

EVOLUCIÓN Y ESTRATEGIA DE FUTURO DE LA GESTIÓN DE COSTES: EL CASO DE LA AUTORIDAD PORTUARIA DE VALENCIA

Arturo Giner Fillol

Director Económico-Financiero de la Autoridad Portuaria de Valencia

Norma Pontet Ubal

Universidad de la República (Uruguay)

Vicente M. Ripoll Feliu

Universidad de Valencia

RESUMEN

Bajo una metodología cualitativa, positivista e interpretativa, a través del método del caso se ha buscado el objetivo de presentar un modelo de gestión estratégica de costes portuarios en un puerto de España, demostrando que si la información para la gestión de diversos objetos de coste es oportuna y fiable, han de conseguirse mejoras notables en la toma de decisiones. Asimismo, el artículo pone de manifiesto el salto cualitativo y cuantitativo que ha dado la contabilidad de costes de la Autoridad Portuaria de Valencia (APV). Esa contabilidad se ha revisado 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; crear una estructura de costes que ayude al desarrollo de los presupuestos; incrementar la información de costes para la planificación estratégica, así como disponer de un marco de gestión común de costes para todas las Autoridades Portuarias (AAPP) del Sistema Portuario de Titularidad Estatal (SPTE) español, con el fin de realizar un *benchmarking* que sirva como herramienta de mejora interna.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de Gestión; Modelo de Contabilidad de Costes; Control de Gestión; Sistema Portuario de Titularidad Estatal (SPTE) español; Autoridad Portuaria de Valencia-Valenciaport.

ABSTRACT

Under a qualitative methodology, positivist and interpretative, through method of the case the objective has looked for to present/display a model of strategic management costs in a port of Spain, being demonstrated that if the information for the management of diverse objects of I pay for he is opportune and trustworthy, have to obtain remarkable improvements in the decision making. Also, this article shows the qualitative and quantitative jump given by PAV (Port Authority of Valencia) in cost accounting. Cost Accounting has been revised in recent years and it has been adapted as a tool of management and decision making. An initial prototype of the model for the calculation of costs has been designed, with the purpose of improving the management information in order to cover the deficiency of the financial accounting as the only instrument of management; to create a structure of costs which helps the development of the budgets; to increase the information of costs for the strategic planning, as well as to have a frame of common management of costs for all Port Authorities (PPAA) of the Spanish System Port (SPS), with the purpose of making benchmarking as a tool of internal improvement.

KEY WORDS: Management Accounting; Costs Model; Management Control; Spanish Port System (SPS); Port Authority of Valencia-Valenciaport (PAV).

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Objetivo

En las últimas décadas, la contabilidad de gestión como fuente para la toma de decisiones ha adquirido mayor relevancia en las organizaciones. Entre otras razones, para adecuarse a la velocidad de los cambios del entorno, y ser cada vez más flexible para gestionar la interacción con los individuos inherentes a su contexto mediato (Merchandt & Simons, 1986). Es a su vez, la incertidumbre existente que obliga a tener la mayor información en cantidad y calidad, buscando el control de las operaciones cotidianas (Kaplan, 1991:205; Wiesendanger, 1994:36).

En tal sentido, se ha de abordar un caso, en el que ha de utilizar una metodología cualitativa, positivista e interpretativa, buscando así como objetivo presentar un modelo de gestión de costes portuarios en un puerto de España, demostrando que si la información para la gestión de diversos objetos de costes es oportuna y fiable, han de conseguirse mejoras notables en la toma de decisiones.

1.2. Metodología

El término metodología designa el modo de realizar la investigación, la forma en que enfocamos los problemas, diferentes supuestos, intereses y propósitos que llevan a elegir una u otra metodología (Taylor & Bogdan, 1992:6; Ayuso & Ripoll, 2005:131-168). La utilización de la metodología cualitativa genera capacidad heurística que la hace recomendable en casos y situaciones distintas (Ruiz-Olabuenaga, 1996:9). Estos dos conceptos son los utilizados en el caso a presentar.

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 *et al.*, 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 (1995:37) 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 (Bonache, 1998).

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 está en la capacidad de suministrar una aproximación entre la teoría y la práctica.

De acuerdo con la tendencia en la investigación contable que propugna una visión más activa que intenta determinar las razones últimas de por qué, cómo y en qué contexto se emplea la Contabilidad (Humphrey & Scapens, 1992), rompiendo con una tradición que la había llevado, con anterioridad, a aislarse de la práctica contable (Hopwood, 1983:302). 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 (Putxy, 1993).

Yin (1994) destaca que “debemos registrar toda la información obtenida con el fin de que si alguien nos audita llegue al mismo resultado.” Esto consiste en imaginar a un observador externo, 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. 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.

En líneas generales, y como se ha justificado por lo anteriormente expuesto, en el presente trabajo se ha utilizado una metodología cualitativa, considerando a juicio de los autores, la más adecuada para la visión holística necesaria en su análisis.

