



**A História do Sistema de Informação Contabilística duma Autoridade
Portuária Portuguesa: 1953-2016**

Cláudia Sofia Fernandes de Sousa

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Porto – 2016

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



**A História do Sistema de Informação Contabilística numa Autoridade
Portuária Portuguesa: 1953-2016**

Cláudia Sofia Fernandes de Sousa

**Dissertação de Mestrado
apresentada ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a
obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação da
Professora Doutora Amélia Cristina Ferreira da Silva e coorientação da
Professora Doutora Ana Maria Alves Bandeira**

Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri.

Porto – 2016

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo

Um dos argumentos que explica a relevância da investigação em história da contabilidade é a ideia de que para compreender na plenitude a realidade atual é necessário conhecer e compreender o passado. História da contabilidade é o estudo da evolução do pensamento contabilístico, da evolução das práticas, das realidades sociais e organizacionais em que a contabilidade aconteceu e a sua interação com o contexto em que opera.

No nosso país, a investigação em história da contabilidade, em particular a Contabilidade de Gestão, ainda tem um longo caminho a percorrer. Este estudo procura contribuir para um melhor conhecimento da história, da evolução e das mudanças ocorridas nas práticas de Contabilidade de Gestão em Portugal durante a segunda metade do século XX até aos nossos dias.

Através dum estudo de caso numa Administração Portuária do norte de Portugal procuramos perceber quais, como e porquê foram adotados determinados modelos de Contabilidade de Gestão. As fontes utilizadas são muito diversas e incluem arquivos, entrevistas, observações diretas e diário de bordo.

Os resultados indicam que a unidade de análise foi pioneira no setor de atividade ao implementar, em 1953, um sistema de Contabilidade de Custos baseado no método das secções homogéneas. Duas das mudanças que ocorreram posteriormente estão associadas a pressões da envolvente transacional e contextual e outra está associada sobretudo a fatores internos.

Este estudo representa um pequeno contributo para o grande livro da História da Contabilidade de Gestão, que ainda está por escrever. Além disso, a análise analítica dos acontecimentos contribui para o conhecimento dos fatores que influenciam as decisões de implementação (decisões de investimento em) de modelo de Contabilidade de Gestão nas organizações.

Palavras-chave: História da Contabilidade, Contabilidade de Gestão, Estudo de Caso, Portugal, Administração Portuária.

Abstract

One of the arguments that explains the relevance of research in accounting history is the idea that in order to comprehend the present reality, it is necessary to know and understand the past. Accounting history is the study of the evolution of accounting thinking, the evolution of practices, the social and organizational realities in which accounting took place and their interaction with the context in which it operates.

In our country, research into accounting history, in particular Accounting Management, still has a long way to go. This study seeks to contribute to a better knowledge of the history, evolution and changes that occurred in the accounting practices of Management in Portugal during the second half of the twentieth century to the present day.

Through the case study in the Port Administration of the north of Portugal we try to understand which, how and why certain Management Accounting models were adopted. The sources used are very diverse and include files, interviews, direct observations and logbook.

The results indicate that the unit of analysis was a pioneer in the sector of activity when implementing, in 1953, a system of Cost Accounting based on the method of the homogeneous sections. Two of the changes that occurred later are associated with pressures from the transactional and contextual environment and another is associated mainly with internal factors.

This study represents a small contribution to the great book of the History of Management Accounting, which has yet to be written. In addition, the analytical analysis of events contributes to the knowledge of the factors that influence the implementation decisions (investment decisions in) of management accounting model in organizations.

Key words: History of Accounting, Management Accounting, Case Study, Portugal, Port Administration.

Dedicatória

Dedico esta dissertação às pessoas mais importantes da minha vida, aos meus pais, irmãos e afilhado, por estarem sempre ao meu lado, acreditarem nas minhas capacidades, por me apoiarem incondicionalmente e me incentivarem constantemente. Sem o vosso apoio, este trabalho não teria sido realizado. A vocês, o meu, muito obrigada.

Agradecimentos

A realização de uma dissertação de mestrado é um projeto trabalhoso, que exige muito de nós e por vezes nos faz pensar no seu abandono, mas depressa nos lembramos que, embora seja um projeto pessoal, não estamos sozinhos nesta jornada e assim ganhamos força e garra que nos leva até ao fim. Ao longo desta árdua aventura tive a sorte de ter ao meu lado um conjunto de pessoas às quais quero expressar a minha gratidão por todo o acompanhamento e contributo dado na sua elaboração.

À minha orientadora Professora Doutora Amélia Silva pela sua preciosa orientação, acompanhamento, recomendações, apreciações, disponibilidade, incentivo, paciência, exigência e pelos seus preciosos conhecimentos.

À Professora Doutora Ana Maria Bandeira, coorientadora desta dissertação, pela sua análise crítica, exigência, pela sua valiosa sabedoria e motivação.

À APDL por ter aceitado a realização deste estudo de caso e por me ter permitido realizar o estágio extracurricular, recebendo-me muito bem e disponibilizando-me todo o conforto para a realização do mesmo. Neste caso, não posso deixar de dar destaque à simpatia, acompanhamento e apoio que recebi do Dr. Vitor Preto, do Dr. Jorge Moreira e da Luísa Rego.

Ao ISCAP, instituição que me acolheu desde a minha licenciatura em Contabilidade e Administração, a todos os seus docentes, em particular à Dr. Ana Maria Bandeira, que ao longo do meu percurso académico me transmitiram conhecimentos científico fundamentais para a realização deste trabalho.

À minha família, particularmente à minha mãe Maria Rodrigues, ao meu pai, António Sousa, às minhas irmãs, Liliana Sousa e Marisa Sousa, ao meu cunhado, Nuno Moreira e ao meu afilhado, Gonçalo Moreira, pois são os meus pilares e sem eles isto não seria possível. Quero agradecer-lhes todo o apoio, carinho, motivação, paciência e tolerância face à minha pouca disponibilidade. Obrigada por sempre acreditarem em mim e me ajudarem a lutar pelos meus sonhos, nunca me deixando desistir!

Aos meus amigos por todo apoio, carinho, paciência e por todas as palavras de ânimo e encorajamento.

A todos um muito obrigada!

Lista de Abreviaturas

ABC - Custeio Baseado em Atividades

APDL – Administração dos Portos do Douro, Leixões e Viana do Castelo

APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade

BSC – Balanced Scorecard

C.A – Conselho de Administração

CC – Centros de Custos

CG – Contabilidade Geral

CI – Contabilidade Industrial

Cód. - Código

DEM – Divisão de Eletricidade e Mecânica

DO – Divisão de Obras

DOE – Divisão de Obras e Equipamento

DSE – Direção dos Serviços de Exploração

DST – Direção dos Serviços Técnicos

Dv - Devoluções

EA – Entrevistado A

EB – Entrevistado B

EC – Entrevistado C

ED – Entrevistado D

EE – Entrevistado E

ERP – *Enterprise Resource Planning*

FPC – Ficha de preço de Custo

JUP – Janela Única Portuária

MAR – *Management Accounting Research*

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

PME – Pequenas e Médias Empresas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais

POEducação - Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação

POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POCMS - Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

RF – Requisições ao Fornecedor

RM- Requisições de Material

RR – Requisições às Repartições

RSE – Requisições de Serviços Externos

SAP – *Systems, Applications and Products*

SC – Serviços de Comunicação

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

Índice

Resumo	III
Abstract	IV
Dedicatória	V
Agradecimentos	VI
Lista de Abreviaturas	VII
1. Introdução	1
2. A evolução da Contabilidade de Gestão em Portugal e no Mundo	3
2.1. Da Contabilidade Financeira à de Gestão	3
2.2. Perspetiva histórica e internacional da Contabilidade de Gestão	4
2.3. Contabilidade de Gestão em Portugal	11
2.3.1. Retrato atual das práticas de Contabilidade de Gestão nas empresas portuguesas	14
2.3.1.1 Custeio Baseado em Atividades	17
2.3.1.2. Balanced Scorecad (BSC)	19
2.4. Investigação em História da Contabilidade de Gestão em Portugal	22
2.5. A Teoria Institucional	23
2.5.1. A Nova Sociologia Institucional	24
3. Metodologia de Investigação	26
3.1. Estudo de Caso	26
3.2. Identificação da unidade de análise	28
3.3. Técnicas e procedimentos de recolha de dados	32
3.3.1. Entrevistas	32
3.3.2 Analise Documental	34
3.3.3 Diário de bordo e observação direta	36
4. Apresentação e discussão dos resultados obtidos	37
4.1. Apresentação dos Resultados	38
4.1.1. Primeira fase: 1953- 1988	38
4.1.2. Segunda Fase: 1989-2002	49
4.1.3. Terceira Fase: 2003 – 2009	57
4.1.4. Quarta Fase: 2010 a 2016	62
4.2. Discussão dos Resultados	67
5. Considerações Finais	73
5.1. Principais Conclusões	73
5.2. Contributos do estudo	75
5.3. Limitações do estudo	75
5.4. Sugestão para futuras investigações	76
6. Referência Bibliográficas	77

7. Anexos	84
Anexo I - Procedimentos de cálculo do custo da mão-de-obra	84
Anexo II - Mapa da Receita Líquida Doca nº1 Norte	94
Anexo III - Mapas de Vencimentos e Salários	96
Anexo IV - Relação RM para manutenção dos serviços	100
Anexo V - Relação Requisições de Material	101
Anexo VI - Devoluções Serviços	102
Anexo VII - Serviço Externo	102
Anexo VIII - FPC DO	103
Anexo IX - FPC da estação de serviço.....	104
Anexo X - Requisições ao Fornecedor (Fármacia Cunha)	106
Anexo XI - Participações Diárias Cais Doca 1	106
Anexo XII - Fichas Patrimoniais Empilhador e barraca de madeira.....	115
Anexo XIII - Mapas de Setorização de vencimentos e salários.....	116
Anexo XIV - Relatório de Contas	117
Anexo XV - Esquemas de dependência analítica	119
Anexo XVI - Edifícios	123
Anexo XVII - Redes Elétricas	124
Anexo XVIII - Redes de Água	125
Anexo XIX - Obras Marítimas.....	126
Anexo XX - Terrenos e Benfeitorias em Terrenos	129
Anexo XXI - Centros de Custos	130
Anexo XXII - Custos Diretos e Indiretos	132
Anexo XXIII - Objetos de Custo	133
Anexo XXIV - Repartição dos custos auxiliares para os operacionais	135
Anexo XXV - Imputação dos centros operacionais para as prestações de serviços	135
Anexo XXVI - Atividades Primárias propostas pela Price.....	136
Anexo XXVII - Áreas de negócio da APDL	137
Anexo XXVIII - Segmentos de mercado da APDL	137
Anexo XXIX - Critérios de repartição de centros de custo	138
Anexo XXX - Critérios de imputação dos custos das atividades aos objetos de custo.....	141
Anexo XXXI - Atividades agrupadas consoante a sua natureza.....	142
Anexo XXXII - Objeto de Custo – Área de Negócio.....	143
Anexo XXXIII - Objeto de Custo – Segmentos de Mercado.....	144
Anexo XXXIV - Tarifas Portuárias.....	145
Anexo XXXV - Ordens internas representativas das Áreas de negócio.....	146
8. Apêndices	148

Apêndice I - Pedido de bibliografia sobre história da Contabilidade de Gestão em Portugal.....	148
Apêndice II - Estudo de Caso.....	152
Apêndice III - Guião da Entrevista usado com o Entrevistado C.....	153
Apêndice IV - Entrevista Estruturada.....	155

Índice de Figuras

Figura 1 – Evolução da Contabilidade de Gestão	6
Figura 2 – Centros Principais	52
Figura 3 – Objetivos a alcançar com o novo Sistema de Contabilidade de Custos	55
Figura 4 – Distribuição dos custos pelos centros de atividade	56
Figura 5 – Proposta de implementação do ABC na APDL	59
Figura 6 – Áreas de negócio da APDL	59
Figura 7 – Segmentos de mercado da APDL	60
Figura 8 – Repartição Secundária das atividades de suporte.....	60
Figura 9 – Imputação dos custos das atividades aos objetos de custos	61
Figura 10 – Estrutura do modelo de Contabilidade Analítica da APDL	62
Figura 11 – Mapa de Resultados por tarifas	65

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Técnicas tradicionais versus técnicas contemporâneas da Contabilidade de Gestão.....	9
Tabela 2 – Tópicos de estudos publicados na MAR 1990-2009	10
Tabela 3 – Literatura Portuguesa de Contabilidade de Gestão	13
Tabela 4 – Indicadores da APDL referentes a 2015	32
Tabela 5 – Características das entrevistas realizadas	33
Tabela 6 – Documentos Analisados	35
Tabela 7 – Modelo de Contabilidade de Custos 1953	41
Tabela 8 – Critérios de “distribuição das despesas dos centros Gerais aos custos da exploração”	42
Tabela 9 – Base documental do modelo 1953-1986	43
Tabela 10 – Plano da Analítica de 1989	49
Tabela 11 – Plano da Analítica 2004	57
Tabela 12 – Critério de repartição das Atividades Secundárias	60
Tabela 13 – Classes de custos da administração portuária	63

1. Introdução

A contabilidade está indubitavelmente associada à preparação de informação financeira. Contudo, a contabilidade não é apenas isso, é muito mais. Desde os primórdios da contabilidade no Antigo Egito, onde a contabilidade aparece essencialmente como uma técnica de registo e controlo (Ezzamel, 1997; Carmona e Ezzamel, 2007; Ritchie, Cavazos, Barnard e White, 2012; Murthy e Rooney, 2016), até aos dias de hoje, onde a contabilidade é vista como um sistema de informação, integrado no sistema de informação geral das organizações, que visa a prestação de contas e o apoio à tomada de decisão e ao controlo de gestão (Zimmerman, 2011; Drury, 2012), muitos foram os fatores, os atores e os contextos que contribuíram para a evolução da contabilidade, em particular da Contabilidade de Gestão (Kaplan, 1984).

Conhecer esse caminho percorrido pela contabilidade, ou seja, conhecer a história da contabilidade, é de algum modo conhecer a sociedade e o homem social (Gomes, Carnegie e Rodrigues, 2008). Muitos foram os historiadores e/ou contabilistas que perceberam a importância desta questão (Gomes, 2008). Contudo, e apesar dos inúmeros contributos para a formação de uma história geral da contabilidade, muita coisa ainda está por contar e por analisar. No que concerne à realidade Portuguesa, só muito recentemente a comunidade científica despertou para a relevância desta área de investigação (Gomes e Rodrigues, 2009). Relativamente à Contabilidade de Gestão, a investigação é de tal modo incipiente que as próprias oportunidades de investigação, em Portugal, estão por identificar.

A escolha deste tema surge então neste contexto de investigação e foi muito motivada pelo gosto e interesse pessoal pelas questões e contextos da história recente. A circunstância de haver poucos trabalhos divulgados sobre “histórias” da história da Contabilidade de Gestão em Portugal, e o facto de a Contabilidade de Gestão estar ainda pouco implementada no nosso país (Arsénio, 2012) veio reforçar essa motivação pessoal e consolidar a convicção de que este trabalho traria um contributo interessante para esta área temática.

Com efeito, apesar dos diversos estudos e artigos publicados sobre a Contabilidade de Gestão em Portugal, apenas encontramos um trabalho que seguia uma abordagem verdadeiramente histórica: “*Early cost accounting practices and private ownership: the Silk Factory Company of Portugal, 1745-1747*” de Carvalho, Rodrigues e Craig, publicado em 2007, na *The Accounting Historians Journal*.

Desta forma, o principal objetivo desta investigação consiste em contribuir para o conhecimento da dinâmica de evolução das práticas de Contabilidade de Gestão em Portugal. Em conformidade, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

Q1: Analisar a evolução da Contabilidade de Gestão desde o início do século XX até aos dias de hoje.

Q2: Descrever a evolução do sistema de informação contabilística da empresa em estudo (APDL).

Q2: Identificar os fatores e os atores, internos e externos, impulsionadores das mudanças no sistema de informação contabilística da empresa em estudo (APDL).

Face aos objetivos identificados, o estudo a desenvolver tem como objetivo responder às seguintes questões principais:

- Como é que a Contabilidade de Gestão evoluiu em Portugal e no mundo?
- Que fatores sociais e políticos foram mobilizadores das mudanças ocorridas na Contabilidade de Gestão no nosso país?

Na procura de resposta a estas questões, o trabalho de campo foi desenhado dentro do paradigma da investigação qualitativa, em particular o estudo de caso único (Yin, 2009). As fontes utilizadas são muito diversas e incluem arquivos, entrevistas, observações diretas e diário de bordo.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. Após a presente Introdução, é feito o enquadramento do tema no capítulo II. Nesse capítulo procura-se analisar a evolução da Contabilidade de Gestão em Portugal e no Mundo e aborda-se o ramo da teoria institucional seguida neste trabalho, a Nova Sociologia Institucional. O capítulo III é dedicado à metodologia. Sempre que possível procuramos conduzir o leitor pelos meandros da investigação, através da descrição detalhada dos procedimentos seguidos na análise de documentos, observações, entrevistas. Segue-se o capítulo IV onde, a par da apresentação dos resultados em quadros e figuras onde procuramos sintetizar a informação recolhida, será apresentada a interpretação e discussão desses mesmos resultados. Finalmente são expostas e fundamentadas as considerações finais, nomeadamente as principais conclusões, limitações do trabalho e perspetivas de investigação futura.

2. A evolução da Contabilidade de Gestão em Portugal e no Mundo

Neste capítulo procura-se refletir sobre a evolução própria da Contabilidade de Gestão e a sua interligação com a dinâmica geral da contabilidade. Aborda-se também a teoria institucional em especial a Nova Sociologia Institucional.

2.1. Da Contabilidade Financeira à de Gestão

As constantes mudanças no ambiente económico, político, social e competitivo pressionam as empresas a desenvolverem a sua capacidade de adaptação a novas realidades. Assim, a todos aqueles que dão vida às empresas não chega experiência ou sorte nos negócios. Eles precisam de uma preparação prévia e competente que lhes possibilite uma boa tomada de decisões. A contabilidade, como produtora de informação para a empresa, possui aqui um papel essencial ao facultar dados sobre a realidade económica, passada, presente e futura (Nabais, 1991).

Existem muitas definições de contabilidade, contudo, a *American Accounting Association* (1966, p.1) define-a como “o processo de identificação, medição e comunicação de informação económica para permitir avaliações e decisões informadas pelos usuários da informação”¹. Esta definição tem a vantagem de ser simultânea e suficientemente abrangente e clara. Nela cabem quer a Contabilidade Financeira, quer a Contabilidade de Gestão. Além disso, refere aspetos fundamentais da contabilidade, como seja a comunicação e respetiva finalidade.

Para as informações contabilísticas serem uteis para a tomada de decisão, o contabilista deve ser claro sobre quem é o destinatário da informação preparada e para que finalidade será utilizada (Atrill e McLaney, 2009). São vários os utilizadores da informação produzida pela contabilidade, esta é utilizada tanto por agentes internos e/ou externos à organização, pelo que a contabilidade pode-se dividir em dois ramos, uma vez que a informação precisa pelos agentes é distinta. Por um lado, a Contabilidade Financeira é o ramo que concede informações aos utilizadores externos, enquanto a Contabilidade de Gestão proporciona informação aos utilizadores internos (Drury, 2008).

¹ Tradução livre da autora. No original “the process of identifying, measuring and communicating economic information to permit informed judgements and decisions by users of the information.”

A Contabilidade Financeira surgiu basicamente para auxiliar as relações comerciais, compete-lhe consignar, com fundamento em documentos provenientes do exterior ou emitidos para o exterior, os factos económicos que modificam ou podem vir a modificar o património da empresa. Por natureza agrupa os encargos e os proveitos segundo a sua origem e administrando contas de terceiros bem como de caixa e bancos, dá-nos a conhecer no final do exercício os resultados, sem prestar qualquer informação sobre a atividade interna da empresa (Matos, 1977).

No passado longínquo, os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupo de pessoas que poucas vezes constituíam entidades jurídicas. As empresas propriamente ditas viviam basicamente do comércio, e não da fabricação, assim era fácil conhecerem o valor de compra dos bens existentes, bastava consultarem os documentos de aquisição. Contudo, com o aparecimento das indústrias tornou-se mais complexa a função do contabilista para determinar o valor de compra, uma vez que este dizia respeito aos valores pagos pelos fatores de produção utilizados (Martins, 1988).

A ascensão das grandes empresas de produção e a diversidade de produtos ou serviços que passaram a oferecer criaram a necessidade da Contabilidade de Custos dentro das organizações (Moriarity e Allen, 1991).

O *Chartered Institute of Management Accountants* considera a Contabilidade de Gestão como parte integrante da gestão que exige a identificação, produção, apresentação, interpretação e utilização de informações relevantes para formular estratégias de negócios, atividades de planeamento e controlo, tomada de decisão, uso eficiente dos recursos, melhoria do desempenho e aumento de valor (Luced, 2003).

2.2. Perspetiva histórica e internacional da Contabilidade de Gestão

De acordo com a literatura académica existem duas perspetivas diferentes sobre a origem da Contabilidade de Gestão. A perspetiva económica é apoiada por autores como Alfred Chandler, Robert Kaplan e Thomas Johnson. A outra abordagem é conhecida como não económica e defendida por autores como Petter Miller, Keith Hoskin e Richard Macve (Waweru, 2010).

Os defensores da abordagem económica argumentam que a evolução da Contabilidade de Gestão é o resultado das práticas derivadas do setor privado para apoiar as operações de negócios. A perspetiva não económica defende que as práticas de Contabilidade de

Gestão foram consequência do desenvolvimento de normas que estiveram na base da medição do desempenho individual e não para apoiar as operações de negócios, como é defendido pela abordagem económica (Waweru, 2010; Lacob e Taus, 2014).

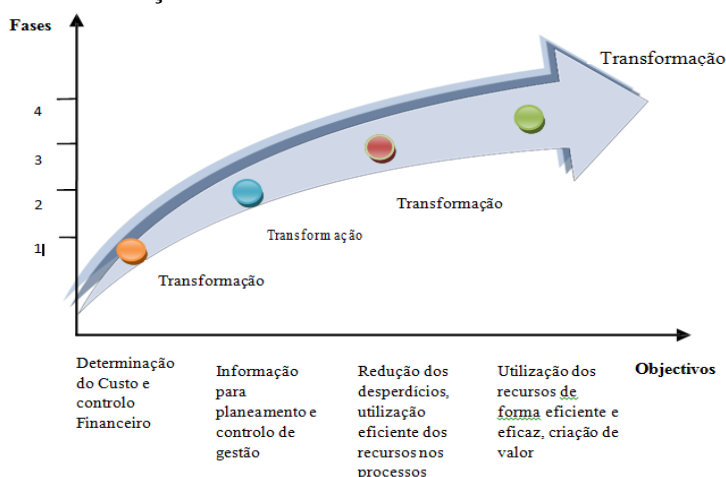
Não se conhecem registos da evolução da Contabilidade de Custos até meados do Séc. XVIII, altura em que ocorreu a Revolução Industrial na Inglaterra. Embora seja considerado que a Inglaterra foi o primeiro país industrial do séc. XIX, acabou por ser a França a pioneira nos estudos sobre Contabilidade de Custos (Martins, 2001).

Bouquin (1993) defende que a Contabilidade de Gestão surge com a Revolução Industrial, por volta dos anos 1820-1830, em França e terá surgido posteriormente em Inglaterra. Segundo o mesmo autor o primeiro livro de Contabilidade Industrial foi escrito em 1789 por Jacob Kneppel e intitulava-se por “*Olysagres Handboek*”.

Coelho (2012) comenta que há consenso entre os diversos autores sobre o facto de a origem da Contabilidade de Gestão estar relacionada com a Revolução Industrial, tendo-se desenvolvido nos séculos XVIII, XIX e XX, nas empresas industriais. Consequentemente, nesta fase esta área da contabilidade era denominada de Contabilidade Industrial. Na verdade, a denominação desta área do saber tem-se adaptado às constantes evoluções, pelo que, vem sendo designada, como “Contabilidade de Custos”, “Contabilidade Analítica” e ultimamente de “Contabilidade de Gestão”, uma vez que os gestores são os principais utilizadores da informação produzida por ela (Gomes,2007).

Segundo Kamal (2015) o *International Federation of Accountants* segmenta a evolução da Contabilidade de Gestão em quatro fases, que se encontram descritas na figura 1.

Figura 1: Evolução da Contabilidade de Gestão



Fonte: Adaptado de Kamal, 2015, pág.16

A primeira fase corresponde aos anos anteriores a 1950. As empresas encontravam-se num ambiente económico saudável onde a competição era fraca e não sentiam necessidade de inovação, uma vez que conseguiam vender os produtos facilmente (Atrill e McLaney, 2009).

Nesta fase, a Contabilidade de Gestão era vista como a atividade imprescindível para o prosseguimento dos objetivos organizacionais, com ela esperava-se determinar o custo do produto ao longo do processo produtivo. Os custos do trabalho e dos materiais eram reconhecíveis facilmente e o processo de fabricação dizia respeito a operações manuais. Portanto, a mão-de-obra direta era a base de imputação dos custos gerais aos produtos individuais (Kamal, 2015).

Prakash (2013) acrescenta que a ênfase colocada na determinação dos custos, deveu-se à necessidade de avaliação dos *stocks* e alocação das despesas gerais e justifica por isso, o surgimento de técnicas de estimativa de custos, tais como *Last In, First Out* e *First In, First Out*.

A segunda etapa compreende o período de 1950 a 1965, a Contabilidade de Gestão continuava com o seu foco no interior da empresa. No entanto, centrava-se na produção de informações para o planeamento e controlo a curto prazo (Atrill e McLaney, 2009). Isto foi importante porque só a informação oportuna levaria os gestores a tomarem as decisões mais acertadas (Omar, Rahman e Sulaiman, 2004).

Foram introduzidas técnicas de Contabilidade de Gestão, tais como o custo marginal e contabilidade por responsabilidade durante este estágio para ajudar os gerentes a escolherem o curso correto da ação ou criarem unidades estratégicas de negócios (Omar, Rahman e Sulaiman, 2004).

Durante a década de 1965 e início de 1985, decorreu o terceiro estágio, o aumento dos preços do petróleo e a recessão económica causaram agitação no mundo. Foram rápidas as mudanças tecnológicas e o aumento da concorrência nesta fase. Estes fatores fizeram com que surgissem novas técnicas de produção, tais como a robótica, onde existia uma maior preocupação com o controlo de custos, nomeadamente através da redução de resíduos. Os resíduos foram classificados como uma atividade de valor não agregado, ou seja, uma atividade que aumenta os custos, mas não gera receita adicional. Para competir de forma eficaz, foi dada uma maior liberdade a gerentes e empregados de forma a poderem tomar decisões, o que levou as informações da Contabilidade de Gestão a estarem disponíveis amplamente. Os avanços na computação mudaram a natureza, quantidade e disponibilidade de informações de Contabilidade de Gestão (Atrill e McLaney, 2009).

Nesta altura surge a discussão sobre a crise da Contabilidade de Gestão. A obra *“Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting”*, de Johnson & Kaplan em 1987 lança um amplo debate sobre o estado de evolução da Contabilidade de Gestão. Nela os autores colocam em causa a conveniência dos sistemas de Contabilidade de Gestão utilizados nas empresas americanas, que serviam de apoio à tomada de decisão e garantiam o controlo das mesmas (Coelho, 2012).

A última fase ocorre a partir de 1985, os avanços na tecnologia de fabricação e na tecnologia da informação continuaram inconcutíveis. Assim, a concorrência tornava-se cada vez maior e fazia com que existisse um uso eficiente dos recursos, com especial ênfase na criação de valor para os acionistas. Estas mudanças deram origem a informação de Contabilidade de Gestão cada vez mais focada no exterior. As empresas de sucesso são aquelas que são capazes de garantir e manter vantagem competitiva sobre os seus rivais através de uma maior compreensão das necessidades dos seus clientes. Deste modo, as informações que fornecem detalhes dos clientes e do mercado tornaram-se extremamente importantes (Atrill e McLaney, 2009).

Surgiram novas técnicas de Contabilidade de Gestão, como *Total Quality Management*, *Activity-based Management* e *Benchmarking* (Lacob e Taus, 2014).

Para Rubio e Rocha (2001) a origem da Contabilidade de Custos é associada ao fim dos sistemas de produção gremial, sistemas onde a especialização era inexistente, o processo de fabricação era transmitido do mestre para o aprendiz, a tecnologia utilizada era muito tradicional e as ferramentas foram o ponto básico de suporte do sistema produtivo. Embora localizem a 1º fase da Contabilidade de Custos no período que antecede a Revolução Industrial, estes autores também identificam quatro fases:

- 1ª Fase ocorre até finais do séc. XVIII, diz respeito aos sistemas de cálculo de custos não coordenados contabilisticamente e utilizados pelas empresas antes da Revolução Industrial.
- 2ª Fase inicia-se no séc. XIX até à década de 20, na qual surgem sistemas de custos capazes de proporcionar informações para orientar a gestão das empresas industriais.
- 3ª Fase compreende o período entre a Primeira e a Segunda Guerra Mundial, pretendia-se sistemas de custos habilitados a determinar o custo de produção dos inventários, custo determinado tendo por referência os fatores utilizados no processo produtivo. Estes sistemas estavam organizados com a Contabilidade Financeira.
- 4ª Fase corresponde aos dias de hoje, procura-se utilizar sistemas de custos que forneçam informação pertinente para o processo de tomada de decisão.

