

**LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EL SISTEMA PORTUARIO DE
TITULARIDAD ESTATAL ESPAÑOL: EL CASO DE LA AUTORIDAD
PORTUARIA DE VALENCIA**

**MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE HARBOR SYSTEM OF THE SPANISH
STATE AUTHORITY: CASE STUDY OF THE PORT AUTHORITY OF VALENCIA**

Arturo Giner Fillol

Master en Gestión Portuaria por la Universidad Pontificia de Comillas
Director Económico-Financiero de la Autoridad Portuaria de Valencia
Avenida Muelle del Turia, s/n
CP 46024 – Valencia – España
E-mail: aginer@valenciaport.es
Teléfono: +34 96 393 95 00

Norma Pontet Ubal

Master en Gestión Portuaria por la Universidad Pontificia de Comillas
Profesora en la Universidad de la República (Uruguay)
Coronel Brandzen, 1964 – apto. 705
CP 11211 – Montevideo – Uruguay
E-mail: pontet@internet.com.uy
Teléfono: + 598 2 409 04 13

Vicente Mateo Ripoll Feliu

Doutor em Contabilidade por la Universidad de Valencia
Director del Departamento de Contabilidad
de la Universidad de Valencia (España)
Avenida dels Tarongers, s/n, Despacho 4P06
CP 46071 – Valencia – España
E-mail: vicente.ripoll@uv.es
Teléfono: +34 96 382 82 80

RESUMEN

Bajo una metodología cualitativa, positivista e interpretativa, a través del método del caso se ha buscado el objetivo de presentar la gestión estratégica de costes portuarios en un Puerto de España, demostrando que si el nivel de eficiencia se establece con objetivos alcanzables claros, tanto en el corto como en el largo plazo, han de conseguirse mejoras notables en la toma de decisiones, como consecuencia de una oportuna y fiable información contable y de gestión estratégica. Así, se expone el salto cualitativo y cuantitativo que ha dado la contabilidad de gestión de la Autoridad Portuaria de Valencia (APV). Dicha contabilidad ha sido revisada en estos últimos años y se ha adecuado como herramienta de gestión y toma de decisiones. Se ha diseñado un prototipo inicial del modelo para el cálculo de costes, con la finalidad de mejorar la información de gestión a fin de cubrir, la insuficiencia de la contabilidad financiera como único instrumento de gestión; incrementar la información de costes para la planificación estratégica y disponer de un marco de gestión común de costes para todas las Autoridades Portuarias (AAPP) del Sistema Portuario de Titularidad Estatal

(SPTE) español. Así como la evolución de la Dirección Económico Financiera de la APV como un consultor interno dentro de la propia organización.

Palabras clave: Contabilidad de costes. Contabilidad de gestión. Cuadro de mando integral. Sistema portuario de titularidad estatal. Autoridad portuaria de Valencia.

RESUMO

Seguindo uma metodologia qualitativa, positivista e interpretativa, através de estudo de caso, o artigo objetiva apresentar a gestão estratégica de custos portuários em um Porto da Espanha. Busca demonstrar que se o nível de eficiência é estabelecido com objetivos atingíveis e claros, tanto no curto como no longo prazo, serão obtidas melhorias notáveis na tomada de decisões, como consequência de uma confiável e oportuna informação contábil e de gestão estratégica. Assim, é exposto o salto qualitativo e quantitativo que deu a contabilidade de gestão da Autoridad Portuaria de Valencia (APV). Tal contabilidade tem sido revisada nestes últimos anos e tem sido adequada como ferramenta de gestão e tomada de decisões. Foi traçado um protótipo inicial do modelo para o cálculo de custos, com a finalidade de melhorar a informação de gestão para assim compensar a insuficiência da contabilidade financeira como único instrumento de gestão; incrementar a informação de custos para o planejamento estratégico e dispor de um espaço comum de gestão de custos para todas as Autoridades Portuarias (AAPP) do Sistema Portuario de Titularidad Estatal (SPTE) espanhol. Além disso, a evolução da Dirección Económico Financiera da APV como consultor interno da própria organização.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Contabilidade de gestão. Balanced Scorecard. Sistema Portuario de Titularidad Estatal. Autoridad Portuaria de Valencia.

ABSTRAC

Based on a qualitative, positivist and interpretive methodology, through the case study method, the objective of the present work was to present the strategic management of harbor costs in a Spanish Port, and by doing so demonstrating that if the level of efficiency level is established with clear attainable objectives, both short term and long term, notable improvements in decision making have taken place, as a result of opportune and trustworthy accounting information and strategic management. Thus is seen the qualitative and quantitative leap that accounting has given to the management of the Port Authority of Valencia (APV). Fortunately, this accounting has been revised in recent years and has been adapted as a tool for management and decision making. An initial prototype of the model for calculation of costs has been designed, with the purpose of improving management information in order to cover the shortcomings of using financial accounting as the only instrument of management; of improving data on costs for use in strategic planning, and for making available framework of common management of costs for all Harbor Authorities (AAPP) of the Port System of the Spanish State Authorities (SPTE)(las Autoridades Portuarias (AAPP) del Sistema Portuario de Titularidad Estatal (SPTE) español). In this manner, evolution of the Financial Economic Direction of the APV also functions like an internal consultant within the organization itself.

Keywords: Cost accounting. Management accounting. Integral control panel. State harbor system authority. Port Authority of Valencia.

1 METODOLOGÍA Y OBJETIVO

El término metodología designa el modo de realizar la investigación, la forma en que enfocamos los problemas, diferentes supuestos, intereses y propósitos llevan a elegir una u otra metodología (TAYLOR; BOGDAN, 1992). La utilización de la metodología cualitativa genera capacidad heurística (busca o investigación de fuentes o documentos) que la hace recomendable en casos y situaciones distintas. (RUIZ-OLABUENAGA, 1996). Estos dos conceptos son los utilizados en el caso a presentar.

Por su parte, los estudios de casos tendrían como referente teórico fundamental la “etnografía”. El etnógrafo intenta entender la forma en que los miembros de la organización ven las cosas (WOOLGAR, 1991). Las técnicas etnográficas son utilizadas en la actualidad además, para describir problemas relacionados con una empresa. El investigador debe recoger, entre otras, información sobre su ubicación y entorno e investigar los aspectos relacionados con la cultura o sus esquemas de producción. La investigación se centra en el estudio de fenómenos sociales en el propio entorno en el que ocurren y se pretende conocer cómo se crea la estructura básica de la experiencia y para ello se usa fundamentalmente el lenguaje será más adecuada la utilización de la metodología cualitativa (RUIZ-OLABUENAGA; ARISTEGUI; MELGOSA, 1998). Con ella, la teoría nos sirve como un marco de referencia que nos orienta, pero que podemos modificar, dado que se va formulando al tiempo que se contrasta experimentalmente. Permite además analizar conceptos que son difícilmente separables de su contexto y cuyos efectos individuales cruzados son difíciles de controlar.

STAKE (1995) sostiene que el objetivo de la investigación cualitativa es la comprensión, centrando la indagación en los hechos. La investigación cualitativa adopta una perspectiva holística que tiene en cuenta el contexto en el que se encuentra el concepto estudiado, y en la que las entidades sociales son consideradas como un todo, y analizadas en su propio contexto sin separar los efectos que tienen sobre ellas las características del entorno en el que se encuentran. El investigador cualitativo no se limita a observar, sino que interpreta y analiza los hechos teniendo en cuenta la influencia del entorno social en el que se encuentran y su descripción debe ser, al menos, consistente con la perspectiva de los participantes en dicho contexto social (BRYMAN, 1988). En la investigación cualitativa el investigador adopta un papel personal desde el comienzo de la investigación, interpretando los sucesos y acontecimientos desde el inicio de la investigación (RUIZ-OLABUENAGA, 1996). El investigador cualitativo tiende a mantener la perspectiva de que un enfoque abierto le permite acceder a aspectos importantes no previstos, y abre la posibilidad a descubrir que algún aspecto determinado, considerado importante a priori, es irrelevante. Por tanto, los conceptos son al mismo tiempo, “inputs” y “outputs” de la investigación; proporcionan un marco de referencia pero son refinados por el investigador durante el trabajo de campo (BRYMAN, 1988). Una visión mas amplia, de acuerdo con Keating (1995), argumenta que los estudios de casos pueden ser útiles para descubrir, refinar y/o refutar una teoría.

La Contabilidad de Gestión se ha decantado entre la investigación positivista y la investigación interpretativa. El estudio de casos, es una técnica o método de investigación que tiene por objeto vislumbrar las conductas sociales por medio de la observación en profundidad ya sea de agrupaciones, de individuos concretos o de parte o partes de una organización, teniendo una gran importancia en el desarrollo de las ciencias sociales. Su mayor ventaja esta en la capacidad de suministrar una aproximación entre la teoría y la práctica. Muchos autores en Contabilidad de Gestión reclaman la validez y la conveniencia de la utilización de métodos de investigación cualitativos y del estudio de caso (TINKER; NEIMARK, 1990; RYAN et al., 1992; CHETTY, 1996), habiendo sido analizado por especialistas en Contabilidad de Gestión (SCAPENS, 1990; HUMPHREY; SCAPENS, 1992; SPICER, 1992; OTLEY; BERRY,

1994). De acuerdo con la tendencia en la investigación contable que propugna una visión más activa que intenta determinar las razones últimas de porqué, cómo y en qué contexto se emplea la Contabilidad (BHIMANI, 1996), rompiendo con una tradición que la había llevado, con anterioridad, a aislarse de la práctica contable (HOPWOOD, 1983). Los casos adoptan una visión holística en la que el contexto y el comportamiento son interdependientes, por lo tanto, los fenómenos organizativos sólo se entienden dentro del contexto en que se desarrollan y no como el resultado de un conjunto de variables discretas. No se trata de generalizar los resultados en términos estadísticos, sino que se eligen por su capacidad explicativa (MICHEL, 1983). Los casos se basan en la inducción analítica.