2. MARCO CONCEPTUAL

2.1. El transporte y el sistema portuario

El transporte es una actividad consistente en trasladar algo de un lugar a otro. Existen tres tipos de transporte, Terrestre; Aéreo y Acuático, dentro de este último se encuentra el transporte Marítimo (Colomer *et al.*, 1998:115-145). Una parte del mismo va a tener lugar dentro de los recintos portuarios que son los que van a ser objeto de análisis en el presente trabajo.

El servicio de transporte marítimo tiene como una de sus tareas imprescindibles el conocimiento preciso de sus costes de producción, y más aún si la empresa que genera el servicio tiene una fuerte competencia con otros prestadores del servicio o con otros modos de transporte.

Una parte importante de este transporte se desarrolla dentro de las AAPP, en donde su papel se orienta a la provisión y gestión de los espacios de dominio público, regulando la actividad económica que constituyen los servicios portuarios básicos que se desarrollan en el puerto y que corren a cargo, esencialmente, del sector privado (Sánchez *et al.*, 2003).

La AP desarrolla una actividad de prestación subsidiaria orientada principalmente a los casos de ausencia o insuficiencia de la iniciativa privada. Este rol tendente a asegurar la adaptación permanente de la oferta global portuaria a las necesidades y estrategias de la actividad económica a que éstas sirven y a contribuir a crear un ámbito de cooperación de todos los agentes de la comunidad portuaria, dirigido a la mejora de los servicios portuarios y a la promoción de los puertos (Giner *et al.*, 2005).

En el caso español, las AAPP, son puertos de interés general, 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 que coordina y controla 28 Autoridades Portuarias que gestionan 46 puertos de interés general.

Según la clasificación dada por la Ley 48/2003 de Régimen Económico y de prestación de Servicios de los Puertos de Interés General, por la Ley 27/1992 de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, modificada por la Ley 62/1997, de 26 de diciembre, el SPTE posee puertos de interés general, siendo éstos en los que se verifican algunas de las siguientes circunstancias:

- Se realizan actividades comerciales marítimas internacionales (Puertos Comerciales).
- Su zona de influencia comercial afecta de forma relevante a más de una Comunidad Autónoma.
- Prestan servicios a industrias o establecimientos de importancia estratégica para la economía nacional.
- 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.

Los estudios que analizan los puertos desde una perspectiva económica datan de los años 60. El interés inicial de los investigadores se centra en aspectos como tarificación de las instalaciones, capacidad y políticas de inversión (Goss, 1990a:207-219; Goss, 1990b:221-234). Son los estudios de impacto económico, en los que los servicios portuarios se valoran en términos de cantidad de empleo creado o de reducción de coste y de su impacto en la comunidad portuaria y el transporte en sí mismo (Chang, 1978:294-305).

2.2. La Autoridad Portuaria de Valencia – Valenciaport (APV)

La Autoridad Portuaria de Valencia (APV), bajo la denominación comercial de Valenciaport, es la empresa pública responsable de la gestión y administración de tres puertos de titularidad estatal situados a lo largo de 80 kilómetros en el borde oriental del Mediterráneo español: Sagunto, Valencia y Gandia.

La APV dispone de unas instalaciones con más de 6 millones de metros cuadrados de superficies operativas y 14 kilómetros de muelles. La situación geoestratégica de la APV, tal y como mostramos en la Figura 1, en el centro del arco del Mediterráneo Occidental, en línea con el corredor marítimo este-oeste que atraviesa el Canal de Suez y el Estrecho de Gibraltar, le posiciona como primer y último puerto de escala de las principales compañías marítimas de línea regular entre América, Mediterráneo-Mar Negro, Medio y Lejano Oriente.

FIGURA 1
PUERTO DE VALENCIA EN EL EJE SUEZ-GIBRALTAR DE LAS RUTAS MARÍTIMAS INTEROCEÁNICAS



La APV en el ejercicio 2005 se situó en el puesto número 37ⁱ a nivel mundial en el ranking de puertos de contenedores, es líder en España en tráfico comercial, esencialmente de mercancías en contenedor, habiendo manipulado en el año 2005 la cantidad de 2.410.000 TEUs.ⁱⁱ

En la Figura 2 se muestra la zona de influencia (hinterland) de la APV, donde se detalla información relativa a población activa, producción bruta y extensión del territorio nacional español, sobre el que actúa la APV.

FIGURA 2
HINTERLAND DE LA AUTORIDAD PORTUARIA DE VALENCIA

- El hinterland de Valenciaport
 - 51% del PIB.
 - 50% de la población activa de España
 - Un radio de 350 kms.

PIB	Población activa	Extensión Kms	Exportaciones x Mar	Importaciones x Mar
51%	50%	42%	57%	36%

- Es el puerto natural de Madrid y el centro de España gracias a su proximidad y a excelentes conexiones por carretera y tren.



La zona de influencia de la APV, en un entorno exterior trazando con un radio de 2.000 km., como se observa en la Figura 3, comprende siete países: España, Portugal, Francia, Italia, Marruecos, Argelia y Túnez, que conjuntamente representan:

- 4,500 billones de dólares en PIB
- 246 millones de habitantes
- 1,954 billones de dólares en comercio.

