaciones, para la determinación de las rentabilidades, para el ajuste de las ineficiencias del sistema y para la toma de decisiones en materia de tarifa de los servicios. Según lo desarrollado ambos pueden ser provistos por el sistema contable

El costo por kilómetro recorrido, es producido por la contabilidad de costos a partir del cociente entre el costo total de cada servicio producido por los kilómetros recorridos. La apertura de cuentas en el sistema permite recoger en forma diaria la información sobre los kilómetros recorridos, utilizando la información de la cantidad de servicios producidos y multiplicando por la longitud de cada recorrido.

El relevamiento de la operatoria normal y regular que usan las empresas, muestra que la información que se produce no es utilizada en el sistema contable, sino que se procesa en forma extracontable con fines de informar los datos estadísticos que la autoridad de aplicación exige. Por imperio de la Resolución ST N° 400/92, las empresas operadoras deben presentar en forma mensual y con carácter de declaración jurada, los siguientes parámetros operativos por cada una de las líneas operadas: la cantidad de kilómetros recorridos, pasajeros transportados y recaudación obtenida.

El trabajo de campo también ha revelado que con frecuencia, la autoridad de control encuentra inconsistencias en la información presentada por las empresas. También, que en auditorías realizadas es frecuente verificar diferencias entre la información presentada y la producida en la operatoria normal y regular que se describió.

Las evidencias muestran que no obstante la cantidad de información que las empresas recolectan sobre su operación, la misma no es utilizada en el proceso de control interno. Como consecuencia, se podría decir a priori que los sistemas de información que operan las empresas no son aptos para que la dirección tome decisiones respecto de las eficiencias.

De acuerdo con los análisis precedentes, se puede afirmar que la contabilidad tiene la capacidad de producir importante información para la construcción de los indicadores de eficacias y eficiencias que se identificaron una vez implementado el sistema de contabilidad de costos predeterminados.

En relación con los **indicadores de eficacia** del análisis de la información que puede producir la contabilidad surge que es factible construir por lo menos siete (7) de los respectivos indicadores. En Tabla 13 se presentan los indicadores de eficacia que pueden ser provistos por la contabilidad, con la identificación de los numeradores o denominadores que surgen de la información contable, y aquellos que surgen de otra fuente de información:

**Tabla 13. Indicadores de eficacia que puede proveer la contabilidad**

Indicador de EFICACIA que pueden construirse a partir de información contable	Componente del indicador que puede ser provisto por la contabilidad		Observaciones
	Posición del componente	Información que proporciona el componente	
1. Porcentaje de servicios cumplidos por día en cada corredor	Numerador	Cantidad de servicios ofrecidos en el día por corredor.	El denominador surge de los parámetros del permiso otorgado
3. Porcentaje diario de kilómetros recorridos en cada corredor	Numerador	Cantidad de kilómetros diarios recorridos en cada corredor	El denominador surge de los parámetros del permiso otorgado

**Tabla 13. Indicadores de eficacia que puede proveer la contabilidad**

Indicador de EFICACIA que pueden construirse a partir de información contable	Componente del indicador que puede ser provisto por la contabilidad		Observaciones
	Posición del componente	Información que proporciona el componente	
4. Porcentaje de servicios que no cumplieron el recorrido autorizado del corredor	Numerador	Cantidad diaria de servicios que no cumplieron el recorrido autorizado en el corredor.	
	Denominador	Cantidad diaria total de servicios prestados en el corredor	
5. Tarifa media cobrada por día en cada recorrido, por cada sección tarifaria	Numerador	Recaudación diaria por cada sección tarifaria del recorrido.	
	Denominador	Cantidad diaria de pasajeros transportados por cada sección tarifaria del recorrido	
7. Cantidad de material rodante	Numerador	Cantidad de material rodante afectado al recorrido.	El denominador asume valor 1 (uno)
17. Porcentaje de servicios afectados por accidentes o siniestros, no informados a la Autoridad	Denominador	Cantidad total de servicios afectados por accidentes o siniestros	El numerador surge de información extra contable
6. Antigüedad media del material rodante	Denominador	Cantidad de vehículos de la flota	El numerador surge de las características de cada vehículo de la flota.

La cantidad de servicios producidos por día y sus diferentes tipos, los servicios afectados por accidentes, la cantidad de material rodante afectado al recorrido, la cantidad de vehículos de la flota y los servicios que no cumplieron el recorrido autorizado, son recogidos por la contabilidad de costos desde la información que produce la PLANILLA DEL CONDUCTOR.

La recaudación diaria por sección tarifaria y la cantidad de pasajeros transportados, son recogidos por la contabilidad de costos desde la información que producen los REPORTES DIARIOS DE LAS MÁQUINAS EXPENDEDORAS DE BOLETOS.

La cantidad de kilómetros recorridos es recogida de la información que produce la PLANILLA DEL CONDUCTOR y de las características de cada permiso otorgado.

Considerando que la cantidad total de indicadores de eficacia determinados alcanza a los veinte (20), a partir de una simple relación con los siete indicadores identificados, puede considerarse que la contabilidad podría contribuir en un **35%** en la determinación del grado de eficacia alcanzado. Este valor surge de tomar con el mismo grado de importancia la participación de cada indicador.

En relación con los **indicadores de eficiencia** identificados, y del análisis de la información que puede producir la contabilidad una vez implementado el sistema de contabilidad de costos predeterminados, surge que es factible construir la **TOTALIDAD DE LOS INDICADORES DE COSTOS UNITARIOS PROMEDIO**, y también la **TOTALIDAD DE LOS INDICADORES DE MAGNITUDES FÍSICAS**. Por lo tanto puede considerarse que la contabilidad podría contribuir en un **100%** en el conocimiento del grado de eficiencia alcanzado por la empresa, de acuerdo con el análisis que exponen los párrafos siguientes.

La necesidad del sistema de costos estándar de desglosar en el plan de cuentas los elementos del costo por su naturaleza, identificando sus características técnicas y físicas para registrar las cantidades consumidas y el monto devengado, requiere de la apertura contable de cuentas específicas para cada uno. Por lo tanto, todos los indicadores de eficiencia identificados relativos a los costos de producción pueden ser obtenidos de los registros del sistema de contabilidad de costos, porque la contabilidad de costos predeterminados registra y proporciona información tanto sobre las cantidades consumidas, como sobre los montos devengados en cada caso.

La operatoria normal que desarrollan las empresas y el proceso informativo que llevan a cabo, según lo reseñado en el punto 4. del presente capítulo, permiten afirmar que los datos de base que requiere el sistema de contabilidad de costos para elaborar la información que necesita la construcción de los indicadores de eficiencia sobre magnitudes físicas, son producidos en la actualidad mediante los procesos que ya se encuentran implementados, según se describe a continuación, y mediante los reportes que utilizan habitualmente las empresas:

- a) La **PLANILLA DEL CONDUCTOR** proporciona la información de cada vuelta cumplida permitiendo identificar en cada una al conductor, la cantidad de horas realizadas, la línea y el recorrido cumplido, el vehículo utilizado. Los kilómetros recorridos son calculados mediante la multiplicación de la cantidad de vueltas cumplidas por la longitud del recorrido realizado.
- b) El reporte de **ALISTAMIENTO DE LAS UNIDADES** proporciona la información de la cantidad y el tipo de insumos que consumió cada unidad en el proceso.
- c) El reporte de **MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN DEL MATERIAL RODANTE** proporciona la información de la cantidad y el tipo de repuestos y reparaciones que se realizaron en cada vehículo.
- d) El proceso de **DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN** proporciona la información de la cantidad de pólizas de seguros devengadas, la cantidad de personal de taller, de tráfico y de administración, la cantidad de exámenes psicofísicos de los conductores, y la cantidad y tipo de material rodante comprado.

Los indicadores de eficiencia sobre costos unitarios, requiere que los procesos contables contemplen una apertura de cuentas pormenorizada que permita registrar para cada línea operada, uno por uno los elementos del costo de producción devengado en el período, como así también la recaudación respectiva.

También es muy relevante destacar que el sistema de contabilidad de costos predeterminados (costos estándar en las empresas con producción en serie), adicionalmente proporciona información sobre las variaciones de precio y de cantidad de cada elemento del costo, verificado en el período entre los valores reales consumidos y devengados y los valores estándar fijados. En el caso que los valores estándar sean fijados con base técnica y reflejen adecuadamente la operación normal de la firma, la información de las variaciones es muy relevante porque proporciona información muy útil que refleja la magnitud de las ineficiencias en la producción de los servicios.

Los indicadores de eficiencia también producen información sobre la rentabilidad por cada línea operada y la contabilidad de costos también proporciona el total de la información necesaria. Como ya ha sido señalado en el caso de los indicadores de eficacia, la información relativa a los ingresos y al volumen de producción por cada línea operada, es decir la recaudación obtenida y la cantidad de kilómetros recorridos, se vuelca a la contabilidad de costos desde la información que producen los REPORTES DIARIOS DE LAS MÁQUINAS EXPENDEDORAS DE BOLETOS y las PLANILLA DEL CONDUCTOR.

Como conclusión y de acuerdo con lo precedente, es posible afirmar que todos los indicadores de eficiencia identificados pueden ser obtenidos de los registros del sistema de contabilidad de costos, porque tal como ya fue señalado, la contabilidad de costos predeterminados registra y proporciona información tanto sobre las cantidades producidas como sobre los montos devengados.

#### **5. 4. Aportes realizados por la contabilidad durante el período bajo estudio**

La encuesta realizada durante el trabajo de campo y la revisión de la documentación que las empresas han presentado al ente de control en el cumplimiento de sus obligaciones, permitió verificar:

A) que durante el período bajo análisis las empresas debieron presentar cuatro tipos de informes:

1. Los estados contables anuales de cierre de ejercicio según es exigido por la resolución ST N° 355/98, que establece como obligación para las operadoras, la acreditación anual de un patrimonio neto que no podrá ser inferior a 54.000 boletos mínimos<sup>16</sup> por cada vehículo que integra la flota mínima exigida. A los efectos de la demostración, las empresas operadoras deben presentar sus estados contables anuales de cierre de

ejercicio, auditados y acompañados del dictamen profesional respectivo. La norma exige aplicar las normas contables vigentes para la elaboración de los estados contables.

2. La información estadística que exige la resolución ST N° 400/92, con la presentación mensual de una declaración jurada que contiene la información para cada línea operada, de los siguientes parámetros: la cantidad de servicios prestados, la cantidad de kilómetros recorridos, la cantidad de pasajeros transportados y el monto de la recaudación obtenida
3. Información contable exigida por la Resolución MPFIPyS N° 750/04: apertura contable del costo de explotación correspondiente al ejercicio anual cerrado en el año 2003 segregando los conceptos integrantes, según identificación y agrupamiento definido por la autoridad, y detalle de la liquidación de las remuneraciones del personal de conducción, de tráfico, de taller, y de administración y dirección, que revistió en la firma en los meses de abril de 2003, abril de 2004 y septiembre de 2004
4. Información contable exigida por la Resolución MPFIPyS N° 1158/05: apertura contable del costo de explotación correspondiente al ejercicio anual cerrado en el año 2004 segregando los conceptos integrantes, según identificación y agrupamiento definido por la autoridad, y detalle de la liquidación de las remuneraciones del personal de conducción, de tráfico, de taller, y de administración y dirección, que revistió en la firma en los meses de abril y mayo de 2005

B) que todas las empresas han presentado en forma regular durante todos los años bajo análisis, la información señalada en los puntos A1. y A2., y asimismo que todas las firmas han cumplido con las presentaciones que describen los puntos A3. y A4., . En Tabla 15 se muestra la síntesis de la información presentada por las empresas operadoras al organismo de control y regulación durante todo el período bajo análisis.

**Tabla 15. Síntesis de la información presentada por las empresas**

<b>Año</b>	<b>Estados Contables Res ST355/98</b>	<b>Información Estadística Res ST 400/92</b>	<b>Información sobre costos de operación Res MPFIPyS N° 750/04</b>	<b>Información sobre costos de operación Res MPFIPyS N° 1158/05</b>
1994	SI	SI	NO	NO
1995	SI	SI	NO	NO
1996	SI	SI	NO	NO
1997	SI	SI	NO	NO
1998	SI	SI	NO	NO
1999	SI	SI	NO	NO
2000	SI	SI	NO	NO

**Tabla 15. Síntesis de la información presentada por las empresas**

Año	Estados Contables Res ST355/98	Información Estadística Res ST 400/92	Información sobre costos de operación Res MPFIPyS N° 750/04	Información sobre costos de operación Res MPFIPyS N° 1158/05
2001	SI	SI	NO	NO
2002	SI	SI	NO	NO
2003	SI	SI	SI	NO
2004	SI	SI	NO	SI
2005	SI	SI	NO	NO
2006	SI	SI	NO	NO

C) la existencia de diferentes tipos de empresas operadoras, de acuerdo con la cantidad y tipo de líneas que operan. Un primer grupo lo constituyen las empresas que operan una sola línea urbana otorgada por el Estado nacional. Un segundo grupo se conforma por las empresas que operan varias líneas urbanas otorgadas por el Estado nacional, que difieren entre sí por el grupo tarifario en el cual están categorizadas.<sup>17</sup> (empresas multilíneas). El tercer grupo lo integran las empresas que operan en forma simultánea líneas urbanas otorgadas por el gobierno nacional y por el gobierno provincial o municipal (empresas multijurisdiccionales). El cuarto grupo lo conforman las empresas que operan líneas de carácter urbano y además líneas de tipo interurbanas de larga distancia. Al mes de julio del año 2007 la cantidad de empresas en cada grupo han sido:

- Operadoras de una sola línea de jurisdicción nacional	64
- Operadoras de varias líneas urbanas de jurisdicción nacional	11
- Operadoras de varias líneas urbanas de distintas jurisdicciones	16
- Operadoras de varias líneas urbanas y de líneas de larga distancia	1
<b>Total de empresas</b>	<b>92</b>

D) que en ningún caso los estados de resultados que integran los estados contables presentados exponen información desagregada para cada una de las líneas operadas por la firma y tampoco se verifica ninguna empresa que hubiese presentado información segregada por segmento de negocios.

E) que el grado de apertura de los costos de explotación, de administración y de comercialización que exponen los estados contables a través del cuadro I exigido por la ley N° 19.550, muestra una importante disparidad entre las empresas, que no permite considerarlos homogéneos a los efectos de su necesaria comparación.

F) que las empresas del sistema registran diferentes fechas de cierre de sus ejercicios económicos, produciendo problemas importantes al momento de comparar la información entre las firmas, con especial agudización en las épocas de alta inflación. De las noventa y dos (92)

firmas operadoras a julio de 2007, el 54,35% cierra sus ejercicios económicos en el mes de diciembre, el 27,17% en junio, el 5,43% en julio, el 5,43% en agosto y el 7,61% restante en diversas fechas intermedias.