Todo trabajo cualitativo requiere una estrategia general basada en la flexibilidad que, en todo momento, debe poseer el investigador para reformular sus hipótesis, sus fuentes de información, caminos de acceso, herramientas de medida y sus esquemas de interpretación. Aun así, no se puede iniciar una investigación a través de una observación que se pretenda mínimamente científica, si no va encuadrada, de antemano, en un diseño o proyecto de trabajo. La revisión de documentos es una actividad obligada para obtener información en el estudio de cualquier caso. El investigador se introduce primero en la empresa y, requiere mucha dedicación y es donde juega un papel importante la entrevista. La observación directa de algunos aspectos de la información contable, sobre todo de la información suministrada por la contabilidad de gestión, es relativamente reciente. La triangulación consiste en obtener evidencias de más de una fuente, que converjan sobre los mismos hechos, es decir se recogen múltiples medidas sobre el mismo fenómeno. Según Patton (1987) existen al menos, tres maneras generales de triangulación, la referida a datos, a las teorías y a las técnicas.

Yin (1994) compara esta actividad con la contabilidad cuando expresa “debemos registrar toda la información obtenida con el fin de que si alguien nos audita llegue al mismo resultado.”

Según Yin (1994) el principio consiste en imaginar a un observador externo (el lector del caso), que siguiendo las derivaciones de cada evidencia desde las cuestiones iniciales de investigación hasta las conclusiones obtenidas, debe poder reconstruir todos los pasos en ambas direcciones. Es necesario tener en cuenta cuáles son los requisitos que se han de cumplir para que el uso de una metodología determinada sea adecuada a las condiciones existentes y se realice cumpliendo los criterios que garantizan la calidad de cualquier tipo de investigación. Siguiendo a Ruiz-Olabuénaga, Aistegui y Melgosa (1998) estos criterios son definidos del siguiente modo: La validez es el grado o nivel en el que una investigación alcanza su verdadero objetivo (por ejemplo, describir, analizar, programar, etc.). La fiabilidad es la garantía de que un fenómeno es definido del mismo modo por diferentes investigaciones que usen el mismo método, o si utilizado más de una vez por la misma persona y con las mismas circunstancias nos da el mismo resultado. La consistencia interna es el grado en que una investigación presenta una coherencia lógica entre todas las partes que la componen, sin que haya discrepancias o incongruencias entre unas partes y otras.

La crítica habitual de que los estudios de caso no son objetivos no es relevante. Si entendemos que los sistemas sociales no son fenómenos naturales, el investigador no puede concebirse como un observador neutral y por tanto objetivo. La realidad social debe ser interpretada por el investigador, y esta interpretación implica una desviación que no es posible reducir totalmente (RYAN et al, 1992). No existe una realidad contable independiente del observador-investigador. Los mismos hechos pueden tomar diferentes significados en diferentes marcos teóricos (KUHN, 1962), dependiendo de los factores psicosociales de los investigadores. Lukka y Kasanen (1995) ponen de manifiesto que el realizar estudios de casos correctamente (de alta calidad) puede producir resultados generalizables (la generalización puede realizarse de forma que se pueda construir un argumento en el que los resultados

substanciales del caso también se mantengan como verdaderos en otros casos), así mismo, apoya la idea de la generalización teórica o analítica de (EISENHARDT, 1989; SCAPENS, 1990; SILVERMAN, 1993; SPICER, 1992; YIN, 1994). Tal y como señala Rodríguez et al. (1996), el caso no tiene por que ser representativo ya que la investigación cualitativa no se caracteriza por su intencionalidad en la generalización de los resultados, si no por su preocupación por lo peculiar, lo subjetivo y lo idiosincrásico. Los aspectos señalados tienen que ver con el diseño de la investigación.

Es deseable que la tendencia actual en la investigación en Contabilidad de Gestión, tienda a la utilización de métodos etnográfico con perspectiva intervencionista en donde el trabajo empírico es de una larga cooperación con la organización y el investigador participe activamente en el proceso de cambio. En España, cada vez son más las empresas que colaboran con los investigadores a través de proyectos de investigación y colaboración. A esta relación se le debe sacar los frutos. Este tipo de investigación es conocida como Investigación en Acción (COGHLAN; BRANNICK, 2001) y por medio de la misma es posible la construcción de teorías. Hasta hace pocos años era poco utilizada en la Contabilidad de Gestión.

En líneas generales, y como se ha justificado, en el presente trabajo se ha utilizado una metodología cualitativa, positivista e interpretativa, a través del método del caso. El objetivo de análisis es presentar la gestión estratégica de costes portuarios en un Puerto de España, demostrando que si el nivel de eficiencia se establece con objetivos alcanzables claros, tanto en el corto como en el largo plazo, han de conseguirse mejoras notables en la toma de decisiones, como consecuencia de una oportuna y fiable información contable y de gestión estratégica.

2 COMERCIO EXTERIOR Y TRANSPORTE MARÍTIMO EN ESPAÑA

En España la legislación portuaria clasifica los puertos en función de su titularidad, en aquellos considerados de interés general¹ que son de titularidad del Estado, y el resto que son de titularidad de las Comunidades Autónomas, en el presente artículo únicamente se ha de centrar en los puertos de interés general².

Los puertos se pueden considerar:

- a) como punto de entrada y salida de mercancías y pasajeros, y nodo de la cadena de transporte;
- b) como base de la actividad pesquera;
- c) como base de la flota náutico deportiva.

En un mundo como el actual con una globalización de la economía cada vez mayor, y con una creciente deslocalización de empresas, se está incrementando cada vez más los flujos internacionales de mercancías.

En España, y en concreto en la Comunidad Valenciana (CV), con una economía muy abierta hacia el exterior, se necesita de un sistema de transporte eficaz y eficiente, del que los puertos forman una parte fundamental al estar integrados en la cadena del transporte, siendo estos el principal medio de intercambio de mercancías a nivel internacional (Figura 1).



Figura 1 - Situación de la Comunidad Valenciana en España y distribución del comercio exterior

Fuente: elaborada por los autores.

En España: el 59% de las exportaciones se realizan por vía marítima; el 82% de las importaciones se realizan por vía marítima. Lo que representa: un 53% del comercio exterior español con la UE; un 96% del comercio exterior español con terceros países. Datos que dan una idea de la importancia estratégico-económica del SPTE español.

En la CV el patrón modal de las importaciones y exportaciones es el que se muestra en la figura 2. En esa figura se puede observar el peso que tiene el transporte marítimo tanto en peso como en valor en la CV (Figura 2).

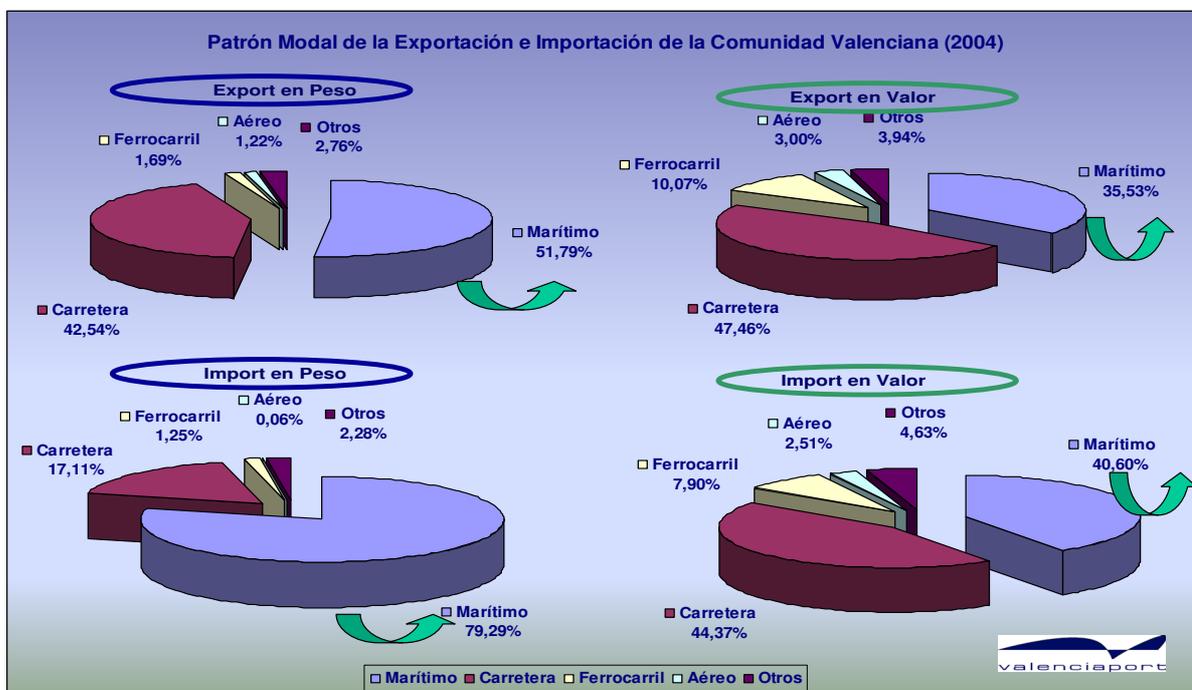


Figura 2 - Patrón modal de la exportación e importación de la CV en peso y valor del año 2004

Fuente: elaborada por los autores.

España es el país de la Unión Europea (UE) que tiene mayor longitud de costa (8.000 Km.), unido a la situación geográfica próxima al eje de las importantes rutas marítimas, está produciendo su afianzamiento progresivo como área estratégica en el transporte marítimo internacional y como plataforma logística del sur de Europa.

Por otra parte, dado el carácter periférico que tiene España y la CV dentro de la UE, hace de la mejora de la competitividad, eficiencia y eficacia del transporte, en uno de los ejes clave las políticas de desarrollo españolas.