FIGURA 3
ENTORNO EXTERIOR DE LA AUTORIDAD PORTUARIA DE VALENCIA



Para garantizar el liderazgo de los puertos gestionados por la APV, se elaboró un plan estratégico hasta el año 2015 para fortalecer la gestión y el desarrollo alcanzado hasta la fecha. En tal sentido, se ha buscado aprovechar ventajas competitivas tales como: la influencia de su hinterland, su constante innovación en tecnología, sus sistemas de información, los desarrollos de proyectos, entre

otras. Asimismo, se ha buscado favorecer el desarrollo sostenible del tejido económico y social de su área de influencia en el Mediterráneo Occidental.

Cabe destacar que las líneas y objetivos estratégicos de la APV 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.

2.3 Desarrollo del Modelo de Costes

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:

- Cubrir la insuficiencia de la contabilidad financiera como único instrumento de gestión.
- Crear una estructura de costes que ayude al desarrollo de los presupuestos y control presupuestario.
- Incrementar la información de costes que servirá para realizar la planificación estratégica.
- Crear indicadores relevantes que alimenten el Cuadro de Mando Integral (CMI) de cada AP en sus distintas perspectivas: económica, clientes, procesos y recursos.
- Disponer un marco de gestión común de costes para todas las AAPP, para que apliquen los mismos criterios, con objeto entre otros de permitir en el futuro realizar un *benchmarking* como herramienta de mejora interna.

Con lo anterior se pretende utilizar un modelo de contabilidad de costes que esté encaminado a apoyar en la mejora de la gestión, la eficacia y la eficiencia de los recursos a corto, medio y largo plazo de las AAPP. El modelo, conocido como de *mínimos* (AECA, 2006) tiene como objetivo conocer los costes y la rentabilidad de la Cartera de Productos del SPTE en su totalidad y de cada AP. Dicho modelo, busca conocer la información relativa a los costes o recursos consumidos en la ocupación privativa y aprovechamiento del dominio público portuario y la utilización especial de las instalaciones portuarias. Asimismo, pretende que en la prestación de servicios, sean comerciales o no, que constituyen la Cartera de Productos de las AAPP, se utilice el sistema de costeo como base para la liquidación y facturación de las distintas tasas y tarifas portuarias.

Una extensión de este modelo de costes, que se denomina de *máximos* (AECA, 2006) 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, instalaciones, clientes, tráfico, o lo relativo a las áreas o líneas de negocio que puedan ser consideradas comunes a todas las AAPP o a aquellas que las mismas puedan considerar.

3. ESQUEMA GENERAL DEL MODELO DE CONTABILIDAD DE COSTES

3.1. Esquema General

La legislación aplicable al SPTE español, refiere a recursos económicos de las AAPP integrados, entre otros, por las tasas y tarifas. De acuerdo con la legislación vigente (Ley 48/2003 de Régimen Económico y de prestación de Servicios de los Puertos de Interés General, Boletín Oficial del Estado nº 284 del 27 de noviembre de 2003), las tasas portuarias responderán, entre otros, al principio de autosuficiencia, de forma que la suma de los productos de las mismas y de los demás recursos económicos del sistema portuario 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. El SPTE español en su régimen económico tiene entre otros principios y objetivos generales 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 utilizado por las AAPP, se utiliza “objeto de coste” según lo definido por AECA (1994) como: *“todo elemento para el que se requiere una medición independiente de su coste”*.

Existen objetivos finales y objetivos intermedios. Los primeros están relacionados, por una parte, con la Cartera de Productos y conducirán a obtener el coste de las tasas y tarifas (modelo de mínimos), y por otra, están relacionados con las Líneas de Negocio. Los segundos, conducen a la obtención de otro tipo de información, como puede ser sobre el coste de las instalaciones, tráfico, muelles, clientes, etc. (modelo de máximos).

Los objetivos intermedios contemplan los centros de costes (principales y auxiliares), que reciben la información (*inputs contables*) procedentes de los costes del período, y cuya finalidad es transferir los costes acumulados en estos centros a la Cartera de Productos y/o Líneas de Negocio para calcular el resultado de explotación.

El modelo de costes utilizado recoge una serie de centros ubicados en áreas en las que se considera dividida la actividad de las AAPP, pudiendo desagregar la información en los sub-centros en función de las necesidades propias del desarrollo de cada actividad. A continuación se describe el proceso de imputación de los costes, que sigue las siguientes fases:

- I. Los recursos consumidos por la AP se obtienen de los costes devengados en el periodo, y 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.
- II. Los recursos consumidos son distribuidos a los centros de coste del modelo, realizándose el reparto primario de los costes directos e indirectos a los centros principales y auxiliares. Para los repartos se tienen en cuenta las claves de reparto (carga de trabajo desarrollada por un departamento) para cada centro de coste.
- III. En el reparto secundario, se asignan los costes de los centros auxiliares a los centros principales en función de la prestación realizada. Esto es debido a que los centros auxiliares prestan apoyo al resto de centros de coste, permitiendo, este proceso de transferencia una reasignación de los costes, según el destinatario de la prestación.
- IV. Después los costes de los centros principales directos a éstos son imputados a la Cartera de Productos de forma directa, así mismo los no directos en función de los consumos que los productos absorban de estos centros mediante las unidades de obra o actividad correspondientes.