G) que existe un grupo de siete (7) empresas que no presenta estados de resultados con la exposición de las ventas y los costos de la explotación de las líneas que operan, porque de acuerdo con el modo de operativo que adoptaron respondiendo al "sistema de componentes", consideran que los ingresos obtenidos y los costos incurridos en la explotación del servicio le pertenece a cada accionista-componente, en el porcentaje de participación que cada uno tiene en la firma. En ese esquema consideran que la empresa tiene como única finalidad administrar los bienes de los accionistas, y por lo tanto los ingresos que exponen en el estado de resultados es el monto de una cuota de administración que cada accionista aporta para ese fin. Adicionalmente, se verificó que existen otras empresas que también operan en forma interna bajo el mismo sistema de componentes, pero que sus estados contables y estados de resultados exponen toda la operación de transporte en forma explícita, manteniendo el régimen de componente hacia el interior de la firma y sin explicitarlo.

H) que los datos que aportan las declaraciones juradas de estadísticas, presentadas según exigencia de la resolución ST N<sup>a</sup> 400/92, no tienen origen en la contabilidad. Como ya se ha señalado son simples declaraciones juradas, y según lo informado por los funcionarios que habitualmente las reciben, procesan y controlan, las empresas las obtiene de información que computan extra contablemente para producir estos informes.

I) que la información presentada según exigencia de las Resoluciones MPFIPyS N<sup>a</sup> 750/04 y N<sup>a</sup> 1158/05, tampoco expone los datos desagregados para cada una de las líneas operadas por la firma. En esta información se vuelve a verificar el problema de la multiplicidad de líneas operadas por una misma firma, que al igual que en el caso de los estados de resultados le impide producir los indicadores de eficiencia identificados.

Los hallazgos permiten afirmar que los estados contables presentados por las empresas no han proporcionado estados de resultados por línea de producto. Por lo tanto, es posible también afirmar que no han informado ni los costos ni las rentabilidades correspondientes a cada una de las líneas que han operado y en consecuencia, no han producido la información que requieren los indicadores de eficiencia identificados.

Respecto a la exposición de los resultados, es relevante señalar que las normas contables vigentes exigen para las firmas que cotizan en la bolsa de valores para los ejercicios iniciados a partir del 01/07/2005, presentar la exposición del estado de resultados por segmentos de negocios<sup>18</sup>. Para el resto de los entes las normas no lo han impuesto en carácter de obligatorio sino que lo establecieron con carácter de voluntario. Corresponde destacar que la apertura de la información por segmentos se aplica en los casos de empresas que desarrollan actividades de diversa índole, ó venden productos o servicios de más de un tipo, ó sus actividades se

localizan en diversas áreas geográficas, ó sus productos están sujetos a diferentes tasas de rendimiento, oportunidades de crecimiento, expectativas de futuro y riesgos.

En relación a la información por segmentos y su utilización, es conveniente referenciar una de las opiniones calificadas en la materia como es la del Dr. Enrique Fowler Newton (Fowler Newton, E., 2006), quien destaca que el mero suministro de información agregada considerando a la empresa como un todo, es insuficiente y debe ser complementada con la presentación de algún tipo de informes por segmento, porque ayuda a entender mejor el desempeño de la empresa en el pasado, a evaluar mejor los rendimientos y riesgos del ente, y a realizar mejores juicios acerca de la empresa como un todo.

Del Dr. Enrique Fowler Newton también afirma, que algunas personas se oponen a la exposición por segmentos basándose en su confidencialidad, pero en su opinión no es un buen argumento porque las reglas para preparar estados contables deben atender más al interés de los usuarios que a los del ente emisor.

En el caso de las empresas operadoras de servicios públicos, y en particular las de servicios de transporte de pasajeros, un análisis que tome en consideración la característica de todos los usuarios de la información y la particular situación de servicio regulado, sin duda llevaría a concluir en la correspondencia de presentar los estados de resultados abiertos según los segmentos de negocios que la firma opera.

En este sentido la investigación considera que resulta indudable que una empresa de transporte público de pasajeros que opera varias líneas de permisos independientes entre sí y de diferentes características que la distinguen por las particularidades de sus recorridos, las diferencias en las frecuencias y la demanda, la pertenencia a diferentes grupos tarifarios, las diferentes zonas geográficas en que se desenvuelven, las diferencias de los ámbitos de regulación al que están sometidas, determinan distintos segmentos de negocios que justifica su exposición separada en los estados de resultados.

No obstante todas las razones señaladas no se verificó ningún caso de empresas que presentaran la información con la apertura por segmentos de negocios

En relación con la información estadística que recibe el organismo de control y regulación, los hallazgos de la investigación permiten afirmar que los datos presentados no se encuentran consistidos entre sí, como podrían estarlo si fuesen producidos por un sistema de contabilidad de costos, utilizando la información como base para la determinación de los costos de explotación a ser registrados en los estados contables. En consecuencia y no obstante que la información que producen es muy relevante, debe decirse que la declaraciones juradas de estadísticas no son contribuciones de la contabilidad al proceso de regulación.

## **5. 5. El grado de contribución de la contabilidad al proceso de regulación**

De acuerdo con el análisis de los informes contables que ha recibido el organismo de regulación y control durante todo el período bajo análisis, se puede afirmar que la información presentada no aportó a la construcción de los indicadores identificados

En el caso de los indicadores de eficacia los análisis desarrollados indican que no hubo ningún aporte porque la información recibida no ha tenido origen contable y por lo tanto, se puede afirmar que la contabilidad no ha tenido ningún grado de contribución en la construcción de estos indicadores. También es importante destacar que de acuerdo con las verificaciones del trabajo de campo, la información que se ha recibido para la construcción de los indicadores no ha tenido ningún otro origen sistémico que pueda garantizar su integridad, y en consecuencia es muy alto el grado de incertidumbre de los resultados que se han podido obtener con su utilización. También es relevante destacar que la información no sistematizada que ha recibido el organismo bajo declaraciones juradas, solamente le ha permitido construir tres de los indicadores de eficacia que se identificaron: 1) Porcentaje de servicios cumplidos por día en cada línea, 2) Porcentaje de kilómetros diarios recorridos por cada línea, 3) Tarifa media cobrada por sección tarifaria.

En el caso de los indicadores de eficiencia se debe destacar que se ha podido identificar algún grado de aporte de la contabilidad en el caso de empresas que son operadoras de una sola línea, porque es una situación en la que puede afirmarse que los estados de resultado integrantes de sus estados contables han reflejado los costos de operación de una sola línea. Por lo tanto se puede decir que contribuyeron en algún grado a la determinación de los indicadores de eficiencia.

De la misma manera puede decirse de las empresas que operaron varias líneas que resultan homogéneas porque pertenecen al mismo grupo tarifario, a diferencia de las que operan varias líneas de características muy disímiles, donde lo agregado de la información que producen los estados contables impide aportar a la construcción de los indicadores identificados. Las mismas consideraciones le caben a la información presentada para los ejercicios cerrados en el año 2003 y 2004, según las disposiciones de las resoluciones MPFIPyS N° 750/04 y N° 1158/05.

No obstante, corresponde considerar que los estados contables no produjeron la información para construir todos los indicadores determinados. En principio como los estados contables producen información sobre los montos involucrados en la operación, y no informan sobre las cantidades producidas ni las cantidades consumidas de cada elemento del costo de explotación, es posible afirmar que no produjeron la información necesaria para la determinación de los indicadores de eficiencia que expresan volumen de consumo. En cambio, se puede afirmar que sí han producido datos para construir alguno de los indicadores de eficiencia que expresan costos unitarios promedio. De los 28 (veintiocho) indicadores de eficiencia identificados que expresan costos unitarios promedio, se puede decir que los estados

contables de las empresas que operan una sola línea, producen los siguientes datos que aportan a la construcción de 2 (dos) indicadores:

- Recaudación obtenida en la prestación de la línea
- Costo total devengado en el período

Aplicando los mismos criterios, es posible afirmar que la información presentada para los ejercicios cerrados en los años 2003 y 2004 según las disposiciones de las resoluciones MPFIPyS N<sup>o</sup> 750/04 y N<sup>o</sup> 1158/05, produjeron los siguientes datos que aportan a la construcción de 28 indicadores:

- Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados del personal de conducción devengado en el período afectado a la operación de la línea
- Costo de los sueldos y cargas sociales del personal de conducción devengado en el período, y los conceptos asociados, por línea operada
- Costo del combustible consumido en el período en la prestación de los servicios
- Costo del lubricante consumido en el período
- Costo de los neumáticos consumidos en el período
- Costo de los filtros consumidos en el período
- Costo de los engrases y lavados realizados en el período
- Costo de los lavados realizados en el período
- Costo de las reparaciones de cubiertas realizadas en el período
- Costo de las alineaciones y balanceos realizados en el período
- Costo de los materiales consumidos en la reparación de cubiertas realizadas en el período
- Costo de los materiales consumidos en los lavados realizados en el período
- Costo de las reparaciones y mantenimientos realizados en el período
- Costo de los repuestos aplicados en las reparaciones y mantenimientos efectuados por la empresa en el período
- Costo de los seguros devengados en el período
- Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados correspondiente al personal de taller devengado en el período
- Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados correspondiente al personal de tráfico devengado en el período
- Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados correspondiente al personal de administración devengado en el período
- Costo de los sueldos, cargas sociales y conceptos asociados correspondiente al personal de dirección devengado en el período
- Costo de las revisiones técnicas realizadas en el período
- Costo de los exámenes psicofísicos realizadas en el período
- Costo devengado por patentes y TNF en el período
- Costo impositivo devengado en el período
- Costo de los Gastos Generales devengados en el período
- Costo de mantenimiento de instalaciones fijas
- Costo de la compra de material rodante del período
- Recaudación obtenida en la prestación de la línea
- Costo total devengado en el período

Para determinar el grado de contribución de la información contable producida por este grupo de empresas, el análisis se realizó bajo los siguientes supuestos y consideraciones:

- a) los indicadores de eficiencia que expresan costos unitarios promedio, contribuyen en un 50% al conocimiento de los indicadores de eficiencia.

- b) Todos los indicadores tienen un mismo grado de importancia y por lo tanto su contribución mide el mismo porcentaje
- c) Las empresas que operan varias líneas diferentes no contribuyeron en el conocimiento de ninguno de los indicadores de eficiencia
- d) Las empresas que operan una sola línea han contribuido aportando información para la determinación de los numeradores de dos de los indicadores de eficiencia que expresan costos unitarios promedio en cada año analizado, con excepción de los años 2003 y 2004 en los que han contribuido aportando información para la determinación de los numeradores de 28 de los indicadores de eficiencia que expresan costos unitarios promedio

En base a las consideraciones señaladas, para cuantificar EL GRADO DE CONTRIBUCIÓN DE LOS DATOS APORTADOS POR LOS INFORMES CONTABLES PRESENTADOS POR LAS EMPRESAS QUE OPERARON UNA SOLA LÍNEA Ó LÍNEAS HOMOGÉNEAS, el análisis ha utilizado el siguiente cálculo para cada año analizado, con excepción de los años 2003 y 2004:

$$\frac{50 \% \text{ de contribución}}{\text{cantidad de líneas operadas en el año}} = \% \text{ potencial de contribución de cada línea operada en el año}$$

$$\frac{\% \text{ potencial de contribución de cada línea operada en el año}}{56 \text{ datos (*)}} \times 2 \times \text{Cantidad de empresa que operaron una sola línea} =$$

(\*) Corresponden a la sumatoria de los numeradores y denominadores de los 28 indicadores identificados

Para cuantificar en los años 2003 y 2004 el GRADO DE CONTRIBUCIÓN DE LOS DATOS APORTADOS POR LOS INFORMES CONTABLES PRESENTADOS POR LAS EMPRESAS QUE OPERARON UNA SOLA LÍNEA Ó LÍNEAS HOMOGÉNEAS, se aplicó la misma fórmula variando la cantidad de numeradores que ha sido posible obtener de acuerdo con las presentaciones exigidas por las resoluciones MPFIPyS N° 750/04 y N° 1158/05, que según lo ya analizado han ascendido a los (28) veintiocho indicadores. En consecuencia la fórmula utilizada ha sido la siguiente:

$$\frac{50 \% \text{ de contribución}}{\text{cantidad de líneas operadas en el año}} = \% \text{ potencial de contribución de cada línea operada en el año}$$

$$\frac{\% \text{ potencial de contribución de cada línea operada en el año}}{56 \text{ datos (*)}} \times 28 \times \text{Cantidad de empresa que operaron una sola línea} =$$

(\*) Corresponden a la sumatoria de los numeradores y denominadores de los 28 indicadores identificados

Para determinar a través de todo el período bajo análisis la contribución de la contabilidad al conocimiento de los indicadores de eficiencia identificados, se relevó la cantidad de empresas que en cada año han operado una sola línea, y para cada año se calculó el porcentaje de contribución multiplicando la cantidad de empresas que cumplían esa condición por el porcentaje de contribución determinado en cada año. Del grupo de empresas que cumplían la condición en cada año, se detrajo las empresas que no presentaron sus estados de resultado exponiendo la operación del servicio de transporte, que han sumado siete (7) empresas en cada período.

El resultado arrojó los porcentajes de contribución anual al conocimiento de los indicadores de eficiencia que expresan los costos unitarios del sistema, expuestos en la Tabla 16.

**Tabla 16. Porcentajes de contribución anual de la información presentada**

Año	Cantidad de líneas				Cantidad de indicadores que pudieron construirse	% potencial de contribución de cada empresa	% de contribución efectivamente proporcionada por todas las empresas
	Total	Operadas por empresas Tipo 1	Operadas por empresas Tipo 2	Operadas por empresas que contribuyeron (*)			
1993	142	42	100	93	2	0,18%	0,5848%
1994	139	43	96	89	2	0,18%	0,5717%
1995	139	45	94	87	2	0,18%	0,5588%
1996	139	47	92	85	2	0,18%	0,5460%
1997	139	44	95	88	2	0,18%	0,5653%
1998	139	43	96	89	2	0,18%	0,5717%
1999	139	44	95	88	2	0,18%	0,5653%
2000	138	46	92	85	2	0,18%	0,5499%
2001	136	46	90	83	2	0,18%	0,5449%
2002	135	45	90	83	2	0,18%	0,5489%
2003	135	46	89	82	28	0,18%	7,5926%
2004	135	47	88	81	28	0,18%	7,5000%
2005	135	49	86	79	2	0,18%	0,5225%
2006	135	49	86	79	2	0,18%	0,5225%

**Referencias:**

- Empresas Tipo1: son las que operan varias líneas disímiles simultáneamente
- Empresas Tipo2: son las que operan una sola línea, o varias líneas homogéneas que pertenecen al mismo grupo tarifario

(\*) Está constituido por las empresas de Tipo 2, menos las 7 firmas que desde 1993 hasta el presente no presentaron estado de resultados con datos de la operación de transporte

El resultado obtenido expresa el porcentaje de contribución de todas las empresas al conocimiento del 50% de los indicadores de eficiencia, porque como fue señalado, la información presentada por las empresas no ha contribuyó para la determinación de los indicadores de eficiencia que expresan volumen de consumo, ni tampoco para la determinación de los indicadores de eficacia.