3 MODELO DE GESTIÓN DE LOS PUERTOS DE INTERÉS GENERAL ESPAÑOLES

El SPTE español está formado por 28 AAPP, que gestionan 46 puertos de interés general. Las AAPP son unos organismos públicos dependientes de la Administración Central del Estado, a través del Ministerio de Fomento, y dentro de este último dependiendo de la Secretaría General de Transportes, existiendo un Organismo Público denominado Puertos del Estado (OPPE) que coordina y controla las 28 Autoridades Portuarias, teniendo atribuida el OPPE la ejecución de la política portuaria del Gobierno.

La misión de las AAPP, como puertos de interés general, es la defensa del interés general en el desarrollo de la política portuaria, situación que corresponde a una actividad de titularidad pública, tal y como está indicado en la Constitución española.

Siendo la misión de las AAPP distinta de la de las empresas privadas, que tratan estas últimas de maximizar los beneficios de forma sostenible. Las AAPP deben maximizar los beneficios sociales, a través de la optimización de las condiciones de movilidad de mercancías y personas, el desarrollo económico y social de la zona económica a la que sirve cada Autoridad Portuaria (AP), y en consecuencia contribuir al abaratamiento de las importaciones y hacer más competitivas las exportaciones.

La legislación portuaria española dota al SPTE de los instrumentos necesarios para mejorar su posición competitiva en un mercado abierto y globalizado, disponiendo de un régimen de autonomía de gestión de las AAPP, las cuales deben de ejercer su actividad con criterios de eficacia y eficiencia.

De la misión de las AAPP surgen las unas líneas estratégicas y de actuación de las AAPP que no limitan su actividad a ser proveedores de infraestructuras y suelos portuarios, actuando también sobre los servicios portuarios prestados por empresas privadas, los cuales constituyen un elemento esencial de la oferta integral de servicios del puerto, con gran incidencia estos servicios prestados por empresas privadas en el coste del paso de la mercancía por el puerto. Siendo mayores los servicios prestados por empresas privadas que las tasas y tarifas portuarias que liquida y factura directamente la AP.

En consecuencia el cumplimiento de la misión de los puertos públicos pasa por una actividad proactiva de las AAPP, tanto desde el punto de vista de la generación de infraestructuras como de la prestación de servicios portuarios.

Se ha pasado del *“Tool Port”*, puerto prestador del conjunto de los servicios portuarios y cuya política se centra en la internacionalización de servicios y actividades, al *“Landlord Port”*, puerto proveedor de infraestructuras y espacios, orientado a la satisfacción del cliente y a la implantación de procesos para la externalización de los servicios y de las actividades de carácter no estratégico. El futuro, que en algunos puertos españoles ya es el presente, como es el caso de la Autoridad Portuaria de Valencia – Valenciaport (APV), hacia el *“Mainport Manager”*, puerto integrador, planificador y comercial con labor proactiva.

La AP, para la captación de nuevos tráfico portuarios y/o fidelización de existentes, juega frecuentemente el papel de coordinador de la oferta portuaria conjunta integrada por los diferentes servicios prestados a los pasajeros, a las mercancías y a los buques, que debe ser

global como integración de las individuales prestadas por los distintos agentes que prestan sus servicios en el puerto, es la llamada Comunidad Portuaria³. En la Figura 3 se muestran los distintos agentes que intervienen en la Comunidad Portuaria de los puertos españoles.

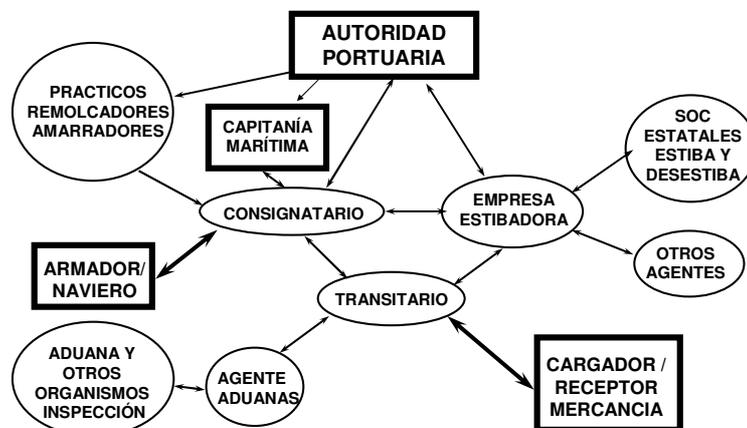


Figura 3 - Comunidad portuaria

Fuente: elaborada por los autores.

Los puertos han evolucionado de centros en los que se ubica toda una serie de actividades que generan valor añadido a la mercancía, plenamente integrados en las cadenas logísticas e intermodales.

Dentro del marco citado anteriormente, la competitividad de la economía española depende, cada vez más, de un sistema de transporte y de unos puertos eficaces y baratos, capaces de mover mercancías de una forma rápida, fiable, económica y segura.

4 DESARROLLO DEL MODELO DE COSTES DE LA AUTORIDAD PORTUARIA DE VALENCIA – VALENCIAPORT (APV)

Los objetivos estratégicos de la APV⁴ se enmarcan en consolidarla como la principal entrada y salida interoceánica de la Península Ibérica, y convertirla en el distribuidor regional y plataforma logística intermodal líder del Mediterráneo Occidental. Seguir el ejemplo de la comunidad portuaria de Hong-Kong es necesario para ser un puerto líder. En este sentido Mongelluzzo (2004), señala que para mantener su posición mundial como el puerto más grande de contenedores del mundo, deberá prestar una mayor atención al coste de sus servicios.

La APV, de acuerdo con un modelo en desarrollo y estudio para el cálculo de costes en las AAPP, elaborado por el OPPE, ha revisando la contabilidad de costes que sirve como herramienta de gestión y toma de decisiones, con la finalidad de mejorar la información de gestión a fin de:

- a) cubrir la insuficiencia de la contabilidad financiera como único instrumento de gestión;
- b) crear una estructura de costes que ayude al desarrollo de los presupuestos y control presupuestario;
- c) incrementar la información de costes que servirá para realizar la planificación estratégica;

- d) crear indicadores relevantes que alimenten el Cuadro de Mando Integral (CMI) de cada AP en sus distintas perspectivas: económica, clientes, procesos y recursos.

Se pretende utilizar un modelo de contabilidad de costes que esté encaminado a apoyar la mejora de la gestión, la eficacia y la eficiencia de los recursos a corto, medio y largo plazo de las AAPP.

Escapa al objeto del presente trabajo, definir conceptos de costes que se encontrarán en bibliografías del área de investigación específicas de la contabilidad de costes, por lo que no se considera necesaria la presentación de los mismos.

El modelo, denominado como de *mínimos*, tiene como objetivo conocer los costes y la rentabilidad de la Cartera de Productos (en adelante CdP) de las AAPP, con el fin de conocer la información relativa a los costes o recursos consumidos en la prestación de servicios, sean comerciales o no, que constituyen la CdP de las AAPP, por las que se liquidan y facturan las tasas y tarifas portuarias.

Un desarrollo de este modelo de costes, el llamado modelo de *máximos*, se ha diseñado para proporcionar a las AAPP una herramienta de gestión para la toma de decisiones, contando con información global o fragmentada de cualquier objeto de coste, ya sean muelles, clientes, tráfico, etc., relativa a las Áreas o Líneas de negocio que pueden ser consideradas comunes a todas las AAPP o a aquellas que las mismas puedan considerar.

4.1 Esquema general del modelo de mínimos

La legislación vigente aplicable al SPTE español, hace referencia a que los recursos económicos de las AAPP estarán integrados, entre otros, por las tasas y tarifas portuarias.

De acuerdo con dicha legislación, las tasas portuarias responderán, entre otros, al principio de autosuficiencia del SPTE, de forma que la suma de los productos de las mismas y de los demás recursos económicos del sistema cubran: gastos de explotación, gastos financieros, cargas fiscales, depreciación de los bienes e instalaciones y un resultado razonable que permita hacer frente a las nuevas inversiones y la devolución de los empréstitos emitidos y préstamos recibidos. El régimen económico tiene entre otros principios la autofinanciación y la autonomía de gestión económico-financiera de los organismos públicos portuarios, con unas tasas que garanticen la financiación global del sistema.

En el modelo de Contabilidad de Costes se define el objetivo de Coste de una AP como todo elemento para el que se requiere una medición independiente de su Coste (AECA, 1994).

Existen objetivos finales e intermedios. Los primeros están relacionados, por una parte, con la CdP y conducirán a obtener el coste de las tasas y tarifas (modelo de mínimos), y por otra con las Líneas de Negocio, y conduce a la obtención de información sobre el coste de las tráfico, muelles, clientes, etc., (modelo de máximos).