Drury (2012) argumenta que a generalidade dos modelos de Contabilidade de Gestão usados em 1980 tinham já surgido em 1925, não existindo inovações em termos de técnicas de Contabilidade de Gestão durante esses 60 anos. A evolução da Contabilidade de Gestão pode ser vista sob diversas perspetivas. Quando olhamos esta evolução do ponto de vista técnico, há uma tendência natural para distinguir as técnicas e modelos tradicionais das técnicas e modelos inovadores. Gomes (2007) faz essa distinção nos termos apresentados na tabela 1.

Tabela 1: Técnicas tradicionais versus técnicas contemporâneas da Contabilidade de Gestão

Técnicas Tradicionais	Técnicas Contemporâneas
Ponto crítico das vendas	Quadro de comando integral (<i>Balanced Scorecard</i>)
Planeamento estratégico	Orçamento baseado nas atividades
Orçamentos	Custeio baseado nas atividades
Análise de desvio dos orçamentos	Custo alvo
Técnicas de custeio dos produtos	Análise à rentabilidade dos clientes
Análise da rentabilidade dos produtos	Custeio do ciclo de vida do produto
Painel de indicadores (<i>Tableau de Bord</i>)	Teoria das restrições
Rentabilidade do ativo	<i>Economic value added</i>
	<i>Benchmarking</i>
	<i>Backflush costing</i>
	<i>Kaizen costing</i>

Fonte: Elaboração Própria

Esta divisão é naturalmente discutível. Aliás, nos textos sobre Contabilidade de Gestão é frequente haver referência às técnicas e modelos tradicionais sem no entanto haver uma clara identificação e caracterização daquilo que é ou não tradicional. Mas, independentemente dessa classificação, é perfeitamente consensual na literatura que a Contabilidade de Gestão conheceu um novo impulso a partir da década de 80. Desde então, quer em termos académicos, quer na prática das empresas, a Contabilidade de Gestão não só enriqueceu as suas soluções técnicas, como se enraizou no dia-a-dia das organizações, assumindo um novo protagonismo.

Em relação às mudanças na Contabilidade de Gestão, Wickramasinghe e Alawattage (2007) sugerem que o seu estudo é uma metodologia de aprendizagem para compreender como os fatores ambientais moldam os processos internos dentro da organização e o que levou ao aparecimento de algumas das suas técnicas. É evidente que tanto os fatores externos (ambientais) e fatores internos (relativos à organização em causa) influenciam o desenvolvimento de novos sistemas e técnicas de Contabilidade de Gestão (Prakash, 2013).

Innes e Mitchell (1990) definiram um conjunto de fatores que causam mudanças na Contabilidade de Gestão:

- motivadores (por exemplo, mercado competitivo, a estrutura organizacional e de produção, a tecnologia de fabricação);
- catalisadores (por exemplo, o mau desempenho financeiro, perda de quota de mercado, mudança organizacional);
- facilitadores (por exemplo, contabilidade de recursos humanos, grau de autonomia, requisitos de contabilidade).

Embora nem sempre tanto quanto o desejado, a investigação funcionou também como um fator instigador desta evolução (Scapens e Bromwich, 2010; Van der Stede, 2015). Segundo Van der Stede (2015), em termos de tópicos de investigação, no final da década de 1980 dominava os modelos de Contabilidade de Gestão japonesa, enquanto no final da década de 1990, houve algum foco no *balanced scorecard* e outros sistemas de avaliação do desempenho não-financeiro. Mais recentemente, começamos a ver alguns trabalhos na gestão de risco e na área da governança corporativa. Em termos de setores, nota-se uma tendência crescente, durante as décadas de 80 e 90, para estudar as questões da Contabilidade de Gestão no setor público.

Na tabela 2 estão sumariados os temas estudados nos artigos publicados na *Management Accounting Research* (MAR) durante o período 1990 a 2009.

Tabela 2: Tópicos de estudos publicados na MAR 1990-2009

	1990-1999	2000-2009
<i>Number of papers</i>	178	205 ^a
<i>ABC</i>	7%	5%
<i>Other advanced techniques</i>	7%	10%
<i>Capital budgeting</i>	6%	1%
<i>Budgeting, standard costing and variance analysis</i>	7%	5%
<i>Cost accounting systems and techniques</i>	11%	4%
<i>Pricing; including transfer pricing</i>	3%	2%
<i>EVA and residual income</i>	3%	1%
<i>Management accounting practices</i>	16%	8%
<i>Management accounting change</i>	11%	15%
<i>Management and organisational control</i>	8%	17%
<i>Performance measurement</i>	14%	14%
<i>Strategic management</i>	5%	3%
<i>Risk management</i>	-	3%

<i>Inter-organisational management control</i>	-	6%
<i>Governance</i>	-	3%
<i>Other</i>	2%	3%
	100%	100%
^a Including editorials by guest editors.		

Fonte: Scapens e Bromwich, 2010, pág. 279

Esta tabela indica que embora tenha havido algumas mudanças nos tópicos estudados durante o período 1990-2009, estas mudanças não foram significativas. Registou-se um ligeiro declínio nos jornais que estudam alguns dos temas tradicionais de Contabilidade de Gestão: ABC; orçamento de capital; orçamento; custo padrão e análise de variância; e o custo dos sistemas e técnicas de contabilidade. Em compensação surgiram outros temas (por vezes chamados de "ponta") como a gestão de capital intelectual e ativos intangíveis; gestão do conhecimento; *balanced scorecard*; *benchmarking*; contabilidade magra (*lean*); e *world-class manufacturing*. O número de trabalhos que estudam as grandes áreas da Contabilidade e Controlo de Gestão tem aumentado ao longo das duas décadas, 35% na década de 1990 para 40% na década de 2000. Na primeira década, a ênfase foi em estudar as práticas de Contabilidade de Gestão, com artigos que procuravam descrever os sistemas de Contabilidade de Gestão e técnicas utilizadas na prática. Durante a segunda década, houve um aumento no número de trabalhos que estudam a mudança em Contabilidade de Gestão e uma duplicação da proporção de trabalhos que lidam com Contabilidade de Gestão e o controlo organizacional.

2.3. Contabilidade de Gestão em Portugal

Enquanto no setor privado a Contabilidade de Gestão não foi, pelo menos diretamente, imposta do ponto de vista legal, no setor público há um quadro legal que indica quais as entidades que devem ter Contabilidade de Gestão (ou Analítica). Desde a Reforma da Administração Financeira do Estado que se evidenciou a necessidade de um sistema de Contabilidade Analítica neste setor. A Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro), no seu art.º14, n.º1 define que os serviços e organismos públicos com autonomia administrativa deviam possuir Contabilidade Analítica (Fernandes, 2010).

Com o decorrer dos anos, surgiram vários diplomas que reforçavam a importância da implementação deste sistema de informação. O Plano Oficial de Contabilidade Pública

(POCP) foi um destes diplomas, que estabelecia a existência deste sistema nos serviços e organismos públicos com autonomia administrativa e financeira. Os planos oficiais destinados ao setor público (POCP, Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação (POC-Educação), Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POCMS) e Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)) definiram um conjunto de regras para o apuramento dos custos e, nalgumas situações, também para os proveitos (Fernandes, 2010).

Com a implementação do sistema de Contabilidade Analítica nas entidades públicas esperava-se atingir, entre outros, os seguintes objetivos: justificação do valor das taxas e preços; apoio na elaboração dos orçamentos; medição da sub-atividade e sobre-atividade; apoio na tomada de decisões; comparação de custos entre entidades e possibilidade de comparação dos custos entre diferentes exercícios económicos (Carvalho, Costa e Macedo, 2008).

O novo sistema do Setor Público, Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, também impõe a implementação do sistema de Contabilidade de Gestão. Este inclui a Norma de Contabilidade Pública 27 – Contabilidade de Gestão, que tem como objetivo “estabelecer as bases para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas”. Esta norma, para além, de desenhar as linhas mestres para o desenvolvimento de um sistema de Contabilidade de Gestão nas diversas entidades da administração pública também, define a informação a ser divulgada (Teixeira, 2016).

Mesmo possuindo caráter facultativo no setor privado, surgiu em 1999 o Decreto-Lei nº 44/99, de 12 de fevereiro, que tornou obrigatória a elaboração da Demonstração de Resultados por Funções pelas empresas às quais era aplicado o Plano Oficial de Contabilidade (POC), no entanto, o DL 79/2003 alterou-o, “em virtude de algumas lacunas e dificuldades de interpretação condicionarem a sua aplicação.” De acordo com o artigo 1º se as empresas não ultrapassassem dois dos limites definidos no nº 2 do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais, ficavam dispensadas de apresentá-la, caso contrário existia a obrigatoriedade de o fazer, surgindo a necessidade da existência de Contabilidade de Gestão (Gomes, 2007).

Relativamente à literatura portuguesa sobre esta contabilidade, surgiu no ano de 1930 o livro de Francisco Caetano Dias intitulado por “Comércio e Contabilidade”, onde o 8º capítulo deste aborda a Contabilidade Industrial. Mas foi no ano de 1938 que apareceu o primeiro livro dedicado ao tema, escrito por Guilherme Rosa intitulava-se por “Contabilidade Industrial. Desgaste e Reintegrações dos instrumentos”. Um ano mais tarde, Francisco Caetano Dias apresentou uma nova obra que tinha como título “Contabilidade Industrial e Agrícola” (Carvalho e Morais, 2003).

A tabela 3 mostra os autores que se destacaram na publicação de obras que abordam temas do âmbito da Contabilidade de Gestão, desde os finais do séc. XVIII até aos anos 70 do séc.XX.

Tabela 3: Literatura Portuguesa de Contabilidade de Gestão

Autores	Título da Obra	Temática (s) Abordada (s)	Ano
Manuel Teixeira C. de Mendonça	Guarda-Livros Moderno	Dois capítulos intitulados «Da Agricultura» e «Das Artes Mecânicas ou Manufacturas»	Não Apurado
José Maria de A. Outeiro	Estudos sobre Escrituração Mercantil	Um capítulo dedicado ao estudo das contas especiais, no qual apresenta a conta «Fábrica», aberta nos casos de manufatura de qualquer produto	Não Apurado
Rodrigo Affonso Pequito	Curso de Contabilidade Comercial	Capítulos XVI e XVII, integrados na Parte III, intitulados, respetivamente, «Contabilidade industrial ou da indústria manufatora» e «Contabilidade agrícola»	1875
Luíz M. dos Santos	Tratado de Contabilidade Comercial	Capítulos XXIII e XXVI relativos às Contabilidades Industrial e Agrícola, respetivamente	1893
Francisco Adolfo Manso-Preto	Escrituração Comercial, Industrial e Agrícola	Resume os conceitos relativos às últimas duas atividades (industrial e agrícola)	1907
Ricardo de Sá	Tratado de Contabilidade	Título V dedicado às Indústrias de manufatura e agrícola	1919
Francisco Caetano Dias	Comércio e Contabilidade,	Capítulo 8: Contabilidade Industrial	1930
Guilherme Rosa	Contabilidade Industrial. Desgaste e reintegrações dos instrumentos	Contabilidade Industrial	1938
Francisco Caetano Dias	Contabilidade Industrial e Agrícola,	Contabilidade Industrial e agrícola	1939
Prof. Gonçalves da Silva	Contabilidade Industrial	Contabilidade Industrial	1954
Rogério Fernandes Ferreira	Casos de Contabilidade Industrial	Contabilidade Industrial	1960
Martin Noel Monteiro	Contabilidade Industrial	Componentes do custo de produção na indústria	1973
Jaime Lopes Amorim	Noções Básicas de Contabilidade	O volume II desta obra reserva o capítulo VII ao ramo da Contabilidade Industrial	1973

Valdemar M. Oliveira e Mário Peres	Contabilidade Industrial Aplicada	Contempla os variados aspetos relacionados com a organização da produção e com o apuramento do custo de produção	1974
------------------------------------	-----------------------------------	--	------

Fonte: Carvalho e Morais, 2003, pág. 4/5

2.3.1. Retrato atual das práticas de Contabilidade de Gestão nas empresas portuguesas

Em 2014, existiam 1.126.344 Pequenas e Médias Empresas (PME) em Portugal, representando 99,91% do total de sociedades do setor não financeiro e cerca de 59% do volume de negócios, apresentando assim um elevado peso no tecido empresarial português (Instituto Nacional de Estatística, 2016). É de referir que o Instituto Nacional de Estatística inclui as micro, pequenas e médias empresas nas PME's.

Devido ao número significativo destas empresas no nosso país, resolvemos recorrer a estudos sobre elas para mostrarmos como nos encontramos em termos de práticas de Contabilidade de Gestão.

Uma média empresa é definida como uma firma que emprega menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios líquido não excede os 40 milhões de euros ou o total do balanço não supere os 20 milhões de euros. Por pequena empresa entende-se a instituição que tem ao seu dispor menos de 50 trabalhadores e cujo volume de negócios não ultrapasse os 8 milhões de euros ou o total de balanço não excede os 4 milhões de euros. As micro empresas são aquelas que têm um número médio de 10 empregados e o seu volume de negócios não ultrapasse os 700 mil euros ou o total de balanço não seja superior a 350 mil euros (Comissão de Normalização Contabilística, 2015).

Nestas empresas, a informação produzida destina-se essencialmente ao cumprimento de requisitos legais e existe uma certa obstinação no uso de Contabilidade de Gestão, uma vez que estas veem o contabilista como mais um custo elevado a suportar (Ferreira, 2012). A este propósito, Ilias, Razak e Yaso (2010) expõem que as empresas de dimensão reduzida tendem a optar por práticas tradicionais e a colocar de parte a Contabilidade Analítica e o uso de técnicas mais avançadas como o *benchmarking*, sendo possivelmente o aumento dos custos e a necessidade de formar pessoas as razões para tal acontecer.

Hyvönen (2005) alega que as PME's deparam-se com o mesmo tipo de dificuldades das grandes empresas e em relação a estas são mais aptas a cometer erros, o que mostra que

a informação produzida pela contabilidade interna é imprescindível para aperfeiçoar a gestão de recursos e decisões de alocação.

As práticas de Contabilidade de Gestão não são homólogas entre países. Segundo Granlund e Lukka (1998) os fatores culturais e as leis governamentais são as principais causas para tal suceder. Os estudos sobre elas nas empresas nacionais são muito poucos, o que em conjunto com o carácter facultativo desta contabilidade leva a que os dados disponíveis sobre a sua utilização e o grau de desenvolvimento das suas práticas sejam reduzidos (Arsénio, 2012).

Nas nossas PME's continuam a elaborar-se orçamentos *ad doc* onde os custos são calculados de modo intuitivo, com base na sensibilidade do responsável da empresa (Coelho, 2012). Estas usam o sistema tradicional mais simples, acabando por ser mais barato de gerir (Almeida, 2013).

Rodrigues, Correia, Fantasia e Nunes (2000), procuraram conhecer as práticas de Contabilidade de Gestão utilizadas nas PME's portuguesas. Enviando questionários para as PME's de Excelência de 1998, conseguiram 127 respostas válidas. Genericamente, as conclusões apontam para os seguintes aspetos:

- Das empresas envolvidas no estudo 45,4% utilizavam um sistema digráfico e destas 65,8% seguem um sistema dualista;
- Das empresas inquiridas 93,7% calculavam os custos dos produtos e/ou serviços, de secções ou das atividades. A maioria delas (63%) calculava os custos com uma periodicidade mensal e o cálculo de margens/ resultados por produto e/ou serviços era o objetivo principal de o fazerem.
- A maior parte (74,5%) das empresas encontravam-se divididas em centros de custos ou por secções. Com esta divisão esperavam essencialmente controlar a atividade de cada centro e conseguir imputar os custos indiretos aos produtos/serviços.
- O método de custeio total era o método de custeio mais utilizado (78%);
- No que toca à classificação dos custos, estes eram essencialmente classificados em fixos/ variáveis (47,9%) e diretos/ indiretos (85,7%).

Macedo (2013), através de um inquérito *online* enviado a 1000 PME's portuguesas, procurou perceber se a utilização da Contabilidade Analítica produz eventualmente um

aumento de produtividades nestas empresas e que oportunidades poderão surgir no futuro. Conseguiu obter 74 respostas válidas e, entre outras, algumas das conclusões traduzem-se no seguinte:

- Metade das empresas utilizam a Contabilidade Geral com centros de custos, 23% utiliza a Contabilidade Analítica com todas as suas funcionalidades, 7% usam a Contabilidade Geral e as contas da classe 9 e quase 20% destas apenas empregam a Contabilidade Geral.
- Das 74 empresas em estudo 23 apura o custo de atividade, sendo que 20% destas recorrem ao método direto e 4% ao método indireto para o fazer. No que toca à repartição intermédia de gastos, 23% das empresas afirmou realiza-la. Questionadas quanto ao uso do método das secções homogéneas, 23% das empresas responderam positivamente.
- Relativamente ao método de custeio usado, em 73% das empresas, esta situação não é aplicável. As restantes usam o custeio total (24%) e apenas 3% usam o custeio variável.
- Melhor conhecimento dos custos por atividade ou área de negócio e informações mais ricas fornecidas aos gestores ou administradores são as principais vantagens apontadas pelas empresas do uso da Contabilidade de Gestão.

Ferreira (2012) concretizou uma pesquisa onde esperava conhecer o nível de adoção dos variados instrumentos de Contabilidade de Gestão por parte das PME. Numa amostra de 202 PME's do concelho de Leiria e recorrendo ao questionário fechado, obteve 48 respostas válidas. Os resultados desta investigação, de uma forma geral, evidenciam os aspetos seguintes:

- Mais de metade das empresas (77%) confirma a existência da Contabilidade Financeira e de Gestão na empresa.
- Verificou que 81% das empresas executa a Contabilidade de Gestão na própria empresa e maioritariamente a função fica à responsabilidade do “responsável financeiro”. Quanto à periodicidade da produção de informação, apurou-se que cerca de 42% das instituições preparava relatórios mensais.
- No que respeita às práticas de Contabilidade de Gestão usadas, a “Análise de Rácios” prevalece em relação às restantes, com 21,32%, no entanto o autor

considerou surpreendente que sobressaia sobre o “Custeio Total” (19,12%) e o “Orçamento” (18,39%). Quanto às práticas menos utilizadas, “*Balanced Scorecard*”, “Custo Padrão” e “*Economic value added*” ou inexistente como o caso do “Custo Alvo”, já era algo que se previa, uma vez que são menos conhecidas e a sua aplicação é mais complexa.

Como podemos ver a Contabilidade de Gestão é algo que ainda não chegou a todas as empresas no nosso país. Naquelas em que já está implementada é utilizado o sistema tradicional, onde maioritariamente as empresas se encontram divididas por centros e o custeio total é o principal método de custeio utilizado. As técnicas mais avançadas têm sido evitadas por estas empresas, devido à falta de conhecimento e à complexidade das mesmas.

2.3.1.1. Custeio Baseado em Atividades

Esta técnica foi desenvolvida em meados dos anos de 1980 por Kaplan e Cooper, como forma de valorização dos produtos (Cooper e Kaplan, 1988). Consiste numa ferramenta de gestão capaz de apurar os custos indiretos de fabricação com mais precisão e racionalidade do que qualquer sistema de custeio da contabilidade tradicional (Quesado e Lopes, 2015). O seu surgimento constituiu um marco importante na história da Contabilidade de Gestão e sendo uma técnica bastante abordada por vários autores resolvemos perceber como se encontra em Portugal.

Para que numa empresa a sua implementação seja feita com sucesso é necessário que determinadas condições sejam asseguradas. De acordo com Chan (1993) antes da implementação desta prática deve ser realizada uma avaliação económica e técnica, de forma a se conseguir perceber se os benefícios decorrentes da mesma superam os seus custos e a viabilidade das atividades definidas.

No nosso país, as referências literárias sobre esta técnica são poucas. Destaca-se o estudo de Major e Hopper, realizado em 2005, sobre a implementação do ABC numa empresa de Telecomunicações, a investigação de Gomes, em 2004, sobre a viabilidade da implementação do ABC nos diversos setores de atividade e a pesquisa de Duarte, feita em 2002, sobre o estado de aplicação do ABC em Portugal (Dias, 2009).

O uso desta técnica tem sido bastante abordada, ao nível da literatura, nas grandes empresas. No entanto, estudos que abordem o conhecimento, implementação, vantagens

e limitações desta ferramenta nas PME's são praticamente inexistentes (Gonçalves, 2015). Vários estudos onde se pretendia perceber a influência da dimensão da empresa na adoção do ABC indicam que principalmente são as maiores empresas que o implementam (Tomás, Major e Pinto, 2008).

Gomes (2007), pretendia determinar o nível de uso de Contabilidade de Gestão em Portugal e saber o impacto das técnicas contemporâneas, principalmente o do custeio baseado nas atividades, nas grandes empresas portuguesas. Foram 111 as respostas válidas conseguidas através de inquéritos enviados via postal. As respostas dizem respeito a empresas com atividades distintas e são algumas das suas conclusões as seguintes:

- Das 111 empresas em estudo, 107 tinham Contabilidade de Gestão. Sendo cerca de 32 as empresas que utilizavam o ABC e 42 as que pensavam vir a implementá-lo. Na sua maioria (53,2%) a implementação ocorreu no séc. XXI e contribuíram para ela a necessidade de existir um apuramento correto dos custos dos produtos. Esperando, essencialmente, melhorias na tomada de decisão e simplicidade na realização dos orçamentos.
- Em grande parte das empresas (63,3%), o ABC foi aplicado à sua totalidade e eram poucas as empresas que possuíam mais de 5 atividades. No que toca ao sistema de custeio, 96,7% usava um sistema paralelo ao ABC.
- Foram 4 as empresas que já tinham utilizado esta ferramenta e por alguma razão rejeitaram-na. Quem nunca o chegou a fazer justifica-o com a satisfação perante o sistema de Contabilidade de Gestão existente.

Tomás, Major e Pinto (2008), replicaram o inquérito desenvolvido por Innes e Mitchell (1995) nas 500 maiores empresas não financeiras em Portugal, publicadas na revista Exame 2005, de forma a perceber o grau de adoção do ABC. Foram 125 as empresas que aceitaram colaborar no estudo, e os autores concluíram:

- 22% das empresas inquiridas adotaram o ABC e que sensivelmente 27%, provavelmente, iriam adotar este método num prazo de dois anos. As principais causas justificativas do interesse da adoção do ABC deviam-se à sua potencialidade no que toca à gestão e redução de custos e à obtenção de informação para apoio à decisão;

- Apenas 1 empresa tinha rejeitado a técnica depois de a implementar;
- No que toca às áreas onde se encontrava implementado, 26% têm-no em toda a empresa, tendo sido essencialmente implementado, apenas, nalgumas áreas das empresas em estudo. Era usado como método principal de apuramento dos custos em 19 entidades;
- Das 125 empresas, 47% nunca consideraram adotar o ABC, por achar que a ferramenta não vai ao encontro do tipo de negócio, não terem conhecimento relativamente ao mesmo e devido às dificuldades de implementação.

Esta ferramenta ainda é recente em Portugal e encontra-se pouco enraizada nas nossas organizações. A necessidade de apurar os custos corretamente e de obter informação de apoio na tomada de decisão são fatores importantes que levam à sua implementação, sendo maioritariamente usado com outro sistema.

2.3.1.2. Balanced Scorecad (BSC)

O BSC foi criado por Robert Kaplan e David Norton, em 1992, nos Estados Unidos da América, consistindo num conjunto de medidas que permitiam aos gestores uma visão rápida mas ampla do negócio (Kaplan e Norton, 1992). Ao par do ABC, também constituiu um marco importante na história da Contabilidade de Gestão e daí queremos perceber o seu estado em Portugal.

Este modelo pretende propiciar a execução da estratégia recorrendo à fixação e seguimento de um conjunto de parâmetros congruentes com a mesma. Conjugando a estratégia a longo prazo com os objetivos a médio e a curto prazo, este modelo foi feito para divulgar as distintas metas perseguidas por uma empresa, demonstrando os elementos prejudiciais para a continuidade e desenvolvimento da organização (Quesado e Rodrigues, 2009).

Primeiramente foi imaginado como uma forma de avaliação de desempenho, mas por mostrar os fatores críticos de sucesso e medidas financeiras e não financeiras compostas por quatro perspetivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento), passou a um importante instrumento de Contabilidade de Gestão estratégica (Quesado e Rodrigues, 2009).

Embora tenham surgido estudos que abordam a aplicação do BSC nas PME's, a literatura mostra que são as grandes empresas que basicamente o usam e conhecem (Quesado e Rodrigues, 2009). Em Portugal, o uso desta prática ainda é moderada e muito recente. A sua aplicação é menor em instituições do setor público do que no privado, sendo as grandes empresas as principais contribuidoras para isso. Nas PME's, municípios, empresas municipais e intermunicipais e hospitais a adesão ainda é muito pequena, encontrando-se em fase de implementação na maioria das organizações públicas. Nos últimos anos, temos assistido a um aumento da sua utilização e fatores como a descentralização, a diferenciação vertical e o grau de formação superior estão relacionados com a sua aplicação (Quesado, Guzman e Rodrigues, 2014).

Rodrigues e Sousa (2001) realizaram uma investigação que tinha por finalidade a perceção da adoção do *Balanced Scorecard* no tecido empresarial português e a determinação das razões influenciadoras da sua implementação. Começaram por enviar um questionário para as 200 maiores empresas portuguesas, selecionadas da publicação do Expresso – “As 1000 Melhores” edição de 1999, e conseguiram obter 60 respostas válidas. Entre outras, chegaram às conclusões apresentadas em seguida:

- O BSC não era muito utilizado pelas empresas em estudo, apenas 14% tinham implementado a técnica, 7% estavam em fase de implementação e 8% ponderavam vir a fazê-lo. No entanto a maior parte (71%) das organizações não o utilizavam nem tinham ideia de o fazer, sendo a falta de conhecimento sobre o sistema (48%) a principal justificação para tal. A primeira adoção ocorreu em 1994 e as restantes entre 1998 e 1999.
- As entidades em geral (63%) esperavam do BSC a possibilidade de fornecer informação para a gestão e conciliar os objetivos dos diferentes níveis de gestão, 13% consideravam que esta ferramenta deveria ser utilizada apenas para reconciliar o objetivo dos diferentes níveis de gestão e 25% atribuíam-lhe outras funções como “sistema para avaliar o desempenho”. Basicamente, servia como sistema de informação e como um instrumento para a implementação de estratégias.
- As empresas que já o utilizavam tinham uma atitude positiva em relação a si, considerando-a como uma boa ferramenta de gestão e que acarretava benefícios. Estas ainda sentiam dificuldade em apontar as mudanças suscitadas pelo BSC,

mas referenciaram a reformulação estratégica e maior controlo das ações implementadas como as mudanças já encontradas.

- Tendo por base a pesquisa são apontadas algumas razões que contribuíram para a implementação do BSC, a mais referida é o facto de permitir avaliar se a estratégia está orientada para os resultados estabelecidos, outra razão que levou as empresas a implementá-lo foi a capacidade da ferramenta traduzir a estratégia em ações.

Quesado e Rodrigues (2009) com o objetivo de perceber a aplicabilidade e conhecimento do BSC nas grandes empresas portuguesas, determinar os motivos e vantagens provenientes da adoção desta ferramenta e saber as causas da sua não aplicação ou abandono, desenvolveram um estudo nas 250 maiores empresas portuguesas – *ranking* da revista *Exame* e chegaram às conclusões a seguir evidenciadas:

- Das 85 respostas válidas verificaram que 44,7% das empresas conheciam o BSC embora nunca tivessem trabalhado com o sistema, 12,9%, não o dominavam 5,9% encontravam-se numa fase de implementação, 18,8% já o tinham implementado na empresa, 4,7% abandonaram-no e 12,9% esperavam vir a aplicá-lo.
- As empresas que responderam conhecer a técnica mas que não a tinham aplicado ou a abandonaram, justificaram-no com possuir outros sistemas similares e estarem satisfeitas, não ir encontro da cultura e missão da empresa e não esperarem grandes benefícios com a sua implementação.
- A possibilidade do BSC estabelecer ligações entre a estratégia e os objetivos individuais, quer de equipas, quer de unidades de negócio, a facilidade de comunicar a estratégia até ao nível operacional e melhor entendimento dos indutores do sucesso estratégico, são algumas das razões que levaram as empresas a aplicá-lo.
- Como benefícios encontrados, provenientes do uso do BSC, as empresas apontam melhorias no alinhamento entre atividades e objetivos estratégicos (84,6%), eficiência na comunicação da estratégia (76,9%), desenvolvimento de um sistema sólido de objetivos (76,9%), melhorias na mensuração da performance organizacional (65,4%).