La asignación de costes a la Cartera de Productos descrita anteriormente, permite calcular el Resultado de Explotación derivado de la actividad operativa de la AP. Este modelo de contabilidad costes 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.

En forma complementaria a lo enunciado, se pretende que el modelo sea una herramienta que sirva para apoyar la toma de decisiones en las AAPP, por lo tanto, se han incorporado costes en sentido económico. Según Ripoll (2004) bajo el punto de vista económico deberá contemplarse todos los costes que un análisis de rentabilidad minucioso exige.

Las AAPP han de considerar los costes de carácter económico que reflejen más fielmente las características específicas de las inversiones y las actividades que desarrollan las AAPP, y que se ajusten más a la autonomía y autosuficiencia financiera a corto y a largo plazo que prevé la legislación actualmente vigente del SPTE español. En tal sentido, se ha de considerar un modelo de costeo completo buscando garantizar la autofinanciación del plan de inversiones de la AP, el cual forma parte de su plan director de infraestructuras, de acuerdo con el plan estratégico de la AP.

La definición de los costes de oportunidad, dentro de la normativa contable de España la encontramos en la Orden de 1 de agosto de 1978 por el que se aprueba el texto que desarrolló el grupo 9 dentro del Plan General de Contabilidad, denominado Contabilidad Analítica.

En la parte IV denominada Incorporación de los Costes de Oportunidad al Método de Cálculo, cuando se hace una exhaustiva explicación de esta tipología de costes, es decir de los costes que sufren de alguna forma las empresas por adoptar unas decisiones de inversión y no otras, por llevar a cabo un determinado proceso productivo y no centrarse en otra alternativa. Desde que unos recursos financieros se vinculan o materializan en un equipo, se está renunciando a percibir el interés que tales recursos devengarían si fueran colocados con las seguridades precisas en una inversión de naturaleza financiera.

Algunos de los costes económicos que se están integrando en el coste total de las tasas de las AAPP, se señalan a continuación:

Costes de oportunidad, ya que la mayoría de los recursos financieros (propios y ajenos) que se generan en las AAPP se destinan a la adquisición del inmovilizado necesario para llevar a cabo su actividad, lo que supone que se está renunciando a percibir la remuneración que por estos recursos se obtendría en el mercado (por ejemplo en inversiones financieras en valores de renta fija).

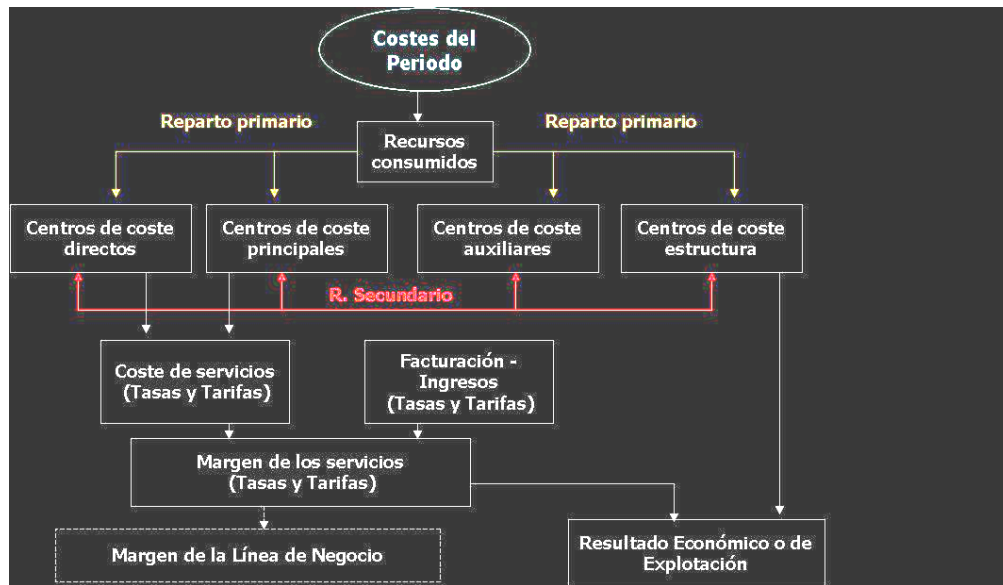
También sería conveniente considerar la pérdida de valor de los elementos de inmovilizado de las AAPP en función de criterios económicos, o lo que es lo mismo, calcular las amortizaciones de todos los activos fijos de la AP en base a su “valor de reposición”, con el fin de ir recuperando el valor que estos elementos tienen actualmente en el mercado, con independencia de que estén o no amortizados desde el punto de vista de la contabilidad financiera.

Consideración de los costes o pérdidas de aquellos rellenos o terrenos ganados al mar, así como de otros posibles terrenos, que en base a la legislación vigente puedan revertir y ser cedidos al uso general y/o a otros organismos públicos, por lo que esa pérdida de activos fijos que experimenta en la realidad en un buen número de supuestos y AAPP, y que no se contempla en la contabilidad financiera, debería registrarse al menos en la contabilidad costes, para que la información contable de las AAPP tenga el suficiente nivel de rigurosidad y fiabilidad.