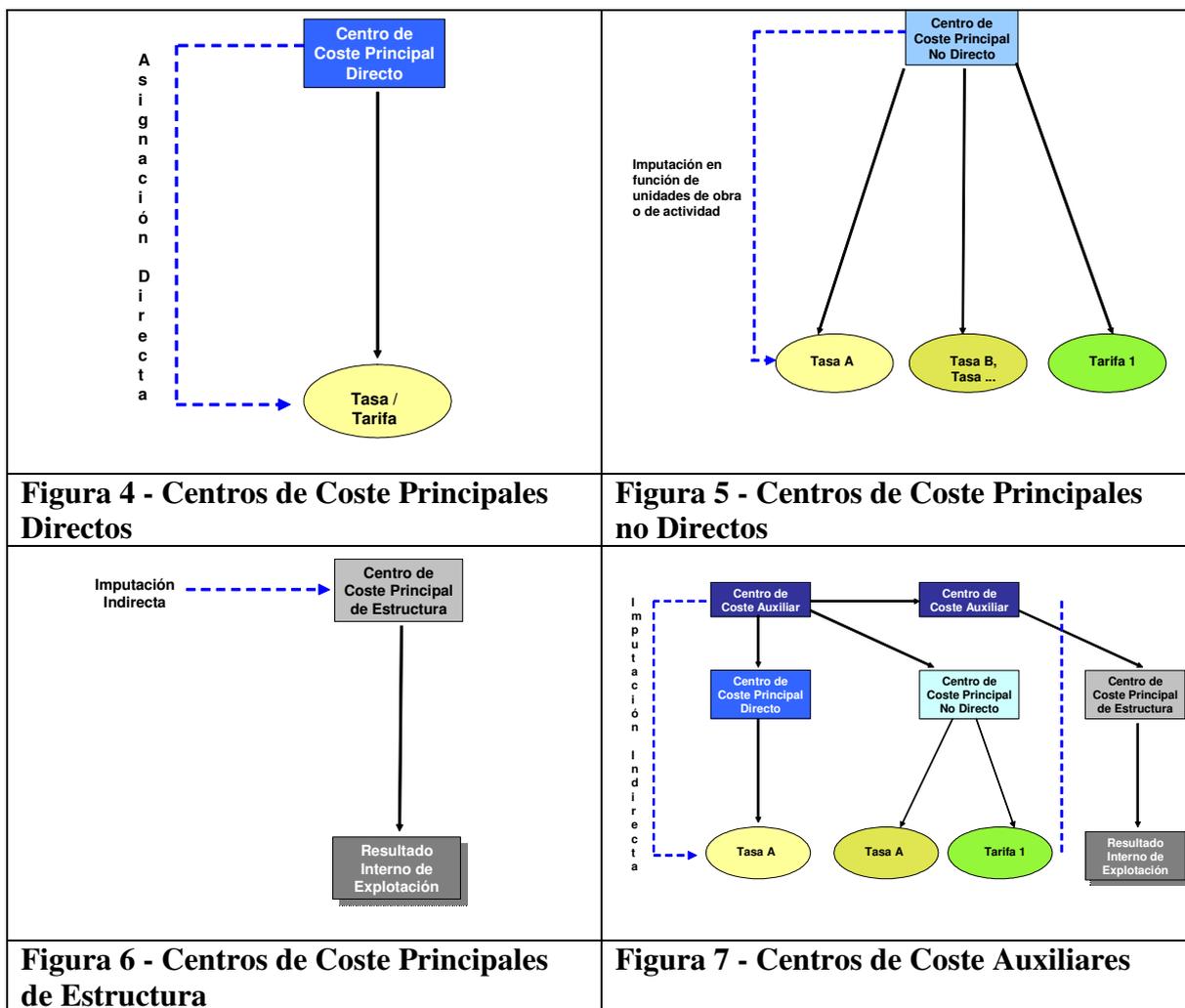
Los objetivos intermedios contemplan los centros de costes (principales y auxiliares), que reciben los consumos procedentes de la contabilidad financiera, y cuya finalidad es transferir los costes acumulados a la CdP y/o Líneas de Negocio para calcular el resultado de la explotación (Cuadro 1).

Objetivo de coste	Conceptos	Descripción
Final	Cartera de Productos (Modelo de Mínimos)	Liquidación / Facturación de Tasas y Tarifas
	Líneas de Negocios (Modelo de Máximos)	Clientes, Instalaciones, Muelles, Trafico, etc.
Intermedio	<i>Centros Principales (CP):</i> Relacionados con las funciones básicas de la utilización privativa y aprovechamiento del dominio público portuario, utilización especial de las instalaciones portuarias, así como en la prestación de servicios, sean comerciales o no	<i>CP directos:</i> transfieren el coste de los recursos consumidos directamente a un solo producto de la Cartera por los que las AAPP liquidan y facturan las correspondientes tasas y tarifas (Figura 4). Son identificables de manera directa y unívoca a un solo producto de la Cartera.
		<i>CP no directos:</i> transfieren el coste de los recursos consumidos a distintos productos de la Cartera (tasas y tarifas), en función de las unidades de obra y/o medidas de actividad utilizadas por cada uno de ellos (Figura 5).
		<i>CP de estructura:</i> se asocian costes no vinculados directamente con la explotación del negocio y no se imputan directamente a la CdP u otro objeto de coste. Son costes del periodo, que afectan al resultado interno de explotación (Figura 6).
		<i>Centros auxiliares:</i> Son centros que sirven de apoyo a la función básica portuaria, al objeto de permitir el funcionamiento del resto de centros, de manera que sus consumos repercuten de forma indirecta en la CdP a través de estos.

Cuadro 1 – Objetivo, conceptos y descripción de costes

Fuente: elaborado por los autores.

Los Centros Principales de Costes Directos - transfieren el coste de los recursos consumidos directamente a un solo producto de la Cartera (Figura 4). Los Centros Principales de Costes No Directos - transfieren el coste de los recursos consumidos a distintos productos de la Cartera (Figura 5). Los Centros Principales de Costes de Estructura - se asocian costes no vinculados directamente con la explotación del negocio (Figura 6). Los Centros Auxiliares de Costes - son receptores de costes que se distribuyen (Figura 7).



Fuente: elaboradas por los autores.

El modelo recoge una serie de centros de coste situados en áreas en las que se considera dividida la actividad de una AP.

Las fases del proceso de imputación de costes son:

- a) de los costes del periodo, se obtienen los recursos consumidos por la AP en el desarrollo de su actividad diaria: medios primarios (infraestructura e instalaciones) y/o recursos empleados (personal directo, amortizaciones, suministros, etc.), para incorporarlos a los distintos objetivos de coste;
- b) los recursos consumidos son distribuidos a los centros del modelo, realizándose el reparto primario de los costes directos e indirectos. Para los repartos se tienen en cuenta las unidades de actividad definidas para cada centro de coste;
- c) en el reparto secundario, se asignan los costes de los centros auxiliares a los centros principales en función de la prestación realizada, ya que estos centros prestan apoyo al resto de centros de costes, quedando al término de esta fase distribuidos y por consiguiente anulados;
- d) los costes de los centros principales directos son imputados a la CdP de forma directa. Los no directos, en función de los consumos que los productos absorban de estos centros mediante las unidades de actividad correspondientes.

La asignación de costes a la CdP, permite calcular el Resultado Económico o de Explotación derivado de la actividad operativa de la AP.

El esquema que resume la metodología general del modelo de contabilidad de costes implantado a nivel de prototipo en la APV, lo describimos en la Figura 8.

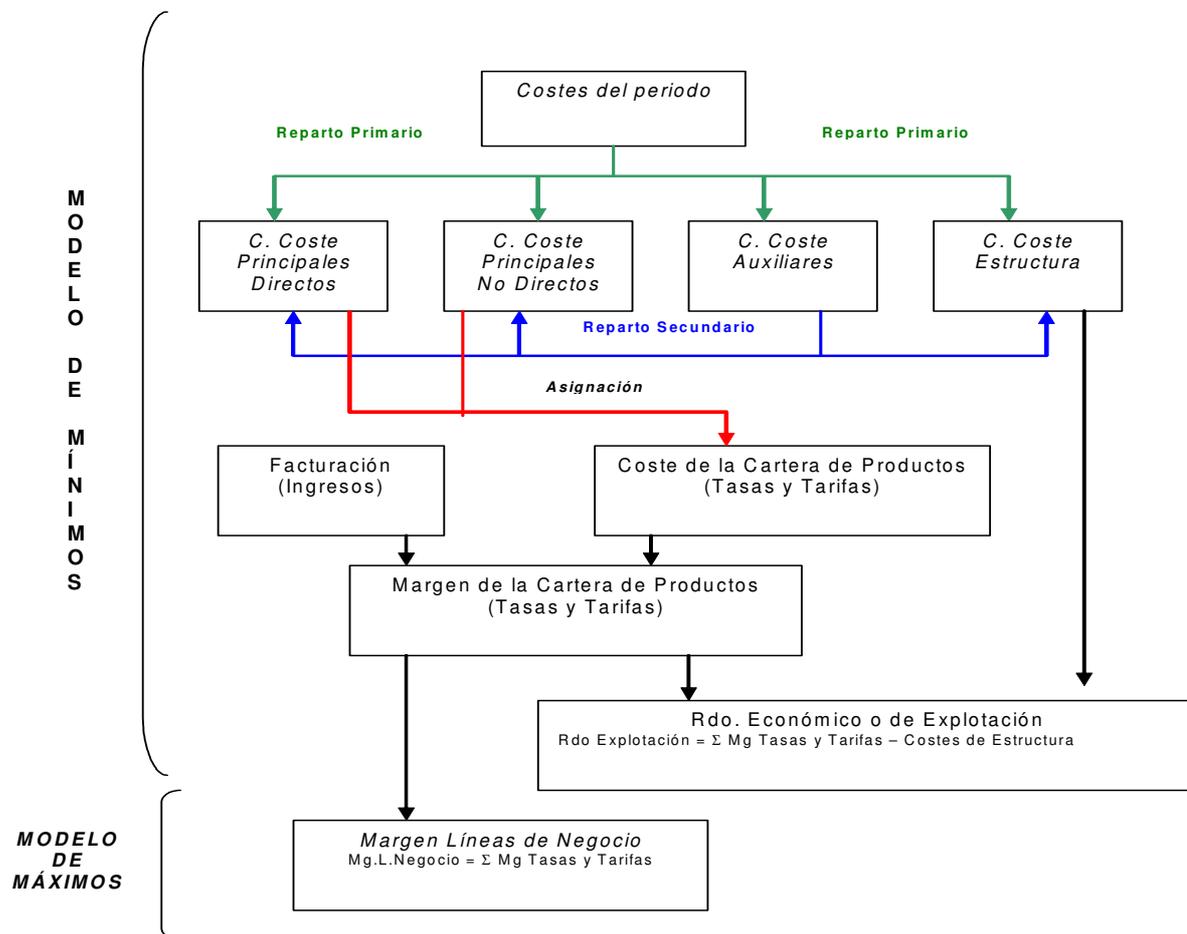


Figura 8 - Metodología general
 Fuente: elaborada por los autores.