- No que concerne às perspetivas, a maioria das organizações possuem ou esperam vir a possuir as quatro perspetivas sugeridas por Kaplan e Norton.

Semelhante com o que acontece com o ABC, no nosso país, há conhecimento relativamente ao BSC, porém a sua utilização ainda é reduzida e encontra-se numa fase inicial.

2.4. Investigação em História da Contabilidade de Gestão em Portugal

Se, de um modo geral, é reconhecida a escassez de investigação em história da contabilidade, no que respeita à área específica da Contabilidade de Gestão essa escassez é ainda mais notória. Contudo, a existência de Contabilidade de Gestão, ainda que de modo rudimentar e não estruturado, é inerente ao próprio processo de decisão (Zimmerman e Yahya-Zadeh, 2011).

O estudo das práticas contabilísticas internas de organizações vivas, quando desenvolvido numa perspetiva histórica e longitudinal, obriga o investigador a envolver-se com a realidade da organização. Ora, a resistência que alguns investigadores colocam em sair dos seus gabinetes, os obstáculos que as organizações colocam para abrir as suas portas aos investigadores, e os desafios teóricos e metodológicos que a investigação qualitativa coloca (Scapens, 1994; Ahrens e Chapman, 2006), são certamente fatores que ajudam a explicar porque razão existem tão poucos trabalhos do género em Portugal. Por outro lado, os estudos sobre realidades históricas mais distantes obrigam o investigador a dominar metodologias de investigação específicas da história, algo que é muitas vezes estranho aos investigadores da área da contabilidade (Carnegie e Napier, 1996).

Com o intuito de localizar trabalhos sobre Contabilidade de Gestão em Portugal que seguissem uma abordagem histórica, foi feita uma pesquisa no *Google Scholar* e nas revistas internacionais de referência (*Accounting History*; *Accounting, Business & Financial History - Accounting History Review*; *Accounting Historians Journal*) com as seguintes palavras-chave: História, Contabilidade de Gestão, Contabilidade de Custos, Portugal. Os resultados confirmaram a escassa produção científica nesta área. Esta falta de trabalhos publicados em revistas internacionais foi depois confirmada pelas diversas entidades às quais solicitamos indicação de bibliografia na área: Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC); Ordem dos Contabilistas Certificados

(OCC); Associação Portuguesa de Contabilistas e Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Apêndice I).

Um exemplo que procura contrariar esta tendência é o trabalho de Carvalho, Rodrigues e Craig (2007) sobre as práticas de Contabilidade de Custos da Companhia das Sedas entre 1745 e 1747. Os autores exploram a integração de sistemas de custos e de Contabilidade Financeira dentro de uma estrutura contabilística de dupla entrada. O estudo mostra que a Companhia das Sedas já aplicava o método direto, com alocação de custos indiretos, tratamento de desperdícios e quebras, além de alguns elementos do método de custos padrão. Estas evidências contrariam a ideia de que a Contabilidade de Custos nas empresas surge com a Revolução Industrial e que antes destas só o Estado tinha práticas de contabilidade interna.

Outro exemplo, embora sobre uma realidade mais recente, é o trabalho de Faria (2011), que tem por objetivo analisar a organização contabilística de uma das maiores empresas da indústria de conservas de peixe portuguesa, a Júdice Fialho, entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX. A autora conclui que “a contabilidade da empresa está organizada para fornecer informação sobre os resultados particulares de cada segmento organizacional (fábrica, secção, oficina, depósito, ...) e não sobre os lucros ou prejuízos obtidos na venda dos diversos produtos”.

2.5. A Teoria Institucional

Atendendo às diversas perspetivas teóricas que têm vindo a ser utilizadas em pesquisas em Contabilidade de Gestão, recorreu-se a um paradigma teórico que nos permitisse compreender o fenómeno da mudança organizacional. A teoria institucional, paradigma escolhido, tem servido de suporte a muitos investigadores ao tentarem perceber o porquê e como ocorreram as mudanças organizacionais no setor público (Newberry, 2002; Ezzamel, Robson, Stapleton e Mclean, 2007; Modell, Jacobs e Wiesel, 2007).

Até ao final da primeira metade do século XX, os investigadores viam as empresas como sendo sistemas fechados, dependentes de si próprias e autónomas do ambiente que as rodeia (Tolbert e Zucker, 1996). Depois de se aperceberem da influência do meio envolvente nas organizações (década de 60/70), a teoria institucional destacou-se na perceção dos fenómenos ocorridos na vida das empresas e na explicação das mudanças contabilísticas nas organizações do setor público (Major e Ribeiro, 2009; Gomes, 2010).

Esta teoria vê a contabilidade como uma instituição dentro da organização, isto é, como rotinas formadas por hábitos que fazem sentido para um determinado grupo de pessoas, sendo estas rotinas amplamente aceites de forma inquestionável (Guerreiro, Casado e Frezatti, 2006). A instituição de práticas contabilísticas numa organização é estudada e analisada no âmbito desta teoria com o intuito de perceber o porquê de as adotarem em detrimento de outras, quais os atores intervenientes nessas instituições e porquê, ou seja a teoria institucional versa sobre fenómenos políticos, sociais e económicos que afetam os atos e as práticas contabilísticas numa organização (DiMaggio e Powell, 1991).

Burns e Scapens (2000) reconhecem três ramos como os principais desta teoria: a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics*); a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology*) e a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics*). Neste trabalho vamos seguir a Nova Sociologia Institucional (NIS).

2.5.1. A Nova Sociologia Institucional

A Nova Sociologia Institucional surgiu no final da década de 70 do século XX, tendo sido os trabalhos de Meyer e Rowan, em 1977, e DiMaggio e Powel, em 1983, os pioneiros nesta temática (Simões e Rodrigues, 2012). Destaca-se como uma abordagem sociológica que elucida que a adoção de determinadas práticas por parte das organizações é feita como forma de legitimação e não prioritariamente por razões económicas (Oyadomari, Cardoso, Neto e Lima, 2008). Segundo DiMaggio e Powell (1983) a maioria das mudanças organizacionais ocorrem pela procura de legitimidade e não com o intuito de aumentar a sua eficiência.

Esta abordagem opõe-se à racionalidade dos intervenientes organizacionais e releva os seus aspetos cognitivos, culturais e normativos (Major e Ribeiro, 2009). A NIS destaca o efeito que o ambiente externo em que opera causa na organização (Simões e Rodrigues, 2012), ou seja, muitas das mudanças internas ocorrem devido a fatores externos.

As influências externas e o surgimento de legislação levam a que as estruturas e sistemas utilizados nas empresas sejam semelhantes entre si, fazendo com que muitas das práticas em uso sejam análogas, sucedendo assim o processo de isomorfismo (DiMaggio e Powell, 1983). DiMaggio e Powell (1983) identificam três mecanismos de

mudança isomórfica institucional: o isomorfismo coercivo, o isomorfismo mimético e o isomorfismo normativo. Para Major e Ribeiro (2009) para além da existência destes três tipos de isomorfismo existe também o isomorfismo competitivo.

O isomorfismo coercivo advém de pressões políticas e do problema de legitimação e é resultado de pressões formais e informais exercidas por organizações sobre outras que são suas dependentes e que lhes impõem determinadas práticas (DiMaggio e Powell, 1983). A imposição pode ocorrer através de autoridade ou poder coercivo, sendo que na imposição por autoridade existe uma menor resistência em relação à imposição por poder coercivo, isto porque os atores sociais consideram uma maior legitimidade à mudança quando é iniciada por alguém a quem é reconhecida autoridade e competência (Major e Ribeiro, 2009).

Neste tipo de isomorfismo, são as pressões formais e informais que fazem com que ocorram mudanças e se utilizem determinadas práticas nas organização (Gomes, Carvalho e Fernandes, 2009). Ainda sobre o mesmo, Oyadomari, Neto, Cardoso e Lima (2008) referenciam ser o Estado um dos agentes que mais influência neste tipo de isomorfismo, quando obriga certas organizações a utilizarem determinadas normas por força da lei.

Perante uma situação de incerteza sobre determinada decisão a ser tomada as organizações optam por imitar práticas seguidas em outras instituições que consideram bem-sucedidas, este processo ocorre com mais frequência quando os contextos organizacionais são incertos e ambíguos, estamos nestas situações a falar do isomorfismo mimético (Esteves, 2008).

O isomorfismo normativo surge com a padronização dos saberes difundidos no sistema de ensino, que são reconhecidos pelas associações profissionais e que moldam a forma de atuação dos trabalhadores (Esteves,2008).

Segundo Major e Ribeiro (2009), o isomorfismo competitivo acontece sempre que uma instituição se vê obrigada a adotar certas práticas com o intuito de se tornar mais eficiente. Ao contrário dos outros isomorfismos as mudanças não são explicadas por forças culturais, sociais e políticas.

3. Metodologia de Investigação

Neste capítulo expõe-se e justifica-se a metodologia de investigação utilizada neste trabalho. Descrevem-se as várias fases da investigação e respetivos métodos de recolha e tratamento dos dados. De acordo com Saunders, Lewis e Thornhill (2009) a metodologia de investigação permite desenhar os traços gerais da pesquisa a realizar e auxilia na escolha da estratégia mais adequada a seguir, de forma a alcançar os objetivos estabelecidos.

Em investigação existem dois tipos de abordagem, a abordagem quantitativa e a qualitativa. A investigação qualitativa não tem por base procedimentos matemáticos ou estatísticos, mas sim, técnicas que possibilitam entender e explicar os fenómenos sociais, atendendo a um contexto organizacional e social mais alargado (Vieira, Major e Robalo, 2009).

3.1. Estudo de Caso

O presente trabalho segue uma abordagem qualitativa, histórica e longitudinal. No âmbito da investigação qualitativa, o estudo de caso é dos métodos mais frequentemente aplicados. Dado que o objetivo geral desta investigação é obter um conhecimento mais profundo sobre a história e evolução da Contabilidade de Gestão em Portugal através de uma caso específico, optamos por seguir o método do estudo de caso, com uma abordagem histórica. Com efeito, tratando-se duma história recente e ainda viva, o estudo de caso é o método apropriado pois além de estarmos a estudar um fenómeno contemporâneo estamos a estudar um fenómeno em que as fronteiras entre fenómeno e o contexto não são claras (Yin, 2009).

Conforme Yin (2009) o estudo de caso consiste numa pesquisa de campo que aprofunda um determinado acontecimento no seu espaço concreto e onde é possível fazer uso de diversas ferramentas de recolha de informação, como as entrevistas. Salienta o mesmo autor que o recurso a esta metodologia é conveniente quando se deseja perceber, analisar ou expor situações complicadas e obter explicações para o “como?” e os “porquês?”. No nosso caso procuramos aferir “quando?”, “quais?”, “como?” e “porquê?” foram adotados determinados métodos de Contabilidade de Gestão na organização objeto de estudo.

O propósito de um estudo de caso é possibilitar a perceptibilidade de determinada situação, por meio da individualização (Stake, 1999). Assim, através do caso estudado procuramos compreender, numa perspectiva evolutiva, como acontecem as dinâmicas da Contabilidade de Gestão dentro das organizações.

Kaplan (1986) apresentou os benefícios que os estudos de caso podem trazer para a Contabilidade de Gestão, tendo evidenciado três grandes vantagens:

- 1- Os estudos de caso geram a base para outras formas de investigação. São fundamentais para classificar as práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão e fornecem uma base mais firme para a construção de teorias. Temos a tendência de nos debruçarmos em fenómenos já abordados na literatura, mas com os estudos de caso são realizáveis estudos sobre acontecimentos atuais das organizações.
- 2- O segundo benefício sugerido por Kaplan é a possibilidade de conhecer a evolução e a inovação das práticas de Contabilidade de Gestão. A inovação e a competitividade com que as empresas se deparam diariamente, faz com que surjam novas práticas, que só através da observação direta são conhecidas.
- 3- A última vantagem apontada traduz uma melhoria no ensino da Contabilidade de Gestão. Se quem ensina dispor de um alargado conhecimento sobre as dificuldades e inovações das práticas usadas nas empresas mais adequado será o ensino da Contabilidade de Gestão nas escolas.

Este trabalho procura cumprir os pontos 1 e 2 identificados por Kaplan (1986). Pois, se por um lado este estudo pode servir de base de investigação de maior alcance sobre as práticas de Contabilidade de Gestão dentro das organizações, por outro lado também pode inspirar o surgimento de outros estudos de caso que, passo a passo, ajudem a construir uma história da Contabilidade de Gestão em Portugal.

Scapens (1990) refere que os estudos de caso na Contabilidade de Gestão podem agrupar-se em cinco categorias: descritivos, ilustrativos, experimentais, exploratórios e explanatórios. Os estudos de caso descritivos, procuram sobretudo descrever sistemas contabilísticos, técnicas e procedimentos frequentemente utilizados na prática. Sob outra perspectiva, os ilustrativos, tentam ilustrar práticas de contabilidade novas e aparentemente inovadoras desenvolvidas por empresas específicas. No que se refere aos estudos experimentais, estes aparecem para verificar as dificuldades de implementação

de novas técnicas e procedimentos contabilísticos e apreciar os proveitos delas decorrentes. Por sua vez, os exploratórios retratam investigações introdutórias e procuram constituir ideias e hipóteses para testes empíricos a realizar numa fase posterior, já os estudos de caso explanatórios procuram explicar a razão para determinadas práticas contabilísticas.

O estudo de caso, realizado nesta investigação, tem por base somente a empresa Administração dos Portos do Douro Leixões e Viana do Castelo,SA (APDL) e tem como intuito descrever, numa perspetiva histórica, a evolução da sua Contabilidade de Gestão (Apêndice II). Procurando enquadrar esta investigação nas tipologias descritas acima, o estudo de caso que se deseja realizar é substancialmente do tipo descritivo e exploratório. O uso do estudo de caso descritivo sustenta-se no facto de este apresentar uma descrição exaustiva de um fenómeno, dentro do respetivo contexto e exploratório por proporcionar uma compreensão relevante sobre a organização, as suas políticas internas e práticas contabilísticas.

3.2. Identificação da unidade de análise

Durante um largo período de tempo, a barra e o porto do Douro constituíram a principal estrutura portuária do norte de Portugal mesmo com todos os perigos, conhecidos e comentados, na entrada e saída no estuário.

A instabilidade das correntes, os fortes e persistentes temporais, a insuficiência e irregularidade do canal de navegação, causavam problemas de movimentação e tornavam o porto difícil, improvável de alcançar sem o apoio dos pilotos da barra, acontecendo ainda assim naufrágios com frequência.

Nos finais do séc. XIX, o Porto precisou de encontrar soluções para os problemas comerciais resultantes dos pontos fracos do seu porto fluvial face aos novos requisitos de navegação. Circulavam na altura grandes vapores e era impossível a sua entrada e manobragem nos estreitos meandros da barra do Douro.

Assim, realizaram-se vários estudos, discussões, projetos alternativos (dos quais se evidência a criação de um porto de abrigo em Leixões com um canal que permitisse que os navios aí ancorados chegassem ao Douro) e intervenções junto do poder central, tendo-se concluído que a criação do porto de Leixões era a saída mais viável.

O Governo, presidido por Fontes Pereira de Melo, pretendia que a construção do novo porto fosse repartida em duas fases, primeiramente a construção dos molhes tendo assim assegurado as condições necessárias para funcionar como porto de abrigo, e mais tarde, procedia-se às obras necessárias para que este funcionasse como porto comercial.

A 23 de outubro de 1883 foi aberto concurso para a sua empreitada, tendo concorrido apenas a firma Duparchy & Dauderny C^a. Sendo-lhe a mesma atribuída através de contrato a 16 de fevereiro de 1884, pelo montante de 4489 contos de réis, tendo um período de 8 anos para a sua concretização, adicionada uma garantia de mais três anos.

O Estado, o dono da obra, tomou posse definitiva desta empreitada a 1 de março de 1895. Contudo, ainda mesmo antes da sua conclusão, o porto de Leixões foi procurado por embarcações que não pretendiam entrar na barra do Douro. Recebeu o seu primeiro navio a 9 de novembro de 1886, desde essa data até 31 de dezembro de 1892, chegaram a este porto 1491 navios, embarcaram 10 797 passageiros e movimentaram-se 660 442 toneladas de mercadorias. Mesmo pensada para uma fase posterior, a sua natureza comercial aparecia de forma natural, mas para assegurar essa função era necessário que as obras continuassem garantindo as condições necessárias.

O Governo de forma a garantir a gestão do porto, a sua preservação e construção das obras adicionais optou pela gestão privada do mesmo. Deste modo, através da lei de 29 de agosto de 1889, a sua exploração comercial foi atribuída à Companhia das Docas do Porto e Caminhos de Ferro Peninsulares.

A Associação Comercial do Porto, à semelhança do que acontecia em portos estrangeiros, pediu ao governo, em 1890, a criação de uma Junta a qual seria responsável pela administração do porto do Douro. Um ano mais tarde, a 29 de outubro, esse pedido foi satisfeito e transferida a responsabilidade das obras do Douro para a Junta de Administração das Obras de Melhoramento da Barra do Douro.

Perante os últimos dois acontecimentos descritos, o sistema Douro-Leixões tinha assim duas entidades administrativas, com modelos de gestão, objetivos e opções de desenvolvimento portuário diferentes e, como tal, criaram-se rivalidades que acabaram por ser percebidas pela opinião pública e pela imprensa.

O Governo republicano, cinco meses depois da queda da monarquia, descobriu a solução para prosperar as obras da cidade, as quais respeitavam fundamentalmente às

obras portuárias e ações complementares. O decreto de 7 de fevereiro de 1911, criou a Junta Autónoma das Obras da Cidade, estabelecendo a sua composição, atribuições e funcionamento. Através deste decreto exigiu-se às mais variadas instituições com funções na área portuária (Associação Comercial do Porto, Alfândega do Porto, 2ª Circunscrição Sanitária Marítima) a concessão do dinheiro relativo as obras do Douro e ao Posto de Desinfecção de Leixões à Câmara Municipal, para serem colocadas à disposição da Junta.

A Junta Administrativa das Obras de Melhoramento da Barra do Douro foi extinta e todos os seus pertences passaram para a nova Junta. Esta era composta por onze membros, tendo a sua presidência ficado ao encargo do presidente da Câmara Municipal do Porto. Dotada de amplos poderes, a sua própria denominação demonstrava que se pretendia integrar as obras da barra no quadro geral das obras da cidade. Isto porque a intenção antiga de construção do porto do Douro voltou, com vontade de demolir os bairros ribeirinhos para concepção das instalações portuárias. Mas o sucedimento de inundações e tragédias vincou ainda mais que a resposta para os problemas portuários encontrava-se particularmente em Leixões.

Vinculada ao porto do Douro e tendo unicamente o território da cidade do Porto para atuar, esta nova Junta não possuía competência para solucionar o problema uma vez que Leixões se encontrava fora da sua área de intervenção. Esta questão, não prevista na lei, foi debatida com o intuito de surgir nova legislação que incluísse o porto de Leixões na sua esfera de atuação.

Tendo sido isso que aconteceu, passou a ser responsável pelo sistema portuário Douro-Leixões, tendo a sua denominação se alterado para Junta Autónoma das Instalações Marítimas do Porto (Douro-Leixões) e sendo agora uma instituição dedicada exclusivamente ao melhoramento portuário.

Estando os dois portos debaixo da alçada de uma só administração, a Junta Autónoma das Instalações Marítimas (Douro-Leixões) constituiu a primeira figura institucional autónoma na gestão portuária deste sistema. Iniciou os seus trabalhos a 1 de julho de 1913 com obras de reparação e conservação dos molhes existentes em Leixões.

Embora todos os seus esforços para progredir nas obras, a nova instituição não foi capaz de conseguir grandes feitos, objetivava o desenvolvimento do porto comercial de

Leixões porém não o conseguiu concretizar. Esta Junta foi suspensa pelo despacho de 23 de julho de 1928 do Ministério do Comércio, na sequência de um inquérito, tendo sido nomeada uma comissão administrativa para conduzir os seus serviços. Foi naturalmente uma decisão polémica, até porque Leixões no novo quadro legislativo enquadrava-se na categoria de primeira classe, uma vez que se tratava de um porto de interesse nacional.

Esta comissão administrativa, tendo como presidente o Vice-almirante Alfredo Guilherme Howell, assumiu as suas responsabilidades a 4 de agosto de 1928. Através do decreto nº 20842, de 23 de janeiro de 1932, extingue-se a Junta Autónoma das Instalações Marítimas do Porto (Douro-Leixões) e com ele nasce a Administração Portuária do Douro e Leixões (APDL). Esta mudança evidencia a dependência deste serviço público do Governo central e foi nomeado como presidente do primeiro Conselho de Administração o Vice-almirante Alfredo Guilherme Howell.

A APDL gozava de autonomia administrativa e financeira e dependia tecnicamente da Direção Geral dos Serviços Hidráulicos relativamente às obras portuárias. Com a sua Lei Orgânica, aprovada através do Decreto – Lei nº 36977, de 20 de julho de 1948, foi-lhe dada mais amplas atribuições e autonomia, tendo assim poder de decisão relativa a obras orçadas até 200 contos, submetendo-as à tutela perante quantias superiores.

A leitura do capítulo seguinte proporciona-nos mais informações relativas a marcos importantes na história desta administração portuária, tais como revisões da sua Lei Orgânica e a sua passagem a sociedade anónima de capitais públicos.

Atualmente, designa-se de APDL – Administração dos Portos do Douro, Leixões e Viana do Castelo, S.A., em resultado da fusão por incorporação da Administração do Porto de Viana do Castelo, S.A., na Administração Portuária do Douro e Leixões, S.A., facto ocorrido a 1 de janeiro de 2015. Consiste numa sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, situada em Leça da Palmeira e tem por objeto a administração dos portos do Douro, Leixões e Viana do Castelo e da via navegável do rio Douro, visando a sua exploração económica, conservação e desenvolvimento.

Desejando fazer dos portos de Leixões, do Douro e de Viana de Castelo, uma referência nos transportes de mercadorias e de passageiros presta serviços como: ajudas à navegação; gestão de postos de acostagem; controlo de tráfego marítimo; prestação dos

serviços de amarração, guindagem, armazenagem, aguada, recolha de resíduos, energia elétrica, rebocadores e pilotagem; manutenção dos canais de acesso; prevenção e combate à poluição no mar; construção e manutenção de acessibilidades terrestres ao porto; manutenção de equipamentos, cais e terraplenos; limpeza da área portuária; atribuição de licenças no âmbito da sua área de jurisdição (praias, terraplenos, “pipelines”, entre outros) e atribuição de concessões (Granéis Líquidos, Contentores, Granéis Sólidos, Carga Geral Fracionada, Doca de Recreio, Porto de Pesca, Cais de Gaia, Cais Comercial da Sardoura, Cais Comercial da Várzea do Douro).

Na tabela (4) seguinte apresenta-se alguns dados referentes à administração em estudo.

Tabela 4: Indicadores da APDL referentes a 2015

Nº Trabalhadores	256
Volume de Negócios	50.518.000
Valor do Ativo	461.219.673
Resultado Operacional	13.989.000
Resultados Líquidos	10.081.000
Rentabilidade dos Capitais Próprios	2,8%

Fonte: Elaboração Própria

3.3. Técnicas e procedimentos de recolha de dados

Na investigação qualitativa, a recolha de dados pode ser realizada através de entrevistas, observação direta ou participativa, apreciação de textos e documentos e obtenção de registos de áudio (Vieira, Major e Robalo, 2009). Para Yin (2009) não há uma técnica de pesquisa melhor que outra, dado que a escolha é feita de acordo com os objetivos e os resultados que se esperam alcançar com o respetivo estudo. Neste caso em concreto, foram combinadas diversas técnicas de recolha de dados, que serão descritas a seguir.

3.3.1. Entrevistas

As entrevistas são um dos mais frequentes métodos utilizados numa investigação qualitativa (Vieira, Major e Robalo, 2009). E, no presente trabalho, este método foi importantíssimo para o esclarecimento das questões em análise. O facto de ter realizado um estágio extra-curricular, pelo período de 3 meses (fevereiro a abril de 2016), com o intuito de compreender a cultura da organização, nomeadamente as suas rotinas, regras e recolher informação sobre a evolução histórica dos sistemas de informação contabilístico e de controlo de gestão da APDL,SA, possibilitou a realização de várias

entrevistas orientadas para a obtenção dessa informação. Na tabela nº 5 é apresentado um breve resumo da recolha de dados através das entrevistas:

Tabela nº 5: Características das entrevistas realizadas

Código	Função	Tipo de entrevista	Número de entrevistas	Tempo total aproximado	Período das entrevistas
EA	Divisão de Contabilidade e Controlo Orçamental	Informal, não estruturada/ Estruturada	25 / 1	10 Horas / 0,5 horas	Fevereiro, Março e Abril
EB	Divisão de Contabilidade e Controlo Orçamental	Informal, não estruturada / Estruturada	20 / 1	8 Horas / 0,5 horas	Fevereiro, Março e Abril
EC		Semi-estruturada	1	1 Hora	Abril
ED/ EE	Diretora Financeira/ Antigo funcionário (Diretor Financeiro)	Semi-estruturada	1	2 Horas	Outubro

EA – Entrevistado A; EB – Entrevistado B; EC- Entrevistado C; ED – Entrevistado D; EE – Entrevistado E

Fonte: Elaboração Própria

Estas entrevistas informais ocorreram nas instalações da empresa objeto de estudo, foram semelhantes a uma conversa normal entre colegas de trabalho, não existindo qualquer guião que auxilia-se o entrevistador durante a entrevista. Não se tratavam de conversas longas e normalmente eram tirados alguns apontamentos depois do término das mesmas. Foram entrevistados dois funcionários da Direção Financeira, mais concretamente da Divisão de Contabilidade e Controlo Orçamental (Entrevistado A e B). Basicamente pode-se concluir, que estas entrevistas consistiram em conversas e trocas de impressões sobre as práticas de Contabilidade de Gestão, utilizadas no passado e as ainda usadas, bem como alguns marcos importantes na história da empresa.

Foi realizada, em abril, uma entrevista semi-estruturada a uma funcionária da administração portuária (Entrevistado C) que, em 1991, apresentou uma proposta de reformulação para a Contabilidade Analítica. Entrevista presencial, nas instalações da empresa, onde foram planeadas um conjunto de questões que serviram de guião para a realização da mesma (Apêndice III). As questões focavam-se no funcionamento da Contabilidade de Gestão desde a sua origem (1953) até ao ano de 1987 e na proposta de reformulação apresentada pela entrevistada. Antes do início da realização da entrevista foi explicado a finalidade do estudo e foi dada total liberdade à entrevistada para abordar os assuntos, de forma a falar o mais possível e abertamente sobre o assunto questionado.

A entrevista teve a duração de 50 minutos e durante a mesma foram retiradas anotações. No que toca às questões relacionadas com o funcionamento da Contabilidade de Gestão

a maioria não foram respondidas, pois a entrevistada não possuía conhecimento acerca das mesmas, ou porque não se recordava ou porque simplesmente não as tinha vivenciado.

Foram realizadas duas entrevistas estruturadas, em junho de 2016, ao Entrevistado A e B, mediante questionário totalmente estruturado (Apêndice IV). O questionário foi enviado aos informantes através do correio eletrônico.

O inquérito era composto por 4 questões, onde todas elas estavam relacionadas com o controlo de gestão da empresa e numa das perguntas abordava-se também a evolução da Contabilidade de Gestão desde a sua origem até ao presente.

Nenhum dos dois entrevistados respondeu à questão 1- “A organização sofreu alterações ao nível do Controlo de Gestão? Descreva brevemente essas alterações e se possível indique o momento em que ocorreram”. De igual modo, também não mencionaram as razões que levaram à adoção das técnicas de Controlo de Gestão em uso.

Em outubro do presente ano ocorreu a última entrevista. Esta realizou-se fora da APDL e foram entrevistados em conjunto uma Diretora Financeira e um antigo funcionário, que exerceu o seu último cargo nesta administração como Diretor Financeiro tendo também desempenhado funções na Divisão de Contabilidade e Controlo Orçamental.

Tratou-se de uma entrevista muito semelhante à da Entrevistada C, uma entrevista semi-estruturada onde se utilizaram as mesmas questões como guião para a conversa. Antes de se iniciar, explicou-se a finalidade do estudo e foi dada total liberdade aos entrevistados para abordarem os assuntos. A entrevista teve a duração de 2 horas e durante a mesma foram retiradas anotações.

3.3.2. Análise Documental

A análise documental é uma técnica de recolha de dados muito utilizada na investigação qualitativa e necessária quando o estudo remonta a um passado longínquo. A principal vantagem desta técnica consiste na utilidade da riqueza documental e como limitação apresenta-se a dificuldade de acesso (Vieira, Major e Robalo, 2009). No nosso caso não se levantaram obstáculos ao acesso aos documentos. Uma vez obtida autorização para a

realização do estudo, todos os documentos disponíveis foram-nos facultados. No entanto, havia informação relativamente à qual não havia qualquer arquivo.