Desde un punto de vista estrictamente económico se deben incluir todos aquellos costes que tiene la AP por adoptar ciertas decisiones de inversión y no otras (Aparisi *et al.*, 2005). El análisis del rendimiento de una inversión no puede prescindir de ningún tipo de coste, porque de lo contrario los resultados serían equívocos, y se podría no cumplir uno de los principios y objetivos generales del régimen económico del SPTE, en concreto el de la autofinanciación del sistema, que podría poner en el futuro, en peligro la continuidad de un sistema portuario financiera y económicamente autosuficiente.

El esquema de la metodología general del modelo de contabilidad de costes aparece en la Figura 4.

FIGURA 4
ESQUEMA GENERAL LA METODOLOGÍA DEL NUEVO MODELO
DE CONTABILIDAD DE COSTES DEL SPTE



3.2. Modelo de Máximos

El nuevo 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 en centros logísticos de vital importancia, donde la competitividad es medida en base a niveles de calidad de servicio, eficiencia, tasas, tarifas y costes. Es en la actividad portuaria donde se dan, uno de los más sofisticados procesos de gestión de la distribución y la logística. De ahí, la importancia estratégica de los puertos de interés general como instrumentos clave para el desarrollo de la economía productiva de España.

Estas circunstancias requieren de una adaptación a la actual situación, lo que ha originado la necesidad por parte de la APV, de ampliar el modelo de mínimos descrito anteriormente.

En lo que al modelo de máximos se refiere nos centraremos en las líneas de negocio, las cuales permiten configurar la contabilidad de costes como un instrumento necesario en la gestión a las AAPP.

Se han fijado unas líneas comunes a todas las AAPP (gránulos, mercancía general, contenedores, pasajeros, pesca, entre otras) basadas en los tráficos movidos, con el fin de que se pueda obtener información homogénea de la totalidad del SPTE. Cada AP podrá, en función de sus necesidades, desarrollar con mayor amplitud cualquiera de las líneas de negocio, pero siempre respetando la composición de productos y servicios (tasas y tarifas) adscritas a cada una de ellas. 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.

Calcular el coste de los subproductos (subtasas y subtarifas) lleva a abrir subcentros de coste para las zonas o grupos de zonas en que se haya dividido el puerto. Con ello, imputaremos el coste de los subcentros a los subproductos (subtasas y subtarifas) asociados a una determinada zona.

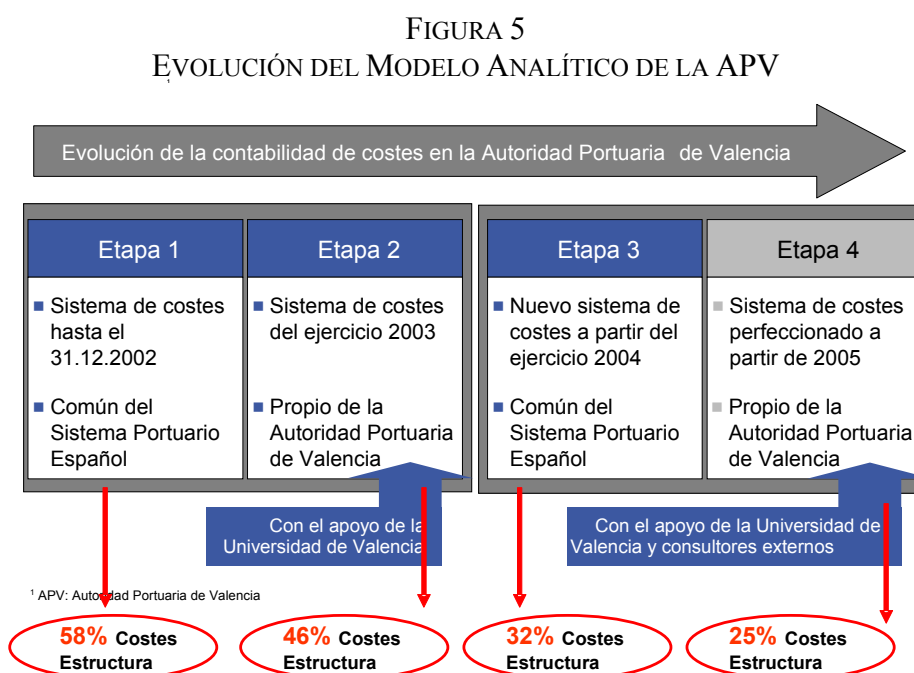
El objetivo final del modelo es la obtención del Resultado de Explotación de la AP, mediante un mecanismo que permita analizar el proceso de transformación de los factores o recursos en productos. Por ello una vez calculados los márgenes, los costes de la cartera de productos y

delimitados los costes de estructura, el Resultado de Explotación final será igual al margen de los productos menos los costes de estructura; éstos se consideran como 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.

4. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA APV

La Contabilidad de Gestión, entendida como una visión más amplia de la Contabilidad de Costes, es un instrumento dinámico que debe adaptarse a las características de las organizaciones y por ello la APV ha venido trabajando en la evolución del modelo.

La APV ha contado hasta el año 2005, con cuatro etapas en el desarrollo de su contabilidad de costes, tal y como se observa en el cronograma de la Figura 5.