El modelo de contabilidad costes descrito permite determinar, entre otros, la obtención de los costes directos e indirectos asociados a cada tasa y tarifa, así como los costes de estructura correspondientes. Dado que el modelo debe permitir una toma de decisiones adecuada, se deben incorporar costes en sentido económico, para garantizar la autofinanciación de cada una de las AAPP.

4.2 Esquema general del modelo de máximos

Tal y como se ha comentado en el apartado 1 del presente artículo, el entorno competitivo creado por la globalización de la economía y del comercio, está llevando a la redefinición de la posición estratégica de las AAPP, convirtiéndolas, según Clark (2004), en centros logísticos de vital importancia, donde la competitividad es medida en base a niveles de calidad de servicio, eficiencia, tasas, tarifas y costes. Esto ha originado la necesidad por parte de la APV, de ampliar el modelo de mínimos descrito anteriormente.

Se han fijado unas líneas comunes a todas las AAPP (gráneles, mercancía general, contenedores, etc.) basadas en los tráficos movidos, con en fin de obtener información

homogénea de la totalidad del SPTE. Para llegar a las líneas de negocio será necesario calcular los costes de cada producto en cada una de las zonas en que se ha dividido el puerto. Para ello, es necesario desagregar los productos definidos previamente en *subproductos* (subtasas y subtarifas) vinculados a cada zona del puerto, con el fin de conocer el coste unitario de cada zona y por cada tráfico movido.

Para proceder a realizar el cálculo del coste de los subproductos (subtasas y subtarifas) se tendrán que abrir subcentros de coste para las zonas en que se haya dividido el puerto. Con ello, se imputará el coste de los subcentros a los subproductos (subtasas y subtarifas) asociados a una determinada zona del puerto.

El modelo tiene como objetivo final la obtención del Resultado de Explotación de la AP. Una vez calculados los márgenes, los costes de la CdP y delimitados los costes de estructura, el resultado de explotación será igual al margen de los productos menos los costes de estructura; estos se consideran costes del periodo ya que se asignan directamente al Resultado de Explotación. La Contabilidad de Costes se configura, como un instrumento que permite explicar las transacciones internas que se generan en el seno de una AP.

5 EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA APV. PASADO, PRESENTE Y FUTURO PREVISIBLE.

La contabilidad de gestión, entendida como una visión más amplia de la Contabilidad de Costes, en la que se define su ámbito.

5.1 Ámbito de la contabilidad de gestión

La contabilidad de gestión es un instrumento dinámico que debe adaptarse a las características de las organizaciones (Figura 9).



Figura 9 - Ámbito de la contabilidad de gestión

Fuente: elaborada por los autores.

La APV ha venido trabajando en los últimos años en la evolución del modelo de contabilidad de costes.

5.2 Evolución de la contabilidad de costes en la APV

Hasta el año 2005 la APV ha contado con cuatro etapas en el desarrollo de su contabilidad de costes, tal y como se observa en el cronograma descrito en la Figura 10.

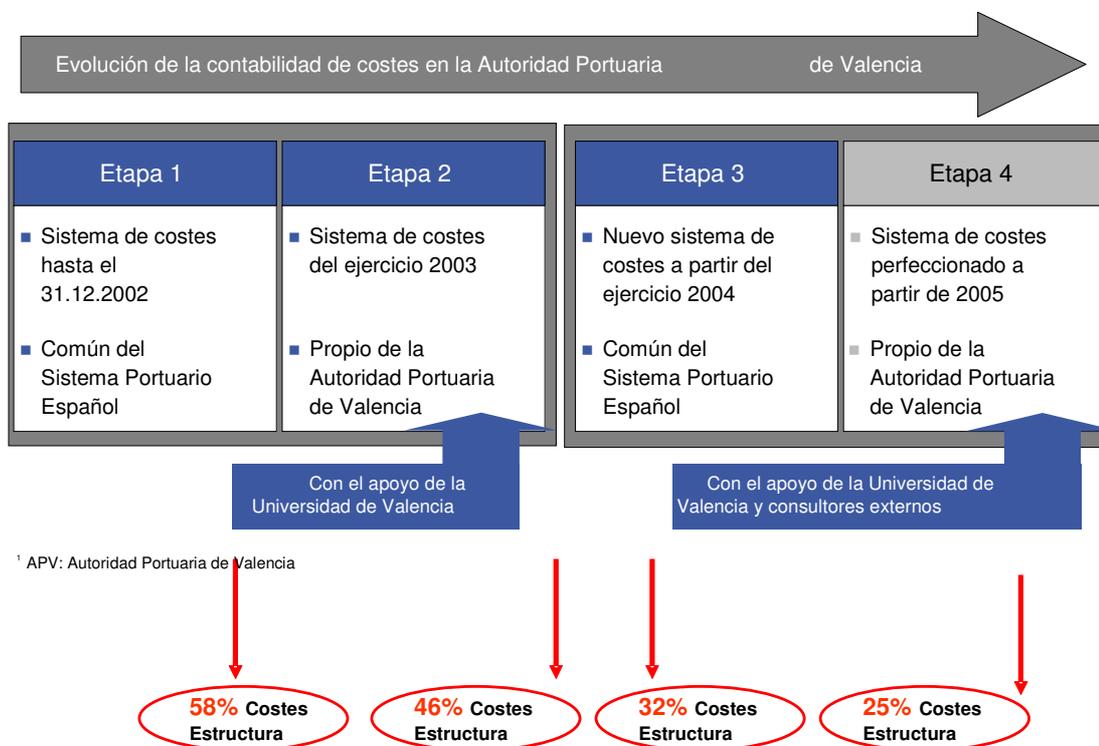


Figura 10 - Evolución de la contabilidad de costes en la APV

Fuente: elaborada por los autores.

5.2.1 Etapa 1

La contabilidad de costes data de los años ochenta, en esa etapa inicial había una gran cantidad de costes considerados como de estructura. De estos, un porcentaje muy alto era asignado a Áreas de Negocio Genéricas (ANG)⁵, esta recogía ingresos y costes que no se distribuían, era asimilada a estructura, mientras que a las Áreas de Negocio Específica (ANE)⁶ se les asignaba un porcentaje muy bajo, siendo la información suministrada inadecuada y deficiente para la toma de decisiones.

Los costes de estructura representaban un 58% de los costes totales de la APV. Las ANE están relacionadas directamente con la CdP utilizadas por la AP para la liquidación/facturación de los servicios prestados. La diferencia entre ingresos y costes producidos en cada ANE facilita el Margen Bruto que será el obtenido sin repercutir los costes de estructura.

Este modelo de costes estaba organizado con una estructura contable, en la que se diferencian varios niveles acumulativos:

- en un primer nivel se hacía referencia a 4 Áreas, las cuales clasifican los centros de costes en: Explotación, Conservación, Inmovilizado de Uso General, Administración e Inmovilizado no Operacional;

- b) el segundo y tercer nivel hacía referencia a Grupos y Familias, organizando los centros de coste según su naturaleza (Señales marítimas, Estructuras de Atraque, Instalaciones Específicas, Depósitos, Equipo Ferroviario, etc.);
- c) finalmente, se establecía un último nivel que detalla los diferentes centros de coste, indicando su naturaleza Directa (cuando están directamente vinculados con la obtención de un ingreso), Auxiliar (cuando son centros que prestan actividades de apoyo) o de Estructura.

Cada uno de estos centros era definido a través de una serie de elementos:

- a) contenido - en el que se especifica de modo general los costes a incluir;
- b) unidad de medida - a utilizar para obtener el coste unitario;
- c) imputación a áreas de negocio - para calcular márgenes en cada una de ellas;
- d) imputación a tarifas - para establecer la relación ingresos – costes;
- e) análisis de subactividad.

Asimismo, en los centros clasificados como Auxiliares, utilizaban la unidad de obra en el reparto de sus costes a Centros Directos y/o Centros de Estructura. Existiendo en la definición de las unidades de obra una excesiva inclinación hacia medidas estáticas, presuponiendo baja correlación entre éstas y el coste incurrido.

Adicionalmente, la APV realizaba una clasificación posterior de los centros de coste, en diferentes subcentros, con el objetivo de posibilitar su vinculación con las diferentes Áreas de Negocio o en su caso Área de Negocio Genérica.

Esta última codificación permitía convertir cada subcentro no sólo en un elemento que acumula costes, sino también ingresos, dado que éstos se hallan relacionados con un tipo de tarifa concreta.

A través de estos subcentros, se establecía una relación unívoca entre los costes e ingresos generados. De este modo, en una última etapa los costes, ingresos y márgenes analizados en estos subcentros eran acumulados en diferentes Áreas de Negocio o en su caso al Área de Negocio Genérica (ANG).

El modelo no reconocía en la relación ingresos – costes por centro y Área de Negocio, un volumen importante de recursos que también se necesitan consumir para llevar a cabo los servicios gravados por las diferentes tarifas.

El modelo de la etapa 1 sólo permitía valorar la rentabilidad por Área de Negocio. No obteniéndose la rentabilidad por tipo de Cliente, línea, tráfico, etc..

5.2.2 Etapa 2

La APV con la colaboración de la Universidad de Valencia a través del equipo de investigación IMACCEv⁷, realizó cambios significativos, específicamente en la distribución de los costes de estructura, asignando una parte de ellos del ANG al ANE. Se plantearon nuevos objetos de coste, se mejoró la asignación de costes a las diferentes Áreas de Negocio, líneas de negocio y clientes / operadores, con ello la alta dirección comenzó a obtener información analítica válida para la gestión de la APV.