Analisou-se uma multiplicidade de textos e documentos, do arquivo físico e eletrónico, com o intuito de obter informação, identificar e perceber a evolução e utilidade dos instrumentos de gestão utilizados pela empresa objeto de estudo. Na tabela nº 6 procura-se identificar os principais documentos estudados.

Tabela nº 6: Documentos Analisados

Arquivo Cave APDL,SA
Balanço, Lucros e Perdas (De 1953 a 1960, depois deste período optou-se por analisar este documento de 5 em 5 anos até 1986, ano em que deixou de ser produzidos). Uma parte deste documento destinava-se à apresentação dos resultados produzidos pela Contabilidade Industrial);
Tableau de Bord 1992;
Parecer sobre as contas do Exercício 1987, 1988, 1989, 1990 e 1996 elaborado pela Inspeção Geral das Finanças;
Arquivo Biblioteca APDL,SA
Pasta Contabilidade Industrial, mostra os documentos recebidos por esta contabilidade para contabilização da receita e despesa;
Relatório e Contas sobre a Gerência do ano económico de 1946;
Orçamento da despesa do Ministério da Comunicação anos de 1948 a 1957;
Relatório e Contas (1972 a 1975; 1987; 1995 a 2001);
Relatório da presença no seminário de Contabilidade Analítica, desenvolvido no Instituto Nacional de Administração, de 1 a 3 de outubro de 1990;
Proposta de reformulação da Contabilidade Analítica, 1991, feita pela entrevistada C;
<i>Site</i>
Relatório e Contas (2002 a 2015);
Documentos Legais
Decreto-Lei 348/86, de 16 de outubro, define as bases gerais a que devem obedecer os estatutos orgânicos das administrações dos portos;
Decreto-Lei nº 308/87, de 7 de agosto, aprova o estatuto orgânico da Administração dos Portos do Douro e Leixões;
Decreto-Lei nº 335/ 98, 3 de novembro, transforma a APDL em sociedade anónima;
Outros
Relatório, de 2002, destinado ao Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos, relativo ao estudo sobre o desenvolvimento de um sistema harmonizado de Contabilidade de Custos nas Administrações e Institutos Portuários e respetivo plano de implementação;
Relatório final produzido pela Price em 2007 para a definição do sistema de Contabilidade Analítica;
Manual Utilizador – Contabilidade Analítica, criado pelo Entrevistado B em 2011;

Fonte: Elaboração Própria

3.3.3. Diário de bordo e observação direta

O diário de bordo, segundo Bogdan e Biklen (1994), traduz-se num mecanismo de registo escrito de todas as notas retiradas pelo investigador no seu trabalho de campo, essas notas dizem respeito ao que o investigador ouve, vê, experiência e pensa no decorrer da recolha da informação necessária.

Foi elaborado por mim um diário de bordo, onde, em todos os dias do estágio extra-curricular, registava anotações detalhadas e descritivas acerca do conteúdo dos documentos analisados e das trocas de informação decorrentes das conversas/entrevistas. O objetivo consistia em passar para o papel o que considerava mais relevante, para mais tarde não esquecer. Foram também registadas todas as inquietações, ideias e conclusões. Como o meu caderno de anotações e a minha caneta andavam praticamente sempre comigo, permitiam que os registos fossem feitos no momento, mas se porventura isso não acontecia fazia-lo o mais breve possível.

A observação direta, nomeadamente a oportunidade de presenciar algumas reuniões e participar na dinâmica das relações formais e informais, permitiu-nos ter uma noção mais clara sobre o papel que a informação de Contabilidade de Gestão assumia no âmbito dessas relações. Essas impressões serão apresentadas e discutidas no capítulo seguinte.

4. Apresentação e discussão dos resultados obtidos

Antes de iniciarmos o trabalho de investigação havia já um conhecimento geral do sistema contabilístico da unidade de análise, quer atual, quer histórico. Sabia-se que havia um importante acervo de documentos mas não era conhecida a sua extensão no tempo. Por isso, partiu-se para a investigação sem uma noção clara sobre o período de tempo concreto que seria analisado. Havia a informação, não confirmada, de que nos anos 50 teria havido, pelo menos, uma tentativa de implementar a Contabilidade de Custos. Como não havia na organização ninguém que tivesse tido contacto direto com esse período longínquo, só quando iniciamos a análise do arquivo pudemos confirmar que os arquivos mais antigos da Contabilidade Industrial reportavam a 1953. Assim, ficou decidido que o primeiro período de análise começaria em 1953 e, a partir de aí, seriam os acontecimentos a delimitar as fronteiras de cada fase de estudo. Deste modo, identificaram-se 4 fases distintas, cada uma das quais representa mudanças importantes relativamente à fase anterior: **Primeira fase:** 1953- 1988; **Segunda Fase:** 1989-2002; **Terceira Fase:** 2003 – 2009; **Quarta Fase:** 2010 a 2016.

O período que antecede a implementação da Contabilidade Analítica, ou seja, entre 1932 e 1953, não foi analisado no âmbito deste estudo. Os arquivos relativos a esse período, ainda que disponíveis, carecem de organização antes de serem analisados para efeitos de investigação. Segundo Sousa e Alves (2002) relativamente à explicação para a ausência da publicação do Relatório de Gerência entre 1945 e 1972 “o Conselho de Administração da altura falava da necessidade de reorganizar os serviços, de forma, a estrutura-los com uma contabilidade analítica de exploração, que lhe permitisse conjugar a exploração portuária com os trabalhos de construção e manutenção de aparelhos industriais”.

Desde então a APDL tem publicado ininterruptamente os seus relatórios. A normalização contabilística neste setor de atividade surge apenas em 1992 e, assim, até 1977 seria seguido na empresa os Planos de Contabilidade Franceses, onde a partir desse ano e até 2009 aplicou o Plano Oficial de Contabilidade. Tendo no período de 2010 a 2016, na sequência da entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), preparando as prestações de contas segundo o quadro normativo do sistema em vigor.

4.1. Apresentação dos Resultados

4.1.1. Primeira fase: 1953- 1988

A APDL apresentava anualmente, numa espécie de livro, a sua *história* em termos de formação dos resultados obtidos. Intitulava-se por “Balanço, Lucros e Perdas” e continha umas notas explicativas que, não tendo a intenção de serem completas, pretendiam clarificar e evidenciar alguns pontos que se afiguravam mais importantes, provenientes do Balanço, das Demonstrações e demais documentos. Após análise do “Balanço, Lucros e Perdas” do ano de 1954 e de nele lermos que “decorreram dois anos sobre o início da contabilidade analítica de todo o movimento de exploração da APDL”, concluímos com alguma confiança que a Contabilidade Analítica foi implementada pela administração portuária no início do ano de 1953. É importante referir que, à data a APDL não publicava o Relatório de Gerência. Por razões que se desconhecem, a publicação foi interrompida entre 1945 e 1971, tendo sido retomada em 1972. Curiosamente, em 1948, surgiu legislação (Decreto-Lei nº36:977, de 20-07- 1948) que impunha ao Conselho de Administração a publicação dos relatórios anuais e contas de gerência. Segundo o “Balanço, Lucros e Perdas” do ano de 1956, o incumprimento desta obrigação começou a ser notado nos meios oficiais e no público que lidava diretamente com a APDL. Neste contexto, o Ministério da Comunicação autorizou que no orçamento de 1956 a verba de 35 contos destinada a “Publicidade e Propaganda” fosse aumentada para 85 contos, para que assim a APDL pudesse fazer face às despesas de publicação dos relatórios em falta.

A administração dos portos comerciais visava a exploração portuária através da prestação de vários serviços, nomeadamente ao navio e à mercadoria, bem como trabalhos de construção, ampliação e conservação dos aparelhos, que serviam de interligação entre os transportes marítimos e os transportes terrestres. É neste contexto operacional que a necessidade de Contabilidade Analítica, ou Contabilidade Industrial (CI) como era designada em alguns documentos internos, se faz sentir. O objetivo era proporcionar informação sobre os “preços de custo” (expressão utilizada nos documentos consultados) dos serviços, os fatores que os constituíam e a influência que esses fatores neles exerciam. Dos diversos documentos consultados fica a ideia de que o papel da CI era sobretudo de fornecer informação interna dirigida para quem gere as operações no seio da empresa. De acordo com o “Relatório” de 1972, apesar de a

implementação da CI ser um processo “necessariamente moroso”, o Porto de Leixões sentiu necessidade de implementá-la por a considerar “útil e indispensável”.

Em conversa com o Entrevistado E, este refere que a CI surge por iniciativa própria da administração, era autónoma da outra contabilidade, teve influência do modelo francês e era feita numa secção muito fechada e em jeito de brincadeira entre os trabalhadores conhecida por secção das “Tias”, por 5 das 6 empregadas desta secção serem solteiras.

Na mesma conversa aponta que se tratava de uma contabilidade muito bem montada, muito inovadora e pioneira, assim eram muitos os que tinham curiosidade sobre a mesma e foram muitas as escolas e empresas que visitaram a secção para conhecer toda a sua dinâmica.

O mesmo entrevistado mencionou que a CI vivia da documentação que lhe mandavam e só era possível de realizar devido ao seu elevado número de funcionários na altura. Depois de tratarem toda a informação, esta dava origem a um relatório anual conhecido por “Balanço, Lucros e Perdas”, tendo sido o último publicado em 1986 e por norma as publicações ocorriam no mês de agosto do ano seguinte ao analisado.

A atividade operacional decorria em Leixões enquanto a administração dos serviços se encontrava no Palácio da Bolsa, por isso eram frequentes os contactos telefónicos entre a secção das “Tias” e a parte operacional para obterem esclarecimento sobre os documentos que lhes chegavam.

Apesar das diversas tentativas que foram feitas para descobrir o mentor (es) do modelo, não foi possível o identificar pois nenhum dos atuais membros da APDL tinha essa informação e, além disso, os documentos não estavam assinados nem tinham qualquer menção à sua autoria. Houve no entanto um comentário da Diretora Financeira (ED) sobre a participação do Professor Manuel Baganha no processo. Em outubro de 2016 procurou-se confirmar essa informação junto da mesma fonte. Nesta altura, a ED referiu que não conseguia adiantar informação sobre a envolvimento do mesmo no processo mas que teria ideia que realmente este de certa forma este envolvido na sua implementação.

Na tentativa de esclarecer a questão, procurou-se obter informações adicionais junto do Professor Hernâni Carqueja, pois sabia-se que ambos tinham colaborado profissionalmente. No entanto, o Professor Hernâni Carqueja afirmou desconhecer a eventual colaboração do Professor Baganha à APDL pois, além do mais, só conheceu o

Professor Manuel Baganha em 1955, ano em que entrou na Faculdade de Economia do Porto e onde Manuel Baganha era aluno desde 1953, ano de abertura da faculdade.

O pormenor com que são descritos os procedimentos de cálculos de algumas componente do custo, nomeadamente o custo da mão-de-obra direta (Anexo I) e o uso de expressões como: "...o procedimento seguido ... é mais rigoroso...", "uniformização de critérios"; bem como a decisão de "nomear comissão ... para elaborarem um projeto de método de cálculo dos preços directos de produção", denotam um elevado nível de rigor no cálculo dos custos. Um exemplo claro da preocupação com o correto apuramento de custos é a aplicação do "método de Dumarchey ou da amortização racional". Existe inclusivamente um documento interno, não datado, nem assinado, mas que constava dos arquivos, onde é justificado e explicado o método da amortização racional, com recurso a conceitos como "desgaste funcional", "desgaste espontâneo", "custos fixos", "custos variáveis", "ponto crítico".

Os meios utilizados pela administração para alcançar os seus objetivos encontravam-se reunidos de acordo com distintos critérios em centros, que por sua vez se segmentavam em sub-centros. Um sub-centro podia ser um núcleo de atividades sem suporte material, como por exemplo a vigilância ou a fiscalização que apenas tinham um conteúdo de atribuições funcionais ou administrativas, mas podiam ser também um serviço constituído por grande número de elementos materiais móveis ou imóveis utilizados por grupos de funcionários e podia ainda ser apenas o suporte material de uma função portuária, como é o caso das obras marítimas.

Em qualquer caso, os centros e os sub-centros eram sempre a sede da despesa e para facilmente os designar, a Contabilidade Industrial atribuiu a cada um um código numérico. Os centros de custo utilizados eram definidos, regra geral, em função da sua localização física e não pela natureza dos serviços que prestavam. No que toca à definição dos centros coletores de despesa, consideraram os centros primários as infra-estruturas portuárias, isto é, as obras marítimas interiores e exteriores e os planos de água, em oposição aos centros industriais e de exploração. A tabela 7 descreve sumariamente a estrutura do modelo.

Tabela 7: Modelo de Contabilidade de Custos 1953

Cód.	Designação dos Centros	Cód.	Designação dos Centros
0	Centros Gerais	5	Centros de Locações
00	Edifícios	50	Locações de Terrenos
01	Rede Elétrica	51	Locações de Edifícios
02	Rede de Água	6	Centros Industriais
07	Iluminação Pública fora dos Centros	60	Construção Civil e Obras
08	Telefones Privativos	61	Pedreiras
09	Limpeza	62	Oficinas
1	Centros Primários	63	Máquinas e Aparelhos
10	Obras Marítimas Exteriores	64	Tiragem de Cópias
11	Obras Marítimas Interiores	7	Centro de Materiais
12	Terrenos e benfeitorias em Terrenos	70	Serviço de Abastecimento
2	Centros Portuários de Leixões	71	Serviço de Receção
20	Doca nº1	72	Serviço de Depósito
21	Molhe Sul	73	Armazéns
22	Cais Norte e Oeste	8	Centros da Direção Geral
23	Rampa do Pescado	80	Direção dos Serviços de Exploração (D.S.E)
3	Centros Portuários do Douro	81	Secção de Expediente da D.S.E.
30	Estiva	82	Direção dos Serviços Técnicos (D.S.T.)
31	Pedras	83	Secção de Expediente da D.S.T.
32	Margem Direita	9	Centros Administrativos
33	Cais de Gaia	90	Conselho de Administração
34	Margem Esquerda	91	Expediente Central e Estatística
4	Centro de Comunicações	92	Contabilidade Orçamental
40	Serviços Marítimos	93	Contabilidade Industrial
41	Transportes Automóveis	94	Tesouraria
42	Estação de Serviço		
43	Transportes Ferroviários		
44	Telégrafos e Semáforos		

Fonte: Elaboração própria

As oficinas da APDL surgiram com a construção do porto de abrigo de Leixões, onde as ordens de trabalho eram dadas pelo chefe de forma verbal, tendo vindo a serem substituídas por instruções escritas e desenhos a explicarem as operações a realizar. Nos inícios da década de 1960, adotaram soluções industriais para o seu funcionamento, estruturando-se em centros produtivos, que pela sua numeração percebia-se logo a sua complexidade:

- Estudos e projetos: a) de mecânica; b) de eletricidade; c) de carpintaria

- Grupos de conservação:
 - A (aparelhos movidos a motores de explosão e combustão);
 - B (aparelhos eletromecânicos e a vapor e utensílios de exploração);
 - C (redes e instalações elétricas);
 - D (carpintaria mecânica e civil);
 - E (carpintaria naval)
- Centros fabris: forjas, caldeiraria, soldadura elétrica, soldadura oxi-acetilénica, tornos, serralharia, pichelaria, pintura e montagens.
- Centros auxiliares: vigilância, serviços administrativos, documentação técnica, expediente de fabricação, ferramentaria, depósito das oficinas, entreposto, controle, transportes internos.

As oficinas prestavam serviços à atividade de exploração, na altura não era fácil existirem subcontratações pelo que a APDL internamente dispunha de tudo o que necessitava para realizar a sua atividade. Possuía uma contabilidade própria, dividida em secções e centros de custo como mostrado em cima.

A tabela apresentada abaixo mostra as chaves que serviam de base para a “distribuição da despesa” (expressão utilizada nos diversos documentos). Estes critérios aparecem descritos mas não justificados.

Tabela 8: Critérios de “distribuição das despesas dos Centros Gerais aos custos de exploração”

Gastos	Critério de imputação
Rede Elétrica Norte	Proporcionalmente ao total da energia gasta pelos centros servidos por esta rede.
Rede Elétrica Central	Proporcionalmente ao total da energia gasta pelos centros servidos por esta rede.
Rede Elétrica Sul	Imputação total ao Cais do Molhe Sul, a distribuição pelos sub-centros fazia-se de acordo com a potência instalada.
Rede Elétrica do Terminal Petroleiro	Imputação total ao Terminal Petroleiro.
Rede Elétrica da Margem Direita	Imputação total à Margem Direita.
Rede Elétrica do Cais da Estiva	Imputação Total ao Cais da Estiva.
Rede Elétrica do Cais de Gaia	Imputação total ao Cais de Gaia.
Rede Elétrica de S. Gens	Imputação aos centros “Estradas e superfícies de trânsito” e “Divisão de Materiais” (Serviço de Armazém).
Limpeza	Proporcionalmente às áreas de cada cais.
Edifícios	Em cada edifício, proporcionalmente à área ocupada pelos

	serviços nele instalados.
Telefones Privativos	Proporcionalmente ao número de telefones instalados nos serviços.
Vigilância	Proporcionalmente ao total das despesas dos centros sujeitos à vigilância.
Rede de Água	Do Total das despesas da Rede de água, retira-se a parte respeitante aos encargos das instalações da água salgada, que é atribuída integralmente à Rampa do Pescado (água salgada). O restante é distribuído proporcionalmente ao total da água gasta pelos centros portuários de Leixões.

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à imputação dos gastos de exploração aos Centros da Direção Geral, os documentos consultados mencionam que “a distribuição das despesas dos Centros da Direção Geral aos custos da exploração era proporcional ao total das despesas dos centros afetos a cada uma das Direções Gerais: Direção dos Serviços de Exploração e Direção dos Serviços Técnicos”. Neste caso em concreto, julgamos haver uma inversão na ordem dos sujeitos, ou seja, são os custos de exploração que são distribuídos aos centros e não as despesas dos centros aos custos de exploração. Não conseguimos explicar esta inversão, aliás não sabemos sequer se é consciente.

Dentro de cada centro portuário existiam os centros auxiliares. Dos documentos consultados foi possível apurar que a distribuição das despesas dos Centros Auxiliares de cada Centro Portuário era feita de acordo com uma percentagem previamente estabelecida cuja fundamentação desconhecemos.

Um aspeto importante do modelo é o suporte documental que lhe está associado. À data a informação era tratada manualmente e por isso todas as operações contabilísticas eram suportadas em papel. A tabela nº 9 descreve a origem e conteúdo dos diversos documentos que eram utilizados e produzidos na Contabilidade Analítica. Estes documentos possibilitavam a imputação dos custos aos centros e sub-centros.

Tabela 9: Base documental do modelo 1953-1986

De	Para	Designação	Descrição
CG	CI	Caixa	Mensalmente eram elaborados resumos acerca das receitas cobradas e das despesas pagas, produzindo um total de 12 resumos por ano. A informação provinha da Divisão de Finanças e, de acordo com o Plano de Contas, eram realizados os lançamentos do que se recebeu e pagou por conta dos diversos orçamentos, do movimento das diversas contas de depósitos, do movimento do Tesouro público, do movimento das diversas contas do “Sector público estatal”.

CG	CI	Mapa da Receita Líquida	<p>Produziam mapas mensais onde discriminavam toda a receita líquida, por sub-centro. Obtinham a informação da Divisão de Informática e realizavam o lançamento, na ficha de cada sub-centro, da receita líquida em cada mês. Como exemplo, anexa-se o mapa da Doca nº1 Norte (Anexo II).</p>
CG	CI	Mapas de Vencimento e Salários	<p>Eram mapas enviados pela Divisão de Pessoal à CI (elaborados pela Divisão de Informática) onde discriminavam, por sub-centro, todos os vencimentos, salários e encargos sociais liquidados. A CI recebia também, mensalmente, da Divisão de Obras (DO) e da Divisão de Eletricidade e Mecânica (DEM), mapas descritivos dos salários diretos (salários incorporados na produção) calculados com base nas horas e trabalho.</p> <p>No que respeita aos salários e vencimentos dos centros de exploração e administrativos fazia-se um apanhado anual dos salários e vencimentos por sub-centro e lançava-se na ficha de custos de cada sub-centro do total o que lhe compete.</p> <p>No que toca aos salários e vencimentos dos centros industriais (DO e DEM), elaborava-se um apanhado anual de todos os salários e vencimentos por sub-centros (com base nos mapas de Divisão Informática), apanhado anual dos salários diretos da DO e da DEM (com base nos mapas enviados por estes centros), posteriormente lançava-se na ficha de custos de cada sub-centro o total dos salários e vencimentos, líquidos dos salários diretos e por fim procediam ao lançamento, a débito da produção, do total dos salários diretos.</p> <p>Relativamente aos encargos sociais, elaborava-se um apanhado anual, de acordo com as contas do POC e procedia-se ao lançamento nessas contas (Anexo III).</p>
		Requisições de Material (RM)	<p>As requisições de material consistiam em documentos, enviados por cada centro à Divisão de Abastecimento requerendo o material preciso. Essa divisão atendia à requisição, acrescentava-lhe o montante a pagar pelos materiais e encaminhava um exemplar à CI.</p> <p>Na CI as requisições eram separadas em dois grupos, consoante se destinassem à manutenção dos serviços ou à produção.</p> <p>As RM destinadas à manutenção dos serviços eram reunidas por centro requisitante, dentro de cada centro eram codificadas por sub-centro, procedendo posteriormente à codificação do material por natureza de acordo com o POC, somavam os grupos de RM formados pelos passos anteriores e inscreviam-nos numa relação (Anexo IV) que por último era lançada na ficha dos custos do centro emissor.</p> <p>As RM dirigidas à produção eram feitas pela Divisão de Obras, Divisão de Eletricidade e Mecânica ou pelos Serviços de Comunicação (SC), o valor de cada RM feita iria ser incorporado no valor da ficha de preço de custo (FPC).</p> <p>A CI agrupava as várias RM por emissor, somava-as, inscrevia-as numa relação (Anexo V) e finalmente eram lançadas a débito da conta de produção da DO, DEM ou SC.</p>
CC	CI	Devoluções (Dv)	<p>As Devoluções de Material eram expedidas pelo centro que a pretendia realizar e remetidas à Divisão de Abastecimento, que em seguida informava a CI.</p> <p>Tal como acontecia nas RM, distinguia-se as devoluções de material consoante tivessem sido requisitados para a manutenção de serviços ou para a produção.</p> <p>As devoluções de materiais (Anexo VI) relacionadas com os serviços tinham o mesmo tratamento que as RM, a diferença verificava-se no lançamento final, em que nas Dv eram lançadas a crédito enquanto nas RM eram a débito na ficha dos custos do centro emissor.</p> <p>As devoluções de material requerido para a produção agrupavam-se consoante fossem materiais requisitados a mais nas RM ou se tratassem de materiais sobrantes.</p>

			<p>As devoluções de material requisitado a mais nas RM eram abatidas nas FPC. Estas devoluções eram agrupadas por centro emissor, apurava-se os seus valores, inscrevia-se na relação e por último realizava-se o lançamento a crédito na conta de material requisitado para a produção.</p> <p>As devoluções de material sobranter, material ainda aproveitável sobranter de uma reparação, eram agrupadas pelo centro que pediu a reparação e posteriormente agrupadas por sub-centro. Inscrevia-se as devoluções na relação e realizava-se o lançamento a crédito na ficha de custos do sub-centro beneficiário da reparação.</p>
		Requisições de Serviços Externos (RSE) – (Anexo VII)	<p>Eram documentos emitidos pelos centros que precisavam de reparações, às quais os serviços oficiais da APDL não conseguiam resolver. Destinavam-se à Divisão de Abastecimento, que dava continuidade ao pedido e formulavam uma requisição ao fornecedor. Após conhecer o valor da reparação, a Divisão de Abastecimento completava a RSE e enviava um exemplar à CI.</p> <p>A CI agrupava as RSE pelo centro requisitante, dentro de cada centro, codificava -as por sub-centro, somavam-se esses valores procedia-se à inscrição na relação e lançava-se a relação na ficha dos custos do centro emissor.</p>
		Requisições às Repartições (RR)	<p>Sempre que um centro necessitava de um serviço de um outro centro (de exploração ou administrativo) ou centro industrial, emitia uma requisição às repartições.</p> <p>O centro que prestou o serviço dava-o a conhecer à CI.</p> <p>Se a Requisição à Repartição fosse referente a um serviço prestado a qualquer centro por outro centro, a débito realizavam-se os seguintes lançamentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Codificação dos centros e sub-centros, que pedem os serviços; • Agrupamento por sub-centro; • Inscrição numa relação; • Lançamento na ficha dos custos do centro emissor. • A crédito: • Agrupamento por centros que prestam os serviços • Inscrição na mesma relação • Lançamento na ficha de cada um daqueles centros. <p><u>RR referentes a serviço prestado pelos centros industriais DO, DEM,SC</u></p> <p>As RR feitas à DO,DEM ou SC não se contabilizam. O serviço nelas pedido daria lugar a um outro documento, denominado FPC. Será esse documento contabilizado.</p>
		Fichas de Preço de Custo (FPC) ou Encomendas da DEM,DO,SC	<p>Documentos emitidos pela DEM, DO ou SC, nos quais se descreve o custo de reparações ou outros serviços prestados a qualquer centro que os solicitou. A DEM enviava cerca de 2200 FPC anuais, a DO 500 e SC 20 à Contabilidade Industrial.</p> <p>As FPC eram classificadas segundo a natureza do serviço prestado, de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade, podendo ser, entre outras, pequenas ou grandes reparações. Quando estas fichas diziam respeito a reparações existia a codificação do centro, sub-centro que a pediu, eram ordenadas, somadas e inscritas numa relação, por fim procedia-se ao lançamento na ficha de custos de cada centro beneficiado.</p> <p>(Anexo VIII)</p>
		Fichas de Preço de Custo (Da estação de serviço)	<p>Tratavam-se de documentos emitidos pela Estação de Serviço referentes a serviços prestados e materiais aplicados em todo o material automóvel. Estas fichas eram ordenadas por sub-centro, e se fossem respeitantes a serviços prestados dentro de cada sub-centro somava-se as horas de trabalho, multiplicava-se por um preço tabelado, inscrevia-se numa relação, contabilizava-se a débito na ficha de custos de cada sub-</p>

			<p>centro e a crédito na ficha da estação de serviço.</p> <p>Relativamente aos materiais gastos, as fichas eram ordenadas por sub-centro, dentro de cada sub-centro multiplicavam-se os materiais pelo preço indicado pela Divisão de Abastecimento, igualmente se contabiliza a débito na ficha de custos de cada sub-centro.</p> <p>(Anexo IX)</p>
		Requisições ao Fornecedor (RF)	<p>Documentos emitidos pela Divisão de Abastecimento são comprovativos de compra de materiais ou satisfação de pedidos de reparação. A Divisão de Abastecimento envia um exemplar à CI.</p> <p>Separam-se as RF relativas a compra de materiais das outras que dizem respeito a requisições de serviços no exterior. As RF relativas a compras de materiais ordenam se, segundo a natureza do material comprado e de acordo com o plano oficial de contas.</p> <p>As requisições de serviços no exterior somavam-se para lançamento a débito numa única conta e a crédito na conta corrente do fornecedor.</p> <p>(Anexo X)</p>
		Participações Diárias	<p>A CI recebia, de todos os centros de Exploração, participações diárias de todos os serviços prestados nos Cais, de alguns desses serviços recebiam também resumos mensais.</p> <p>Apresenta-se como anexo o Cais Doca 1 Sul, recebiam-se deste resumos mensais da Guindagem, das Pesagens, da Energia e Água fornecidas, da superfície de terrenos alugados e das portagens. Dos outros serviços, armazenagem coberta e descoberta e acostagem, era a CI que elaborava os resumos mensais.</p> <p>Eram estes resumos que, permitindo conhecer o movimento anual dos cais, davam as quantidades de serviços prestados e serviam de divisor para o apuramento dos preços de custo.</p> <p>(Anexo XI)</p>
		Fichas Patrimoniais	<p>A CI recebia da DEM (Secção de património) uma ficha individualizada de cada bem patrimonial que se comprava ou se fabricava nos serviços da APDL. A Ficha era descritiva de todos os elementos que constituíam as características principais do bem adquirido. Esta ficha não possuía tratamento contabilístico, vinha acompanhada da RF ou FPC respetivas, que seriam contabilizadas nas Contas de Imobilizado. A Ficha fazia parte do ficheiro do património da APDL.</p> <p>Em anexo (Anexo XII), encontram-se dois exemplos de fichas de bens patrimoniais uma delas referente a um empilhador adquirido por RF e outra referente a uma barraca de madeira construída na APDL.</p>
		Mapas de setorização de vencimentos e salários	<p>A Divisão de Informática enviava mensalmente à CI, mapas resumo de vencimentos, horas extraordinárias, horas noturnas e outros encargos, distribuídos por centros, dos quais a CI enviava, por sua vez, fotocópias à DSE, “DSPO”, “DSAF”, “DP”, “DS”, “DF”, “DI”, Estatística, tesouraria e ao SC, para que cada centro tivesse conhecimento dos seus encargos com o pessoal.</p> <p>(Anexo XIII)</p>
		Relatório de Contas	<p>Todos os documentos recebidos na CI e aos quais atrás se fez referência, eram lançados, tal como ficou dito, em fichas de proveitos e fichas de custos.</p> <p>Existia uma ficha para cada sub-centro. As fichas de proveitos eram contabilizadas mensalmente, o saldo que apresentavam no final de cada ano correspondia à receita anual do sub-centro, e era esse valor que se inscrevia no relatório. As fichas de custos ao longo do ano iam acumulando todas as despesas, que se lançavam segundo a sua</p>

			<p>natureza, no fim do ano, fazia-se um apanhado, de maneira a que se tivesse um total de cada despesa por natureza, esse valor era inscrito no Mapa de Distribuição de Despesas de cada centro (em linha), em coluna, apresentavam o total anual de despesas de cada sub-centro. Dividindo este total anual pelo número de unidades produzidas teriam o preço de custo do serviço prestado em cada sub-centro.</p> <p>(Anexo XIV)</p>
--	--	--	--

Legenda: CG- Contabilidade Geral; CI Contabilidade Industrial; CC – Centro de Custos

Fonte: Elaboração própria

Embora não tenhamos uma base de comparação fidedigna, cremos que a tabela anterior retrata uma realidade de controlo interno e organização contabilística bastante sofisticada à época.