Etapa 1: El sistema de contabilidad de costes data de 1980, en el que había una gran cantidad de costes considerados como de estructura. De éstos, un porcentaje muy bajo era asignado a Áreas de Negocio Genéricas (ANG)ⁱⁱⁱ, mientras que a las Áreas de Negocio Específica (ANE)^{iv} 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 recogen la estructura de atraque, zonas de depósito, viales y demás infraestructuras necesarias para el desarrollo de la actividad portuaria. Están relacionadas directamente con la cartera de productos utilizadas por la AP para la liquidación/facturación de los servicios prestados. La diferencia entre ingresos y costes producidos en cada ANE nos facilita el Margen Bruto que será el obtenido sin repercutir los costes de estructura.

Etapa 2: La APV con la colaboración de la Universidad de Valencia a través del equipo de investigación IMACCEv^v, 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 disminuyeron al 46% de los costes totales.

Etapas 3: En esta etapa entra en vigor la Ley 48/2003 de Régimen Económico y de prestación de Servicios de los Puertos de Interés General, que transforma entre otros temas los principales recursos económicos de los puertos de precios privados (tarifas portuarias en las etapas 1 y 2 a tasas a partir de la etapa 3).

Con la nueva calificación de los recursos económicos, que pasan a ser tasas, éstas deberán responder, como anteriormente se comentó, al principio de autosuficiencia, de forma que la suma de los productos de las mismas y de los demás recursos económicos del sistema portuario 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. Para lo cual a partir de esta etapa la contabilidad de costes pasa a ser una herramienta para ayudar a determinar el importe de las tasas portuarias.

En el año 2004 se inicia el diseño de un prototipo de modelo de contabilidad de costes, con la idea de disponer de una metodología y base común para todo el SPTE, modelo que continua con el análisis y distribución de los costes de estructura trazables y con la modificación de las claves de distribución y unidades de actividad o de obra.

En esta etapa se logran situar en la APV los costes de estructura en un 32% de los costes totales. A partir del año 2004 esta nueva metodología es necesaria para obtener el coste de la Cartera de Productos, servir de apoyo para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (Modelo de Mínimos), así como obtener información de las llamadas Líneas de Negocio (Modelo de Máximos), utilizándose también para la obtención de determinados indicadores que alimentan el CMI^{vi} de la AP.

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

Etapas 4: En el año 2005, la APV, inicia esta nueva etapa con un equipo de trabajo compuesto por personal propio de la APV, con la colaboración de la Universitat de Valencia-IMACCEv y una consultora externa especialista en contabilidad de gestión a fin de seguir con la evolución del Modelo de Contabilidad Costes (Modelos de Mínimos y de Máximos), mejorar la información de gestión. 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, kilómetros de carreteras, kilómetros de vías férreas, número de trabajadores, información del grado de satisfacción de los clientes internos y externos, etc.), siendo uno de los avances más significativos la implantación de tecnologías de sistemas de información donde se cuenta con datos *online*, sobre los que la Alta Dirección de la APV puede consultar información de manera sencilla y libremente.

Es a partir de esta etapa cuando la Contabilidad de Costes en la APV evoluciona a 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.

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 aplicativos de última generación de *Business Intelligence*, que pueden configurarse por los propios usuarios.

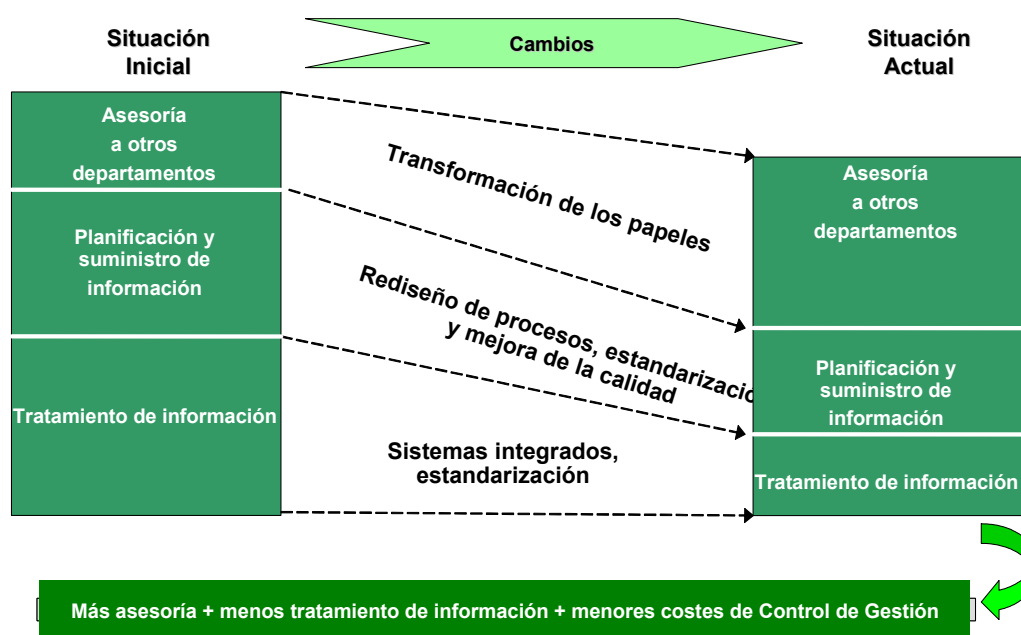
Estos aplicativos disponen de una presentación de la información muy amigable y sencilla para el usuario final, y permiten navegar cómodamente, consiguiendo una trazabilidad total de la información. El equipo de la Alta Dirección de la APV está analizando la información económico