Como resultado se ha obtenido que el porcentaje de contribución ha variado en todos los años entre el 0,52% y el 0,58%, con excepción de los años 2003 y 2004 en los que la contribución ascendió al 7,59% y 7,5%, respectivamente por influencia de la participación de la información exigida por las resoluciones MPFIPyS N<sup>o</sup> 750/04 y N<sup>o</sup> 1158/05. Para apreciar el grado de contribución obtenido se debe destacar que los porcentajes deben compararse con el total de la participación que podrían aportar los indicadores de eficiencia, que se ha establecido en el 50%.

Considerando que durante todo el período bajo análisis se verifica que todas las empresas han cumplido con la presentación de sus estados contables de cierre de ejercicio en forma regular, es posible afirmar que los valores hallados para cada año representan el porcentaje efectivo de contribución de la información presentada a la construcción de los indicadores del conjunto de empresas del sistema

Para concluir y a modo de cierre cabe resumir, en base al análisis realizado, que la contribución de la contabilidad al proceso de regulación alcanzó los siguientes porcentajes:

**Indicadores de eficacia:**

La contabilidad no ha tenido contribución

**Indicadores de eficiencia sobre magnitudes físicas:**

La contabilidad no ha tenido contribución

**Indicadores de eficiencia sobre costos unitarios promedio:**

La contabilidad contribuyó en todos los años entre el 0,52% y el 0,58%, con excepción de los años 2003 y 2004 en los que la contribución ascendió al 7,59% y 7,5%

## Capítulo VI

### Conclusiones

La investigación analizó la contribución de la contabilidad al proceso de regulación de los servicios públicos prestados por operadoras privadas, en el caso de los servicios de transporte automotor de pasajeros de carácter urbano prestados en el área metropolitana de Buenos Aires bajo la jurisdicción de la nación, ocurrido con posterioridad a la reforma del estado implementada en Argentina a partir de la sanción de la Ley N° 23.696 del año 1989.

Ha considerado que es una función esencial de los organismos públicos de control y regulación, la reducción de las asimetrías de información naturales que presenta el proceso entre el regulador y el regulado, y que la superación de los déficit informativos que caracterizaron los períodos posteriores a la reforma del estado, requieren del conocimiento de los grados de eficiencias y eficacias alcanzados por las empresas en la prestación de los servicios.

Los hallazgos exponen una particularidad que destaca al sector, y que lo diferencia del resto de los servicios públicos privatizados en la década del noventa, mostrando que la mayor parte de su historia los servicios han sido prestados por operadoras privadas, y que el Estado cuenta con una historia de regulaciones de la actividad privada que ha sido producida en las etapas anteriores.

Los resultados muestran que la contribución de la contabilidad al conocimiento de las eficiencias y eficacias de la gestión que han desarrollado las empresas operadoras de los servicios públicos regulares de transporte automotor de pasajeros de carácter urbano prestados en el área metropolitana de Buenos Aires bajo la jurisdicción de la nación, ha sido muy escasa durante todo el período comprendido desde el momento de vigencia del nuevo marco de regulación de la actividad dictado en el año 1994, hasta el presente.

También muestran que la contabilidad utilizada como herramienta de gestión para evaluar el desempeño de las empresas concesionarias, tiene una importante capacidad de contribución en la reducción de las asimetrías informativas, al permitir el conocimiento de todas las eficiencias logradas por las empresas concesionarias en su gestión (el ciento por ciento), como también de sus componentes y causas, y de un significativo porcentaje de las eficacias que se alcanzaron en la prestación de los servicios (por lo menos del treinta y cinco por ciento)

La escasa contribución determinada en el análisis, que fue establecida según los objetivos de la política pública fijada para el organismo de control y regulación competente, evidencia que el uso de la contabilidad durante el período analizado como herramienta de gestión para monitorear el desempeño económico, financiero y operativo de las empresas concesionarias de los servicios, no ha podido asegurar el cumplimiento de las funciones asignadas.

En este sentido los resultados obtenidos también ofrecen un indicativo sobre el grado de calidad de las evaluaciones realizadas por el sector público, que ponen a luz la debilidad en la implementación de las políticas iniciadas en la década de los noventa, para asegurar el adecuado control y la regulación económica de las empresas privadas que prestan los servicios públicos de transporte automotor de pasajeros en el área metropolitana de Buenos Aires bajo la jurisdicción nacional.

La decisión de la reforma de fortalecer el Estado haciéndolo más ágil, flexible, eficiente y responsable ante la sociedad, y de posicionarlo en el rol de diseñador de políticas, regulador de actividades esenciales y fiscalizador del desenvolvimiento de las mismas, no se tradujo en el caso estudiado en la aplicación de herramientas más eficaces que permitieran alcanzar los objetivos fijados, y en consecuencia no han diferenciado la nueva etapa de las anteriores por la efectividad de la acción del Estado, donde también los servicios se proveían bajo la operación de empresas privadas.

Los antecedentes encontrados sobre las regulaciones contables en otros ámbitos de control en el país, muestran la importancia de la contabilidad como herramienta para la producción de información económica, financiera y operativa. Pero a su vez muestra también la amplia utilización que el Estado ha hecho del instrumento en la regulación de la actividad de empresas privadas, que contrasta ampliamente con el caso bajo análisis de la investigación.

En el caso del Banco Central de la República Argentina la contabilidad tiene un rol central en las funciones de control del sistema financiero, permitiendo conocer la naturaleza y medida de todas las operaciones realizadas por las entidades que operan en el país.

En el caso de la Comisión Nacional de Valores, la contabilidad tiene un importante rol en la defensa de los intereses de los accionistas minoritarios y anónimos de firmas que cotizan sus acciones en el mercado de capitales, y que ejerce el Estado para evitar posibles fraudes que pudieran cometer quienes tienen el control societario

En el caso de los entes de regulación de los servicios públicos de transporte y distribución de energía eléctrica, de los servicios de transporte y distribución de gas natural, y de los servicios de agua potable y desagües cloacales, las regulaciones han reconocido recientemente la importancia de la contabilidad, e incorporaron la obligación para las empresas concesionarias de utilizar planes y manuales de cuentas únicos fijados por la autoridad de regulación, y de separar contablemente las actividades reguladas de las no reguladas.

La investigación ha mostrado que el control y la regulación de los servicios públicos de transporte automotor de pasajeros bajo análisis de la investigación, tiene asignados objetivos de política pública semejantes que el control de los otros servicios públicos, y por lo tanto también debe considerar las condiciones de eficiencia y de calidad en la prestación de los servicios. Las semejanzas que reconoce el caso bajo estudio con los otros ámbitos de control

y la comparación con las regulaciones que se han dictado en ellos, muestran el retraso que el sector verifica en materia de regulaciones contables.

Sin embargo, es el hallazgo de la propuesta efectuada por el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Contabilidad de Costos (I.A.P.U.C.O.) el antecedente que permite afirmar que los objetivos de política pública asignados en general a los entes de regulación y control, que imponen considerar las condiciones de eficiencia en la prestación de los servicios, exigen la adopción de sistemas de contabilidad de costos y la utilización de costos estándar en las empresas privadas operadoras de los servicios para el adecuado cumplimiento de las funciones. En consecuencia, también exigen complementar los informes que produce la contabilidad financiera a través de la emisión de los estados contables tradicionales, con informes complementarios que incluyan estados de resultados por línea de productos y permitan exponer las eficiencias producidas. La investigación muestra que las regulaciones contables en esta materia son un aspecto pendiente en todos los ámbitos de los servicios públicos regulados bajo la órbita del Estado nacional, incluyendo los servicios objeto del presente análisis.

La investigación también muestra en el sector acotadas regulaciones en materia contable que contrastan con las recomendaciones de medidas que el país debiera tomar en materia de lucha contra la corrupción, y también con las necesidades del control externo que debe realizar el poder legislativo a través de la Auditoría General de la Nación. La Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción aprobada en mayo de 2006 por el Congreso de la Nación, recomienda adoptar medidas para que las empresas privadas dispongan de suficientes controles contables internos y que los estados financieros estén sujetos a procedimientos apropiados de auditoría y certificación. Para el control externo que debe realizar la Auditoría General de la Nación, como en todo proceso de auditoría, es un requisito previo la adecuada documentación y la implementación de sistemas de registro eficaces. En ambos casos se debe señalar que los resultados de la investigación muestran relegados en el sector los esfuerzos para implementar sistema de registros que permitan el adecuado control externo del poder legislativo y la prevención de actos de corrupción.

Un aspecto que ha quedado destacado en la investigación es la importancia del sector en comparación con otros sectores de servicios públicos regulados, y el dispar tratamiento que ha recibido del Estado nacional en materia de control y regulación evidenciado en las normas regulatorias dictadas en materia contable. El retraso normativo del sector en la materia respecto de los otros servicios públicos regulados, revela diferencias significativas de tratamiento respecto de otros ámbitos de la misma significación e importancia, como son la provisión del servicio de transporte y distribución de energía eléctrica, y del servicio de transporte y distribución de gas natural.

En su comparación con otros servicios regulados, la importancia del sector se advierte en la semejanza que muestran los valores de las ventas de servicios, que en el año 2005 alcanzaron

el mismo monto que la suma de los obtenidos por las dos distribuidoras de gas natural que atienden el área metropolitana de Buenos Aires.

En su comparación con otros modos de transporte, su importancia se debe a que en la región metropolitana de Buenos Aires es el que transporta el 70% de los pasajeros del sistema que opera bajo la jurisdicción nacional, y el 48% de los pasajeros del conjunto de los sistemas que operan bajo las tres jurisdicciones que concurren en el área, según datos del año 2005. En el ámbito de la jurisdicción nacional y dentro del área metropolitana de Buenos Aires también es el sistema que registra mayor recaudación, alcanzando en el año 2004 al 79,40% del total, siendo el monto restante los ingresos de los servicios de transporte ferroviario tanto de superficie como subterráneos.

La importancia del sector también queda evidenciada en su relevancia social, que ha sido puesta de manifiesto por el régimen de subsidios que beneficia al sector, y que tiene por objeto mantener el precio del boleto en los mismos valores que en diciembre de 2000, sin perjudicar al público usuario con los efectos de la crisis económica del año 2001. El significativo valor de los montos recibidos por el conjunto de empresas del sistema, que alcanzó en el último año al 78% de la recaudación por la venta de boletos, muestra la indudable relevancia que tienen los servicios.

El análisis realizado por la investigación también permite ver que el impacto de la reforma del estado, implementada en el año 1989 mediante la ley 23.696, no alcanzó en el sector al fortalecimiento de las funciones de control y regulación en los aspectos que dependen de la evaluación del desempeño y desenvolvimiento económico de las empresas operadoras. Por el contrario se observa una quietud normativa durante todo el período analizado en esta materia, que pone en evidencia la falta de profundidad que ha tenido la reforma del estado en el sector en términos de la búsqueda de eficiencia en la prestación de los servicios, considerando especialmente que ni siquiera ha podido lograr normas mínimas para implementar registros contables homogéneos entre los operadores, que permitan la comparación de sus informes y estados contables. En forma adicional se debe señalar que también se observa un retroceso del Estado en su actividad normativa respecto del régimen previo a la reforma, por la falta de reemplazo del conjunto de normas que en la materia regían con anterioridad para el sector.

En contraposición con los retrocesos y debilidades señalados, los resultados del trabajo también muestran que los cambios introducidos por la reforma en el sector impactaron positivamente en el sistema y en la calidad de las prestaciones, produciendo una importante renovación de los vehículos, la entrega de permisos definitivos a las empresas por diez años de vigencia, reglamentando nuevas condiciones de calidad y exigencias técnicas para los unidades vehiculares, e implementado un nuevo sistema de revisión técnica de los vehículos y de exámenes psicofísicos a los conductores que permitieron incrementar en forma significativa los controles.

No obstante, también quedó destacado en el trabajo que la reforma tampoco alcanzó los procedimientos de determinación de la tarifa de los servicios, que continúan desarrollándose con las mismas características que en las etapas anteriores a la reforma, ni tampoco han solucionado las disfunciones que presenta el régimen tarifario debido a los desequilibrios que la tarifa única provoca entre las distintas líneas.

Por última debe señalarse que la investigación ha mostrado la complejidad de la metodología para la determinación de la tarifa, el carácter técnico de las tareas de evaluación que deben desarrollarse, y la necesidad del regulador de contar con información válida, consistente y completa sobre cada una de las líneas operadas en el sistema, que expresan la utilidad de implementar sistemas de contabilidad de costos y de costos estándar en las firmas prestatarias.

Para finalizar se debe señalar que la excelente evolución de los parámetros del sistema durante los últimos cuatro años, el significativo grado de concentración económica y el importante régimen de subsidios que han surgido en la investigación, son todos atributos que muestran a un sector en condiciones de receptor las modificaciones necesarias para implementar los sistemas de registro y de control internos adecuados, que posibiliten las funciones de regulación económica de los servicios y la reducción de las asimetrías informativas naturales que presenta el proceso.

## NOTAS

<sup>1</sup> En el país han sido recientemente transferidos nuevamente al sector público la gestión y prestación de los servicios de agua potable y saneamiento y de correos. Mediante el Decreto N° 303 del 21 de marzo de 2006, el Poder Ejecutivo Nacional rescindió el contrato de concesión a la empresa Aguas Argentinas S.A., operadora de los servicios de provisión de agua potable y desagues cloacales de la Región Metropolitana de Buenos Aires. Ha sido creada una nueva sociedad anónima mediante el Decreto N° 304 del 21 de marzo de 2006 denominada Aguas y Saneamientos Argentinos S.A., constituida bajo las normas de la Ley de Sociedades Comerciales, la cual tiene por objeto la provisión de los servicios de provisión de agua potable y desagues cloacales. El 90% del paquete accionario ha sido suscripto por el Ministerio de Planificación Federal Inversión Pública y Servicios, y el 10% restante por el representante de los ex trabajadores de OSN adheridos al Programa De Propiedad Participada. Mediante el Decreto N° 1075/2003 se dispuso la rescisión del contrato de concesión de la firma Correo Argentino S.A., y la operación estatal del servicio oficial de correos en forma transitoria en la órbita de la Comisión Nacional de Comunicaciones.