En esta fase los costes de estructura sin asignación, disminuyeron al 46% de los costes totales, al haber trabajado con la mayor objetividad en la direccionalidad de los costes. En esta fase se planteó la necesidad de definir distintos objetivos de costes, que fuesen fundamentales para la gestión de la APV.

Se analizó la validez de las diferentes claves de reparto utilizadas para asignar los costes de los centros auxiliares a los principales o de estructura, así como de las unidades de

obra utilizadas para asignar el coste de los centros principales a los distintos objetivos de costes.

Se estudió y analizó la partida Costes de Estructura, con el objetivo de reducir los costes asociados con este concepto. Para ello, se procedió a analizar el origen de dichos costes, tratando de encontrar relaciones que vinculen los conceptos de dicha partida con las distintas Unidades de Negocio de la APV.

Finalmente, se valoró implantar en fases posteriores un análisis pormenorizado, mediante el estudio de las actividades desarrolladas para ejecutar los servicios, en aquellas áreas que sean críticas en el negocio. Este análisis se prevé realizar a partir del año 2007 y siguientes.

5.2.3 Etapa 3

En esta etapa entra en vigor en el año 2004 una nueva Ley de Puertos, que transforma entre otros aspectos los principales recursos económicos de las AAPP de precios privados (tarifas portuarias en las etapas 1 y 2) a tasas.

Con la nueva calificación de los recursos económicos (tasas), estas deberán responder, al principio de autosuficiencia, de forma que la suma de los productos de las mismas y de los demás recursos económicos del SPTE cubran los gastos de explotación y los gastos financieros, las cargas fiscales, la depreciación de los bienes e instalaciones y un resultado razonable que permita hacer frente a las nuevas inversiones y la devolución de los empréstitos emitidos y préstamos recibidos.

Esto reviste gran relevancia, entorno a la nueva ley que rige en España a partir del 2004, en la que se obliga a fijar tasas portuarias en función de un cálculo de costes, adecuada y con bases en la contabilidad general de las AAPP. Por lo tanto, en esta etapa la contabilidad de costes pasa a ser una herramienta para ayudar a determinar el importe de las tasas portuarias.

En esta etapa se logran situar en la APV, la asignación de los costes de estructura, en un 32% de los costes totales (es una mejora en la información para las bases de asignación efectiva).

A partir del año 2004, esta nueva metodología se utiliza para obtener el coste de la CdP, servir de apoyo para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (Modelo de Mínimos)⁸, así como obtener información de las llamadas Líneas de Negocio (Modelo de Máximos)⁹, utilizándose también para la obtención de determinados indicadores, tal y como señalan Sánchez et al (2003), que alimentan el CMI de la APV.

La Contabilidad de Costes es, a partir de la entrada en vigor de la Ley, uno de los instrumentos para determinar a nivel consolidado de todo el SPTE el coste de las tasas portuarias.

5.2.4 Etapa 4

En el año 2005, por parte del Gobierno de la Nación, se considera necesario modificar algunos aspectos de la Ley de Régimen Económico y de Prestación de Servicios en los Puertos de Interés General.

Entre otros aspectos se plantea el establecimiento de unas tasas portuarias específicas para cada una de las 28 AAPP, que darán lugar a una estructura de tasas diferenciada para cada AP, que se justificarán individualmente en cada AP con su Contabilidad de Costes.

La APV, al igual que señalan Neumann et al (2004), adelantándose al cambio previsto, inicia esta nueva etapa en el año 2005, con un equipo de trabajo compuesto por personal propio de la APV, con la colaboración de IMACCeV y una consultora externa a fin

de seguir con la evolución del Modelo de Contabilidad Costes y mejorar la información de gestión.

En esta fase se pretendía la automatización de informes económicos, la elaboración de indicadores para el CMI, el mantenimiento y creación de nuevos indicadores, tanto económico - financieros como indicadores no económicos (m² de superficies operativas, kilómetros de carreteras, kilómetros de vías férreas, etc.), siendo uno de los avances más significativos la implantación de tecnologías de sistemas de información donde se cuenta con datos "On-line", sobre los que la Alta Dirección puede consultar información de manera sencilla y libremente.

En la Figura 11, se presenta un ejemplo de información analítica elaborada para la Alta Dirección.

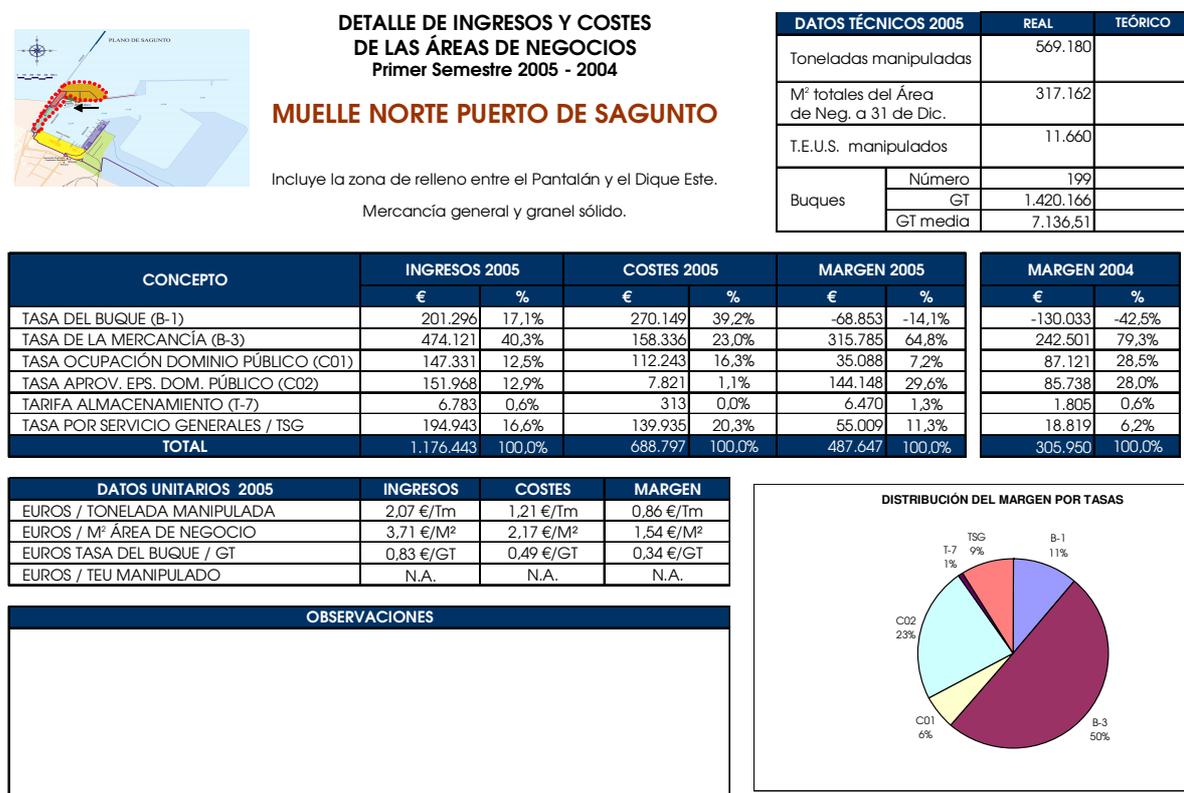


Figura 11 - Información analítica para la alta dirección de la APV

Fuente: elaborada por los autores.

A partir de esta etapa es cuando la Contabilidad de Costes de la APV evoluciona hacia un sistema avanzado de Contabilidad de Gestión, que contempla la Contabilidad de Costes, el Análisis de Costes, los reportes e informes y el Control Presupuestario.

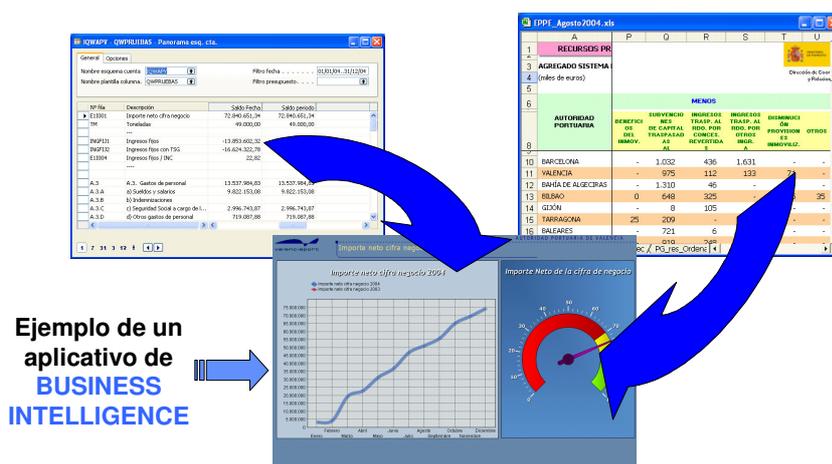
Actualmente la APV, esta haciendo frente a las grandes cantidades de información que se producen y que dificultan la toma de decisiones.

Para Dillon y Kruck (2004), es importante que las empresas integren adecuadamente las tecnologías de la información en sus procesos básicos, en este sentido se ha evolucionado, entre otros aspectos, desde informes estáticos donde no era posible navegar para obtener una trazabilidad total de la información, hasta informes dinámicos donde se dispone de información en tiempo real y sobre los que se puede navegar hasta obtener el máximo detalle.

Esto se ha conseguido mediante la implantación de herramientas informáticas denominadas de “*Business Intelligence*”, que pueden configurarse por los propios usuarios.

5.3 Ejemplo de extracción de información

En la Figura 12, presentamos un ejemplo de como se realiza la extracción de información.