O ano de 1987, de certa forma, tornou-se uma referência no horizonte portuário do nosso país após a determinação dos princípios a serem seguidos pelos organismos portuários, estabelecidos por meio do Decreto-Lei nº348/86 de 16 de outubro.

Se, na década de 40, altura em que foram promulgadas, as leis orgânicas satisfaziam as necessidades de gestão dos portos, a verdade é que em 1986 estas encontravam-se desajustadas da realidade. As mudanças e evoluções do sistema portuário nacional, bem como dos próprios conceitos e métodos de gestão dos portos contribuíram para este desajustamento. A entrada de Portugal para a União Europeia intensificou a necessidade do uso de sistemas modernos de gestão por parte dos portos nacionais, de modo a competirem com os seus parceiros europeus. Uma realidade que é confirmada e analisada em Verhoeven (2010).

De acordo com o novo quadro legal, as administrações portuárias necessitavam de possuir estatutos em concordância com as bases gerais apresentadas. Foi então publicado, em agosto de 1987, o Decreto – Lei nº 308-87 que estabelecia o novo estatuto orgânico da APDL. Com este novo estatuto desejava-se colocar em prática uma nova cultura na administração portuária, concedendo-lhe uma gestão e uma atividade profundamente organizacional. Facto esse que se deve às administrações portuárias desempenharem funções de autoridade portuária e de entidade prestadora de serviços.

Em termos de contabilidade, era estipulado o seguinte:

“Art. 23.º (Decreto-Lei nº348/86 de 16 de outubro) / Art. 30º (Decreto – Lei nº 308/87 de 7 de agosto) - 1 - A contabilidade deve corresponder às necessidades da gestão empresarial corrente

e permitir um controle orçamental permanente, bem como a fácil verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos.

2 - A organização contabilística deve ser estabelecida em conformidade com o Plano Oficial de Contabilidade.

3 - As administrações dos portos deverão implementar um sistema de contabilidade analítica que lhes permita o apuramento dos resultados por tipo de atividade.”

Dois fenómenos importantes ocorreram no ano de 1987 que de certa forma afetaram negativamente a Contabilidade Analítica que vinha a ser praticada. A passagem física do Palácio da Bolsa para Leixões de toda a parte administrativa e a passagem a Instituto Público, onde continuaram com a Contabilidade de Gerência e foi dado muito enfoque à Contabilidade Financeira (à produção do Relatório e Contas) devido a toda a sua autonomia financeira e administrativa. Assim, nesse ano não tinham capacidades para continuar a desenvolver o que vinha a ser feito em termos de CI, morrendo a prática de cálculo de custos. Esta continuava a existir, mas numa lógica de centros de custos administrativos, como referiu o Entrevistado E.

Em conformidade, com o estabelecido no artigo 37º nº4 do Estatuto Orgânico da Administração dos Portos do Douro e Leixões, Decreto-Lei nº 308/87, de 7 de agosto, a Inspeção-Geral de Finanças teria que emitir parecer sobre os documentos de prestação de contas da APDL. No parecer dado por esta no ano de 1987, evidenciou que a Contabilidade Analítica de Exploração não estaria a ser utilizada como verdadeiro mecanismo de gestão, devido ao seu desajustamento. Argumentava que, os custos e proveitos provenientes das atividades não eram apurados corretamente, causando distorções nos níveis de rendibilidade. Tendo também referido a incoerência do sistema de custeio de toda a produção, baseado na quantificação aleatória da mão-de-obra, proporcionando uma valorização defeituosa das existências e dos trabalhos realizados para o imobilizado. De maneira a alterar estas situações e conseguir assim possuir um exigente e rigoroso apuramento dos custos e proveitos das suas diversas atividades, a Inspeção Geral de Finanças aconselhou uma reformulação do sistema de Contabilidade Analítica de Exploração em vigor.

Em virtude do seu novo estatuto orgânico, no ano de 1988 a organização deu início a uma reestruturação interna. Com ela era esperada uma adaptação do seu sistema organizativo e de gestão aos novos princípios empresariais e entre outras coisas

tencionava-se que o sistema de contabilidade digráfico fosse aproveitado como um instrumento de gestão e controlo. Embora o sistema contabilístico já revela-se um melhoramento em comparação com o ano anterior, encontrava-se o sistema de Contabilidade Analítica totalmente desajustado da realidade. Esperavam pela aprovação da organização interna para assim estabelecer os novos centros de custo e iniciar a sua reestruturação.

4.1.2. Segunda Fase: 1989-2002

Foi no ano de 1989 que ocorreu a informatização da Contabilidade Geral e se deu a redefinição dos centros e sub-centros de custos. Esta redefinição foi feita tendo em atenção a nova estrutura orgânica, tendo-se traduzido no plano que é apresentado na tabela 10. Cruzando a informação documental com os testemunhos e opinião dos entrevistados, à data em que a contabilidade foi informatizada, este seria o plano da analítica em vigor.

Tabela 10: Plano da Analítica de 1989

Cód.	Designação dos Centros	Cód.	Designação dos Centros
10000	Dir. Serv. Exploração	52000	Gab. Auditoria Interna
11000	Div. Oper. Terrestres	53000	Div. Informática
12000	Div. Oper. Marítimas	54000	Serviços Gerais
13000	Posto Central	55000	Biblioteca e Div. Técnica
14000	Plataforma RO-RO	56000	Div. Estudos e Reg.
15000	Taxa de Porto	57000	Dep. Segurança
		59000	Despesas de Administ.
20000	Dir. Serv. Obras		
21000	Div. Obras	60000	Direção Comercial
		61000	Dep. Comercial
30000	Dir. Serv. Manutenção	62000	Dep. Marketing e R. P.
31000	Div. Engenharia e Redes	63000	Telefone Público
32000	Div. Manutenção		
33000	Ofic. Metalomecânica	70000	Dir. Serv. Rec. Humanos
34000	Div Abastecimento	71000	Div. Admin. Rec. Humanos
		72000	Div. Gestão Rec. Humanos
40	Edifícios	73000	Div. Formação
41	Redes Elétricas	74000	Div. Obras Sociais
42	Rede Telefónica	75000	Dep Saúde Ocupacional
43	Rede de Transmissão de Dados	76000	Relações no Trabalho
44	Redes de Água		
45	Centro geral de Limpeza	80000	Dir. Serv. Admin. Financeiros
46	Obras Marítimas	81000	Div. Contabilidade
47	Redes Rodoviárias	82000	Cont. Gestão e Orç.
48	Redes Ferroviárias	83000	Gestão de Tesouraria
49	Terrenos e Prédios Urbanos	84000	Faturação
50000	Cons. Administração	90000	Locação Terrenos
51000	Gab. Jurídico	90001	Locação Edifícios

		91	Resultados Financeiros
		92	Resultados Extraordinários

Fonte: Elaboração Própria

Nos arquivos não encontramos qualquer documento que nos permitisse reconstruir os critérios de imputações dos custos por natureza. Esta ausência de arquivo documental pode dever-se ao facto de nessa altura a contabilidade já estar informatizada. No entanto, é possível que com a reorganização de todo o acervo disponível venha a ser encontrado algum documento mais esclarecedor.

No que concerne à informatização da contabilidade pode-se alegar que a implementação do sistema apresentou algumas dificuldades, devidas à carência de instrução por parte do pessoal, à ausência de auxílio por parte da Divisão de Informática e à dificuldade de resposta da empresa incumbida pelo *software* de base.

A administração portuária, na qualidade de organismo com autonomia administrativa e financeira, insere-se no regime excepcional estabelecido na secção II da Lei nº8/90 de 20 de fevereiro, que definia as Bases da Contabilidade Pública. A continuidade nesse regime provinha da habilidade em gerar receitas próprias que atingissem “um mínimo de dois terços das despesas totais, com exclusão das despesas co-financiadas pelo Orçamento das Comunidades Europeias” (artigo nº 6). O artigo 14º nº2 determinava que, “o sistema de contabilidade dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira será digráfico e moldado no Plano Oficial de Contabilidade”. A organização começou a reger-se pelo POC de 1989 a partir de 1990.

A reorganização da APDL e a necessidade de retificar a Contabilidade Analítica e controlo orçamental levaram a EC a participar no “Seminário de Contabilidade Analítica”, que tinha como objeto de análise os organismos e serviços públicos, evento que decorreu no “Instituto Nacional de Administração”, de 1 a 3 de outubro de 1990.

Na sequência da sua participação no referido seminário, a EC elabora um relatório onde referia que “na APDL muito há ainda a fazer neste processo de criação de informação relevante integrada, de revisão dos centros de custos e mesmo de definição dos objetivos e alcances analíticos visados a nível da gestão”. Deparando-se com uma evidente inexistência de coerência interna dos centros analíticos em vigor na altura, a Entrevistada C, em 1991, apresentou uma proposta de reformulação da Contabilidade Analítica. Nesta proposta consta uma introdução, os critérios subjacentes à proposta de

reformulação da Contabilidade Analítica, uma sugestão para o código dos centros de custo de 1991 e respetivas conclusões.

A proposta em análise tinha como objetivo essencial o “apuramento dos custos por polos de responsabilidade”, o qual se baseava no organigrama da empresa. De acordo com esta regra, a divisão analítica, na área administrativa, poderia ir até ao nível 2 de responsabilidade ou, na inexistência deste, até ao nível de responsabilidade inferior. Não seria aplicada aos centros analíticos de “Assistência” e “Processamento e Abonos”. A divisão analítica na área de exploração portuária e/ ou oficial poderia ir até níveis mais baixos. Da aplicação do critério segregativo surgem os esquemas de dependência analítica apresentados no Anexo XV.

Alguns centros analíticos funcionariam essencialmente como centros coletores e posteriormente seriam rateados por outros centros de custo:

- Nos centros analíticos referentes aos contadores de água, os custos seriam distribuídos pelos respetivos centros consumidores recorrendo à informação mensal concedida à contabilidade;
- No que toca aos centros analíticos dos contadores de eletricidade, os valores seriam atribuídos aos centros consumidores por meio de uma chave distributiva facultada à contabilidade pelos serviços responsáveis;
- Pretendiam para os centros analíticos relativos aos telefones, uma imputação real para os seus centros utilizadores;
- Relativamente aos centros de “Edifícios” (Anexo XVI) no momento da proposta já disponham de uma lista atualizada de todos os edifícios pertencentes à APDL e encontravam-se numa fase de determinação da chave de imputação aos centros de destino, a qual provavelmente basear-se-ia na área ocupada pelos serviços.
- Para os centros de “Redes Elétricas” (Anexo XVII), correspondentes à infraestrutura da APDL utilizada para a modificação de energia de alta em baixa tensão, o critério de distribuição destes centros para os usufruidores encontrava-se ainda em apreciação.
- Os centros de “Redes de Água” (Anexo XVIII) retratavam uma infraestrutura com custos a distribuir pelos centros desfrutadores.

- As “Obras Marítimas”, (Anexo XIX), da mesma maneira que os “Terrenos e Benfeitorias em Terrenos” – (Anexo XX) e “Estradas e Superfícies de Trânsito” iriam ser distribuídos pelos centros de exploração adequados.

No contexto da proposta formulada, a imagem abaixo ilustra os centros principais, melhor dizendo, os centros para os quais deveriam ser determinados os custos dos produtos/ serviços disponibilizados.

Figura 2: Centros Principais



Fonte: Elaboração própria

Após a entrevista com EC concluiu-se que a proposta não teve qualquer impacto na organização em estudo, nunca tendo vindo a ser implementada.

Entre 1990/1992 com a administração da APDL na posse do Professor Castilho, dá-se a revolução da gestão. Este queria um corte com o passado, tinha uma visão diferente da gestão e com vontade de mudar recrutou o guru Artur Rangel. Artur Rangel considera mais vantajoso recorrer a subcontratações do que a própria APDL possuir determinados serviços e como tal fecham-se as oficinas e são muitos os empregados que se vão embora.

A “morte” da CI que vinha a ser praticada também aconteceu devido à redução de pessoal em 1994, tendo sido reduzido o número de funcionários quase em 50%. Como apontado são vários os fatores de levam à perda da prática da CI numa perspetiva de exploração de serviços, passando para uma perspetiva organizacional. Como nos disse o EE, entre 1987 e 1992 perde-se o que vinha a ser feito desde 1953.

No Parecer das Contas do exercício de 1996, a Inspeção Geral de Finanças, enfatizou o esforço da administração portuária em aperfeiçoar os seus procedimentos contabilísticos e de controlo interno. Todavia, foram mencionadas várias carências que precisavam de ser resolvidas, nomeadamente a “inexistência de contabilidade analítica ou de um adequado sistema de apuramento dos resultados de exploração, situações atenuadas através de estudos desenvolvidos por outros serviços internos”. Como nos disse o Entrevistado E, imputação de custos diretos sempre houve. Deixou-se foi para trás as repartições e apuramento de custos. Como a Contabilidade Analítica não respondia a todas as necessidades cada serviço começou a produzir indicadores físicos de produção, por exemplo.

Por meio do D.L. nº335/98, de 03 de novembro, a APDL foi transformada em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, com a finalidade de propiciar uma gestão mais agilizada e uma acomodação espontânea aos novos desafios que surgiriam com a execução da estratégia estabelecida para a política marítimo-portuária nacional. Esta mudança ocorreu efetivamente a 3 de dezembro de 1998. A administração portuária, em 1999, iniciou o processo de concessão da atividade de movimentação de cargas ao setor privado levando a reformas estruturais profundas e deixando assim de ser a protagonista dos serviços.

A 1 de maio de 2000, o Terminal de Contentores de Leixões, SA iniciou a sua atividade concessionária de movimentação de contentores do Porto de Leixões. No exercício de 2001 este porto atingiu as condições de “*Land-Lord Port*” com a execução do objetivo definido pelo Governo para o setor, de transmitir os serviços de movimentação das cargas para o setor privado. No *Land-Lord Port* (Porto Senhorio) o agente público detém e inspeciona as infra-estruturas portuárias, já o controlo e a gestão das supra-estruturas ficam ao encargo do setor privado da economia. Através de concurso para a concessão do serviço público das infra-estruturas, o agente transfere a utilização dos terminais portuários para o âmbito do setor privado por um período de tempo delineado. Depois de encerrado o processo de concessão a APDL assumiu o seu papel de Autoridade Portuária e a sua condição de entidade fiscalizadora dos contratos de concessão. Ainda no exercício de 2001 encetou-se a disponibilização de informação *on-line* no *web site* da organização, tendo existido um trabalho de consolidação dos conceitos e respetivos indicadores de gestão e movimento portuário.

Por força do Decreto-lei 44/99, de 12 de fevereiro, que torna obrigatória a elaboração da demonstração de resultados por funções pelas entidades às quais era aplicável o POC, institui-se a preparação desta demonstração financeira tendo por base os balancetes dos centros de custos.

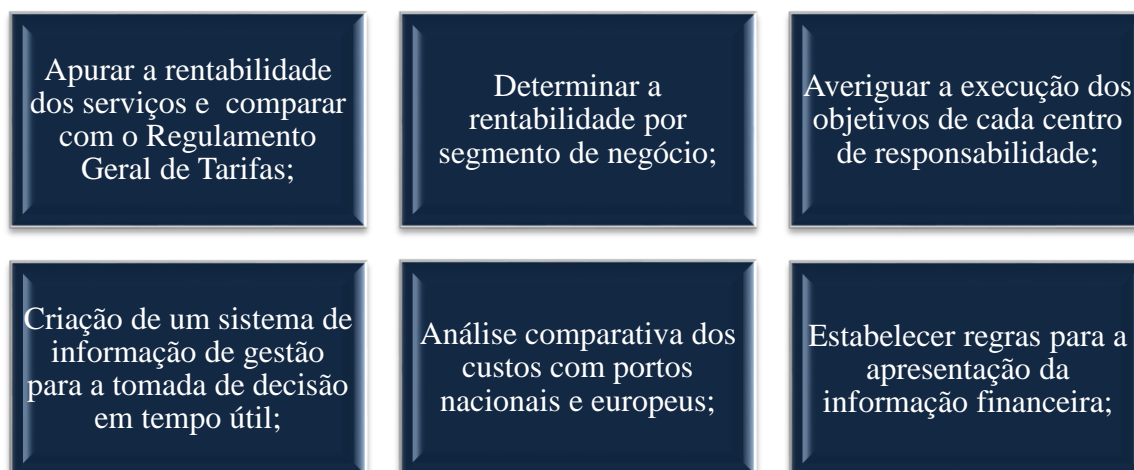
Em 2002, surge o trabalho desenvolvido pela J. Monteiro & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, destinado ao Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos, relativo ao estudo sobre o desenvolvimento de um sistema harmonizado de Contabilidade de Custos nas Administrações e Institutos Portuários que permitisse um eficiente controlo dos custos, uma avaliação dos resultados e a sua comparabilidade.

Neste estudo estavam envolvidas Administrações (Porto do Douro e Leixões; Porto de Aveiro; Porto de Lisboa; Porto de Setúbal e Sesimbra e o Porto de Sines) e Institutos Portuários (Instituto Portuário do Norte; Instituto Portuário do Centro e o Instituto Portuário do Sul). No desenrolar do mesmo o Governo aboliu os Institutos Portuários, integrando-os com o Instituto Marítimo Portuário e portanto, juntamente com o Instituto de Navegabilidade do Douro formaram o Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos, criado pelo Decreto-Lei 257/2002 de 22 de janeiro, onde lhe foi atribuída a responsabilidade da gestão e controlo das administrações portuárias.

Sentiram necessidade de desenvolver um sistema harmonizado de Contabilidade de Custos de maneira a que fosse possível existir comparabilidade de informação, uma vez que esta era afetada por inúmeros critérios de contabilização dos bens de imobilizado afetos à atividade. Existia a necessidade, por parte das entidades, de obterem detalhes de informação que possibilitassem diversos tipos de análise, designadamente ao nível de tipo de serviço, linha de negócio, localização geográfica, responsabilidade organizacional e total da organização.

De acordo com o estudo apresentado por esta Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, os objetivos essenciais a alcançar, com o uso deste sistema de Contabilidade de Custos pelas entidades envolvidas no estudo, encontram-se ilustrados na figura a seguir apresentada.

Figura 3: Objetivos a alcançar com o novo sistema de Contabilidade de Custos



Fonte: Elaboração Própria

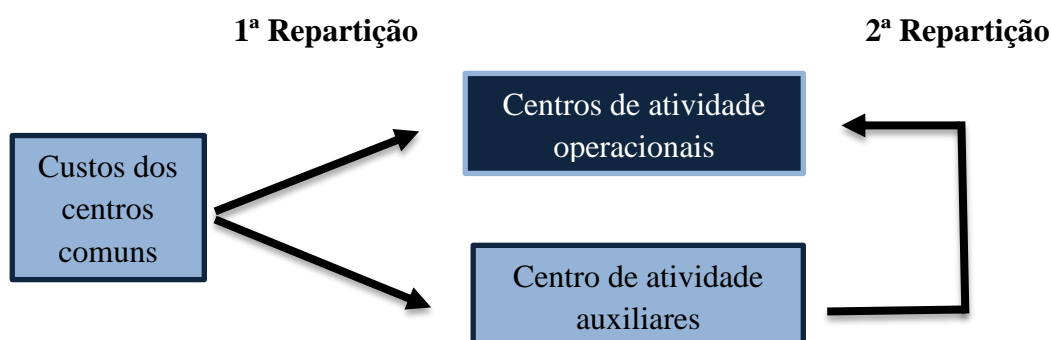
Estabeleceram os centros de atividade como unidades orgânicas descentralizadas, enquadrando-se em centros operacionais, auxiliares e comuns (Anexo XXI). Os custos das divisões que interferissem diretamente na “fabricação” dos serviços para venda eram abrangidos nos centros operacionais. Os centros auxiliares abarcariam todos os custos resultantes da assistência dada aos centros operacionais e nos centros comuns iriam ser compreendidos outros custos não operacionais nem de auxílio aos centros operacionais.

O sistema de apuramento de custos sugerido era o dos Custos Totais Reais. O custo dos serviços seria determinado a partir dos custos fixos e variáveis apurados no período, os custos fixos e variáveis só se tornariam custos do período à medida que as prestações de serviços fossem realizadas.

Os custos diretos e indiretos das atividades portuárias e não portuárias identificados neste estudo podem ser consultados no Anexo XXII, assim como os objetos de custo, as atividades em que os recursos são consumidos, poderão ser consultados no Anexo XXIII.

Projetaram a distribuição dos custos pelos centros de atividade em duas fases, ilustradas na imagem abaixo, assim de forma faseada era possível determinar os custos dos centros operacionais.

Figura 4: Distribuição dos custos pelos centros de atividade



Fonte: Elaboração Própria

A distribuição dos custos dos centros comuns realizar-se-ia proporcionalmente aos custos diretos dos centros operacionais e auxiliares, conforme a seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Total do custo dos Centros Comuns}}{\sum \text{Custos diretos dos centros de custos operacionais e auxiliares}} \\ * \text{Custos diretos de cada centro de custos operacional e auxiliar}$$

A repartição dos centros de custos auxiliares para os operacionais, bem como a imputação dos centros operacionais para as prestações de serviços teriam em atenção os critérios definidos no anexo XXIV e XXV respetivamente.

O modelo proposto forneceria informação de gestão para utilização interna e permitiria a produção de mapas com informação a disponibilizar ao exterior, por exemplo ao Ministério da Tutela, mapas estes que possibilitariam a comparação e análise entre entidades. Não existiria separação entre as duas contabilidades, as contas da Contabilidade Analítica movimentar-se-iam por reflexo das contas da Contabilidade Geral.

As entidades objeto de estudo pretendiam adotar o método ABC, contudo não se encontravam em pé de igualdade em termos de desenvolvimento organizacional. Estas divergências complicariam a definição das atividades, dificultariam um agrupamento oportuno dos custos das atividades e a identificação do seu uso por cada serviço, basicamente seria preciso desenhar um modelo diferente para cada organização. Na opinião da sociedade responsável pelo estudo, primeiramente as entidades deveriam atingir o mesmo nível de desenvolvimento organizacional aplicando um modelo de Contabilidade de Custos menos complexo mas harmonizado e posteriormente, com as condições estabelecidas pensariam na adoção do ABC.

Em março de 2003 surge o plano de implementação do modelo, pretendia enumerar as ações a realizar por cada uma das entidades envolvidas no projeto, encontrando-se estruturado por pessoas/ infraestruturas, processos/ informação/ tecnologia e apresentava também um “gráfico de *gantti*” com as ações a realizar e respetiva sugestão em termos de periodização. Este estudo acabou por não ter sido implementado na APDL, não se conseguiu apurar as razões para tal ter sucedido.

4.1.3. Terceira Fase: 2003 – 2009

Ainda em 2003, formalizaram-se ações com vista a que alguns pontos fracos a nível interno fossem ultrapassados nomeadamente, relacionados com a Gestão de Projetos, Gestão de Intervenções, Contabilidade Analítica e Gestão Documental. Ainda nesse ano principiaram-se os trabalhos de Gestão de Projetos e da Contabilidade Analítica.

A tabela 11, apresentada em baixo, evidência os centros de custos seguidos pela administração portuária logo no início do ano de 2004.

Tabela 11: Plano da Analítica 2004

Cód.	Designação dos Centros	Cód.	Designação dos Centros
10	Conselho de Administração (C.A.) e Órgãos Sociais	44	Arranjos urbanísticos e zonas verdes
11	Gabinete de Apoio ao C.A. e Gastos Gerais	45	Edifícios administrativos
12	Gabinete de Estudos e Planeamento	46	Equipamentos e sistemas informáticos
13	Gabinete Jurídico		
14	Auditoria Interna	50	Direção de Operações Portuárias e Segurança
15	Direção Comercial, Formação e Cooperação	51	Divisão de Controlo Navegação e Pilotagem
16	Direção de Aprovisionamentos e Gestão Dominial		
17	Direção de Informática	60	Direção de Obras e Equipamentos (DOE)
		61	Manutenção de equipamentos
20	Direção de Recursos Humanos		
21	Divisão de Obras Sociais	72	Concessões de operação portuária
		73	Áreas não concessionadas
30	Direção Financeira	74	Área dominial pública
		75	Área dominial privada
41	Marítimo-fluviais		
42	Infraestruturas terrestres	90	Outras estruturas
43	Segurança e conservação ambiental		

Fonte: Elaboração Própria

Em 2006, a APDL participou em 100% no capital social da nova sociedade anónima, Administração do Porto de Viana do Castelo a criar oportunamente e um ano após começa a utilizar a Plataforma Comum de Gestão Portuária. Este projeto resultou da cooperação das Autoridades Portuárias de Leixões, Lisboa e Sines e pretendia-se que funcionasse como meio de coordenação das Administrações Portuárias a todas as instituições e agentes económicos que desempenham as suas atividades nos portos específicos, assim como ultrapassar as carências de tratamento interno de informação.

A 19 de dezembro de 2007, a PricewaterhouseCoopers, apresentou ao Porto de Leixões o seu relatório final relativo à estrutura do modelo de Contabilidade Analítica por si desenvolvido. Nele exhibe a estrutura e dimensões do modelo proposto, as etapas de repartição de custos, a imputação e associação de proveitos e relatórios multi-dimensionais.

Até ao momento do estudo, segundo o mesmo, a informação analítica da empresa tinha por base uma “estrutura alargada de centros de custo, orientada em termos funcionais e por infraestruturas, limitando a análise de rentabilidade por área de negócio bem como a análise de rentabilidade dos serviços prestados e por segmentos de mercado”.

Os centros de custo em uso na APDL pormenorizavam os diversos departamentos, infraestruturas portuárias e equipamentos. A estrutura de centros de custo seguida na altura do estudo pela administração portuária (Tabela 11) serviria de base ao modelo de repartição de custos, por não serem necessárias profundas alterações à sua composição e o seu nível de detalhe já se considerar elevado.