<sup>2</sup> Ley N° 24.076 (marco regulatorio del transporte y distribución de gas natural) y Ley ° 24.065 (Marco regulatorio del abastecimiento, transporte y distribución de electricidad)

<sup>3</sup> Según determinado en la Resolución Técnica N° 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, aprobada en diciembre de 2000

<sup>4</sup> Algunas de las manifestaciones del debate legislativo muestran la coincidencia acerca de la ineficiencia de las empresas públicas. Pueden citarse por ejemplo las exposiciones de:

El Senador De La Rúa: "...manifiesto mi acuerdo ya que esta situación debe ser interpretada como el resultado de un proceso de estatización progresivo donde se fue dando una prestación de servicios deficiente, una baja productividad en las empresas públicas... caso paradigmático a Aerolíneas Argentinas por su déficit creciente en aras de priorizar la presencia Argentina en el exterior sin criterios de rentabilidad...el mal trato que recibe el usuario por parte de los funcionarios de turno, la falta de inversión en las empresas y las sobreposiciones en las funciones y las duplicaciones a nivel administrativo como consecuencias de la falta de planificación del rol del Estado, sin embargo acuerdo con los fundamentos de la ley y reclamo el control del parlamento para garantizar la transparencia en este proceso privatizador". (Diario de sesiones del Senado de la Nación del 26 y 27 de julio de 1989).

El Diputado Casas "...este proyecto de ley denominado de emergencia administrativa es uno de los remedios fundamentales para el logro de la recuperación argentina, comenzando, por cierto, por liberar al Estado de la enorme carga que soporta debido a que absorbió en el curso de muchos años la realización de actividades que bien pueden desarrollar los particulares. Así bajo la forma jurídica de empresas del Estado, éstas vienen arrojando un resultado deficitario que en su conjunto es de tan alto nivel que supera los cinco mil millones de dólares anuales" (Diario de sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación de los días 8, 9 y 10 de agosto de 1989)

El Diputado Alsogaray: "estos tres enfoques-estatismo, intervencionismo y populismo- dieron origen a un Estado sobredimensionado, a una pérdida de eficiencia en su gestión burocrática, dando lugar a la creación de grandes déficit y despilfarros" (Diario de sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación de los días 8, 9 y 10 de agosto de 1989)

Diputado Adaime: "...el Estado ha invadido indebidamente la esfera del sector privado. Y lo ha hecho, como no podía ser de otra forma, de la peor manera, es decir mediante un crecimiento burocrático colosal y una pérdida de eficiencia que hoy carcome las bases mismas de nuestra economía y, porqué no decirlo, pone en peligro nuestro ser nacional (...) el peso de dicha burocracia e ineficiencia se torna hoy insoportable e intolerable." (Diario de sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación de los días 8, 9 y 10 de agosto de 1989)

- 
- <sup>5</sup> Para un análisis completo de los problemas económicos que afectaban el inicio de la década del 70 ver Llach, Lucas y Gerchunoff, Pablo. "El ciclo de la ilusión y el desencanto". Buenos Aires, 1998. Editorial Ariel S.A.
- <sup>6</sup> Ley N<sup>o</sup> 17.811 de 1968, modificada por la Ley N<sup>o</sup> 22.169 de 1980, modificada a su vez por el Decreto N<sup>o</sup> 677 del año 2001.
- <sup>7</sup> El Área Metropolitana de Buenos Aires se conforma por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el conjunto de 27 partidos que la rodean y que se localizan en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.
- <sup>8</sup> Se definen como servicios de jurisdicción nacional aquellos que vinculan dos puntos que se encuentran en distintas jurisdicciones.
- <sup>9</sup> Se definen como servicios de jurisdicción provincial aquellos que vinculan dos puntos que se encuentran en diferentes municipios, y se definen como servicios de jurisdicción municipal aquellos que vinculan dos puntos que se encuentran dentro de un mismo municipio
- <sup>10</sup> Se comparan los datos del año 2004 porque para el año 2005 la información está incompleta en el ente de control. La causa es la falta de presentación de La empresa Transporte Metropolitano de sus estados contables correspondientes al ejercicio 2005
- <sup>11</sup> La política de nacionalización de los servicios públicos excluyó sin embargo a la empresa productora de energía Compañía Argentina de Electricidad (CADE). Es ilustrativo en este aspecto seguir al Dr. M. Rapoport, quien señala que: "...durante la década del 30 el personal directivo de la CADE se vio involucrado en un escándalo a raíz de negociados en torno a la renovación de la concesión. Tomado como caso testigo de la corrupción del depuesto régimen conservador, el gobierno militar de 1943 tuvo la intención durante la presidencia de O'Farrel de nacionalizarla. Sin embargo las tratativas no prosperaron. El gobierno inició una investigación sobre los negocios y sobornos que había practicado la empresa durante la década del 30 que se plasmó en el informe de Rodríguez Conde, que finalmente no fue publicado" "... Durante la prestación del servicio eléctrico en la capital, el Gran Buenos Aires y Rosario, la empresa concesionaria había violado en numerosas oportunidades las primitivas ordenanzas de concesión hechas en 1907. Entre el público usuario se reiteraban las quejas acerca del costo del servicio y de los abusos de la empresa. Se esperaban que la reciente mayoría radical en el concejo impusiera la transformación de la prestación del servicio y sancionara un severo sistema fiscalizador del mismo. Sin embargo los concejales radicales, con la tácita aprobación del jefe del partido –el Dr. Alvear – aprobaron un proyecto, elaborado por los técnicos y abogados de la empresa, que legalizaba las transgresiones criticadas por la opinión pública y prorrogaba la concesión por cuarenta años. Posteriormente el gobierno militar, en 1943 designó una comisión investigadora presidida por el Cnel. Rodríguez Conde que comprobó que la empresa había pagado coimas a los concejales y efectuado aportes a la campaña electoral del radicalismo en 1937" (Rapoport, M,2003)
- <sup>12</sup> En el ámbito del gobierno nacional los esfuerzos por introducir en la administración pública una cultura de evaluación del desempeño de las organizaciones, son desarrollados a partir del programa Carta Compromiso con el Ciudadano que ha puesto en marcha la Subsecretaría de la Gestión Pública de la Jefatura de Gabinete de Ministros a partir del Decreto N<sup>o</sup> 229 del año 2000, y que utiliza indicadores de desempeño para establecer compromisos de gestión con los ciudadanos.
- <sup>13</sup> Al respecto se puede mencionar las referencias vertidas por el Dr. Rodríguez Pardina del Instituto de Economía de la Regulación de la UADE, en las que define a la contabilidad regulatoria como "...una

---

forma particular de contabilidad de costos en los que las divisiones de cuentas y criterios de imputación son fijados en función de los objetivos regulatorios” (Rodríguez Pardina M., 2005)

Es relevante también destacar la definición que oportunamente produjo el ETOSS (Ente regulador de la empresa concesionaria Aguas Argentinas S.A.) al momento de la implementación del régimen para su aplicación en la concesión otorgada a la empresa Aguas Argentinas S.A. en enero de 2006: “La contabilidad regulatoria crea una base uniforme, consistente y objetiva para proveer información al regulador *limitando la asimetría*; establece principios simples que hacen más transparente y homogéneo la contabilización de las transacciones y la contabilidad tradicional; integra reportes regulatorios (informe anual de gestión, de inventario bienes, de inversiones y de indicadores de gestión) con los estados contables auditados; presenta con mayor grado de detalle información sobre ingresos y egresos que la contabilidad tradicional para el cálculo y seguimiento de valores tarifarios; e integra requisitos regulatorios a los sistemas informáticos de la contabilidad de la empresa regulada, constituyéndose éstos en el único origen de la información para todos los actores intervinientes en el servicio (operador privado, usuarios, regulador, concedente, inversores y accionistas) ([www.etoss.gov.ar](http://www.etoss.gov.ar))

- <sup>14</sup> La hora de “toma” y “deje” del conductor es el horario en que inicia y finaliza el trabajo en la jornada. No siempre coincide con el inicio del primer servicio que conducirá el conductor ni con el último. En general es un tiempo que se usa para las maniobras de estacionamiento de las unidades.
- <sup>15</sup> Se llama “vuelta completa” a la suma de la IDA hacia el destino más la VUELTA hasta el origen
- <sup>16</sup> En pesos, el valor de 54.000 boletos mínimo equivale a \$40.500
- <sup>17</sup> Las tarifas se determinan en forma diferencial según se trate de líneas que integran el grupo DISTRITO FEDERAL, el grupo SUBURBANA GRUPO I, y el grupo SUBURBANA GRUPO II. Las líneas que integran cada grupo resultan homogéneas entre sí por sus características determinantes de distintos costos medios de explotación
- <sup>18</sup> Según lo determinado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en Resolución N<sup>o</sup> 312/05

# ANEXO I

## La propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)

### 1. Consideraciones preliminares

- 1.1. Las empresas deben contar, ineludiblemente, con una adecuada información sobre costos que les permita determinar los resultados mensuales de cada una de sus líneas de productos y tomar decisiones racionales en el manejo de sus negocios-
- 1.2. A fin de adoptar políticas sectoriales correctas los organismos públicos deben, asimismo, tener suficiente información sobre costos y resultados por líneas de producto, tanto de las empresas consideradas individualmente como de las distintas ramas de la actividad económica.
- 1.3. Si bien hasta el presente los organismos profesionales y de contralor no han establecido con carácter general y obligatorio la adopción de normas, principios y postulados para la determinación y registración de los costos, es evidente que tales normas, principios y postulados existen y son objeto de estudio por una disciplina específica conocida con el nombre de Contabilidad de Costos o simplemente Costos.
- 1.4. Por tanto, en nuestra opinión, todas las empresas deberán proceder a la determinación de sus costos de una manera uniforme en cuanto a la aplicación de las mencionadas normas, principios y postulados.
- 1.5. Lo dicho no afecta a las metodologías propias de los sistemas específicos de costeo, que son características de cada actividad y empresa.
- 1.6. Por lo expuesto, sugerimos que toda información sobre costos y resultados por líneas de productos se ajuste a lo que se propone en el presente esquema.

### 2. Criterios seguidos en el esquema propuesto.

2.1 El esquema propuesto se inspira en el concepto de costo normal que, entendemos, es el más adecuado para lograr información útil a nivel empresario como, en su caso, a nivel gubernamental, mostrando además, los desvíos producidos en sus componentes respecto de la realidad.

2.2 El desarrollo concreto de los cálculos y registraciones relativos a los costos por artículo y resultados por líneas de productos requiere el uso de un manual de procedimientos y criterios de costeo que sirva de patrón permanente para juzgar –y eventualmente ilustrar a terceros interesados- sobre idoneidad de los principios seguidos y la continuidad y consistencia de su aplicación.

2.3 La existencia de cierta información básica referida a la estructura operativa y su utilización a través del tiempo, así como algunas circunstancias que inciden directamente en los costos y, aun, en la rentabilidad de las diferentes líneas de producción y comercialización justifican el requerimiento de que las mismas consten en un registro –que puede asumir el carácter de simple libro copiador rubricado- para ser utilizado como punto de referencia en cuanto a la continuidad en la aplicación de los principios, su consistencia y posibles modificaciones al sistema utilizado.

2.4. Ninguna información sobre costos puede estar desvinculada de información adicional sobre los ingresos que ellos contribuyen a generar y que, por ende, les son correlativos y vinculables. Por tal motivo, un adecuado sistema de información debe concluir en la formulación de estados mensuales de resultados por líneas de productos.

2.5. A fin de lograr comparabilidad debido a las alteraciones en el valor del signo monetario y, correlativamente, en los componentes monetarios del costo, el esquema que se propone se basa en el criterio de comparar valores homogéneos a la fecha de la formulación de los estados de resultados, esto es, valuar los ingresos del período a precios vigentes el último día del mes y costos a valores de reposición, determinados como se indica en los puntos 3.3.4.1. y 3.3.4.2. o el correspondiente al último día del mes, en su caso.

# ANEXO I

## La propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)

### 3. Desarrollo del esquema propuesto.

3.1 Las empresas deberán disponer de un Manual de Procedimientos y Criterios de Costeo, el que tendrá que estar permanentemente actualizado y deberá contar, como mínimo, con la siguiente información:

3.1.1 Características del sistema de costos que emplee la empresa.

3.1.2. Criterios empleados en la departamentalización del área fabril y de las demás que hagan al cumplimiento del objetivo operativo de la empresa.

3.1.3. Plan de cuentas de costos y resultados. Manual de utilización de dicho plan, que reseñará el funcionamiento de las cuentas con referencia a sus clasificaciones por función, naturaleza y variabilidad y las relaciones entre ellas.

3.1.4. Justificación de la categoría de variable o fijo asignada a cada elemento del costo, en especial en aquellos casos en que puedan resultar controvertidos.

3.1.5. Enunciación de las bases de distribución que se utilizan para atribuir conceptos indirectos de costos a departamentos y para volcar costos de los departamentos de servicios a las áreas servidas.

3.1.6. Módulos de aplicación de las cargas fabriles u otros costos indirectos de las funciones no fabriles asignados a las unidades o líneas de productos.

3.1.7. Definición del criterio seguido en el caso de producción conjunta para asignar a los productos obtenidos el carácter de producto principal o subproducto.

3.1.8. Criterios de asignación a los distintos productos derivados, sean principales o subproductos, de los costos comunes incurridos hasta el o los puntos de separación en las industrias que presentan las características propias de la producción conjunta.

3.1.9. Enunciación de las bases utilizadas para la aplicación de costos comerciales a las distintas líneas de productos.

3.1.10. Criterios empleados para asignar las variaciones, tanto de los componentes físicos como monetarios producidos en los costos de producción y comercialización, a las diferentes líneas de productos.

3.1.11. Indicación del método seguido en las empresas que empleen costeo variable para asignar los costos fijos de producción y comercialización a las diferentes líneas de productos a los fines de la determinación del resultado de cada una de ellas.

3.1.12. Justificación de las políticas de depreciación adoptadas por la empresa.

3.1.13. Criterios empleados en la asignación de activos por líneas de productos para la atribución de los costos financieros correspondientes.