Ejemplo de un aplicativo de **BUSINESS INTELLIGENCE**

Los aplicativos de **BUSINESS INTELLIGENCE** se plantean como los aplicativos que nos apoya en la evolución en la elaboración de informes en los que se puede navegar (permiten una trazabilidad de la información)

Figura 12 - Ejemplo de extracción de información en las herramientas informáticas de *business intelligence*

Fuente: elaborada por los autores.

Estas herramientas informáticas disponen de una presentación de la información muy amigable y sencilla para el usuario final, y permiten navegar cómodamente, consiguiendo una trazabilidad total de la información. El equipo de la Alta Dirección de la APV está analizando la información económico financiera y la no financiera, de una forma totalmente autónoma sin necesidad de recurrir a la Dirección Económico-Financiera y a otras Direcciones de la APV para solicitar determinados informes y reportes.

Los avances en Tecnologías de la Información y Comunicación están permitiendo el uso de sistemas de información para mejorar la obtención y tratamiento de la información. De esta forma la Dirección Económico-Financiera de la APV puede destinar más tiempo al análisis de la información y a realizar cada vez más un papel de consultor interno de otras Direcciones y/o Departamentos, como consecuencia de disponer de un menor tiempo destinado en el tratamiento de la información y reportes, así como disponer de un personal cada vez mas cualificado, que para la APV es uno de sus principales activos.

Estos cambios suponen una transformación del papel que venía desempeñando la Dirección Económico-Financiera de la APV, por el rediseño de procesos y estandarización y mejora de los informes. En la Figura 13 se muestra gráficamente lo expuesto.

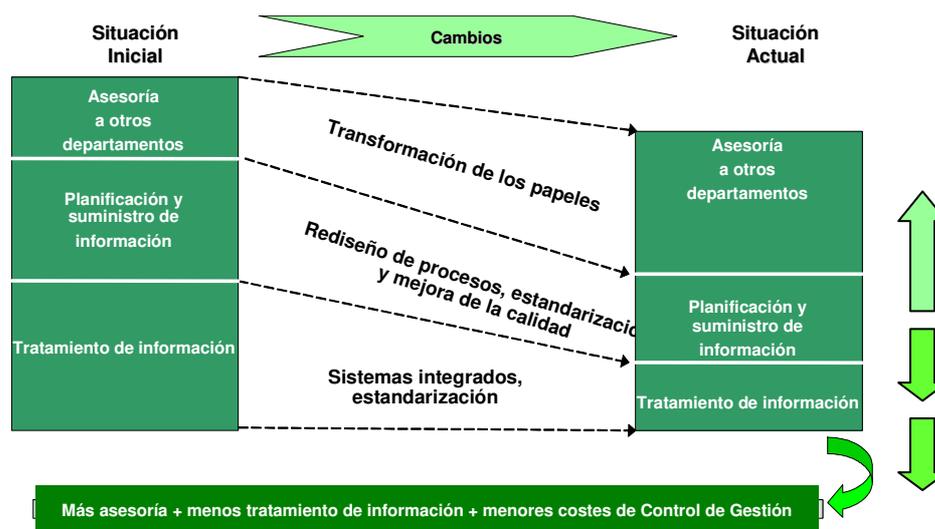


Figura 13 - Cambios fundamentales en el control de gestión

Fuente: elaborada por los autores.

5.4 Futuro previsible de la Contabilidad de Gestión en la APV

Los pasos a seguir en la evolución de la gestión avanzada de la Contabilidad de Gestión en la APV, los encontramos en la que será una futura *Etapa 5*, que se pondrá en marcha en año 2006 y siguientes. Se tiene previsto ejecutar entre otras las siguientes tareas:

- realizar una revisión detallada de las áreas de análisis existentes y de la necesidad de nuevas dimensiones para la gestión, como por ejemplo: rentabilidad por cliente, por operador, líneas, por zonas, tipos de tráfico, etc.. Definir dimensiones útiles para la gestión y la toma de decisiones para las distintas direcciones de la APV;
- analizar de nuevo con una mayor profundidad las actividades que se realizan en el centro de costes de estructura, con el fin de reducir los costes de estructura y llevarlos en la medida de lo posible al resto de los subcentros con la finalidad de vincularlos con las tasas y tarifas portuarias;
- agrupar los costes de estructura y otro tipo de costes que se puedan, en función de proyectos o iniciativas que son consecuencia de los objetivos estratégicos de la APV incluidos en el mapa estratégico utilizado por la APV, utilizando la metodología del CMI con el fin de dar un primer paso en el enlace entre los costes y esta herramienta de carácter estratégico considerada clave por la APV;
- analizar con mayor intensidad las distintas funciones o actividades, desarrolladas en las áreas operativas, para ampliar las probabilidades de detectar costes asignables directamente a las tasas;
- se están considerando también los costes de oportunidad y otros costes en sentido económico, en este sentido, el análisis del rendimiento de una inversión no puede prescindir, de este tipo de costes, porque si no, los resultados de la APV serían equívocos, y por esta circunstancia se está trabajando para incorporar estos costes al modelo de costes;
- en el área relativa al suministro de información se está tratando de realizar una serie de mejoras y actuaciones, como son entre otras:
 - se está en un proceso de consensuar los informes con los distintos usuarios finales de la información;
 - diseñar e implantar un proceso de reporting personalizado orientado a los responsables de cada una de las direcciones de la APV, con la modificación y

- mejoras de los informes que se suministran a las distintas direcciones de la APV, mediante sus propias sugerencias que son remitidas a la dirección económico financiera de la APV;
- establecer otros indicadores que ofrezcan mayor información sobre costes y rentabilidades.
- g) en el área de la planificación presupuestaria también se está tratando de realizar una serie de mejoras y actuaciones, como son entre otras:
- la planificación presupuestaria debe ser una herramienta de gestión que facilite la mejora de los costes;
 - vincular el modelo de contabilidad de costes de la APV a los procesos de planificación y presupuestación. En este sentido, se está trabajando hacia una descentralización en el proceso de elaboración de los presupuestos por direcciones. Es decir que sean las propias direcciones de la APV las que se responsabilicen de su confección y del cumplimiento de los mismos, gestión y control de sus actividades en lo que al coste se refiere. Desarrollar el proceso de presupuestación enfocado a los responsables para un adecuado análisis de las desviaciones.
- h) establecer relaciones entre la planificación operativa y los objetivos estratégicos del CMI;
- i) también se está en la línea de reflejar el efecto de los costes en el trabajo diario de los recursos humanos buscando la implicación sinérgica de toda la organización.

Por lo expuesto la APV se proyecta al futuro, que hoy en muchas áreas es el presente, como un Organismo Público dinámico que esta en constante evolución, y con ello lograr convertirse en una AP líder en ofrecer servicios de valor añadido tanto a sus clientes internos como externos.

6 CONCLUSIONES

Se ha pretendido describir el entorno en el que la Contabilidad de Costes ha evolucionado, el estado actual y su evolución, pero ya con aportaciones imprescindibles para la toma de decisiones empresariales.

En tal sentido, se busca destacar que los objetivos principales de la APV derivados de la evolución de la Contabilidad de Costes hacia una Contabilidad de Gestión son los siguientes:

- a) disminuir los costes de estructura en sí mismos por el mayor nivel de información para su gestión y asimismo, mejorar la asignación de los costes que no puedan redirigirse o gestionarse;
- b) obtención de información relativa a costes por muelle, Tm, servicios, etc. para la imputación correcta en las diferentes líneas de negocio;
- c) disponer de información sobre la rentabilidad por cliente y de las diferentes líneas de negocio;
- d) mejorar la información analítica, para que sea más precisa y fiable.

Los objetivos adicionales que se persiguen de la evolución de la Contabilidad de Costes son:

- a) convertir la información de la contabilidad de costes en términos operacionales;

- b) acercar la contabilidad de costes a la organización, e implicar al máximo número de personas. Con el objetivo de reflejar el efecto de los costes en el trabajo diario de todo el personal de la APV;
- c) establecer relación entre la planificación operativa y los objetivos estratégicos del CMI. Interrelacionando los costes operativos con las distintas iniciativas derivadas de los objetivos estratégicos del mapa estratégico de la APV.

Sin pretender agotar el campo de las aportaciones que la Contabilidad de Costes ha de generar en la exitosa gestión, se ha delineado una buena parte de ellos, dejando una línea abierta para futuros nuevos desarrollos en tal sentido.

NOTAS

1. Son aquellos en los que resultan de aplicación algunas de las siguientes circunstancias:

- a) Se realicen actividades comerciales marítimas internacionales. (Puertos Comerciales).
- b) Su zona de influencia comercial afecte de forma relevante a más de una Comunidad Autónoma;
- c) Preste servicios a industrias o establecimientos de importancia estratégica para la economía nacional;
- d) El volumen anual y las características de sus actividades comerciales marítimas alcancen niveles suficientemente relevantes o respondan a necesidades esenciales de la actividad económica general del Estado.

Sus especiales condiciones técnicas o geográficas constituyen elementos esenciales para la seguridad del tráfico marítimo.

2. Ver Blanco (1997) para detalle del Sistema Portuario Español.

3. El concepto de Comunidad Portuaria no siempre coincide entre puertos, si bien puede referirse en términos generales al conjunto de agentes públicos y privados que realizan el amplio número de operaciones que integran la oferta de servicios del puerto.

4. La APV en el año 2004 ocupó el puesto número 39 en el tráfico marítimo mundial de contenedores.

5. El ANG recogía ingresos y costes que no se distribuían, era asimilada a estructura.

6. Las ANE recogen la estructura de atraque, zonas de depósito, viales y demás infraestructuras necesarias para el desarrollo de la actividad portuaria. Las ANE están relacionadas directamente con la cartera de productos utilizadas por la Autoridad Portuaria para la liquidación/facturación de los servicios prestados.