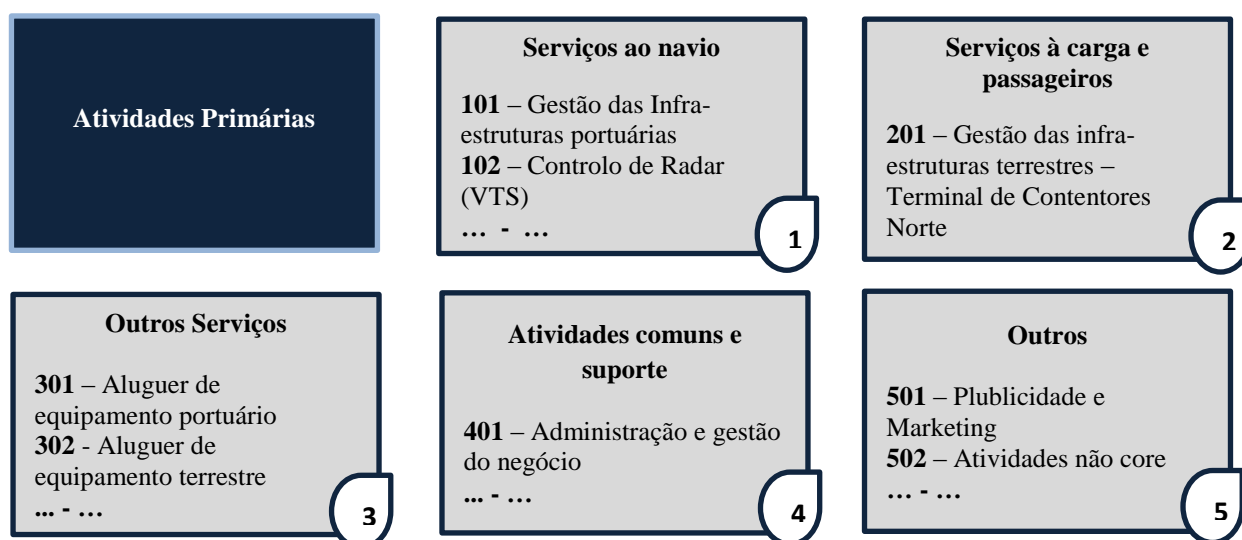
O sistema de custeio sugerido pela Price fundamentava-se no método Activity-based Costing (ABC), que permitiria uma visão por processos de negócio deixando para trás uma visão funcional da organização. O modelo ostentado deveria respeitar uma estrutura formada por recursos, atividades e objetos de custo, tendo sido propostas 55 atividades incorporadas nas seguintes categorias:

- Serviços ao navio – inclui todas as atividades de fornecimento de serviços aos navios desde a sua entrada até à sua saída das instalações da APDL;
- Serviços à carga e passageiros – faziam parte desta categoria as atividades de auxílio à carga e aos passageiros pelo prestamento de controlo e gestão das infraestruturas terrestres;

- Outros serviços – engloba as atividades secundárias de prestação de serviços e atividades do âmbito dominial;
- Atividades comuns e suporte – abarca as atividades não operacionais que dão suporte ao negócio, não sendo imputadas diretamente aos objetos de custo.
- Outras – atividades não imputáveis aos objetos de custo por estarem fora do âmbito portuário.

A figura 5 mostra, de forma resumida, as diversas atividades identificadas para a APDL, podendo ser consultadas de forma completa no Anexo XXVI.

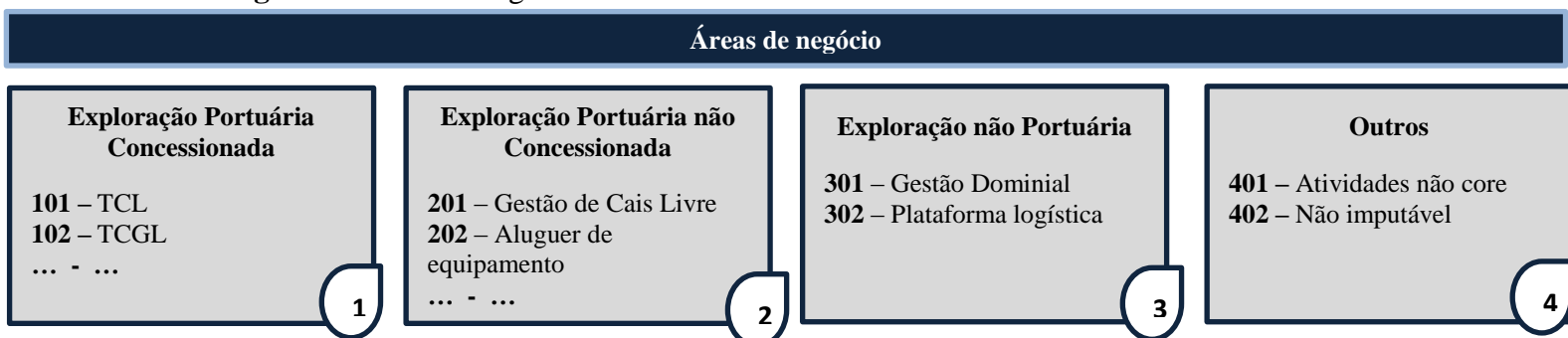
Figura 5: Proposta de implementação do ABC na APDL



Fonte: Baseado no estudo apresentado pela Price à APDL, 2007

Os objetos de custo propostos pela Price, tendo em atenção os objetivos de custeio e a análise de rentabilidade, foram as áreas de negócio, tipos de exploração da atividade, evidenciadas de forma resumida na figura 6 e no anexo XXVII de forma completa.

Figura 6: Áreas de negócio da APDL



Fonte: Baseado no estudo apresentado pela Price à APDL, 2007

Já quanto ao outro objeto de custo, os segmentos de mercado, definidos em função do tipo de serviços prestados, a estrutura do modelo está representada na figura 7 e anexo XXVIII.

Figura 7: Segmentos de mercado da APDL



Fonte: Baseado no estudo apresentado pela Price à APDL, 2007

A imputação dos custos alistados nos centros de custo às atividades estabelecem a primeira fase de imputação num sistema de custeio ABC. O anexo XXIX exhibe o conjunto de critérios de repartição dos custos por centros de custo às atividades.

Como referido anteriormente, as atividades de suporte não seriam imputadas diretamente aos objetos de custo, existiria uma repartição secundária pelas atividades de negócio segundo um conjunto peculiar de critérios de repartição (Tabela 12).

Figura 8: Repartição Secundária das atividades de suporte



Fonte: Baseado no estudo apresentado pela Price à APDL, 2007

Tabela 12: Critério de repartição das Atividades Secundárias

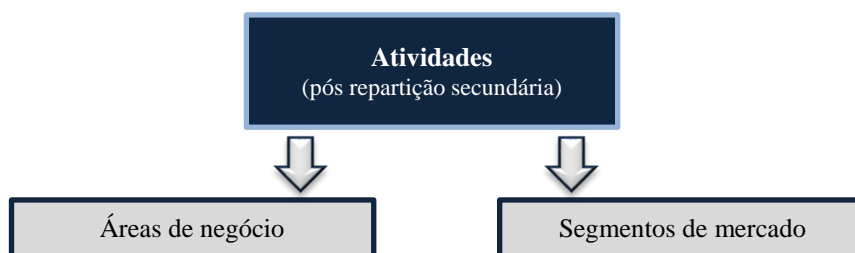
AT	Descritivo	Critério de repartição
401	Administração e gestão do negócio	Nº de colaborad. (full time equivalent) por atividade primária – Chave fixa atualizável
402	Área administrativa e financeira	Nº de registos contabilísticos por centro de custo e atividade
403	Recursos Humanos	Nº de colaborad. (full time equivalent) por atividade primária – Chave fixa atualizável
404	Formação de colaboradores	Nº de horas de formação por tipologia de formação e atividade
405	Gestão de obras	Horas de serviço por equipamento e atividade – folhas de serviço
406	Gestão de manutenção e reparação	Horas de serviço por equipamento e atividade – folhas de serviço
407	Aprovisionamento	Nº de pedidos de aprovisionamento por atividade

408	Serviços de manutenção / Conservação de equipamento	Nº de manutenções executadas por equipamento por atividade
409	Sistemas de informação gerais	Nº de utilizadores de sistemas de informação por atividade
410	Outras atividades de suporte	Nº de colaborad. (full time equivalent) por atividade primária – Chave fixa atualizável

Fonte: Baseado no estudo apresentado pela Price à APDL, 2007

A última fase de repartição dos custos consiste na imputação dos custos de cada atividade aos objetos de custo, sendo feita de acordo com as regras de imputação previamente definidas (Anexo XXX).

Figura 9: Imputação dos custos das atividades aos objetos de custo



Fonte: Baseado no estudo apresentado pela Price à APDL, 2007

Este modelo de Contabilidade Analítica proposto pela Price não chegou a ser aplicado na APDL, a proposta tinha por base um programa protótipo que não fazia parte do *Enterprise Resource Planning* (ERP) da administração portuária. Como vai ser referenciado à frente, esta administração faz uma mudança de ERP em 2009, para *Systems, Applications and Products* (SAP), o que contribuiu para a não implementação do projeto.

Efetuaram, no ano de 2008, com uma nova administração uma pesquisa para identificar e documentar os processos internos, com o intuito de perceber o potencial do ERP em prestar apoio aos desafios da gestão interna da APDL. Perceberam que a governabilidade da plataforma tinha vindo a baixar e que se tornava complicado obter informação de gestão em tempo útil, concluíram então que havia necessidade de mudar.

Depois de lançado um concurso público para a implementação de um ERP na organização, este entra em funcionamento no último dia do ano de 2009. Com ele consegue-se que os sistemas de informação de gestão da empresa tenham o mesmo grau de desenvolvimento dos de auxílio às áreas de negócio. A plataforma SAP foi a adotada nesta nova mudança e a sua implementação ficou à responsabilidade da Ábaco Consultores, tendo a Contabilidade Analítica (módulo SAP CO) o excelente contributo

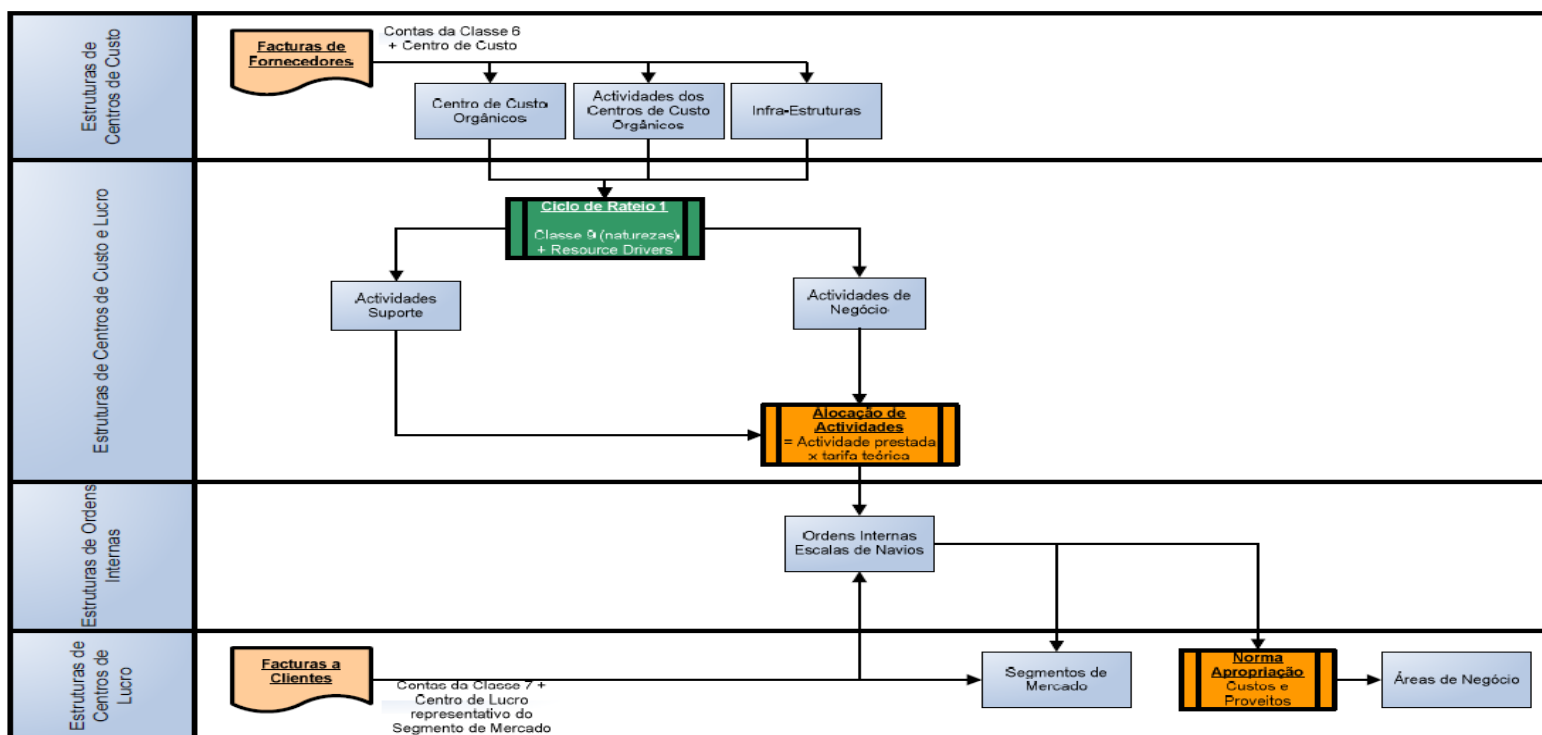
do Dr. Pedro Silva (elemento da equipa Ábaco) e apesar de não ser um módulo secundário a sua implementação no novo ERP era superada pelas prioridades operacionais. Embora toda a complexidade do projeto, o grande envolvimento da administração portuária possibilitou um começo de utilização sólido e tranquilo.

Pela primeira vez, em 2009, o Porto de Leixões elabora o relatório anual, Relatório e Contas, consolidado e tal ficou a dever-se à criação da Administração Portuária de Viana do Castelo no final de 2008.

4.1.4. Quarta Fase: 2010 a 2016

O funcionamento do novo ERP, a plataforma SAP, e a entrada em vigor do SNC fez com que no ano de 2010 se registassem mudanças estruturais ao nível do sistema de gestão e controlo administrativo e financeiro, que deram origem ao modelo atual. Contudo, cabe referir que o modelo de Contabilidade Analítica em uso atualmente na APDL tem uma forte influência do estudo apresentado anteriormente desenvolvido pela Price. A imagem apresentada em seguida representa-o esquematicamente.

Figura 10: Estrutura do modelo de Contabilidade Analítica da APDL



Fonte: Manual Utilizador – Contabilidade Analítica, criado pelo Entrevistado B, 2011

Uma maior associação do sistema SAP com a Plataforma Comum de Gestão Portuária permitiu uma melhoria nos critérios de repartição dos custos das atividades para os objetos de custo. De maneira a que informação quantitativa sobre a atividade operacional chegasse em tempo real ao novo modelo ERP precisaram estabelecer uma ligação entre o sistema SAP e a Janela Única Portuária (JUP). A JUP consiste numa plataforma eletrónica, que colocou em prática a ideia de balcão único virtual, ou seja, o local único de contacto do porto. A mesma possibilita aos agentes económicos a troca de informação entre si sobre os navios e mercadorias e constitui um excelente instrumento para a eficiência coletiva do porto e da sua comunidade.

Ao criarem uma pasta na JUP, é estabelecida uma ordem interna em SAP possuindo a mesma codificação e com a designação do centro de lucro característico do Segmento de Mercado. Assim, qualquer lançamento feito na ordem interna automaticamente é refletido no centro de lucro do segmento de mercado.

O novo modelo permite apurar os resultados pelos segmentos de mercado e pelas áreas de negócio mas não possibilita o conhecimento dos resultados por tarifas portuárias. Então, de forma a ultrapassar esta carência o entrevistado A e B desenvolveram um programa experimental nas aplicações Microsoft (Excel e Access), conseguindo assim através dele cumprir uma exigência do regulador e gerar mais uma perspetiva de análise.

As fontes centrais de informação para a organização relativas a este modelo são as classes e centros de custo. Na tabela subsequente apresenta-se a divisão das classes de custo da administração portuária.

Tabela 13: Classes de custos da administração portuária

Classes de Custos	Primárias – retrata as quantias da Contabilidade Geral a serem distribuídas a centros de custo e ordens internas;
	Secundárias para divisão de custos por atividade – mostram a divisão de custos de estrutura por cada uma das atividades estipuladas;
	Secundárias para imputação de custos de atividades por escala da pasta de navio e por ordens de receita reais;
	Secundárias para rateio de custos e proveitos entre ordens internas;

Fonte: Elaboração Própria

A determinação das atividades da APDL foi feita de maneira a que as suas áreas de negócio fossem individualizadas. Desta maneira, estipularam-se 43 atividades operacionais (Anexo XXXI), reunidas de acordo com a sua natureza. Natureza esta que coincide com o que foi desenhado pela Price no seu estudo, as atividades estão assim agrupadas consoante prestam serviços ao navio, serviço à carga e passageiros, correspondam a atividades secundárias de prestação de serviços ou atividades comuns e suporte.

Em relação aos objetos de custo segue-se o constituído no estudo de 2007, áreas de negócio, Anexo XXXII, e segmentos de mercado, Anexo XXXIII, porém foi introduzida uma nova dimensão de análise as tarifas portuárias, Anexo XXXIV.

Para que as tarefas de encerramento mensal se iniciem é necessário certificarem-se que todas as faturas de fornecedores foram registadas, que se procedeu ao lançamento das amortizações do exercício e ao fecho da Contabilidade Geral. Posteriormente começam pela apropriação de custos das ordens internas reais, imputar os custos de um centro de custo auxiliar ao centro de custo principal. Esta primeira tarefa de encerramento mensal consiste essencialmente na imputação dos custos de manutenção aos equipamentos ou centros orgânicos responsáveis pelo seu uso ou gasto. A título de exemplo, os custos de manutenção da Lancha Perlongas são admitidos no centro de trabalho da DOE, que com esta tarefa são atribuídos ao equipamento Lancha Perlongas, por meio de uma conta 902xxxx.

Após esta primeira tarefa ser dada como concluída, procedem à imputação, de forma automática, de gastos aos centros de custo orgânicos e de estrutura (101,102 e 103), em conformidade com critérios estabelecidos. Critérios estes os mais reais possível, baseando-se em dados dos anos transatos caso não se consigam dados estatísticos mais atuais.

Subsequentemente, procedem à distribuição dos custos dos centros de custo pelas atividades, a estrutura do modelo de custeio possibilita que cada centro de custo esteja associado a uma ou mais atividades de forma explícita. Nesta tarefa transferem os custos primários (contas 6 e 7) e custos imputados internamente (contas 901 a 903) lançados nos centros de custos 101, 102 e 103 para os centros de custos Atividades (104). Os centros de custos Orgânicos e Infra-estruturas (101,102 e 103) são repartidos

para os centros de custos de Atividades de forma direta e total, encontrando-se no final saldado por contrapartida dos centros de custos 104. No final desta etapa conseguem conhecer o custo de cada uma das atividades desenvolvidas pelo Porto de Leixões.

Por último, realizam as alocações dos custos aos objetos de custo. A imputação de atividades aos segmentos de mercado é feita tendo em atenção a quantidade de atividade prestada por cada uma das escalas de navio valorizadas a um valor padrão.

A execução desta imputação, em sistema, carece de uma combinação de informações elucidadas por escala de navio, sendo elas: centro de custo emitente (representativo da atividade) + tipo de atividade (que juntamente com o centro de custo estabelece a tarifa teórica) + quantidade de atividade prestada. A repartição de custos das atividades para os segmentos de mercado podem dizer respeito a atividades diretas, como pilotagem, reboque, realizadas segundo os valores reais dessas atividades, ou corresponderem a atividades secundárias (Atividades Comuns e de Suporte), a qual é feita utilizando uma unidade comum a todas as escalas. Esta fase de imputação não é realizada num momento único, sendo efetuada em três etapas.

Em cada ordem interna é predeterminado um critério de alocação, que retrata o objeto ao qual serão atribuído todos os movimentos. Desta forma, no critério de alocação será apontada a ordem interna figurativa da área de negócio para a qual serão atribuídos todos os custos e proveitos (Anexo XXXV). Sempre que permitido, a definição da área de negócio será feita tendo em atenção o local de acostagem onde se efetuaram movimentações de mercadorias.

A administração portuária produz um mapa de resultados por tarifas portuárias cuja configuração é semelhante à da imagem apresentada.

Figura 11: Mapa de resultados por tarifas

Rubrica	Tarifa 1	Tarifa 2
Receitas		
Custos diretos:		
Consumos		
Gastos com o pessoal		
Outros gastos		
Gastos de depreciação		
<i>Total dos custos diretos</i>		
<i>Margem bruta</i>		

Custos indiretos:		
Consumos		
Gastos com o pessoal		
Outros gastos		
Gastos de depreciação		
<i>Total dos custos indiretos</i>		
<i>Resultado</i>		

Fonte: Manual Utilizador – Contabilidade Analítica, criado pelo Entrevistado B, 2011

O resultado deve ser coincidente com o resultado antes de impostos apurado na Contabilidade Financeira, não devendo ser afetado pelos lançamentos internos da Contabilidade Analítica. A elaboração do mesmo baseia-se no balancete de centros de lucro do SAP obtido após o fecho da Contabilidade Financeira.

O ano de 2015 marca o arranque da nova APDL – Administração dos Portos do Douro, Leixões e Viana do Castelo, S.A., resultante da fusão com a APVC – Administração do Porto de Viana do Castelo, por incorporação da segunda na primeira, em janeiro, e da integração na APDL da via Navegável do Douro (VND), na sequência da publicação do Decreto-Lei nº 83/2015, de 21 de maio.

Esta recente realidade levou a que fossem efetuados ajustes em toda a organização, funcionais e orgânicos, de forma a permitir assegurar a manutenção de bons níveis de desempenho, compatível com esta nova realidade. No segundo trimestre do ano transato, procedeu-se à atualização de versões e à virtualização de toda a infraestrutura do Enterprise Resource Planning – Systems, Applications and Products (ERP SAP), promovendo um maior aproveitamento da infraestrutura, melhorando o desempenho dos sistemas. Tendo já em 2014 se preparado a fusão com o Porto de Viana do Castelo, procurando otimizar os processos e minimizar as alterações ao *standard* implementado. As práticas de gestão e os respetivos processos vertidos no ERP SAP foram estendidos e aplicados à nova realidade decorrente da fusão.

Questionado sobre as principais alterações ocorridas no modelo de gestão, o entrevistado A, refere que “ *a alteração mais visível em termos de centros de custos foi a criação de duas novas unidades de gestão, com centros de custos autónomos e recetores de gastos e rendimentos (Viana e Douro). Agora o controlo é feito ao nível de cada unidade de gestão, que somado dá o total da APDL. Pelo cuidado que tivemos na criação dos códigos dos centros de custos, conseguimos ter também uma análise*

transversal por direção, isto é, os centros de custos financeiros que começam por 1x109 dizem respeito à Direção Financeira pelo que somando esses centros de custos temos uma Demonstração de Resultados para a Direção Financeira. Contudo, existem direções que não tem representação nas restantes unidades, à exceção de Leixões, pelo que não se criaram centros de custos nas outras unidades. Assim, continuamos a obter a rentabilidade por unidade (Douro, Leixões e Viana) separadamente, rentabilidade da APDL, bem como a rentabilidade por direção ou equipamentos. Estando o nosso modelo baseado numa lógica ABC temos as três dimensões de análise bem definidas em cada uma das unidades”.

4.2. Discussão dos resultados

A gestão de portos é altamente complexa (Vale, 2015). Na medida em que constituem elos de ligação entre a economia interna e externa, são organizações que têm um grande impacto no desenvolvimento económico da região e do país. Paralelamente, pela sua dimensão económica, pelo seu impacto ambiental, bem como pelas diversas externalidades, positivas e negativas, que o seu funcionamento diário cria, os portos tendem a ser organizações com relações muito estreitas, ambíguas e, por vezes, conflituantes com a comunidade local.

Acresce que, à volta dos portos gira toda uma dinâmica empresarial de agentes privados poderosos, que estão organizados à escala global, tais como transportadores, operadores de terminais e prestadores de serviços de logística (Verhoeven, 2010). No contexto da UE, há ainda a considerar o amplo quadro legal e regulamentar que, além de afetar de modo decisivo o funcionamento operacional dos porto, afetam também, e significativamente, os seus modelos de governo (Verhoeven, 2009).

Por tudo isto, e porque afetam significativamente a competitividade das nações, estas organizações estão sujeitas a grandes pressões externas. A envolvente transacional e contextual tem evoluído de tal modo que Verhoeven (2010) fala na renascença da autoridade portuária (*renaissance port authority*). Este renascimento passa por os portos assumirem um novo papel na dinâmica empresarial. De facto, é hoje reconhecido e inegável que os portos ou as autoridades portuárias são elementos importantes e decisivos da cadeia de valor (Robinson, 2002). O estudo sobre a APDL permite-nos

confirmar esta dinâmica das entidades portuárias. Podemos afirmar que a APDL é um exemplo vivo e claro do retrato que é feito na literatura.

O contexto em que a APDL opera e operou ao longo dos tempos é complexo mas não é uma caixa negra. Exemplo disso é o trabalho de Sousa e Alves (2002). Mas, já quanto ao papel da contabilidade dentro desse contexto, pouco ou nada se sabe sobre a APDL ou mesmo sobre organizações semelhantes.

Na tentativa de posicionar e interpretar o papel da contabilidade no âmbito da história da APDL, procuramos elaborar uma cronologia dos acontecimentos mais revelantes. Esta cronologia, apresentada abaixo, tem por base fontes primárias, nomeadamente os arquivos, legislação, documentos públicos, entrevistas, e fontes secundárias, onde se destaca o trabalho de Sousa e Alves (2002).

A interdependência entre a APDL e o sector económico regional é um facto que marca a sua génese. Com efeito,

“... Quis Deus ou a Natureza que na foz do rio Leça, a meio quarto de légua da costa, se elevasse das águas atlânticas um conjunto de rochedos a que os homens deram o nome de «Leixões». ...Desígnio divino, ou tão só caprichosos afloramentos graníticos, que os geólogos classificam de grão médio ou gnáissico, os Leixões descreviam um semicírculo no mar, formando como que um porto de abrigo natural...o refúgio formado naturalmente pela enseada dos Leixões não poderia deixar de escapar à atenção e argúcia dos Homens... Desta forma, a foz do Leça transformava-se, há já dois mil anos, num importante interface portuário e comercial da região,... E, desde então, ao longo da História, não mais a foz do Leça e o seu porto marítimo-fluvial deixaram de possuir tal importância. Por vezes a uma escala regional reduzida, muitas outras influenciando vastas áreas.” (<http://www.apdl.pt/historia>)

As circunstâncias naturais favoráveis do Porto de Leixões contrastavam com as dificuldades crescentes da Barra do Douro em dar resposta à crescente dinâmica comercial da região e ao aumento do porte das embarcações. Na verdade,

“...desde sempre a foz do rio Douro foi um obstáculo particularmente penoso para as embarcações...Uma entrada perigosa, ... provocava repetidos e trágicos naufrágios. ...Por outro lado, o facto do Douro ser um rio de grandes e cíclicas cheias, que impediam a sua navegabilidade durante largos períodos, associado à circunstância de, em contrapartida, a barra se mostrar muitas das vezes bastante assoreada nas épocas restantes, concorria para que o Douro fosse, efectivamente, um porto de grandes perigos e dificuldades para o trânsito marítimo. Tanto maiores quanto se ia registando, igualmente, um progressivo aumento do calado dos navios.” (<http://www.apdl.pt/historia>)

As circunstâncias desfavoráveis da Barra do Douro tornavam-se tanto mais evidentes e inoportáveis quanto maior era a atividade comercial e económica da cidade do Porto. Ora, no início do século XIX, como hoje, o Porto era, de longe, a maior cidade da região norte de Portugal e a segundo do país. O comércio do Vinho, em especial o Vinho do

Porto, contribuiu significativamente para o crescimento da cidade do Porto e do seu protagonismo à escala nacional e internacional (Sousa, 1979). Nesta fase, o Porto era um "centro monopolizador do comércio" das províncias do norte (Sousa, 1979: 186). Além do comércio do vinho, o Porto exportava, para as colônias portuguesas, especialmente para o Brasil, uma grande variedade de matérias, vindas de várias partes do país (tecidos, ferro, papel e muitos outros), e importava também diversas matérias, como por exemplo, algodão cru, cacau, café, açúcar, madeira, bebidas espirituosas, arroz (Sousa, 1979: 187).

A intensidade desta atividade comercial estimulou o aparecimento de um grande conjunto de pequenas unidades de produção, embora na sua maioria fossem artesanais, tecnologicamente pouco desenvolvida, e de mão-de-obra intensiva (Sousa, 1979).

Na sequência desta intensidade comercial com o exterior, em especial com o Brasil e o Reino Unido, emerge a necessidade de ter trabalhadores mais qualificados para atividade administrativa associada ao comércio internacional. Neste contexto, surge em 1803 a Academia Real da Marinha e Comércio da Cidade do Porto, onde a contabilidade passou a ser ensinada, no âmbito do Curso de Comércio.

Nos arquivos consultados não encontramos qualquer documento ou referência às despesas de investimento associados à construção do Porto de Leixões. Do mesmo modo, embora exista uma extensa bibliografia sobre a história do Porto de Leixões e da APDL, não foi encontrada nenhuma referência às despesas durante este período de construção do Porto. No entanto, admitimos que esta informação conste em documentos oficiais pertencentes ao Estado. Com efeito, desde a criação da Casa dos Contos, o controlo das contas públicas impulsionou a difusão de práticas administrativas e contabilistas inovadoras.

Em 1886, embora ainda estivesse em construção, o Porto de Leixões recebe o seu primeiro navio, e só em finais de 1892 se concluí esta primeira fase de construção do porto artificial. Passados 36 anos, em 1928, é nomeada uma comissão administrativa para a Junta Autónoma das Instalações Marítimas do Porto (Douro-Leixões), pelo despacho de 30 de julho. E, em 1931 dá-se a conclusão do cais acostável no molhe Sul. À semelhança da fase de investimento, que antecede a receção do primeiro navio no

Porto, também referente a este período de funcionamento do porto, período que antecede a criação da APDL, não conhecemos qualquer documento contabilístico.