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 pueda 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 de los roles que venía desempeñando la Dirección Económico-Financiera de la APV, como consecuencia de tener que dedicar menos tiempo en el tratamiento de la información, por el rediseño de procesos, estandarización y mejora de los informes, incrementándose como consecuencia la consultoría que realiza la Dirección Económico-Financiera de la APV en otras Direcciones y/o Departamentos de la APV. (En la Figura 6 se muestra gráficamente lo expuesto.)

FIGURA 6
CAMBIOS FUNDAMENTALES EN EL CONTROL DE GESTIÓN



La APV pretende continuar evolucionando hacia una gestión avanzada de la Contabilidad de Gestión, proyectándose la APV hacia el futuro, que hoy en muchas áreas es el presente, como un Organismo Público dinámico que ésta 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.

5. CONCLUSIONES

No ha sido el objetivo del presente trabajo, destacar meramente una cronología de los avances que en materia de gestión de costes se ha desarrollado en la APV, pero, conjuntamente se han expuesto los mismos. En tal sentido, se observan los objetivos que como líneas estratégicas han guiado y servido de conclusión en la evolución de la contabilidad de costes de la APV.

Los objetivos principales y secundarios de la APV, como consecuencia de la evolución de la Contabilidad de Costes son los siguientes:

Objetivos principales:

- Disminuir los costes de estructura y los asignados al Área de Negocio Genérica.
- Obtención de información relativa a costes por muelle, área de negocios, Tm, servicios, etc. para la imputación correcta en las diferentes líneas de negocio.
- Disponer de información sobre la rentabilidad por cliente y de las diferentes líneas de negocio.
- Mejorar la información analítica, para que sea más precisa y fiable.

Los objetivos secundarios son:

- Convertir la información de la contabilidad de costes en términos operacionales.
- Acercar la contabilidad analítica 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.
- 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.

Hay que destacar, que se continuará en el desarrollo de los modelos contables y de gestión en la APV en los próximos años, con objeto de extender la línea de la mejora permanente de la información estratégica.

6. BIBLIOGRAFÍA

- APARISI CAUDELI, J. A., CRESPO TRUJILLO, A., GINER FILLLOL, A., & RIPOLL FELIU, V. (2005): El despliegue de la Contabilidad de Costes en La Autoridad Portuaria de Valencia y Marín y Ría de Pontevedra: el Modelo de Máximos. *IX Jornada de Contabilidad de Costes y Gestión. "Tendencias actuales de investigación en Contabilidad de Gestión". Valencia, 30 de Junio y 1 de Julio. (ASEPUC).*
- AYUSO MOYA, A. & RIPOLL FELIU, V. (2005): El estudio de casos como prototipo de la investigación en Contabilidad de Gestión desde una perspectiva cualitativa. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Enero-Junio 2005 (nº 5), 131-168.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1994): *Glosario de Contabilidad de Gestión, Documento nº 0*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2006): *La contabilidad de Gestión en el Sistema Portuario Español, Documento nº 31*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
- BONACHE, J. (1998): *Los estudios de casos como estrategia de investigación: Características, críticas y defensas*. Madrid: Documentos de Trabajo. Universidad Carlos III.
- CHANG, S. (1978): Production function and capacity utilization of the port of Mobile. *Maritime Policy and Management* 5, 297-305.
- COLOMER FERRÁNDIZ, J. V., COCA CASTAÑO, P., DÍAZ Y PÉREZ DE LA LASTRA, J. M., INSA FRANCO, R., & SANCHEZ-BARCAIZTEGUI MOLTÓ, V. (1998): *El transporte terrestre de mercancías: organización y gestión*. Madrid: Fundación Instituto Portuario de Estudios y Cooperación.
- GINER FILLLOL, A. & RIPOLL FELIU, V. (2005): Los costes empresariales y su repercusión en la cuenta de resultados: El caso de la Autoridad Portuaria de Valencia. *II Jornada de nuevas tendencias en Performance Management. Universidad Pompeu Fabra de Barcelona - Instituto de Educación Continua*.