7. Equipo Valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes. Este grupo está integrado dentro de la Línea de Investigación del Departament de Comptabilitat de la Universitat de València denominado *Aportaciones del Management Accounting a la Gestión Estratégica de Costes*. Está registrado en la OTRI (Oficina de Transferencia de los Resultados de la Investigación) con el código UV- 0723 y en AECA dentro de los Equipos de Investigación con el código UV60.

8. Escapa al alcance de este trabajo presentar el modelo de referencia desarrollado ampliamente en otros trabajos de los autores. Ver Congreso de Costos del MERCOSUR, agosto 2006, Colonia-Uruguay.

9. Escapa al alcance de este trabajo presentar el modelo de referencia desarrollado ampliamente en otros trabajos de los autores. Ver Congreso de Costos del MERCOSUR, agosto 2006, Colonia-Uruguay.

BIBLIOGRAFÍA

APARISI CAUDELI, J. A.; CRESPO TRUJILLO, A.; GINER FILLLOL, A.; RIPOLL FELIU, V. El modelo de costes de las autoridades portuarias de Valencia y Marín y Ría de Pontevedra: modelo de mínimos. Congreso Internacional de Custos, 9, 2005. *Anais... Itapema/SC – Brasil*, 28 a 30 de Noviembre, 2005.

APARISI CAUDELI, J. A.; CRESPO TRUJILLO, A.; GINER FILLLOL, A.; RIPOLL FELIU, V. Evolución del modelo de máximos de contabilidad de costes de las autoridades portuarias de Valencia y Marín y Ría de Pontevedra. Congreso Internacional de Custos, 9, 2005. *Anais... Itapema/SC – Brasil*, 28 a 30 de Noviembre, 2005.

APARISI CAUDELI, J. A.; GINER FILLLOL, A.; MAGANTO LÓPEZ, J.; RIPOLL FELIU, V. Caso práctico: la planificación estratégica y la implantación del cuadro de mando integral del sistema portuario español. *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, nº 63, Enero/Febrero, 2005.

APARISI CAUDELI, J. A.; GINER FILLLOL, A.; MAGANTO LÓPEZ, J.; RIPOLL FELIU, V. El cuadro de mando integral del sistema portuario de titularidad estatal español. Congreso de AECA de Armonización y Gobierno de la Diversidad. Oviedo, 13, 2005. *Anais... Espanha*, del 22 al 24 de Septiembre, 2005.

Asia gobierna la caja que cambió el mundo. TOP 100 de los puertos de contenedores del mundo. *Transporte XXI*, nº 314, 2006.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA). Comisión de Contabilidad de Gestión. Glosario de Contabilidad de Gestión. *Documento nº 0*, 1994.

_____. Costes indirectos de producción: localización, imputación y control. *Documento nº 7*, 1993.

_____. La contabilidad de gestión en el sistema portuario español. *Documento nº 31*, 2006.
AUTORIDAD PORTUARIA DE VALENCIA. *Plan Estratégico 2015*. Valencia, 2002.

AYUSO MOYA, A.; RIPOLL FELIU, V. El estudio de casos como prototipo de la investigación en contabilidad de gestión desde una perspectiva cualitativa. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, v. 3, nº 5, p. 131-168, Enero/Junio 2005.

BHIMANI, A. *Management accounting european perspectives*. Oxford: University Press Oxford, 1996.

BLANCO, A. *Los transportes marítimos de línea regular*. Edición publicada por el Instituto Portuario de Estudios y Cooperación. Autoridad Portuaria de Valencia. Valencia, España, 1997.

BRYMAN, A. *Quantity and quality in social research*. London: Unwin, Hyman, 1988.

Cargo Systems: *TOP 100 Container Ports*. Estados Unidos, August, 2006.

CHETTY, S. The case study method for research in small- and medium- sized firms. *International Small Business Journal*, v.15, p.73-85, 1996.

CLARK, X.; DOLLAR, D.; MICCO, A. Eficacia portuaria, costes de transporte marítimo, y comercio bilateral. *Journal of Development Economics*, v. 75, p.417-450, Diciembre, 2004.

COUGHLAN, D.; BRANNICK, T. *Doing action research in your own organization*. London: Sage Publications, 2001.

DILLON, R.; KRUCK, S. E. *Advanced topics in end users computing*. London: Idea Group Inc., 2004. V. 3.

EISENHARDT, K. Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, UK, v.14, n. 4, p.532-550, 1989.

GINER FILLOL, A.; RIPOLL FELIU, V. De la contabilidad de costes a la contabilidad de gestión: el caso de la Autoridad Portuaria de Valencia - Valenciaport. Workshop en Contabilidad y Control de Gestión, 2006. *Anais...* Memorial Raymond Konopka. Barcelona 26 y 27 de Enero, 2006.

GINER FILLOL, A.; RIPOLL FELIU, V. Los costes empresariales y su repercusión en la cuenta de resultados: el caso de la Autoridad Portuaria de Valencia. Jornada de Nuevas Tendencias en Performance Management, 2, 2005. *Anais...* Universidad Pompeu Fabra de Barcelona, Instituto de Educación Continua. Barcelona, 17 Noviembre, 2005.

HOPWOOD, G. On trying to study accounting in the context in which it operates. *Accounting Organization and Society*, UK, v. 9, p. 287-305, 1983.

HORVÁTH & PARTNERS – MANAGEMENT CONSULTANTS. *Dominar el cuadro de mando integral*. Ed. Gestión 2000, S.A., 2003.

HUMPHREY, C.; SCAPENS, R. Theories and case studies: limitation or liberation. *Working Paper 92/4*. Gran Bretaña: University of Manchester. Manchester, 1992

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Como utilizar el cuadro de mando integral (The strategy-focused organization)*. Ed. Gestión 2000, S. A., 2001.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Cuadro de mando integral (The balanced scorecard)*. Ed. Gestión 2000, S. A., 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Mapas estratégicos: convirtiendo activos intangibles en resultados tangibles*. Ed. Gestión 2000, S. A., 2004.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Putting the Balanced Scorecard to work*. Harvard Business Review, September-October, 1993.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The Balanced Scorecard: measures that drive performance*. Harvard Business Review, January/February, 1992.

KEATING, P. J. A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, UK, Fall, v. 7, p.66-68, 1995.

KUHN, T. *La estructura de las revoluciones científicas*. Madrid: Fondo de Cultura Económica, 1962.

LUKKA, K.; KASNEN, E. The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 8, n.5, p.71-90, 1995.

MICHEL, M. *Proceedings of a symposium held*. Erlbaum Associates, Rutgers University Dept. of Psychology, Spring, 1983.

MONGELLUZZO, B. High costs carry a price. *Journal of Commerce*. Estados Unidos, Noviembre, p. 52-56, 2004.

OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research*, UK, Fall, n 5, p.46-65, 1994.

PATTON, R. *Empowerment evaluation*. Gran Bretaña: Sage Publications, 1987.

RIPOLL FELIU, V. (Coord.); ÁLVAREZ, J.; AMAT, J.; AMAT, O.; BALADA, T.; BLANCO, F.; CASTELLÓ, E.; LIZCANO, J. *Contabilidad de gestión avanzada: planificación, control y experiencias prácticas*. España: Editorial McGraw Hill Interamericana, 1995. 448 p.

RODRÍGUEZ ALVAREZ, A.; FERNÁNDEZ BLANCO, V.; BAÑOS PINO, J. El efecto de la regulación sobre la eficiencia asignativa de las compañías ferroviarias europeas. Programa de investigaciones económicas. *Documento de Trabajo 0201*, p. 1-36, 1996.

RUIZ OLABUENAGA, J. I. Metodología de la investigación cualitativa. Universidad de Deusto, Bilbao, 1996.

RUIZ OLABUENAGA, J. I.; ARISTEGUE, I.; MELGOSA, L. Como elaborar un proyecto de investigación social. *Cuadernos monográficos del ICE*, Deusto, n. 7, 1998.

RYAN, R.; SCAPENS, R.; THEOBALD, M. *Research methods and methodology in accounting and finance*. UK: Ed. Academic Press, 1992.

SÁNCHEZ, R. J.; HOFFMANN, J.; MICCO, A.; PIZZOLITTO, G. V.; SGUT, M.; WILMSMEIER, G. Eficacia portuaria y comercio internacional: eficacia portuaria como determinante de los costes de transporte marítimo. *Maritime Economics & Logistics*: IAME Panamá 2002. Rotterdam: v. 5, p.199, Junio, 2003.

SCAPENS, R. W. Researching magement accountign practice: the role of case study research methods. *British Accounting Review*. UK, v. 22, n. 3, p.259-281, September, 1990.

SILVERMAN, D. *Interpreting qualitative data*. London: Sage Publications, 1993.

SPICER, G. The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice - theories and case research methods. *Management Accounting Research*, UK, Fall, v. 3, p. 1-38, 1992.

STAKE, R. E. *The art of case study research*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

TAYLOR, S. J.; BOGDAN, R. *Introducción a los métodos cualitativos de investigación: la búsqueda de significados*. Barcelona: Ed. Paidós, 1992.

TINKER, T.; MERINO, B. D.; NEIMARK, M. The normative origins of positive theories: ideology and accounting though. *Accounting, Organizations and Society*, p. 167-200, 1992.

TINKER, T.; NEIMARCK, M. Displacing the corporation with deconstrucionism and dialectics. *Critical Accounts*. London, Macmillan: Editado por D. J. Cooper y T. M. Hooper, p. 44-63, 1990.

UNCTAD. Liner shipping connectivity between pairs of countries. *Transport Newsletter*, n. 32, p. 9, Second Quarter 2006.

WOOLGAR, S. *New directions in economic methodology*. UK: Routledge, 1991.

YIN, R. *Case study research. desing and methods*. London: Ed. Sage. Publications, 1994.

Artigo recebido em 26/07/06 e aceito para publicação em 13/10/06.