Quando, em 1932, é formalmente criada a APDL, já Portugal era substancialmente diferente do Portugal que recebeu o primeiro navio em Leixões em 1886. Ao conturbado período vivido entre 28 de maio de 1926 e 1933, segue-se o Estado Novo de Salazar. Segue-se um longo período de aparente estabilidade política que será definitivamente derrubado em 1974.

Foi neste contexto político que a APDL inicia a sua atividade. O montante das verbas que estava envolvido na atividade da APDL é suficientemente elevado para presumirmos que, desde a sua criação a APDL aplicava o modelo digráfico. Contudo, este período não foi analisado no âmbito deste trabalho e por isso não podemos confirmar tal asserção.

O caso APDL é, na nossa opinião, um caso que merecia ser estudado pois, apesar das várias vicissitudes e dos avanços e recuos no desenvolvimento do seu sistema de contabilidade, quando enquadrada no contexto em que operava e opera, a APDL apresenta-se frequentemente como organização inovadora, quer quando comparada com as práticas das organizações públicas, quer quando comparada com as práticas das organizações privadas.

Com efeito, em 1953, muito poucas organizações portuguesas tinham contabilidade de custos. E, mesmo quando havia sistema formalizado de controlo de custos, muito poucas aplicavam o método das secções homogéneas. De facto, embora existam registos de utilização de métodos inovadores de Contabilidade de Custos em empresas privadas portuguesas anteriores à revolução industrial a verdade é que as organizações portuguesas, ainda hoje, apresentam sistema de contabilidade interna pouco sofisticados (Rodrigues, Correia, Fantasia e Nunes, 2000; Coelho, 2012; Almeida, 2013; Macedo, 2013).

Tal como afirmado anteriormente, não foi possível confirmar o envolvimento do Professor Manuel Baganha na elaboração do primeiro plano de Contabilidade de Custos, em 1953. Contudo, existem fortes indícios dessa envolvimento que, a confirmar-

se poderá ser visto como um exemplo de isomorfismo normativo tal como identificado por Scott (2001).

Na verdade, a adesão às práticas inovadoras patentes no primeiro plano de Contabilidade Analítica contrastam a não publicação das contas entre 1945 e 1971, ainda mais quando considerado que, a partir de 1948, o Decreto-Lei n36:977 impôs ao Conselho de Administração a publicação dos relatórios anuais e contas de gerência. Há na verdade comportamentos organizacionais contraditórios que não são passíveis de explicação simplista. É difícil compreender que a mesma organização que incumpre uma obrigação básica deste teor, tenha documentos internos que indicam que na APDL a contabilidade era vista como um instrumento de apoio à gestão eficiente e racional.

A entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia veio estimular o comércio internacional, de tal modo que é criado um novo estatuto que pretendia promover uma nova cultura na administração portuária. Este novo estatuto traz consigo novas práticas de contabilidade (Art. 23.º (Decreto-Lei nº348/86 de 16 de outubro) / Art. 30º (Decreto – Lei nº 308/87 de 7 de agosto), às quais a APDL, mostra novamente um comportamento orientado para a legitimação externa.

Não obstante, este comportamento, indicativo de isomorfismo coercivo (Scott, 2011), ficou circunscrito essencialmente a práticas de contabilidade financeira e prestação de contas, pois, no que diz respeito à Contabilidade Analítica, os dados são indicativos de insuficiências várias, identificadas quer internamente, quer externamente. Na verdade, apesar da APDL ter adotado os princípios definidos pelo POC, no parecer dado pela Inspeção-geral de Finanças no ano de 1987, a Contabilidade Analítica de Exploração não estaria a ser utilizada como verdadeiro mecanismo de gestão. Esta pressão externa motivou algumas iniciativas e tentativas mal sucedidas de reformular verdadeiramente a Contabilidade Analítica mas, talvez por ausência de efetiva vontade dos órgãos de gestão, esta reformulação foi-se adiando no tempo. As alterações mais significativas foram orientadas pela procurada de ajustamento à estrutura organizacional, tal como previsto na teoria contingencial (Fisher, 1995) e impulsionadas pela evolução tecnologia que permitiu a informatização do sistema, tal como identificado por Ezzamel, Scapens, Baldvinsdottir e Burns (2003).

As duas últimas fases identificadas parecem formar um percurso organizacional contínuo orientado por uma gestão mais virada para o exterior. Nestas fases é claramente perceptível a influência das consultoras externas, denunciando um comportamento mimético ao qual acresce a pressão das entidades reguladoras e do controlo exercido diretamente pelos organismos do estado. A modernização da Administração Pública funcionou como um fator de forte pressão sobre a APDL. Na verdade, ao procurar demonstrar a sua capacidade de gestão a APDL mostrou-se permeável às mais inovadoras práticas de gestão. Um outro fator explicativo poderia ser a crescente pressão concorrencial, de outros Países nacionais e internacionais, à semelhança do identificado por Carmona, Ezzamel e Gutiérrez (1997). No entanto, tal como os autores, pensamos que, explicar a adoção de novas práticas de Contabilidade de Gestão unicamente com base na lógica concorrencial corresponde a uma visão muito parcial do fenómeno. Na verdade, além das influências identificadas, há ainda o importante papel que os profissionais de contabilidade internos desempenharam na evolução do sistema de contabilidade e no uso que a gestão faz desse mesmo sistema. No caso da APDL esse papel tem tido uma evolução muito positiva, condizente com os argumentos de Burns e Baldvinsdottir (2007).

As práticas de contabilidade da APDL são, na verdade, uma fonte rica para uma investigação mais aprofundada. O seu arquivo é um recurso sub-explorado que merece uma investigação mais exaustiva e interdisciplinar. Este primeiro olhar pelos corredores e arquivos da APDL criou em nós a convicção que muito podemos aprender sobre o papel da contabilidade na vida das organizações, em particular sobre as influências que sofre e como as gerem. De igual modo, seria muito interessante descobrir como as práticas adotadas pela APDL influenciaram outras organizações congéneres.

5. Considerações Finais

Neste espaço pretende-se apresentar os resultados mais relevantes deste estudo, com os quais se ambiciona dar resposta às indagações levantadas no seu começo. Posteriormente são apontadas as limitações da pesquisa e por fim, sugere-se propostas de trabalho para possíveis investigações sobre o tema.

5.1. Principais Conclusões

O principal objetivo desta investigação consistia em contribuir para o conhecimento da dinâmica de evolução das práticas de Contabilidade de Gestão em Portugal. Em conformidade com este, foram traçados os objetivos específicos a obter.

Assim, com os objetivos específicos do estudo pretendia-se analisar a evolução da Contabilidade de Gestão desde o início do século XX até aos dias de hoje, descrever a evolução do sistema de informação contabilística e de controlo de gestão da empresa em estudo e identificar os fatores e os atores, internos e externos, impulsionadores das mudanças ocorridas no sistema em análise.

No que toca ao primeiro objetivo específico, analisar a evolução da Contabilidade de Gestão desde o início do séc. XX até aos dias de hoje, e de acordo com a literatura sabemos que a Contabilidade de Gestão surgiu com a Revolução Industrial, tendo vindo a desenvolver-se nos séculos XVIII, XIX e XX nas empresas industriais. A sua denominação tem vindo a adaptar-se às constantes evoluções, começando por ser referida como Contabilidade Industrial e atualmente designa-se por Contabilidade de Gestão, uma vez que são os gestores os seus principais utilizadores.

No segundo objetivo específico, descrever a evolução do sistema de informação contabilística e de controlo de gestão da empresa em estudo, podemos dizer que foi no ano de 1953 que esta implementou a Contabilidade Analítica de Exploração tendo-se identificado 4 fases de evolução desde a sua origem até ao presente.

A primeira fase compreende o período entre 1953 – 1988, embora não se conheça o contexto interno em que foi decidida a implementação da mesma ficou-se com a ideia de que essa decisão foi orientada por critérios de racionalidade económica. O seu processo de implementação foi “necessariamente moroso” e teve inspiração no plano de

contabilidade francês, a empresa considerava a sua implementação “útil e indispensável”.

Com esta implementação a empresa iria obter informação sobre os “preços de custo” dos serviços, perceber os fatores que os constituíam e a influência que esses fatores neles exerciam.

A empresa encontrava-se dividida em centros, que por sua vez se segmentavam em sub-centros. Os centros de custo utilizados eram definidos, regra geral, em função da sua localização física e não pela natureza dos serviços que prestavam.

A segunda fase inicia-se em 1989 e termina em 2002. No início desta fase a contabilidade analítica de exploração possivelmente não estaria a ser utilizada como verdadeiro mecanismo de gestão, encontrando-se desajustada. Os seus custos e proveitos provenientes das atividades não eram apurados corretamente, causando distorções na rendibilidade. Existia incoerência no sistema de custeio de toda a produção, tendo necessariamente que sofrer alterações. Em 1989 dá-se a redefinição dos centros e sub-centros de custo de acordo com a estrutura orgânica da empresa.

Já quase no final desta fase e mesmo já sendo evidenciadas melhorias por parte da Inspeção Geral de Finanças a Contabilidade Analítica na empresa ainda não se encontrava no seu melhor, sendo mencionado que esta ou não existia ou possivelmente não tinham um apropriado método de apuramento dos resultados de exploração, circunstâncias aligeiradas através de estudos realizados por outros serviços internos.

Em 2003 inicia-se a terceira fase e esta decorre até 2009. Nesta fase surgem os trabalhos de J. Monteiro & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas relativa ao estudo sobre o desenvolvimento de um sistema harmonizado e Contabilidade de Custos para as Administrações e Institutos Portuários que permitisse um eficiente controlo dos custos, uma avaliação dos resultados e a sua comparabilidade. Surge também o estudo da Pricewaterhousecoopers relativo ao modelo de Contabilidade Analítica por si desenhado.

Estas propostas não chegaram a ser implementadas, contudo contribuíram para o que foi implementado na quarta fase.

A quarta fase inicia-se em 2010 e estende-se até ao presente. O modelo em uso baseia-se numa lógica ABC com um conjunto ampliado de centros de custos, orientados em termos funcionais e infra-estruturas. O modelo permite a obtenção da rentabilidade por unidade (Douro, Leixões e Viana) separadamente, a rentabilidade da APDL, bem como a rentabilidade por direção ou equipamento.

Quanto ao terceiro objetivo específico, identificar os fatores e os atores, internos e externos, impulsionadores das mudanças ocorridas no sistema em análise, verificamos que existe um misto de acontecimentos para que a mudança ocorra. As mesmas ocorreram devido a fatores externos como o surgimento de legislação, bem como, por fatores internos como a mudança de ERP. Verificamos que o Estado, as consultoras e alguns dos seus funcionários são os principais atores impulsionadores das mudanças ocorridas.

5.2. Contributos do estudo

Com o trabalho desenvolvido espera-se contribuir para um melhor conhecimento da história, da evolução e das mudanças ocorridas nas práticas de Contabilidade de Gestão em Portugal durante a segunda metade do século XX até aos nossos dias. Assim, esta investigação coopera para o grande livro da história da Contabilidade de Gestão que ainda está por escrever.

Por último, o facto de nesta investigação se realizar uma análise analítica dos acontecimentos contribui para o conhecimento dos fatores que influenciam as decisões de implementação do modelo de Contabilidade de Gestão nas organizações.

5.3. Limitações do estudo

São várias as limitações num estudo de investigação que acabam por afetar o resultado final. Como tal, o presente trabalho não foge à regra, embora se tenha conseguido alcançar os objetivos definidos, não é um trabalho perfeito.

O limite de páginas exigidas foi uma das limitações encontradas na elaboração da presente investigação, o que levou a que a mesma fosse o mais objetiva possível, tendo a consciência que muito ficou por explorar e analisar. A não análise do arquivo anterior

a 1953, a impossibilidade de obter testemunhos vivos que nos pudessem descrever a contabilidade industrial na primeira fase e a não contextualização das práticas de contabilidade da APDL com empresas semelhantes foram também dificuldades com que nos deparamos nesta investigação.

Uma outra limitação encontrada deve-se ao facto do estudo se debruçar sobre um caso único e assim ser complicado generalizar as conclusões.

5.4. Sugestão para futuras investigações

Relativamente a sugestões para futuras investigações sobre esta temática, seria relevante realizar estudos semelhantes em outros portos nacionais e internacionais de forma a se realizarem comparações e se perceberem as diferenças das práticas utilizadas. Por outro lado, considera-se importante a realização da interpretação da dinâmica dentro de um quadro teórico, de forma a se tentar interpretar o nosso trabalho e assim tirar conclusões mais abrangentes e generalizadas.

Por último, e estando perante um trabalho longitudinal, seria interessante perceber a própria dinâmica entre o passado e o futuro, de forma a se entender como é que as práticas passadas influenciaram as utilizadas mais recentemente.

6. Referências Bibliográficas

- Ahrens, T. e Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819-841.
- Almeida, C. H. (2013). *Custeio Baseado em Atividades: Concepção e Implementação numa Empresa de Serviços*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Politecnico do Porto, Portugal .
- American Accounting Association. (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory* . Evanston: American Accounting Association.
- Arsénio, M. O. (2012). *Contabilidade de Gestao em Portugal: Estudo empírico nas empresas cotadas na Bolsa Portuguesa*. Dissertação de Mestrado, Instituto Universitário de Lisboa- ISCTE Business School, Portugal.
- Atrill, P. e McLaney, E. (2009). *Management Accounting for Decision Makers* (6th Edition). England: Financial Times Prentice Hall.
- Bogdan, R. e Biklen, S. (1994). *Investigação Qualitativa em Educação - Uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.
- Bouquim, H. (1993). *Comptabilité de gestion*. Paris: Éditions Dalloz.
- Burns, J. e Baldvinsdottir, G. (2007). The changing role of management accountants. *Issues in management accounting*, 3, 117-132.
- Burns, J. e Scapens, R.W. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Carmona, S. e Ezzamel, M. (2007). Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2), 177-209.
- Carmona, S., Ezzamel, M. e Gutiérrez, F. (1997). Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory. *Accounting, Organizations and Society*, 22(5), 411-446.
- Carnegie, G. D. e Napier, C. J. (1996). Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(3), 7-39.

- Carvalho, J. B. e Morais, Ó. M. (2003). O Ensino da Contabilidade Analítica ou de Custos em Portugal. *VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos e I Congreso de la Asociación de Costos*, 1-34.
- Carvalho, J., Costa, T. C. e Macedo, N. (2008). A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo. *Revista TOC*, 30-41.
- Carvalho, J. M., Rodrigues, L. L. e Craig, R. (2007). Early cost accounting practices and private ownership: The silk factory company of Portugal, 1745-1747. *Accounting Historians Journal*, 34(1), 57-89.
- Chan, Y. C. L. (1993). Improving hospital cost accounting with activity-based costing. *Health Care Management Review*, 18, 71-78.
- Coelho, M. H. (2012). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Coimbra: Edições Almedina.
- Comissão de Normalização Contabilística. (2015, dezembro 31). Obtido em 4 de julho de 2016, de Comissão de Normalização Contabilística : <http://www.cnc.min-financas.pt/pdf%5CSNC%5C2016%5CSumarioExecutivo.pdf>
- Cooper, R. e Kaplan, R. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 96-103.
- Dias, D. S. (2009). *Os factores críticos do (in)sucesso na implementação do Activity-Based Costing. O caso de uma PME Portuguesa*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia- Universidade do Porto, Portugal.
- DiMaggio, P. J. e Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 147-160.
- DiMaggio, P.J. e Powell, W.W. (1991). Introduction. In W.W. Powell & P.J. DiMaggio (Eds.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1-33.
- Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting* (7th Edition). London: South-Western.
- Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting*. Cengage Learning EMEA, 8th edition, United Kingdom, ISBN-13: 9781408064313
- Esteves, M. (2008). *Práticas de gestão de recursos humanos e atitudes e comportamentos de trabalho: Estudo de caso no setor bancário Português*. Dissertação de Doutoramento, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa: Lisboa.

- Ezzamel, M. (1997). Accounting, control and accountability: Preliminary evidence from ancient Egypt. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(6), 563–604
- Ezzamel, M., Robson, K., Stapleton, P. e McLean, C. (2007). Discourse and institutional change: ‘Giving accounts’ and accountability. *Management Accounting Research*, 18, 150-171.
- Ezzamel, M., Scapens, R. W., Baldvinsdottir, G. e Burns, J. (2003). *The future direction of UK management accounting practice*. Cima Publishing.
- Faria, A.R. (2011). A organização contabilística no sector conserveiro entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX: o caso Júdice Fialho. *Pecunia – Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de León*, 13, 135-160.
- Fernandes, V. S. (2010). *Estudo da fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica: O caso do Exército Português*. Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão – Universidade do Minho, Portugal.
- Ferreira, I. M. (2012). *Contabilidade de Gestão e o Papel do Contabilista nas PME*. Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Tecnologia e Gestão - Instituto Politécnico de Leiria, Portugal.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of accounting literature*, 14, 24-53.
- Gomes, A. (2010). *A Relação entre o Contexto, o Uso de Práticas de Medida e Gestão de Desempenho e o Desempenho Organizacional - Evidência Empírica no Setor Público*. Tese de Doutoramento, Universidade do Minho, Portugal.
- Gomes, C. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades*. Tese de Doutoramento, Escola de Economia e Gestão-Universidade do Minho, Portugal.
- Gomes, D. (2008). The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history. *Accounting History*, 13(4), 479-509.
- Gomes, D., Carnegie, G. D. e Rodrigues, L.L. (2008). Accounting change in central government: the adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(8), 1144-1184.
- Gomes, D. e Rodrigues, L. L. (2009). Investigação em história da Contabilidade. Em Major, M., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (211-239), Lisboa: Escolar Editora.

- Gomes, P., Carvalho, J. e Fernandes, M. (2009). Determinantes da adoção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios Portugueses. *Contabilidade e Gestão*, 8, 11-40.
- Gonçalves, J. M. (2015). *Custeio Baseado nas Atividades. Aplicação a uma Unidade Industrial*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia – Universidade de Coimbra, Portugal.
- Granlund, M. e Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.
- Guerreiro, R., Casado, T. e Frezatti, F. (2006). Em busca de um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e Teoria Institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 7-21.
- Hyvönen, J. (2005). Adoption and Benefits of Management Accounting Systems: Evidence From Finland and Australia. *Advances in International Accounting*, 18, 97-120.
- Ilias, A., Razak, M. Z. e Yasoa, M. R. (2010). The preliminary study of management accounting practices (MAPs) in Small Business. *Global Business and Management Research : An International Journal*(2), 79-88.
- Innes, J. e Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Research*, 1, 3-19.
- Instituto Nacional de Estatística (2016). *Destaques*. Obtido em 30 de julho de 2016, de Instituto Nacional de Estatística: <file:///C:/Users/PB/Desktop/17EmpPort2014.pdf>
- Kamal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management*, 43, 12-19.
- Kaplan, R. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, LIX(3), 390-418.
- Kaplan, R. S. (1986). The Role for Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11, 429-452.
- Kaplan, R. S. e Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. *HARVARD BUSINESS REVIEW*, 71-79. Obtido em 17 de agosto de 2016, de <http://www.csus.edu/indiv/s/sablynskic/documents/balancedscorecard1992kaplanandnorton.pdf>
- Lacob, C. e Taus, D. (2014). Internationally evolution of managerial. *Munich Personal RePEc Archive*, 8-14.

- Luced, T. (2003). *Management Accounting* (5th Edition). London: Continuum.
- Macedo, A. I. (2013). Contributo da Contabilidade Analítica para o aumento da produtividade das PMEs Portuguesas. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Gestão, Portugal.
- Major, M. J. e Ribeiro, J. (2009). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp.35-59). Lisboa: Escolar Editora.
- Martins, C. L. (2001). *O Controlo de gestão e a contabilidade*. Lisboa: Vislis.
- Martins, E. (1988). *Contabilidade de Custos* (4ª Edição). São Paulo: Atlas S.A.
- Matos, F. (1977). *Contabilidade Analítica*. Porto: Porto Editora.
- Modell, S., Jacobs, K. e Wiesel, F. (2007). A process (re)turn?: Path dependencies, institutions and performance management in Swedish central government. *Management Accounting Research*, 18(4), 453-475.
- Moriarity, S. e Allen, C. (1991). *Cost Accounting* (3rd Edition). Canada: John Wiley & Sons.
- Murthy, V. e Rooney, J. (2016). The Role of Management Accounting in Ancient India: Evidence from the Arthashastra. *Journal of Business Ethics*, 1-19.
- Nabais, C. (1991). *Contabilidade Analítica de Exploração*. Lisboa: Editorial Presença.
- Newberry, S. (2002). Intended or unintended consequences? Resource erosion in New Zealand's government departments. *Financial Accountability and Management*, 18(4), 309-330.
- Omar, N., Rahman, I. K.e Sulaiman, S. (2004). Management Accounting in Malaysia - Has Relevance Been Lost? *ACCOUNTANTS TODAY*, 26-28.
- Oyadomari, J. C., Cardoso, R. L., Neto, O. R. e Lima, M. P. (2008). FATORES QUE INFLUENCIAM A ADOÇÃO DE ARTEFATOS DE CONTROLE GERENCIAL NAS EMPRESAS BRASILEIRAS. UM ESTUDO EXPLORATÓRIO SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2, 55 - 70 .
- Prakash, M. (2013). Evolution and Changes in Management Accounting Practices. *International Research Journal of Management Science & Technology*, 1009-1017.
- Quesado, P. R. e Lopes, M. C. (2015). Benefícios e Determinantes do Sistema de Custeio Baseado nas Atividades (ABC): Um Estudo de Caso. *V Congresso dos TOC* (1-24). Lisboa: OTOC.
- Quesado, P. R. e Rodrigues, L. L. (2009). Factores determinantes na implementação do Balanced Scorecard em PORTUGAL. *Revista Universo Contábil*, 5(4), 94-115.

- Quesado, P. R., Guzman, B. A. e Rodrigues, L. L. (2014). Factores determinantes de la implementación del cuadro de mando integral en Portugal: evidencia empírica en organizaciones públicas y privadas. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 16(51), 199-222, doi:10.7819/rbgn.v16i51.1335
- Ritchie, W., Cavazos, D., Barnard, J. e White, C. (2012). The ancient Hebrew culture: Illustrations of modern strategic management concepts in action. *Business History*, 54(7), 1099-1117.
- Robinson, R. (2002). Ports as elements in value-driven chain systems: the new paradigm. *Maritime Policy & Management*, 29(3), 241-255.
- Rodrigues, A. I., Correia, E., Fantasia, M., e Nunes, R. (2000). Práticas Actuais de Contabilidade de Gestão nas Empresas Portuguesa. *Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*, (pp. 1-10). Valencia Rubio, J., e Rocha, A. (2001). *Princípios de Contabilidade Analítica*. Lisboa: Vislis Editores.
- Rodrigues, L. L. e Sousa, G. P. (2001). The use of the Balanced Scorecard in Portugal. *Núcleo de Estudos em Gestão, Working Papers*, 1-16.
- Rubio, J. e Rocha, A. (2001). *Princípios de Contabilidade Analítica*. Lisboa: Vislis Editores.
- Saunders, M., Lewis, P. e Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students* (5th edition). Harlow: Prentice Hall.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22, 259-281.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management accounting research*, 5(3), 301-321.
- Scapens, R. W. e Bromwich, M. (2010). Management accounting research: 20 years on. *Management Accounting Research*, 21(4), 278-284.
- Scott, W. Richard (2001). *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage, 2nd ed.
- Simões, A. M. e Rodrigues, J. A. (2012). A ABORDAGEM DA VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL NA INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO CONTRIBUTOS TEÓRICOS. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, X, 1-24.
- Sousa, F. e Alves, J. F. (2002). *Leixões - Uma história portuária*. Porto: Grafiasa.
- Stake, R. E. (1999). *Investigación con estudio de casos* (2nd Edición). Madrid: Morata.

- Teixeira, A. B. (2016). A Contabilidade de Gestao no SNC-AP, uma proposta de implementaçao. 1-23. Portugal. Obtido de <http://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/45.pdf>
- Tolbert, P. S. e Zucker, L. G. (1996). The institutionalization of institutional theory [Electronic version]. In S. Clegg, C. Hardy and W. Nord (Eds.), *Handbook of organization studies* (175-190). London: SAGE.
- Tomás, A., Major, M. J. e Pinto, J. C. (2008). Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 Maiores Empresas em Portugal. *Contabilidade e Gestao*, 33-66.
- Vale, J. A. F. L. O. (2015). The Creation and Deterioration of Intellectual Capital in a Meta-Organisational Context, Tese de Doutoramento, Universidade do Porto.
- Van der Stede, W. A. (2015). Management accounting: Where from, where now, where to?. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 171-176.
- Verhoeven, P. (2009). European ports policy: meeting contemporary governance challenges. *Maritime Policy & Management*, 36 (1), 79-101.
- Verhoeven, P. (2010). A review of port authority functions: towards a renaissance?. *Maritime Policy & Management*, 37(3), 247-270.
- Vieira, R., Major, M. J. e Robalo, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In M. J. Major, & R. V. (Organizadores), *Contabilidade e Controlo de Gestao: Teoria, Metodologia e Prática* (131-163). Lisboa, Portugal: Escolar Editora.
- Waweru, N. M. (2010). The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management* , 8, 165-182.
- Wickramasinghe, D. e Alawattage, C. (2007). *Management Accounting Change - Approaches and perspectives*. London and New York: Routledge, Taylor & Francis Group.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research: design and methods. Essential guide to qualitative methods in organizational research*. (4 th edition). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Zimmerman, J. (2011). *Accounting for decision-making and control*. McGraw-Hill
- Zimmerman, J. L. e Yahya-Zadeh, M. (2011). Accounting for decision making and control. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 258-259.

7. Anexos

Anexo I - Procedimentos de cálculo do custo da mão-de-obra

Costas
ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DO DOURO E LEIXÕES

EX. 104/83
EX. 104/83

NOTA DE SERVIÇO N.º 350/DSFO

Proc.º 10.1
Assunto
Data 30 / 11 / 1983

*As L. DSOF para
informação pelo D.F.
5.12.83*

De: D.S.P.O.
Para: A.P.S.A.P.

*As L. DSOF para
informação
o D.F.
6.12.83*

Exm.º. Sr.

Em cumprimento do despacho de V. Ex.º., n.º 13, de 15 do corrente,
informa-se:

1 - Desde que em 1955 entrou em funcionamento a Contabilidade Industrial os centros produtivos desta Direcção de Serviços (DO e DEM) têm procedido, de uma forma rotineira, à determinação dos preços directos de produção (com alguns ajustamentos resultantes da instituição dos subsídios de férias e de Natal, do prémio de rentabilidade, da diminuição progressiva do número de horas de trabalho semanal, e do aumento de trabalho efectuado em regime extraordinário) que são utilizados pela C.I. na determinação da "régie".
O produto dos preços directos de produção pela régie constitui os chamados encargos de produção e a soma destes com aqueles conduzem aos preços de mão de obra que são utilizados no preenchimento das fichas "Cálculo do preço de custo".

a) Os procedimentos utilizados nas DO e DEM na determinação dos preços directos de produção são análogos, mas não rigorosamente iguais, como seguidamente se poderá verificar e têm sido sancionados por mim.

Procedimentos utilizados na determinação do preço da mão de obra por hora, já efectuada, com os encargos (preço a espregar no preenchimento das fichas "Cálculo do preço de custo")

2.1) Procedimento seguido na DO

Para cada centro industrial, designando por:

APDL-GAB DO ASSAF
C.O. N.º 354 Data 24.11.83
Executado por: *Amal*

CP/MS

Dist. 243 - Formato A4 210 x 297 mm

- S - o preço horário directo da mão de obra
- A - o total anual previsto em salários, prémios e diuturnidades
- B - o nº anual de horas de trabalho normal previsto
- V - o total mensal dos vencimentos
- D - o total mensal dos montantes das diuturnidades
- Pr - o total mensal do valor dos prémios de rendibilidade
- Du - o nº de dias úteis por ano (total dos dias do ano deduzido dos sábados, domingos, feriados e de 24 dias úteis de licença para férias)
- H - o nº médio de horas de trabalho diário do conjunto dos funcionários do centro
- N - o nº de funcionários do centro
- R - a "régie" (valor fornecido pela C.I.)
- E - o valor horário dos encargos
- P - o preço horário da mão de obra já afectado com os encargos (preço a empregar no preenchimento das fichas "Cálculo do preço de custo").

$$S = \frac{A}{B} = \frac{14 (V + D) + 12 Pr}{D_u \times H \times N} \quad (\$/hora)$$

Observação: Os valores de S assim calculados são depois arredondados para o número inteiro de escudos mais próximo.

Até 1978 eram os diferentes valores de S correspondentes a cada centro produtivo enviados à C.I. para efeitos da determinação da "régie". A partir daquela data e a pedido da própria C.I. passou a ser-lhe fornecido um único valor de S, média aritmética dos correspondentes aos vários centros industriais.