3.2. Las empresas deberán mantener convenientemente ordenada y, en lo posible, transcrita en un libro copiador rubricado al efecto, la siguiente información:

3.2.1. Listado de todos los artículos que integren cada una de sus líneas de productos. A tal fin, se entenderá por "artículo" cada unidad de producto individualizado como tal, que posea características propias y que se comercialice en forma independiente. Y por "líneas de productos" las que internamente use la empresa o bien los códigos L.U.A.E. (Lista Uniforme de Actividades Económicas) según la que resulte de mayor amplitud o más adecuada a las características de la actividad.

3.2.2. Volúmenes físicos de ventas de cada línea expresados en unidades típicas de cada producto. Al implementarse este esquema deberá registrarse, por única vez, la evolución de los volúmenes físicos de ventas anuales para un período suficientemente representativo del uso de la capacidad de producción. Posteriormente, este registro se hará en forma mensual.

3.2.3. Procedimientos contables, métodos de producción y métodos y condiciones de comercialización y las modificaciones que se realicen en ellos, así como la incorporación de nuevas líneas y artículos o la cesación de los existentes. En todos los casos, con indicación de

# ANEXO I

## La propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)

la fecha a partir de la cual se efectúen las modificaciones o se reflejen las mismas en los costos.

3.2.4. Justificación de las razones de la realización por terceros de operaciones o procesos similares a aquellos con que cuenta la empresa o que podrían llevarse a cabo en sus instalaciones.

3.2.5. Tratamiento dispensado a los costos de iniciación de nuevas actividades, líneas o productos, indicando los elementos componentes y justificando el período en que los mismos se absorberán, así como las bases que se tendrán en cuenta para incorporarlos a los costos unitarios.

3.2.6. Método seguido para la individualización y tratamiento dispensado a los costos de investigación y desarrollo, indicando los elementos componentes y, en caso de que fueran activados, el período en que ellos serán absorbidos por los costos de producción y/o comercialización. En caso de que la empresa considere a estos costos como propios del período en que se realicen, deberá justificarse tal decisión.

3.2.7. Capacidad máxima, expresada en términos de unidades representativas de su uso. Corresponde a la producción que sería factible realizar operando con dotación completa la totalidad de las horas diarias (salvo las limitaciones que el proceso fabril imponga) el ciento por ciento de los días laborables posibles y con un flujo normal de abastecimiento de todos los insumos necesarios.

3.2.8. Nivel de utilización de la capacidad que la empresa juzgue como normal, con prescindencia del uso real que se hiciere de la capacidad instalada, también expresado en términos de unidades representativas del uso de la capacidad. Debe reflejar el nivel que se considera deseable para lograr un adecuado rendimiento sobre la inversión si los restantes factores que intervienen en esa medición se cumplen en la medida de lo previsto. Se deberá dejar constancia de las horas diarias de trabajo, así como los días de labor mensual –medidos en relación al año calendario- considerados para arribar a ese volumen y la cantidad de meses que normalmente se laboran por año.

3.2.9. En caso de que la empresa tenga contratos que la obliguen al pago de regalías deberá individualizar claramente al otorgante, el objeto del contrato y el número de inscripción en el Registro de Contratos de Cesión de Tecnología.

3.2.10. Estados de resultados mensuales por líneas de productos, según lo que surge de los puntos 3.3 y 3.4 subsiguientes, así como los costos unitarios de cada producto que sean utilizados para la preparación de estos estados.

3.3. Las normas para el cálculo de los costos normales actualizados son las siguientes:

3.3.1. Dado que el énfasis de esta sugerencia radica en el análisis de los costos empresarios, resulta necesario que los mismos se desglosen por naturaleza en forma tal de permitir una clara interpretación de los elementos del costo en cantidades y características técnicas y físicas.

3.3.2. Los costos unitarios de producción deben basarse en consumos de materia prima, materiales, envases, créditos por recupero de desperdicios de materia prima y/o materiales y mano de obra directa que la considere normales. Las cargas fabriles, que correspondieran al nivel de actividad definido como normal por la empresa, valuadas a los costos del último día del mes se asignarán a los productos en base a volúmenes de producción normales. Las posibles diferencias entre los consumos normales y los resultantes, así como los costos fijos sobre o subabsorbidos, constituirán las variaciones que aparecerán en los estados de resultados mensuales, debiendo la empresa guardar detalle de su desgloce por elemento y, dentro de ellos, según las causas que las originen.

3.3.3. No se considera admisible que se compute como costo o gasto:

# ANEXO I

## La propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)

- 3.3.3.1. Los resultados de ejercicios anteriores.
  - 3.3.3.2. Los resultados provenientes de la enajenación de activos fijos.
  - 3.3.3.3. Las donaciones y cualquier otro egreso extraordinario no vinculado especialmente a la explotación.
  - 3.3.3.4. Las multas y otros cargos generados por cualquier tipo de faltas o infracciones punibles pecuniariamente.
  - 3.3.3.5. Las pérdidas que provengan de fuentes distintas a la actividad industrial o comercial por la cual la empresa está obligada.
  - 3.3.3.6. Las pérdidas provenientes de participaciones en otras empresas.
  - 3.3.3.7. Los costos generados por inactividades extraordinarias, hayan estado ellas bajo el control o no de la empresa, pues las correspondientes a las actividades ordinarias en el uso de la capacidad se reflejarán como se indica en los puntos 3.3.2. y 3.3.3.11.
  - 3.3.3.8. Las inversiones de capital o mejoras permanentes que se hayan efectuado durante el período, las que sólo se reflejarán a través de su correspondiente depreciación, conforme a la política de depreciaciones adoptada por la empresa.
  - 3.3.3.9. Las sumas pagadas en concepto de impuesto a las ganancias y cualquier otro impuesto que grave la renta.
  - 3.3.3.10. El impuesto a los capitales, salvo en la parte relativa a los bienes afectados a la explotación.
  - 3.3.3.11. Los costos fijos no absorbidos por la producción por haber sido ésta inferior a la considerada normal. En ambos casos, los importes correspondientes actualizados deberán exponerse por separado en el estado de resultados.
  - 3.3.3.12. Los costos provenientes de provisiones y previsiones que excedan predicciones razonables para un lapso no superior a un año calendario desde el momento de su consideración, o no estén computados a la moneda correspondiente a la oportunidad en que aquéllas se consideren, hasta ese límite.
- 3.3.4. Para la valorización del componente físico de los costos se tendrán en cuenta las siguientes normas generales:
- 3.3.4.1. Los consumos de materias primas, materiales y envases de origen nacional se valorizarán a los precios de contado correspondientes a la última factura u orden de compra firme e irrevocable a recibir en los próximos seis días hábiles a partir de la fecha de formulación del costo. Esos precios deben provenir de proveedores habituales y referidos a insumos adquiridos o a adquirir en cantidades y condiciones también habituales y netos de descuentos de caja y bonificaciones por cantidad. En caso de que la empresa adquiera alguno de dichos bienes a dos o más proveedores el precio unitario resultante deberá obtenerse de la participación ponderada de cada proveedor en las cantidades que efectiva y realmente fueron adquiridas. Si de alguno de dichos bienes no hubiera habido compras en el mes, ni existiera orden de compra a recibir en los próximos seis días hábiles, el precio contado de la última compra se ajustará en virtud del índice de precios al por mayor que le corresponda, salvo prueba evidente de que este precio ajustado resulte inferior al precio ajustado resulte inferior al precio de mercado a la fecha de formulación del costo en las condiciones indicadas en el segundo párrafo de este apartado, en cuyo caso se tomará este último.
  - 3.3.4.2. Los consumos de materias primas, materiales y envases importados se valorizarán a los precios de contado correspondientes a la última compra u orden de compra firme e irrevocable a recibir en los próximos dos meses. Esos precios deberán adecuarse a las condiciones cambiarias y fiscales que existen en el momento en que se calculan los costos para formular los respectivos estados de resultados por líneas de productos. Deberán provenir de proveedores habituales y referidos a insumos, adquiridos o a adquirir, en cantidades y condiciones también habituales. En caso de que la empresa adquiera alguno de dichos bienes a dos o más proveedores, el precio unitario resultante debe obtenerse de la participación

# ANEXO I

## La propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)

ponderada de cada proveedor en las cantidades que efectiva y realmente fueron adquiridas. Si de alguno de dichos bienes no hubiera habido compras durante el mes ni existiera orden de compra a recibir en los próximos dos meses, el precio de la última compra se ajustará en virtud de los índices más adecuados a cada factor que integra el costo habitual del ingreso. Cuando un precio empleado sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen, más los gastos correspondientes hasta su ingreso a la empresa receptora, no podrá incluirse en los costos la diferencia.

3.3.4.3. Los créditos por desperdicios que sean objeto de venta a terceros o de transferencia de un sector a otro de la empresa se valorizarán a su precio de mercado vigente a la fecha de formulación del costo y del correspondiente estado de resultados, deducidos los gastos de comercialización así como los eventuales costos de preparación que pudieran corresponderles. En caso de que la transferencia interna sea valorizada utilizando el criterio de valor de reemplazo, éste deberá ser el vigente a la fecha ya indicada. Se entenderá por valor de reemplazo el precio o costo del insumo a reemplazar ajustado por las diferencias de rendimiento correspondientes.

3.3.4.4. En caso de llevarse a cabo en fábricas de terceros operaciones factibles de realizar en la propia, no se aceptarán como costos guarismos mayores a los costos variables que podrían resultar de su ejecución o fabricación en la empresa demandante de tales servicios. Los precios de las operaciones de terceros se adecuarán a los precios netos definidos en el artículo 6° de la Ley N° 20.631 para cualquier otro caso que no sea el indicado en el párrafo precedente. En aquellos casos en que el servicio se aplique a la elaboración de productos no gravados por el impuesto a la citada Ley, el precio a computar será el precio contado neto más el impuesto correspondiente.

3.3.4.5. Los jornales, sueldos y respectivas cargas sociales serán los vigentes en el momento en que se calculen los costos y formulen los estados de resultados correspondientes. De igual manera, los consumos de fuerza motriz, gas, combustibles, agua, así como los fletes contratados con terceros, los seguros, los alquileres, impuestos, tasas y contribuciones y las demás retribuciones de todo tipo a los factores que cooperan en la producción se valorizarán a las tarifas y precios en vigencia a la citada fecha.

3.3.4.6. Los montos de depreciación a incluir en costos serán calculados teniendo en cuenta las disposiciones de la *Resolución Técnica N° 6* de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

3.3.4.7. Cuando una línea o artículo se fabrique simultáneamente con distintas tecnologías, se tomará como costo el promedio ponderado de la participación normal de cada una de ellas en la producción.

3.3.4.8. Los rubros del área de gastos de comercialización que correspondan a conceptos similares a los ya comentados como costos de producción, se valuarán siguiendo iguales normas.

3.3.4.9. La valorización de todos los costos enunciados anteriormente se realizará según la condición de pago contado. Cuando alguno de los valores estén expresados en condiciones de pago distintas a ella, deberán homogeneizarse, calculándose el valor contado equivalente. A tal fin se utilizará la tasa nominal propia de cada empresa. En la determinación de la facturación a aparear con los costos, punto 3.4.1, se utilizará el precio de venta de condición de pago contado. Cuando ella no esté claramente definida se procederá, al igual que con los costos, a calcular el valor contado equivalente, utilizando la tasa nominal de cada empresa.

## ANEXO I

### La propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)

3.3.4.10. Se entenderá como tasa nominal propia de cada empresa a la que surja del cálculo siguiente, referido al mes de cada determinación de costos.

1. Fuentes de Financiación a ponderar: Se considerará como costo de toda fuente de financiación, incluido el capital propio, al que surja como promedio ponderado del costo de todas las fuentes con costo explícito, sean bancarias o comerciales.

Se entenderá por costo explícito aquel pactado por la empresa con el proveedor de fondos y que surja de documentación contable, sea éste expresado como intereses, actualización, o diferencias de cambio, o combinación de ellos. Se excluirán aquellos costos que surjan por incumplimientos, tales como punitivos, multas, etc.

2. Tasas a considerar: Toda fuente con costo financiero explícito, con saldo a fin del mes anterior al del cálculo, se incluirá, considerándose valor actual a esa fecha.

La tasa a considerar para cada una de esas fuentes será, en cada caso, la siguiente:

- a) Pasivos en pesos: tasa pactada vigente a la fecha.
- b) Pasivos en moneda extranjera sin seguro de cambio: tasa de devaluación del mes transcurrido, más la tasa de interés pactada vigente.
- c) Pasivos en moneda extranjera con seguro de cambio: tasa resultante en el mes transcurrido.
- d) Pasivos ajustables: tasa de inflación según evolución del índice correspondiente en el mes transcurrido más tasa de interés pactada vigente.

Todas las tasas se definirán en la equivalente a la tasa anual vencida, considerando capitalización cada 30 días.

3. Cálculo: Cada fuente con costo financiero explícito, definida según 1., considerada a la tasa señalada en 2., se incluirá en el cálculo promedio ponderado del que surgirá la tasa nominal propia de cada empresa.

<u>Ejemplo</u>	<u>\$</u>	<u>Tasa</u>	<u>%</u>	<u>Tasa</u>	<u>Ponderación</u>	<u>Tasa</u>
Fuente A	1.000	210 A =	1.000	10	210	2.100
Fuente B	2.000	250 B =	2.000	20	250	5.000
Fuente C	7.000	300 C =	7.000	70	30	21.000
			10.000			28.100
						28.100 / 10.000 = 281 %

3.3.5. Las empresas, al finalizar cada mes, deberán inventariar sus existencias en proceso de fabricación, salvo que éstas sean constantes, así como su grado de avance y valorizarlas, según sus etapas de avance en el proceso, a los costos calculados según las normas precedentes.

3.3.6. Para determinar las variaciones en los costos de producción que deberán figurar en los estados de resultados por líneas de productos, las empresas tendrán que valorar la producción terminada y transferida por cada centro fabril a esos mismos costos y reexpresar los costos de las existencias en proceso iniciales y los precios de los cargos reales a los valores que rijan a fin de mes. En esta forma las variaciones –desglosadas por elemento del costo fabril- surgirán de computar:

Valor de las existencias en proceso a fin de mes  
 +Valor de los productos terminados y transferidos  
-Valor de las existencias a principios de mes  
 =Valor de la producción realizada  
-Cargos reales  
 =Variaciones en costos

# ANEXO I

## La propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)

3.4. Las empresas formularán mensualmente estados de resultados por cada una de las líneas de productos y el total de la empresa:

- con los resultados del mes;
- con los resultados acumulados del ejercicio;
- con los últimos doce meses calendario acumulados.

A estos efectos se considerarán, además, como líneas de productos separadas, las ventas en el mercado externo: las ventas de artículos de calidad "no estándar"; las ventas especiales, tales como licitaciones o las realizadas en mercados no atendidos regularmente por la empresa y que requieren condiciones especiales; las ventas de desperdicios de materiales y los servicios prestados de todo tipo, de manera de cubrir la totalidad de las ventas de la empresa.