- GOSS, R. (1990a): Economic policies and seaport: 1. The economic functions of seaports. *Maritime Policy and Management* 17 (nº 3), 207-219.
- GOSS, R. (1990b): Economic policies and seaport: 2. The diversity of port policies. *Maritime Policy and Management* 17 (nº 3), 221-234.
- HOPWOOD, G. (1983): On Trying to Study Accounting in the Context in which it operates. *Accounting Organization and Society* 9, 287-305.
- HUMPHREY, C. & SCAPENS, R. W. (1992): *Theories and Case Studies: Limitation or Liberation*. Manchester. Gran Bretaña: Working Paper 92/4. University of Manchester.
- KAPLAN, R. S. (1991): New systems for measurement. *Engineering Economist* Vol. 36(3), 201-218.
- KUHN, T. (1962): *La estructura de las Revoluciones Científicas*. Fondo de Cultura Económica. Madrid.
- Ley 27/1992 de Puertos del Estado y de la Marina Mercante. Leyes Estado Español.
- Ley 62/1997: Modificaciones a Ley 27/1992 de Puertos del Estado y de la Marina Mercante. Leyes Estado Español.
- Ley 48/2003: Régimen Económico y de prestación de Servicios de los Puertos de Interés General. Leyes Estado Español.
- MERCHANDT, K. A. & SIMONS, R. (1986): Research and Control in complex organizations: An overview. *Journal of Accounting Literature* (Vol. 5), 183-201.
- PUTXY, A. G. (1993): *The Social & Organizational Context of Management Accounting*. San Diego, California.: Advanced Management Accounting and Finance Series. CIMA, Academic Press.
- RIPOLL FELIU, V. & BALADA ORTEGA, T. (4 A.D.): *Información de Costes para la Toma de Decisiones Empresariales*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, S.A.
- RUIZ-OLABUENÁGA, J. I. (1996): *Metodología de la investigación cualitativa*. Bilbao: Universidad de Deusto.
- RUIZ-OLABUENÁGA, J. I., ARISTEGUE, I., & MELGOSA, L. (1998): *Como elaborar un proyecto de investigación social*. Cuadernos monográficos del ICE, nº 7.
- RYAN, R., SCAPENS, R., & THEOBALD, M. (1992): *Research Methods and Methodology in Accounting and Finance*. Ediciones Academic Press.
- SÁNCHEZ, R., HOFFMAN, J., MICCO, A., PIZZOLITTO, G., SGUT, M., & WILMSMEIER, G. (2003): Puerto, la eficiencia y el comercio internacional: la eficiencia de un puerto como factor determinante de costes de transporte marítimos. *Maritime Economics & Logistics* Tomo 5 (nº 2), 199.
- STAKE, R. E. (1995): *The art of case study research*. Thousand Oaks, CA: Sage publications.
- TAYLOR, S. J. & BOGDAN, R. (1992): *Introducción a los métodos cualitativos de investigación: La búsqueda de significados*. Barcelona: Editorial Paidós.
- WIESENDAGER, B. (1994): Profitable pointiers from non-profits. *Journal of Business Strategy*. Vol. 15, 32-39.
- YIN, R. (1994): *Case Study Research. Desing and Methods*. London: Sage Publications.

CITAS

ⁱ Cargo System – Agosto 2006.

ⁱⁱ Teu = Contenedor de 20 pies.

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

^{iv} 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. La diferencia entre ingresos y costes producidos en cada ANE nos facilita el Margen Bruto que será el obtenido sin repercutir los costes de estructura.

^v 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.

^{vi} El SPTE español en el año 2005 recibió el premio internacional “Balanced Scorecard Hall of Fame 2005”.



Arturo Giner Fillol

Licenciado en CC. Económicas y Empresariales por la Universidad de Valencia. Director Económico-Financiero de la Autoridad Portuaria de Valencia. Profesor del “Master en Finanzas y Control de Gestión” de la Universidad de Valencia del Master en Gestión Portuaria y Transporte Intermodal ICAI-ICADE y del Master en Comercio Exterior de la Universidad de Valencia. Ponente en el documento de Contabilidad de Gestión del SPTE en la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA. Ha publicado diversos artículos sobre contabilidad de costes, planificación estratégica, etc. y presentando ponencias en diversos congresos nacionales e internacionales (España, Brasil, Uruguay, Portugal, Francia, etc.).



Norma Pontet Ubal

Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas y Administración-Universidad de la República (Uruguay). Profesora de Contabilidad Presupuestal y Control de Gestión y de Contabilidad de Costes de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República (Uruguay). Doctorando en Contabilidad, Universitat de Valencia. Master en Gestión Portuaria y Transporte Intermodal, Universidad Pontificia de Comillas. Ha participado en diversos proyectos de investigación y ha presentado ponencias internacionales en el área de contabilidad de costes y gestión estratégica de transportes marítimos y puertos.



Vicente Ripoll Feliu

Profesor Titular de Universidad de la Facultad de Economía de Valencia, con más de 30 años de docencia en Contabilidad de Costes de Gestión y Directiva. Director de IMACCEv, equipo valenciano de Investigación en Gestión Estratégica de Costes. Director del Master “Management Accounting: Gestión Estratégica de Costes” y del “Master en Finanzas y Control de Gestión”. Es coautor de los libros: “Manual de Costes” y de “Información de costes para la toma de decisiones empresariales (Ed. Gestión 2000) y coordinador de los libros: "Introducción a la Contabilidad de Gestión: Cálculo de Costes", y “Contabilidad de Gestión Avanzada: Planificación, Control y Experiencias prácticas” (McGraw Hill). Ha publicado mas de 200 artículos en revistas nacionales y extranjeras, y presentado ponencias en numerosos Congresos internacionales y nacionales.