Cuando a la par de la actividad productora se revendan productos comprados a terceros, ellos constituirán líneas separadas de las de productos de propia producción. Con fines de simplificación, cuando existan múltiples líneas de productos, aquellas comparables o asimilables podrán agruparse, siempre que esa agrupación no supere el 15% de las ventas totales de una empresa, que alguna de las líneas de dicha agrupación no supere individualmente el 5% de aquellas ventas y que no contribuyan a la utilidad de la empresa en más de un 3%.

En la determinación de los resultados por líneas de productos se ha optado, por simplicidad, por no considerar los costos normales de comercialización y financiación sino, simplemente, los realmente incurridos, valuados como se indica más arriba; no considerándose en los financieros su composición en variables y fijos.

Las empresas prepararán los mencionados estados de resultados por líneas de productos de acuerdo al formulario N° 1 del anexo, cuyos rubros se computarán del siguiente modo:

3.4.1. Ventas: Corresponderán a las unidades vendidas en el mes, valorizadas a los precios de contado vigentes el último día.

3.4.2. Bonificaciones por cantidad: Corresponderán al porcentaje promedio otorgado en el mes, aplicado a los precios vigentes el último día.

3.4.3. Costos variables de producción: Surgirán de multiplicar las unidades vendidas por los costos variables unitarios normales de cada artículo, calculados según se indica en el punto 3.3 anterior.

3.4.4. Costos variables de comercialización: Costos resultantes en el mes calculados según las normas precedentes.

3.4.5. Costos fijos de producción: Surgirán de multiplicar las unidades vendidas por los costos unitarios normales de cada artículo, calculados según se indica en el punto 3.3. anterior.

3.4.6. Costos fijos de comercialización: Costos resultantes del mes calculados según las normas precedentes.

3.4.7. Costos fijos financieros: Se considerará como tales a los que surjan del cálculo siguiente:

- a) Derivados de Bienes de Cambio: "inventario" por tasa real propia de la empresa;
- b) Derivados de Bienes de Uso: bienes de uso por tasa real propia de la empresa.

Se entenderá por "Inventario" a los stocks de materias primas, productos en proceso y productos terminados considerados a costo normal valuados a precio contado a fin de mes anterior a la presentación.

## ANEXO I

### La propuesta del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.)

Se entenderá por "Bienes de Uso" al valor residual actualizado al último balance ajustado hasta el fin de mes anterior a la presentación, según la evolución del índice de precios mayoristas nivel general. Se entenderá por "tasa real propia de la empresa" a la que surja por aplicación de la siguiente fórmula:

$$\frac{1 + t_n - 1}{1 + t_i}$$

Donde  $t_n$ : tasa nominal propia de la empresa.

$t_i$ : tasa de incrementos de precios de venta de la empresa registrados durante el mes anterior al de la presentación

El incremento de precios de la empresa se medirá considerando las ventas físicas valorizadas a los precios vigentes al primer día del mes, con la facturación nominal de la empresa en el mes (sumatoria de todas las facturas emitidas en el mes).

3.4.8. A los efectos de simplificar el esquema propuesto para la determinación de las variaciones, ellas se separan sólo en dos tipos, que abarcarán los distintos tipos de desvíos, que suelen producirse cuando se utilizan costos normalizados y el sistema de valorización a costos de reposición.

Variaciones en costos de producción: Serán las que surjan por comparación entre los cargos del mes, ajustados a valores del último día, y los calculados en la formulación del respectivo estado de resultados (volumen producido real, por costos unitarios normales valorizados a costos de reposición). Dentro de esta categoría se incluye la variación correspondiente a la sobre o subutilización de la capacidad productiva normal.

Variaciones monetarias: Se aplica esta denominación a las que se desprenden de comparar valores monetarios no homogéneos. Se determinan por comparación entre los valores del último día del mes y los valores históricos. Esta comparación tiene por objeto conciliar con los resultados contables a valores históricos y surgen genéricamente de la fórmula:

Costos incurridos valuados a costos del último día del mes  
Menos  
Costos incurridos valuados a valores históricos.

## ANEXO II

## DISTRIBUCIÓN MODAL DEL TRANSPORTE DE PASAJEROS EN LA REGIÓN METROPOLITANA DE BUENOS AIRES

- En porcentajes -  
Serie 1993 a 2006

AÑO	MODO	Porcentaje de participación
1993	FF.CC.	8,93
	SUBTE.	6,06
	<b>AUTTE.</b>	<b>85,01</b>
1994	FF.CC.	10,76
	SUBTE.	7,48
	<b>AUTTE.</b>	<b>81,76</b>
1995	FF.CC.	15,38
	SUBTE.	8,30
	<b>AUTTE.</b>	<b>76,32</b>
1996	FF.CC.	18,00
	SUBTE.	8,66
	<b>AUTTE.</b>	<b>73,35</b>
1997	FF.CC.	20,12
	SUBTE.	9,79
	<b>AUTTE.</b>	<b>70,09</b>
1998	FF.CC.	21,53
	SUBTE.	11,45
	<b>AUTTE.</b>	<b>67,02</b>
1999	FF.CC.	22,38
	SUBTE.	12,15
	<b>AUTTE.</b>	<b>65,47</b>
2000	FF.CC.	23,07
	SUBTE.	12,55
	<b>AUTTE.</b>	<b>64,38</b>
2001	FF.CC.	23,00
	SUBTE.	12,92
	<b>AUTTE.</b>	<b>64,08</b>
2002	FF.CC.	20,82
	SUBTE.	13,07
	<b>AUTTE.</b>	<b>66,11</b>
2003	FF.CC.	19,80
	SUBTE.	12,02
	<b>AUTTE.</b>	<b>68,17</b>
2004	FF.CC.	19,05
	SUBTE.	11,62
	<b>AUTTE.</b>	<b>69,33</b>
2005	FF.CC.	18,62
	SUBTE.	11,42
	<b>AUTTE.</b>	<b>69,95</b>
2006	FF.CC.	18,54
	SUBTE.	11,44
	<b>AUTTE.</b>	<b>70,02</b>

Fuente: Comisión Nacional de Regulación del Transporte

### ANEXO III

#### DATOS OPERATIVOS DEL TRANSPORTE PUBLICO URBANO DE PASAJEROS POR AUTOMOTOR EN LA REGIÓN METROPOLITANA DE BUENOS AIRES

- Serie 1994 a 2006 -

<b>AÑO</b>	<b>PASAJEROS TRANSPORTADOS</b>	<b>KILÓMETROS RECORRIDOS</b>	<b>RECAUDACIÓN A VALORES HISTÓRICOS</b>
<b>1994</b>	1.864.899.989	797.981.337	982.999.462
<b>1995</b>	1.726.869.159	808.394.554	1.083.364.337
<b>1996</b>	1.685.496.992	789.732.578	1.085.118.045
<b>1997</b>	1.588.632.785	769.182.184	1.130.676.718
<b>1998</b>	1.486.193.557	780.867.364	1.208.445.672
<b>1999</b>	1.402.404.004	756.060.409	1.136.294.883
<b>2000</b>	1.327.934.305	736.968.174	1.068.304.404
<b>2001</b>	1.198.650.249	700.213.948	1.021.737.925
<b>2002</b>	1.123.386.635	660.839.794	977.155.058
<b>2003</b>	1.295.723.465	690.878.006	1.136.991.520
<b>2004</b>	1.438.837.423	707.073.556	1.279.698.208
<b>2005</b>	1.557.740.453	717.878.452	1.365.662.091
<b>2006</b>	1.635.434.393	728.027.358	1.446.395.980

Fuente: Comisión Nacional de Regulación del Transporte

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE EXPLOTACIÓN POR LINEA**  
(Montos expresados en pesos)

Número de línea:.....Origen:.....Destino:.....  
Información correspondiente al ejercicio anual finalizado el ...../...../.....  
Cantidad de kilómetros recorridos en el ejercicio por la línea .....  
Cantidad de pasajeros transportados en el ejercicio por la línea .....

<u>Concepto</u>	<u>Total línea</u>	<u>Resto de líneas</u>	<u>Total ejercicio</u>
<b>Retribución a Directores y Comisión Fiscalizadora</b>			
<b>Remuneraciones del personal y cargas sociales:</b>			
Personal de conducción de los servicios urbanos			
Remuneraciones normales y habituales			
Sueldo básico			
Descuentos por inasistencias			
Antigüedad			
Horas extras al 50%			
Horas extras al 100%			
Otras licencias pagas			
Vacaciones			
Sueldo anual complementario			
Viaticos			
Otros conceptos no remunerativos (por concepto)			
.....			
.....			
Contribuciones patronales			
Seguro por Riesgo del Trabajo (A.R.T)			
Indeminización por despidos			
Seguros del personal			
Personal de conducción de los servicios interurbanos			
Remuneraciones normales y habituales			
Sueldo básico			
Descuentos por inasistencias			
Antigüedad			
Horas extras al 50%			
Horas extras al 100%			
Licencias extraordinarias y por enfermedad			
Otras licencias pagas			
Vacaciones			
Sueldo anual complementario			
Viaticos			
Otros conceptos no remunerativos (por concepto)			
.....			
.....			
Contribuciones patronales			
Seguro por Riesgo del Trabajo (A.R.T)			
Indeminización por despidos			
Seguros del personal			
Personal de tráfico (inspectores de calle y de despacho de servicios en cabeceras):			
Remuneraciones normales y habituales			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE EXPLOTACIÓN POR LINEA**  
**(Montos expresados en pesos)**

<u>Concepto</u>	<u>Total línea</u>	<u>Resto de líneas</u>	<u>Total ejercicio</u>
Sueldo básico			
Descuentos por inasistencias			
Antigüedad			
Horas extras al 50%			
Horas extras al 100%			
Licencias extraordinarias y por enfermedad			
Otras licencias pagas			
Vacaciones			
Sueldo anual complementario			
Viaticos			
Otros conceptos no remunerativos (por concepto)			
.....			
.....			
Contribuciones patronales			
Seguro por Riesgo del Trabajo (A.R.T)			
Indeminización por despidos			
Seguros del personal			
<b>Personal de mantenimiento y auxilio (lavado, gomería, máquinas expendedoras, carga de combustible, maniobras en playa) :</b>			
Remuneraciones normales y habituales			
Sueldo básico			
Descuentos por inasistencias			
Antigüedad			
Horas extras al 50%			
Horas extras al 100%			
Licencias extraordinarias y por enfermedad			
Otras licencias pagas			
Vacaciones			
Sueldo anual complementario			
Viaticos			
Otros conceptos no remunerativos (por concepto)			
.....			
.....			
Contribuciones patronales			
Seguro por Riesgo del Trabajo (A.R.T)			
Indeminización por despidos			
Seguros del personal			
<b>Personal de Taller (reparaciones y conservación de material rodante):</b>			
Remuneraciones normales y habituales			
Sueldo básico			
Descuentos por inasistencias			
Antigüedad			
Horas extras al 50%			
Horas extras al 100%			
Licencias extraordinarias y por enfermedad			
Otras licencias pagas			
Vacaciones			
Sueldo anual complementario			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE EXPLOTACIÓN POR LINEA**  
**(Montos expresados en pesos)**

<u>Concepto</u>	<u>Total línea</u>	<u>Resto de líneas</u>	<u>Total ejercicio</u>
Viaticos			
Otros conceptos no remunerativos (por concepto)			
.....			
.....			
Contribuciones patronales			
Seguro por Riesgo del Trabajo (A.R.T)			
Indeminización por despidos			
Seguros del personal			
<b>Personal de Ventas</b> (personal de boleterías, azafatas y auxiliares a bordo, de promoción):			
Remuneraciones normales y habituales			
Sueldo básico			
Descuentos por inasistencias			
Antigüedad			
Horas extras al 50%			
Horas extras al 100%			
Licencias extraordinarias y por enfermedad			
Otras licencias pagas			
Vacaciones			
Sueldo anual complementario			
Viaticos			
Otros conceptos no remunerativos (por concepto)			
.....			
.....			
Contribuciones patronales			
Seguro por Riesgo del Trabajo (A.R.T)			
Indeminización por despidos			
Seguros del personal			
<b>Personal de administración y dirección</b> (Personal de dirección, gerentes, jefes y personal de tesorería, contaduría, personal, recaudación, y otros)			
Remuneraciones normales y habituales			
Sueldo básico			
Descuentos por inasistencias			
Antigüedad			
Horas extras al 50%			
Horas extras al 100%			
Licencias extraordinarias y por enfermedad			
Otras licencias pagas			
Vacaciones			
Sueldo anual complementario			
Viaticos			
Otros conceptos no remunerativos (por concepto)			
.....			
.....			
Contribuciones patronales			
Seguro por Riesgo del Trabajo (A.R.T)			
Indeminización por despidos			
Seguros del personal			
Combustible (gasoil)			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE EXPLOTACIÓN POR LINEA**  
(Montos expresados en pesos)

<u>Concepto</u>	<u>Total línea</u>	<u>Resto de líneas</u>	<u>Total ejercicio</u>
<b>Lubricantes:</b>			
Aceite			
Líquido refrigerante			
Grasa			
.....			
<b>Filtros</b>			
De gas oil			
De aceite			
De agua			
De caja de velocidad			
.....			
<b>Neumáticos nuevos</b>			
<b>Neumáticos recapados</b>			
<b>Mantenimiento efectuado por terceros:</b>			
Lavado de chasis y carrocerías			
Gomería			
Recapados			
Alineación y balanceo			
Rotación de cubiertas			
Corrección de comba			
.....			
Mantenimiento programado en fábrica			
<b>Reparaciones efectuadas por terceros:</b>			
Del sistema de amortiguación y suspensión			
Amortiguadores			
Pulmones de suspensión			
.....			
Del sistema de frenos			
Cintas de frenos			
Caja reguladora			
Válvulas de freno			
Campanas de freno			
.....			
Del tren delantero			
Extermos de dirección			
Perno y buje			
Rulemanes			
Barra corta			
.....			
Del motor			
Cambio de tapa de válvulas			
Regulación de válvulas			
Limpieza, calibrado y reparación de bomba inyectora			
Rectificación de motor			
.....			
Del sistema de transmisión			
Diferencial			
Rulemanes diferencial			
Retenes eje trasero			
Caja de velocidades			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE EXPLOTACIÓN POR LINEA**  
(Montos expresados en pesos)

<u>Concepto</u>	<u>Total línea</u>	<u>Resto de líneas</u>	<u>Total ejercicio</u>
.....			
Del sistema eléctrico (baterías, alternador, arranque)			
Baterías			
Alternador			
Arranque			
.....			
Del sistema de apertura de puertas			
.....			
.....			
De la tapicería y asientos			
.....			
.....			
De chapa, pintura y carrocería			
.....			
.....			
De las máquinas expendedoras de boletos			
.....			
.....			
Repuestos aplicados en las reparaciones efectuadas por la empresa a:			
El sistema de amortiguación y suspensión			
Amortiguadores			
Pulmones de suspensión			
.....			
El sistema de frenos			
Cintas de frenos			
Caja reguladora			
Válvulas de freno			
Campanas de freno			
.....			
El tren delantero			
Extremos de dirección			
Perno y buje			
Rulemanes			
Barra corta			
.....			
El motor			
Juntas			
Válvulas			
Bomba inyectora			
.....			
El sistema de transmisión			
Diferencial			
Rulemanes			
Retenes eje trasero			
Caja de velocidades			
.....			
El sistema eléctrico			
Baterías			
Alternador			
Arranque			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE EXPLOTACIÓN POR LINEA**  
(Montos expresados en pesos)

<u>Concepto</u>	<u>Total línea</u>	<u>Resto de líneas</u>	<u>Total ejercicio</u>
..... Del sistema de apertura de puertas			
..... La tapicería y asientos			
..... La chapa, pintura y carrocería			
..... Las máquinas expendedoras de boletos			
..... Materiales aplicados a los mantenimientos efectuados por la empresa:			
De lavado de chasis y carrocerías			
Jabones			
Desengrasantes			
Desinfectantes			
.....			
De gomería			
.....			
.....			
..... Materiales aplicados a las reparaciones efectuadas por la empresa:			
Materiales y herramientas menores de taller			
.....			
.....			
Material y herramientas menores de gomería			
.....			
.....			
Material y herramientas menores para reparación boleteras			
.....			
.....			
..... Peajes			
..... Patentes del material rodante			
..... Tasa nacional de Fiscalización del Transporte			
..... Multas e infracciones:			
Comisión Nacional de Regulación del Transporte			
De tránsito			
Otras			
..... Revisión Técnica Vehicular			
..... Exámenes Psicofísicos			
..... Cursos de Capacitación Conductores			
..... Siniestros por accidentes producidos en la prestación de los servicios			
Seguros:			
Contra terceros sobre el material rodante			
Sobre máquinas y herramientas			
Otros sobre el material rodante			
Sobre instalaciones fijas			
Sobre edificios			
Sobre traslado de caudales			
De caución			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATIVA – GASTOS DE EXPLOTACIÓN POR LINEA**  
(Montos expresados en pesos)

<u>Concepto</u>	<u>Total línea</u>	<u>Resto de líneas</u>	<u>Total ejercicio</u>
Otros			
Amortizaciones			
Del material rodante			
De maquinarias y herramientas			
De inmuebles			
De equipos computación			
De rodados			
De bienes inmateriales			
De equipos de comunicación			
De otros bienes de uso			
Mantenimiento de equipos (computadoras, fotocopiadoras, equipos de comunicación, de conteo)			
Mantenimiento de instalaciones fijas (edificios, oficinas, talleres, locales de atención)			
Alquileres de inmuebles			
Para boleterías en terminales			
Para oficinas para venta de pasajes (fuera de terminales)			
Para instalaciones para equipajes			
Para oficinas para administración y dirección			
Para edificio e instalaciones para material rodante (guarda y playa de maniobras)			
Para edificio e instalaciones para taller			
Para edificio y oficinas para cabecera de recorridos			
Impuestos, otras tasas y contribuciones			
Impuesto a los débitos y créditos bancarios			
Tasas municipales			
Sellos			
Aranceles CNRT			
Patentes de rodados			
Otros			
Servicios domiciliarios (teléfono, luz, gas y agua)			
Comisiones por venta de pasajes			
Material para atención de pasajeros a bordo (alimentos, entretenimientos, etc)			
Deudores incobrables			
Papelería y útiles de oficina			
Papel para las máquinas expendedoras de boletos			
Gastos Bancarios			
Vigilancia			
Transporte de caudales			
Gastos de gestoría			
Sistemas de computación (mantenimientos y reparaciones)			
Honorarios asesoramiento profesional			
Intereses de proveedores			
Intereses de préstamos financieros			
Diferencias de cambio			
Gastos menores (no superior al 3% del total)			
TOTALES			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO**  
**DE PARQUE MÓVIL POR ANTIGÜEDAD DE VEHÍCULO**  
(Montos expresados en pesos)

Razón social:.....  
Información correspondiente al ejercicio anual finalizado el ...../...../.....  
Cantidad promedio de parque móvil utilizado en el ejercicio .....  
Parque móvil afectado a las líneas: N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....

<u>Concepto</u>	<u>Modelo</u> <u>Año....</u>	<u>Modelo</u> <u>Año.....</u>	<u>Total</u> <u>ejercicio</u>
Neumáticos nuevos			
Neumáticos recapados			
Mantenimiento efectuado por terceros:			
Lavado de chasis y carrocerías			
Gomería			
Recapados			
Alineación y balanceo			
Rotación de cubiertas			
Corrección de comba			
.....			
Mantenimiento programado en fábrica			
Reparaciones efectuadas por terceros:			
Del sistema de amortiguación y suspensión			
Amortiguadores			
Pulmones de suspensión			
.....			
Del sistema de frenos			
Cintas de frenos			
Caja reguladora			
Válvulas de freno			
Campanas de freno			
.....			
Del tren delantero			
Extermos de dirección			
Perno y buje			
Rulemanes			
Barra corta			
.....			
Del motor			
Cambio de tapa de válvulas			
Regulación de válvulas			
Limpieza, calibrado y reparación de bomba inyectora			
Rectificación de motor			
.....			
Del sistema de transmisión			
Diferencial			
Rulemanes diferencial			
Retenes eje trasero			
Caja de velocidades			
.....			
Del sistema eléctrico (baterías, alternador, arranque)			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATIVA – GASTOS DE REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO**  
**DE PARQUE MÓVIL POR ANTIGÜEDAD DE VEHÍCULO**  
(Montos expresados en pesos)

<u>Concepto</u>	<u>Modelo</u> <u>Año....</u>	<u>Modelo</u> <u>Año.....</u>	<u>Total</u> <u>ejercicio</u>
Baterías			
Alternador			
Arranque			
.....			
Del sistema de apertura de puertas			
.....			
.....			
De la tapicería y asientos			
.....			
.....			
De chapa, pintura y carrocería			
.....			
.....			
De las máquinas expendedoras de boletos			
.....			
.....			
Repuestos aplicados en las reparaciones efectuadas por la empresa a:			
El sistema de amortiguación y suspensión			
Amortiguadores			
Pulmones de suspensión			
.....			
El sistema de frenos			
Cintas de frenos			
Caja reguladora			
Válvulas de freno			
Campanas de freno			
.....			
El tren delantero			
Extremos de dirección			
Perno y buje			
Rulemanes			
Barra corta			
.....			
El motor			
Juntas			
Válvulas			
Bomba inyectora			
.....			
El sistema de transmisión			
Diferencial			
Rulemanes			
Retenes eje trasero			
Caja de velocidades			
.....			
El sistema eléctrico			
Baterías			
Alternador			
Arranque			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO**  
**DE PARQUE MÓVIL POR ANTIGÜEDAD DE VEHÍCULO**  
(Montos expresados en pesos)

<u>Concepto</u>	<u>Modelo</u> <u>Año....</u>	<u>Modelo</u> <u>Año.....</u>	<u>Total</u> <u>ejercicio</u>
..... Del sistema de apertura de puertas			
..... La tapicería y asientos			
..... La chapa, pintura y carrocería			
..... Las máquinas expendedoras de boletos			
..... Materiales aplicados a los mantenimientos efectuados por la empresa:			
De lavado de chasis y carrocerías			
Jabones			
Desengrasantes			
Desinfectantes			
..... De gomería			
..... Materiales aplicados a las reparaciones efectuadas por la empresa:			
Materiales y herramientas menores de taller			
..... Material y herramientas menores de gomería			
..... Material y herramientas menores para reparación boleteras			
..... Personal de Taller (reparaciones y conservación de material rodante):			
Remuneraciones normales y habituales			
Sueldo básico			
Descuentos por inasistencias			
Antigüedad			
Horas extras al 50%			
Horas extras al 100%			
Licencias extraordinarias y por enfermedad			
Otras licencias pagas			
Vacaciones			
Sueldo anual complementario			
Viaticos			
Otros conceptos no remunerativos (por concepto)			
..... .....			
Contribuciones patronales			
Seguro por Riesgo del Trabajo (A.R.T)			
Indeminización por despidos			
Seguros del personal			
<b>TOTALES</b>			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO**  
**DE PARQUE MÓVIL POR MARCA Y MODELO DE VEHÍCULO**  
(Montos expresados en pesos)

Razón social:.....  
Información correspondiente al ejercicio anual finalizado el ...../...../.....  
Cantidad promedio de parque móvil utilizado en el ejercicio .....  
Parque móvil afectado a las líneas: N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....

<u>Concepto</u>	<u>Marca y Modelo...</u>	<u>Marca y Modelo..</u>	<u>Total ejercicio</u>
Neumáticos nuevos			
Neumáticos recapados			
Mantenimiento efectuado por terceros:			
Lavado de chasis y carrocerías			
Gomería			
Recapados			
Alineación y balanceo			
Rotación de cubiertas			
Corrección de comba			
.....			
Mantenimiento programado en fábrica			
Reparaciones efectuadas por terceros:			
Del sistema de amortiguación y suspensión			
Amortiguadores			
Pulmones de suspensión			
.....			
Del sistema de frenos			
Cintas de frenos			
Caja reguladora			
Válvulas de freno			
Campanas de freno			
.....			
Del tren delantero			
Extermos de dirección			
Perno y buje			
Rulemanes			
Barra corta			
.....			
Del motor			
Cambio de tapa de válvulas			
Regulación de válvulas			
Limpieza, calibrado y reparación de bomba inyectora			
Rectificación de motor			
.....			
Del sistema de transmisión			
Diferencial			
Rulemanes diferencial			
Retenes eje trasero			
Caja de velocidades			
.....			
Del sistema eléctrico (baterías, alternador, arranque)			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO**  
**DE PARQUE MÓVIL POR MARCA Y MODELO DE VEHÍCULO**  
(Montos expresados en pesos)

<u>Concepto</u>	<u>Marca y Modelo...</u>	<u>Marca y Modelo..</u>	<u>Total ejercicio</u>
Baterías			
Alternador			
Arranque			
.....			
Del sistema de apertura de puertas			
.....			
.....			
De la tapicería y asientos			
.....			
.....			
De chapa, pintura y carrocería			
.....			
.....			
De las máquinas expendedoras de boletos			
.....			
.....			
Repuestos aplicados en las reparaciones efectuadas por la empresa a:			
El sistema de amortiguación y suspensión			
Amortiguadores			
Pulmones de suspensión			
.....			
El sistema de frenos			
Cintas de frenos			
Caja reguladora			
Válvulas de freno			
Campanas de freno			
.....			
El tren delantero			
Extremos de dirección			
Perno y buje			
Rulemanes			
Barra corta			
.....			
El motor			
Juntas			
Válvulas			
Bomba inyectora			
.....			
El sistema de transmisión			
Diferencial			
Rulemanes			
Retenes eje trasero			
Caja de velocidades			
.....			
El sistema eléctrico			
Baterías			
Alternador			
Arranque			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – GASTOS DE REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO**  
**DE PARQUE MÓVIL POR MARCA Y MODELO DE VEHÍCULO**  
(Montos expresados en pesos)

<u>Concepto</u>	<u>Marca y Modelo...</u>	<u>Marca y Modelo..</u>	<u>Total ejercicio</u>
..... Del sistema de apertura de puertas			
..... La tapicería y asientos			
..... La chapa, pintura y carrocería			
..... Las máquinas expendedoras de boletos			
..... Materiales aplicados a los mantenimientos efectuados por la empresa:			
De lavado de chasis y carrocerías			
Jabones			
Desengrasantes			
Desinfectantes			
..... De gomería			
..... Materiales aplicados a las reparaciones efectuadas por la empresa:			
Materiales y herramientas menores de taller			
..... Material y herramientas menores de gomería			
..... Material y herramientas menores para reparación boleteras			
..... Personal de Taller (reparaciones y conservación de material rodante):			
Remuneraciones normales y habituales			
Sueldo básico			
Descuentos por inasistencias			
Antigüedad			
Horas extras al 50%			
Horas extras al 100%			
Licencias extraordinarias y por enfermedad			
Otras licencias pagas			
Vacaciones			
Sueldo anual complementario			
Viaticos			
Otros conceptos no remunerativos (por concepto)			
.....			
.....			
Contribuciones patronales			
Seguro por Riesgo del Trabajo (A.R.T)			
Indeminización por despidos			
Seguros del personal			
<b>TOTALES</b>			

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – CANTIDAD MENSUAL DE PERSONAL Y**  
**SUELDOS MENSUALES PROMEDIO POR CATEGORÍA**  
**(Montos expresados en pesos)**

Razón social:.....  
 Información correspondiente al ejercicio anual finalizado el ...../...../.....  
 Personal afectado a las líneas: N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....

<u>Concepto</u>	<u>Mes 1</u>	<u>Mes...</u>	<u>Mes 12</u>	<u>Total</u> <u>ejercicio</u>
<b>PERSONAL AFECTADO A LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE AUTOMOTOR DE PASAJEROS</b>				
Personal de conducción afectado al transporte urbano				
Cantidad				
Cantidad de horas de conducción efectivas				
Sueldo promedio:				
Promedio de conceptos remunerativos				
Promedio de conceptos no remunerativos				
<i>Promedio total</i>				
Personal de conducción afectado al transporte interurbano (larga distancia)				
Cantidad				
Cantidad de horas de conducción efectivas				
Sueldo promedio:				
Promedio de conceptos remunerativos				
Promedio de conceptos no remunerativos				
<i>Promedio total</i>				
Personal de tráfico (inspectores de calle y de despacho de servicios en cabeceras)				
Cantidad				
Cantidad de horas aplicadas				
Sueldo promedio:				
Promedio de conceptos remunerativos				
Promedio de conceptos no remunerativos				
<i>Promedio total</i>				
Personal de mantenimiento y auxilio (lavado, gomería, máquinas expendedoras, carga de combustible, maniobras en playa)				
Cantidad				
Cantidad de horas aplicadas				
Sueldo promedio:				
Promedio de conceptos remunerativos				
Promedio de conceptos no remunerativos				
<i>Promedio total</i>				
Personal de Taller (reparaciones y conservación de material rodante)				
Cantidad				
Cantidad de horas aplicadas				
Sueldo promedio:				
Promedio de conceptos remunerativos				
Promedio de conceptos no remunerativos				
<i>Promedio total</i>				
Personal de Ventas (personal de boleterías, azafatas y auxiliares a bordo, de promoción)				
Cantidad				

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – CANTIDAD MENSUAL DE PERSONAL Y**  
**SUELDOS MENSUALES PROMEDIO POR CATEGORÍA**  
(Montos expresados en pesos)

<u>Concepto</u>	<u>Mes 1</u>	<u>Mes...</u>	<u>Mes 12</u>	<u>Total ejercicio</u>
Sueldo promedio:				
Promedio de conceptos remunerativos				
Promedio de conceptos no remunerativos				
<i>Promedio total</i>				
Personal de administración y dirección (Personal de dirección, gerentes, jefes y personal de tesorería, contaduría, personal, recaudación, y otros)				
Cantidad				
Sueldo promedio:				
Promedio de conceptos remunerativos				
Promedio de conceptos no remunerativos				
<i>Promedio total</i>				
<b>TOTALES</b>				
Cantidad				
Sueldo promedio:				
Promedio de conceptos remunerativos				
Promedio de conceptos no remunerativos				
<i>Promedio total</i>				
<b>PERSONAL AFECTADO A OTRAS ACTIVIDADES</b>				
Cantidad				
Sueldo promedio total				
<b>TOTAL DE LA NÓMINA</b>				
Cantidad				
Sueldo promedio total				

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – DATOS OPERATIVOS TOTAL EMPRESA**

Razón social:.....

Información correspondiente al ejercicio anual finalizado el ...../...../.....

Líneas urbanas de jurisdicción nacional operadas durante el ejercicio: .N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup> .....

Jurisdicción	Recaudación anual (1)	kilómetros recorridos	Pasajeros transportados	Cantidad de parque utilizado (2)
Nacional - Servicios regulares urbanos:				
Línea n <sup>a</sup> .....				
Línea n <sup>a</sup> .....				
Línea n <sup>a</sup> .....				
Nacional - Servicios regulares interurbanos				
Nacional - Servicios no regulares (3)				
Provincial				
Municipal				
<b>Totales</b>				

(1) De acuerdo al valor de tarifa plena efectivamente facturado al usuario (incluyendo débito fiscal Iva).

(2) Cantidad de parque móvil diario promedio del ejercicio (operativo + reserva)

(3) Turismo, oferta libre, contratados, etc

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA –INSTALACIONES AFECTADAS A LA**  
**ACTIVIDAD**

Razón social:.....

Información correspondiente al ejercicio anual finalizado el ...../...../.....

Líneas urbanas de jurisdicción nacional operadas durante el ejercicio: .N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup> .....

<b>Inmuebles propios</b>	<b>Superficie</b>	<b>Valor de mercado al cierre (a)</b>	<b>Valor contable al cierre</b>	<b>% afectado al Transporte de pasajeros</b>
Playas maniobras y estacionamiento				
Edificio para taller/ garage /depósito				
Edificio para administración				
Otros				

<b>Inmuebles alquilados</b>	<b>Superficie</b>	<b>Valor de mercado al cierre (a)</b>	<b>Valor contable al cierre</b>	<b>% afectado al Transporte de pasajeros</b>
Playas maniobras y estacionamiento				
Edificio para taller/ garage /depósito				
Edificio para administración				
Otros				

<b>Otros bienes</b>	<b>Valor de mercado al cierre (a)</b>	<b>Valor contable al cierre</b>	<b>% afectado al transporte de pasajeros</b>
Equipos de taller			
Equipos de oficina			
Equipos de comunicaciones			
Herramientas			
Otros			

Nota: (a) Considerar como valor de mercado al probable precio de venta de contado, menos los gastos de venta

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – INCORPORACIONES DE MATERIAL RODANTE**

Razón social:.....

Información correspondiente al ejercicio anual finalizado el ...../...../.....

Líneas urbanas de jurisdicción nacional operadas durante el ejercicio: .Nª.....Nª.....Nª .....

Información correspondiente a cada alta de material rodante:

CONCEPTOS	DETALLE
<u>Chasis</u>	
Marca	
Modelo	
Año modelo	
Valor neto de compra (Expresado en pesos)	
Gastos de incorporación (Expresado en pesos)	
Mes y año de adquisición	
Valor contable residual al cierre (Expresado en pesos)	
Financiación:	
Monto financiado (Expresado en pesos)	
Plazo de financiación (Expresado en meses)	
Cantidad de cuotas	
Tasa efectiva anual de interés(Expresado en porcentaje)	
Proveedor (Razón Social)	
Entidad Financiante (Razón Social)	
<u>Carrocería</u>	
Marca	
Modelo	
Año modelo	
Cantidad de asientos	
Mes y año de adquisición	
Valor neto de compra (Expresado en pesos)	
Gastos de incorporación (Expresado en pesos)	
Valor contable residual al cierre (Expresado en pesos)	
Financiación:	
Monto financiado (Expresado en pesos)	
Plazo de financiación (Expresado en meses)	
Cantidad de cuotas	
Tasa efectiva anual de interés (Expresado en porcentaje)	
Proveedor (Razón Social)	
Entidad Financiante (Razón Social)	
TOTALES VALOR DE INCORPORACIÓN	
TOTALES VALOR RESIDUAL AL CIERRE	

**ANEXO IV**  
**CONTABILIDAD REGULATORIA – MATERIAL RODANTE AL CIERRE**

Razón social:.....

Información correspondiente al ejercicio anual finalizado el ...../...../.....

Líneas urbanas de jurisdicción nacional operadas durante el ejercicio: .N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup>.....N<sup>a</sup> .....

Detalle del material rodante al cierre del ejercicio:

CONCEPTOS	<u>DETALLE</u>
Chasis	
Marca	
Modelo	
Año modelo	
Mes y año de adquisición	
Carrocería	
Marca	
Modelo	
Año modelo	
Cantidad de asientos	
Mes y año de adquisición	
Número de dominio	
Valor neto de incorporación	
Vida útil restante al inicio del ejercicio	
Mes y año de incorporación	
Valor de origen al inicio	
Valor de las amortizaciones acumuladas al inicio	
Valor de la amortización del ejercicio	
Valor residual al cierre	

TOTALES VALOR DE ORIGEN AL INICIO

TOTALES VALOR DE LAS AMORTIZACIONES ACUMULADAS AL INICIO

TOTALES VALOR DE LA AMORTIZACIÓN DEL EJERCICIO

TOTALES VALOR RESIDUAL AL CIERRE

## ANEXO IV CONTABILIDAD REGULATORIA – SINIESTROS

Razón social:.....

Información correspondiente al ejercicio anual finalizado el ...../...../.....

Líneas urbanas de jurisdicción nacional operadas durante el ejercicio: .Nª.....Nª.....Nª .....

### Apertura detallada por línea de los pagos de siniestros por accidente de tránsito

Mes	Siniestros mensuales sin víctimas		Siniestros mensuales con víctimas leves*		Siniestros con víctimas graves**	
	Cantidad	Monto pagado o devengado en el mes	Cantidad	Monto pagado o devengado en el mes	Cantidad	Monto pagado o devengado en el mes
<u>Línea Nª....</u>						
Mes 1.....						
Mes 2.....						
.....						
Mes 12....						
Total Línea						
<u>Línea Nª....</u>						
Mes 1.....						
Mes 2.....						
.....						
Mes 12....						
Total Línea						
<u>Línea Nª....</u>						
Mes 1.....						
Mes 2.....						
.....						
Mes 12....						
Total Línea						
Total del ejercicio						

## REFERENCIAS

- Abdala, M.A. y P.Spiller (1999). *Instituciones, contratos y regulación en Argentina*. Buenos Aires. Temas Grupo Editorial.
- Amaro R. Yardín y Hugo Rodríguez Jáuregui. "Reflexiones sobre el cálculo de costos en el transporte urbano de pasajeros". *Revista Costos y Gestión del IAPUCO*. Año 3. N° 10 – Diciembre de 1993
- Andrieu, P. E. (1975). *El rol del estado en el crecimiento económico y el cambio social*. Buenos Aires, Coloquio.
- Asociación Española de Contabilidad, [www.aeca.es](http://www.aeca.es) (consultada, agosto 2007)
- Aspiazu, D y M. Schorr (2003). "Asignaturas pendientes para una nueva administración de gobierno. La regulación de los servicios públicos". *Realidad Económica*. Instituto Argentino para el Desarrollo Económico. N°195, 2003. P 28.
- \_\_\_\_\_(2004). "los impactos regresivos de las privatizaciones en la Argentina: ¿"errores de diseño" o funcionalidad frente a los intereses del poder económico?". *La economía argentina y su crisis (1976-2001): visiones institucionalistas y regulacionistas*. Boyer, R y J.C. Neffa, coordinadores. Buenos Aires. Ceil-Piette, pp.268-269
- Backer, Jacobsen y Ramirez Padilla, (1994). *Contabilidad de costos. Un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México. Mc Graw Hill.
- Bresser Pereira, L.C. (1995). "La reforma del estado de los años noventa. Lógica y mecanismos de control". *Desarrollo Económico*, Junio, vol 38, n 150, pp 517-550
- Cabot, D. (2007). "Fuerte alza de los subsidios a los colectivos urbanos". *Diario Clarín*. Agosto, 6
- Coloma, G y P. Gerchunoff (1992). "Reforma de la empresa pública y privatización en la Argentina". *Las privatizaciones en la Argentina*, Gerchunoff, P, ed. Buenos Aires. Instituto Torcuato Di Tella, pp. 92-131.
- Diario Clarín, (2001). Los déficit regulatorios. Noviembre, 9
- Edenor, [www.edenor.com.ar](http://www.edenor.com.ar) (consultada, junio 2007)
- ETTOS, [www.etoss.gov.ar](http://www.etoss.gov.ar) (consultada el 15/08/2007)
- Fólder, R. y A. López (2006). "Servicios públicos privatizados. La regulación estatal, ¿servicio público o fallas de mercado? Algunas reflexiones sobre los criterios de regulación". *Revista Realidad Económica*, julio, n. 163,
- Fowler Newton, E. (2006). *Contabilidad Superior*. Buenos Aires. La Ley. 5ta. Edición 1ª reimpresión
- Garnier, L. (2000). *Función de coordinación de planes y políticas*. CEPAL – ILPES. Santiago de Chile, abril de 2000

Gas Ban, [www.gasban.com.ar](http://www.gasban.com.ar) (consultada, junio 2007)

Gerchunoff, P. y L. Llach (1998). *El ciclo de la ilusión y el desencanto. Un siglo de políticas económicas argentinas*. Buenos Aires. Editorial Ariel.

Gutiérrez, R. y C. Domínguez Molet (1996). "Reforma del Estado y Reforma Administrativa en Argentina". Asociación Argentina de Estudios de Administración Pública. *Seminario Internacional sobre Reforma del Estado en América Latina y el Caribe*. Brasilia.

Kaplan, R y R. Cooper, (1999). *Coste y Efecto*. Trad. Santapau, A. Barcelona. Ediciones Gestión 2000

Lavolpe, A., C.M. Capasso y A.R. Smolje. (2004). *La gestión presupuestaria*. Buenos Aires. Ediciones Macchi.

Metrogas, [www.metrogas.com.ar](http://www.metrogas.com.ar) (consultada, junio 2007)

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú, [www.mef.gob.pe](http://www.mef.gob.pe) (consultada, agosto 2007)

Neuner, J.J.W. (1976). *Contabilidad de costos*. Buenos Aires. Ediciones Macchi. Trad. M. Fernandez Cepero. Reimpresión de la segunda edición en español editada por UTEHA. México (19 ?). de la 6ª edición en inglés.

Oszlak O, Felder R. y Porcinito K. (2000). "La capacidad regulatoria del Estado en Argentina". Área de Investigación de Privatización y Regulación de Servicios Públicos de la Maestría en Administración Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Abril

Oszlak, O. (1999a). "Quemar las naves(o como lograr reformas estatales irreversibles)". Aportes para el Estado y la Administración Gubernamental. Buenos Aires, Año 6. N° 14.

\_\_\_\_\_(1999b). *La formación del Estado argentino*. Buenos Aires. Editorial Planeta

Pando, D.P. (2005). "Capacidad estatal para la gestión de la regulación: un enfoque conceptual". *X Congreso Internacional sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, CLAD , Octubre, Santiago de Chile.

Prats I Catalá, J, (2005). *Las Transformaciones de la Administración Pública de nuestro tiempo*. España. Instituto Internacional de Governabilitat de Catalunya.

Rapoport, M. (2003). *Historia económica, política y social de la Argentina (1880-2000)*. Buenos Aires. Ediciones Macchi.

Rodríguez de Ramírez, M. (1999). "La información contable ante el reto de las demandas de los usuarios: desafío y oportunidad para la profesión contable". *Contabilidad y Auditoría Año 5 n° 10*. Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo" de la Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires-. Diciembre

- Rodríguez Pardina, M (2005). *Promoción de la eficiencia. Contabilidad Regulatoria y Benchmarking*. Centro de Estudios Económicos de la Regulación de la Universidad Argentina de la Empresa. [www.uade.edu.ar/economía/ceer](http://www.uade.edu.ar/economía/ceer).
- Sánchez, J. (2004) "Costos y tarifas en el transporte público automotor de pasajeros urbanos". *Primer curso de capacitación integral sobre transporte urbano*, CEPAL, Agosto, Lima
- Saravia, E. (2004). "Regulación en Argentina y Brasil. Análisis comparativo de los modelos institucionales". *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, Octubre, n 30.
- Scalabrini Ortiz, R. (1957). *Historia de los ferrocarriles argentinos*. Buenos Aires. Editorial Devenir. Primera edición completa.
- Secretaría de Transporte de la Nación, (1999). *Historia del Transporte en la Argentina*. Buenos Aires, Ediciones Nacionales
- Stiglitz, J.E., (2002). *El malestar de la globalización*. Buenos Aires. Taurus. Trad. Braun, C.R.
- Vazquez, J.C. (1992). *Costos*. Buenos Aires. Aguilar. 2ª edición corregida
- Vicchi, J.C. (1992) "Funciones de entes reguladores y políticas de regulación de empresas privatizadas". *Primer premio concurso anual Dr. Manuel Belgrano año 1992*. Buenos Aires. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, P.49
- Vickers, J. y G. Yarrow (1991). *Un análisis económico de la privatización*. México. Fondo de Cultura Económica. Trad. Suarez, E
- Vispo, A. (1999). *Los entes de regulación*. Buenos Aires. Norma