Com o valor da "régie" fornecido pela C.I., determina-se:

$$P = S + E = S + (S \times R) \quad (\$/hora)$$

a.2) Procedimento seguido na DEM

Encontra-se descrito na "Circular Normativa" nº 72, de 16. 02.1983, de que se anexa cópia, que traduz o método de cálculo definido nas reuniões que, para o efeito, o Sr. Engº. Alberto Simões Dias teve com o anterior Chefe da D.F. (Sr. Dr. Luís Marinho), nas quais interveio o Técnico Principal de Administração e Contabilidade, Srº. D. Arminda Mais.

Como se referiu e se pode verificar da comparação dos procedimentos seguidos na DO e na DEM, estes são somente análogos, sendo as principais diferenças as seguintes:

- 1º - Na DO, como acontecia na DEM até à publicação da atrás referida circular normativa, não são calculados os salários médios directos por hora de trabalho extraordinário e, consequentemente, não são enviados à C.I.. Julga-se que esta considera no cálculo da régie as despesas com o trabalho extraordinário na DO como encargos indirectos, como acontecia anteriormente a 1982 relativamente à DEM. Esta discrepância não é significativa pois a percentagem usual de trabalho extraordinário em relação ao normal é pequena na DO - 3%.
- Outro tanto não acontece na DEM, onde é significativa - 20%.

No restante o procedimento seguido na DO parece poder considerar-se mais rigoroso que o seguido na DEM.

Com efeito:

- 2º - A DEM entra no cálculo com 260 dias de trabalho (52 semanas x 5 dias/semana) enquanto que a DO considera em cada ano os dias efectivamente úteis, descontando, portanto, os feriados e os 24 dias úteis de licença para férias, ou seja, considera, em média, menos 36 dias de trabalho que a DEM;
- 3º - A DO entra em linha de conta com as efectivas diuturnidades dos funcionários enquanto que a DEM considera no cálculo a média das diuturnidades dos funcionários afectos aos centros produtivos.

b.1) Apuramento das horas constantes da ficha "Cálculo do preço de custo"

b.1.1) Procedimento seguido na DO

No Expediente de Construções é emitido mensalmente, por cada encomenda e por cada centro produtivo um "boletim de trabalho" (BT) onde são inscritos os trabalhos realizados em cada dia e número de horas neles despendidas. Diariamente e com base nos BTs, nas EMs e nas RSEs que são recebidos, preenche-se o "Registo de material e mão de obra" (RMMO). Concluída a encomenda e com base no RMMO é feito o apuramento das horas despendidas por cada centro, que são lançadas nas fichas CPC.

b.1.2) Procedimento seguido na DEM

Em cada centro produtivo e para cada encomenda é registado diariamente um "boletim de trabalho" (BT) para cada operário, o número de horas que despendeu nessa encomenda. Esses BTs são enviados ao Expediente de Fabricação onde, concluída a encomenda e com base nos BTs, nas EMs e nas RSEs a ela respeitantes se preenche o "Registo de material e mão de obra" do qual consta a totalidade de horas correspondentes à encomenda, que figurará na ficha "Cálculo do preço de custo" (CPC).

b.2) Determinação mensal do montante de salários directos

b.2.1) Procedimento seguido na DO

Mensalmente o Expediente de Construções envia os BTs, já referidos em b.1.1, à Secretaria Administrativa que, com base neles, apura o total de horas despendido por cada centro e os correspondentes totais de salários directos utilizando neste último cálculo o valor de S obtido como se referiu em a.1).

b.2.2) Procedimento seguido na DEM

Cada centro produtivo, com base nos BTs referidos em b.1.2 elabora diariamente um "Programa de trabalho" (PT) onde

são registados em totais diários de horas previstas e efectuadas por cada operário. Estes PTs e também os boletins de horas extraordinárias realizadas são enviados à Secretaria Administrativa que, com base neles, elabora a "Ficha de análise diária" na qual são registadas as horas de ocupação diária de cada centro. De cada ficha extrai o total mensal de horas normais despendidas por cada centro e multiplica-se pelo valor obtido no ponto 2.1.3 da circular normativa referida em a.2).

Extrai também o total de horas extraordinárias de cada centro que é multiplicado pelo valor obtido no ponto 2.2.2 da referida circular normativa.

Estes valores são enviados mensalmente à Contabilidade Industrial.

- c) Baseio por que são contabilizadas com o preço da mão de obra corrente à data da contabilização as encomendas que decorreram durante um período no qual houve variação no preço da mão de obra ou as que embora tivessem decorrido num período em que o preço da mão de obra se manteve constante só foram contabilizadas após ter havido variação desse preço.

Este facto não ocorre na DO mas só na DEM. Resulta de uma dificuldade técnica existente nesta Divisão decorrente de não figurarem nos documentos em que se baseia a contabilização da encomenda os períodos em que os trabalhos foram executados sendo todos considerados como se tivessem sido efectuados com o preço da mão de obra corrente na data da contabilização da encomenda.

Este é o procedimento que vem sendo seguido na DEM, desde que se organizou o serviço, altura em que a sua influência era pequena pois só muitos anos depois as variações nos custos da mão de obra passaram a ser significativas.

Na DO não ocorre esta deficiência pois o RSMO correspondente a cada encomenda é feito diariamente e com apuramento mensal da totalidade dos custos directos da mão de obra e dos correspondentes encargos, isto é, a contabilização da encomenda é feita

dia a dia tomando, portanto, em consideração as variações nos custos directos da mão de obra e nos encargos que eventualmente ocorram durante a execução da encomenda.

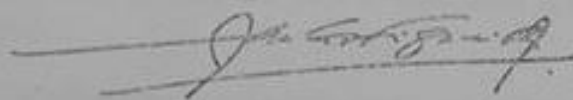
2 - Anexa-se a informação prestada pela DA em cumprimento de parte do despacho de V. Ex.^a dirigido a essa Divisão.

Embora as divergências, atrás referidas, nos processos de cálculo seguidos nas DO e DEM para a determinação dos preços directos de produção não se afigurem muito significativas e também as imprecisões neles cometidas, parece de toda a conveniência proceder-se a uma uniformização de critérios nessas divisões.

Como antecípeda a natural despacho de V. Ex.^a nesse sentido, salvo determinação em contrário, vou nomear uma comissão composta pelos senhores Eng.^o Américo Simões Dias (DEM) e Eng.^o Técnico José de Pinho Borges (DO) para elaborarem um projecto de método de cálculo dos preços directos de produção, a aplicar indistintamente na DEM e DO, permitindo-me sugerir que sobre ele recorra parecer da CI antes de aprovação superior.

A mesma comissão teria também incumbência de propor uma alteração à rotina existente na DEM no tocante à contabilização das encomendas com a finalidade de se acabar com a anomalia referida na alínea c) de 1963.

O D.S.P.O.,



A.P.D.L.	CIRCULAR NORMATIVA	Nº 75
D.E.M.	SECRETARIA DE ENERGIAS	Data 16 - 7 - 63
		Ref.º 105 - 5.0-17

1 - Horas diretas

1.1 - Horas normais

Extraídas, nos SA (20M) das listas de Análise Diária, por sua vez, providas, também nos SA (12M), dos elementos dos Programas de Trabalho.

Normas gerais com o total discriminado por cada subcentro do Código da CL.

1.2 - Horas extraordinárias

Extraídas, nos SA (12M), das folhas de participação de horas extraordinárias, com totais gerais calculados para cada subcentro.

2 - Cálculo dos salários directos, por hora.

2.1 - Horas normais

2.1.1 - Calcula-se para cada categoria de operário (empregado, principal, 1º, etc) o salário por hora, através da fórmula:

$$s/h = \frac{1}{\text{ano}/\text{ano} \times h/\text{ano}} (14 V + 13 P + 2 D)$$

V - vencimento mensal (14 meses)

P - prêmio (13 meses)

D - diuturnidades (entende-se que cada operário tem 2 diuturnidades).

ano/ano - salários por ano (52)

h/ano - horas de trabalho mensal (40)

Administração dos Preços de Energia e Luzes

Serviços inter-ressados	Disposições anteriores revogadas	Assinatura DEM <i>[assinatura]</i>
-------------------------	----------------------------------	--

4 - " Régio "

A CI calcula para cada ano o montante total de salários directos e horas normais e as horas extraordinárias.

Determina a relação

$$\frac{\text{Montante anual de salários directos}}{\text{Total anual de horas (normais + extraordinárias)}}$$

que constitui a "régio" a aplicar no cálculo do preço por hora do operário.

5 - Cálculo do preço /_h do operário (para figurar nas fichas de CPC)

5.1 - Cálculo do preço directo por hora.

$$\text{preço dir. /}_h = \frac{\text{Total anual de salários directos}}{\text{Total anual de horas (normais + extraordinárias)}}$$

5.2 - Cálculo do preço corrigido por hora.

$$\text{Preço corr. /}_h = \text{Preço dir. /}_h (1 + \text{régio})$$

Será este preço (revisto em princípio anualizante) que entrará nas fichas de CPC .

DESPESAS DIRECTAS

Mês _____
 Ano _____

EMPENHADOS	HORAS NORMAIS			HORAS EXTRAORDINÁRIAS			TOTALS	
	Sal. dir. /h	Nº de horas	Custo	Sal. dir. /h	Nº de horas	Custo	Horas	Custos

* Salários directos estão em
 - Horas normais\$00
 - Horas extraordinárias\$00

Anexo II – Mapa da Receita Líquida Doca nº1 Norte

A.P.D.L. - MAPA DA RECEITA LIQUIDA:							PAG. 2
MES ABRIL /82							DATA 30/04/82
COD.	CENTRO	COD.	ARTIGO	APARELHO	LIQUIDADO	ANULADO	TOTAL
20 DOCA 1 NORTE							
		40901	ARR. DESC.-S.PUBLICO		1.905.000	500	1.905.000
		41001	ARMAZEN. DESCOBERTA		50.423.000	500	50.423.000
		70401	ARMAZENAGEM COBERTA		72.487.000	500	72.487.000
		70500	ALUG. APAR. -S.PUBL.		1.573.000	500	1.573.000
		70600	ALU. APARELHOS-EXTER.		29.294.000	500	29.294.000
		70700	ALUGUER DE APARELHOS		41.466.500	500	41.466.500
		70801	ACOSTAGEM-S. PUBLICO		1.086.000	500	1.086.000
		70804	ENERGIA-SECT. PUBLICO		417.560	500	417.560
		70805	CHAR. TELEF.-S. PUBL.		4.539.000	500	4.539.000
		70811	MATER. AUTOM.-S. PUBL.				
				EX	4.500.000	500	4.500.000
				TH	300.000	500	300.000
			TOTAL		4.800.000	500	4.800.000
		70812	PESSOAL-SECT. PUBLICO		4.830.000	500	4.830.000
		70901	ACOSTAGEM-EXTERIOR		79.824.000	500	79.824.000
		70906	GUINDAGEM-EXTERIOR				
				GEI	575.885.000	500	575.885.000
			TOTAL		575.885.000	500	575.885.000
		70912	PESSOAL-EXTERIOR		251.460.000	500	251.460.000
		71001	ACOSTAGEM		42.051.830	500	42.051.830
		71003	AGUADA		86.540	500	86.540
		71004	ENERGIA		19.232.580	500	19.232.580
		71006	GUINDAGEM				
				GEI	8.250.000	500	8.250.000
			TOTAL		8.250.000	500	8.250.000
		71010	TRAFEGO		37.236.000	500	37.236.000
		71011	MATERIAL AUTOMOVEL				

R.P.O.L. - MAPA DA RECEITA LIQUIDA.

PAG. 3

MES ABRIL /82

DATA 30/04/82

COD. CENTRO	COD.	ARTIGO	APARELHO	LIQUIDADO	ANULADO	TOTAL
70						
			EJ	2.310,00	500	2.310,00
			EQ	188.420,00	500	188.420,00
			ES	14.220,00	500	14.220,00
			ET	55.900,00	500	55.900,00
			EU	70.060,00	500	70.060,00
			EVB	95.162,50	500	95.162,50
			EVC	85.039,50	500	85.039,50
			EX	174.840,00	500	174.840,00
			YO	14.850,00	500	14.850,00
			TE	8.637,50	500	8.637,50
			TG	9.200,00	500	9.200,00
			TH	27.775,00	500	27.775,00
			TOTAL	746.414,50	500	746.414,50
	71012	PESSOAL		124.520,00	500	124.520,00
	TOTAL DE CENTRO			2.097.801,10	500	2.097.801,10

Receita real

Imposto de selo 116,00
 Portageus 1,0000
 2.099.04,10

Anexo III – Mapas de Vencimentos e Salários

A. P. D. L.

PA DE CONTABILIDADE INDUSTRIAL

PAG: 1

DATA 31.12.81

CENTRO E SUB-CENTRO	VENCIMENTO	SALARIO	OUTROS VENC.	GRATIFIC.	DESPESES REPER.	PREMIO	ABONO FALHAS	HORAS EXTRA	HORAS NOCTURNAS	SUBS. NATAL E FERIAS	DIV. SUJ. A SELO	TOTAL	ABONO FAMILIA	PENSAO	TOTAL
CC															
CC															
CE		160301 154526 383426	234523 41405			17980 170470 4810		758909	227496	19145 431130	10350	3464603 3300870	84820	121120 1760	3731203 3572010
CE		160301 154526	234523 234523			17980 170470		758909	227496	19145 431130	10350	3464603 3300870	84820	121120 1760	3731203 3572010
CS		275480	45700			30802		167114		750	36064	559910	100	24000	584010
CS		275480	45700			30802		167114		750	36064	559910	100	24000	584010
2C 2020		17000	2000			2040		6153			2618	30811	100	1200	32111
2C 2030		32500	4500			3900		2016			47597	96913		2400	99313
2C 2031		34000	6000			4080		16430			3937	58447	300	2400	61147
2C 2034	11500		2250			1260						15010		1200	16210
2C 2053	60200	32500	15750			11460	1102	28046			8091	156447	500	6000	162947
2C	71700	116800	31500			22740	1102	52645			62243	319430 357628	900	18000 32000	373730 371728
21 2111	6674	187300	34925			24308		86160		22962	37048	399377	3200	12400	414977
21 2120		21800	6750			3720		10353			3238	55961	500	2400	58861
21 2140		17000	5000			2040		6104			1454	31598	100	2400	34098
21 2150		32500	5250			3900		18978	3232		6335	70595	2340	2400	75335
21 2153	80200	45500	16500			19430 16860 12410	10811	68324		19020	46236 43546 -2610	306250	3200	9600	319050
21	95474	318500	71425			13438 50620	10811	189919	3232	41582	88411 92021	834193 863701	9340	36400 33200	914321 902321
27 2250		45500	5000			5940		46522	11017		12044	134423	2460	3600	140483
27 2253	18500	15500	4500			4260	11406	15800			2270	61630	100	2400	64130
22	18500	65800	13500			10200	11406	62322	11017		14314	201429 196953	2560	6100 6000	210619 204613
23 2300		14000 166500 24400	12750			16360 12000 7330		88861	9851	21075	19763	211273 244125	4890	7200	223360 256215
23 2360		10200 10200 45000	7500			10200 10200 4864		36494		36200 15562	12219	204492 150755	200	4800	209492 155055
2361												5406		600	6006

DATA 31.12.81

CENTRO E SUB-CENTRO	VENCIMENTO	SALARIO	OUTORNIDADE	GRATIFIC	DESFER. REPAR.	PREMIO	ABONO FAMILIAR	HORAS EXTRA	HORAS NOCTURNAS	SURS. NATAL E FERIAS	DIV. SUJ. A SELO	TOTAL	ABOND. FAMILIA	A F C T	PLASAO	ACCIDENTE	TOTAL
00 0000													6870		22622		129492
00													6870		22622		129492
06 0000													59610			4131	73741
06													59610			4131	73741
09 0000													10660			9158	19828
09													10660			9158	19828
20 2020																	
20 2030													350				350
20 2031																	
20 2084																	
20 2093													1750				1750
20													2100				2100
21 2111													2520				2520
21 2120																	
21 2140													350		21540		21890
21 2150													1050				1050
21 2193													3150				3150
21													7070		21540		28610
22 2250													1120				1120
22 2293													700				700
22													1820				1820
23 2300													2450				2450
23 2360													1400				1400

SALÁRIOS DIRECTOS DA DIVISÃO DE OBRAS

NO MÊS DE DEZEMBRO DE 1981

- CENTROS DE OBRAS -

	h	m		
Trabalhadores	3 020-00	×	153\$00 =	462 060\$00
Pedreiros	586-00	×	153\$00 =	89 658\$00
Assentadores	932-00	×	153\$00 =	142 596\$00
Trolhas	652-00	×	153\$00 =	99 756\$00
Brigada	479-00	×	153\$00 =	73 287\$00

- CENTROS DE ESTUDO E FISCALIZAÇÃO -

Topografia	778-30	×	153\$00 =	119 110\$50
Desenho	524-30	×	153\$00 =	80 248\$50
Fiscalização	2 394-00	×	153\$00 =	366 282\$00

T O T A L 1 432 998\$00

Porto de Leixões, 18 de Janeiro de 1982

= DEM =

RELAÇÃO DAS HORAS E SALÁRIOS DIRECTOS DO MÊS DE DEZEMBRO DE 1981

SUBCENTROS	HORAS	SALÁRIOS	SALÁRIOS
	DIRECTAS	HORA	DIRECTOS
Forjas	579,50	132\$00	76 494\$
Caldeiraria	1 316,00	132\$00	173 712\$
Soldadura	739,00	132\$00	97 548\$
Tornos	908,00	132\$00	119 856\$
Serralharia	910,00	132\$00	120 120\$
Pichelaria	772,00	132\$00	101 904\$
Pintura	1 316,00	132\$00	173 712\$
Montagens	346,50	132\$00	45 738\$
Gr. A	1 928,00	132\$00	254 496\$
Gr. B	3 900,00	132\$00	514 800\$
Gr. C	2 461,50	132\$00	324 918\$
Gr. D	689,50	132\$00	91 014\$
Gr. E	420,50	132\$00	55 506\$
Gr. F	438,50	132\$00	57 882\$
Terminal Cont.	<u>682,00</u>	132\$00	<u>90 024\$</u>
	17 407,00		2 297 724\$

Como for salariable

Porto de Leixões, 15 de Março de 1982



Anexo V – Relação Requisições de Material

Mês de <i>Julho a Dezembro</i> <i>1981</i>		Conta DEVEDORA: <i>71</i> Conta CREDORA: <i>72</i>	Relação N.º <i>111</i> CENTRO: <i>11/01-06-02-08</i>	
Conta	Código	NÚMERO DOS DOCUMENTOS	DÉBITO	CRÉDITO
<i>95312101</i>		<i>Material directo de DEY</i>		
		<i>Total das RH de 01</i>	<i>11 028 402,40</i>	
		<i>RH de 06</i>	<i>127 316,53</i>	
		<i>RH de 07</i>	<i>8 362 163,77</i>	
		<i>RH de 08</i>	<i>2 973 531,85</i>	
		<i>RH de 09</i>	<i>3 781 920,38</i>	
		<i>RH de 10</i>	<i>1 127 220,81</i>	
		<i>=</i>		
<i>936101</i>		<i>a Prémios passivos</i>		<i>38 074 944,76</i>
			<i>38 074 944,76</i>	<i>38 074 944,76</i>
				<i>7</i>
<i>95312101</i>		<i>Material directo de DEY</i>	<i>?)</i>	
		<i>Total das RH de 01</i>	<i>105 608,24</i>	
		<i>=</i>		
<i>936101</i>		<i>a Prémios passivos</i>		<i>105 608,24</i>
				<i>7</i>
<i>96312101</i>		<i>Material directo de DEY</i>		
		<i>Total das RH de 05</i>	<i>142 316,65</i>	
		<i>=</i>		
<i>936101</i>		<i>a Prémios passivos</i>		<i>142 316,65</i>
				<i>7</i>
Elaborado por <i>[assinatura]</i>		Conferido por	Lancado em	
Data <i>12-12-1981</i>		Data		

Anexo VI - Devoluções Serviços

624

Devolução DV		Encargado	N.º 61	Centro				
Quant.	Ref.ª	ESPECIFICAÇÃO	V. Produção		Valor venal		Localização	
			Unid.	Total	Unid.	Total	Rua	Lote
5	Esaboy	Processos anuais de 22.000 (Novas)				1.050,00		
01								
Responsáveis pela inutilização					Total Est. 1.050,00			
Devolvido por cidade Rep.		Emissão	C. I. Crédito Produção	C. I. Débito Armazém	C. I. Débito Responsável			
Data 3.9.81		Data 3.9.81	Ass. (a)	Ass. (b)	Ass. (c)			
Ass. (a)		Ass. (b)	Ass. (c)	Ass. (d)	Ass. (e)			

Ref. 12 (formato A6 105 x 148 mm) A. P. D. L.

Anexo VII – Serviço Externo

06

Admissão de Serviço Exterior	RSE	Encargado	PROCESSO	N.º 1/81
TRABALHO A EXECUTAR			Preço unitário	Preço total
Reparação da máquina de escrever			R.O.U.	1534/81
LEXIKON 80- Olivetti. n.º 255 9789				6/00,00
9516,06			1/1 3126	
DESPACHO				
Requisitor	Requisitado por	Emissão	Causado n.º	
Preço	Centro	Ass. (a)	178	
Sub-centro	Ref.	Ass. (b)	Requisição n.º	
Ass. (c)		Ass. (c)	3156/81	

Ref. 13 (formato A6 148 x 105 mm) — 2-974 A. P. D. L.

Anexo VIII – FPC DO

14,00

Requisição à Reparação RR	Encomenda:	PROCESSO:	N.º 143
Ref.	ESPECIFICAÇÃO	Quantidade	Preço
	REPARAÇÃO DA VEDAÇÃO, EM REDE DE ARAME E PUNHOS DE BETÃO DO RECINTO DO ARMAZÉM 12 - DORA 2 SUL		43730,00
	Enc. n.º 660-D.O.		
Local da entrega:			
Requisitado por: D.O.	Recepção: D.O.	Emido por: D.O.	Serv. preço de custo:
Centro: EDIFÍCIO		Data: 6/7/81	Data: 6.11.87
Sub-Centro: ARMAZÉM 12		Ass: [assinatura]	Ass: [assinatura]
Ref.: DA DORA 2 SUL			

Ref. 10 (formato A 6 148x105 m/m) - 4-973

A. P. D. L.

Anexo IX – FPC da estação de serviço

96.00990

CÁLCULO DE PREÇO DE CUSTO	Encomenda 660- DO.		
Trab. executado: Reparação da vedação em rede de arame e prumos de betão, do recinto do armazém 12-Doca 2-Sul. CENTRO: -EDIFÍCIOS - Armazém 12 da Doca nº. 2-Sul.			
Sub-Centros	P/ Hora	Horas	Escudo.
Trabalhadores	455\$00	52,00	23 660\$00
Pedreiros	455\$00	40,00	18 200\$00
Assentadores	455\$00		
Troilhas	455\$00		
Brigada	455\$00		
Topografia	455\$00		
Desenho	455\$00		
Fiscalização	455\$00		
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> REPARAÇÕES CORRENTES </div>			
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> DATAS DE: INICIO 4/8/81 FIM 15/9/81 </div>			
Preço a Facturar:		Sal. e Enc.	41 860\$00
43 730\$00		RM, RSE	
		Enc. +	1 870\$00
		RR +	
		DV e-FI -	
		TOTAL	43 730\$00
Data: 13. NOV. 1981 Ass.:		Data: 14/5 Ass.:	Obs.:

ESTAÇÃO DE SERVIÇO			N.º 168	
APARELHO <i>Carro Ussoara</i>			REF.º <i>MVe-1</i>	
ESPECIFICAÇÃO	Tempo		Salários	Encargos
	T. A.	E. S.		
1 Lavagem		<i>4,00 x 2</i>		
2 Parafinação				
3 Lubrificação		<i>1,00 x 2</i>		
4 Mudança de óleo		<i>0,15 x 2</i>		
5 Cargas de baterias				
6 Rep. pneus e câmaras				
7 Serviços diversos				
8 Pintura				
Materiais		Quant.	Pr. unitário	Pr. total
<i>Óleo A.T.F.</i>		<i>3 Litros</i>		
<i>existencia</i>				
Est. Serv.	Chefe Rep.	Cont. Indust.	Soma	
Data <i>22.1.1921</i>	Data <i>—/—/—</i>	Data <i>—/—/—</i>	R. Mater.	
Ass. <i>[assinatura]</i>	Ass. <i>—</i>	Ass. <i>—</i>	S. e Enc.	
			Total	

Anexo X - Requisições ao Fornecedor (Fármacia Cunha)

OBSERVAÇÕES

Requisição N.º 3923 F.º Compra N.º 195/81
(A mencionar em todas as comunicações)

REQUISIÇÃO DE FORNECIMENTO

À Firma PHARMACIA CUNHA requisita-se o seguinte:

R. C./R.S./E.	N/ Ref.	ESPECIFICAÇÃO	Quantidades	Preço unitário	Importâncias
3382/81		Cabimento nº 3923/81 Código 27			
		Mertheolate.	10, Lit	170\$00	1 700\$00
		Vanoparil gel.	20, cxs	312\$50	6 250\$00
		Tantum pomada.	30, "	107\$50	3 225\$00
		Fenergan.	30, "	61\$50	1 845\$00
		Nelex.	30, "	324\$50	9 735\$00
		Bálsama.	20, "	47\$00	940\$00
		Hirudoid.	20, "	187\$00	3 740\$00
		Neo Medrol.	20, "	278\$50	5 570\$00
		Aspirina.	20, "	21\$00	420\$00
		Optalidon.	20, "	55\$00	1 100\$00
		Spongostan, (grande).	10	181\$00	1 810\$00
		Xilocaína pomada a 5%.	20, cxs	261\$00	5 220\$00
		Etêr.	10, Lts	250\$00	2 500\$00
3394/81		Adesivo-colefix estreito.	10, cxs	375\$50	3 755\$00
		Idem, idem, largo. (Leukplast).	10, "	690\$00	6 900\$00
		Adesivo-Dermicol da Johnson's largo.	20, "	1.221\$00	24 480\$00
		Idem, idem, idem, estreito.	20, "	1.284\$00	25 680\$00
		Água oxigenada.	10, Lts	50\$00	500\$00
		Elastoplast de 3cm.	33, emb.	275\$00	9 075\$00
		(já fornecido cfr. v/ talões n.ºs: 07201/2/3 de Nov.º/1981).			114 443\$00
		=====			
		=====			
		=====			

Leça da Palmeira, 30 de NOVEMBRO de 19 81

./MJ

já fornecido

Anexo XI – Participações Diárias Cais Doca 1

Recebiam o mapa mensal dos sub-centros GEh-2, GEh-3, GEh-4, GEh-5, GEh-6, GEh-7, GEh-8, Gev-1, Gev-3

A. P. D. L. DIRECÇÃO DOS SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO GUINDAGEN — TRANSPORTES AUTOMÓVEIS		MAPA MENSAL		Ref.: GEh-1 Novembro / 19 81		DIS
DIAS	MERCADORIA	SERVIÇO INTERNO		SERVIÇO A REQUISITANTES		OBSERVAÇÕES
		Horas	Tonelagens	Horas	Tonelagens	
1		CONSERVAÇÃO PREVENTIVA				
2	-					
3	Madeira			8 00	293 000	
4	"			6 50	260 000	
5	Diversa			5 00	146 000	
6	-					
7	-					
8	-					
9	Bobinas de papel			13 00	263 000	
10	Cortiça			11 00	95 000	
11	"			8 00	68 000	
12	Diversa			3 50	16 000	
13	"			9 00	52 000	
14	-					
15	-					
16	-					
17	Bobinas de papel			11 00	313 000	
18	Madeira			14 00	597 000	
19	Diversa			4 00	67 000	
20	Rolhas			8 00	75 000	
21	-					
22	-					
23	Granito			12 50	272 000	
24	Diversa			8 00	200 000	
25	"			10 00	97 000	
26	Arame			11 00	445 000	
27	Madeira			10 00	434 000	
28	-					
29	-					
30	Diversa			4 50	84 000	
31						
	TOTAIS			157 00	3777 000	
TONELAGEM MÉDIA POR HORA 24,0						
Emissão no Centro 30/11/81			Recepção na C. I.			

A. P. D. L. DIRECÇÃO DOS SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO PESAGENS				MAPA MENSAL		Ref. Bal. Cent. Novembro 19/81		DIS	
DIAS	CARTÕES			S. EXTRAORD.		TOTAL DE PESAGENS			OBS.
	P. Simples Quant.	P. com dupl. Quant.	P. em dupl. Quant.	N.º Pesag.	Horas	Camiões	Vagões	Total	
1									
2	140							140	
3	91							91	
4									
5	20							20	
6									
7									
8									
9									
10									
11	1							1	
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									
21									
22									
23									
24									
25									
26									
27	18							18	
28									
29									
30									
31									
Total	270							270	
N.º dos Cartões	Pesagem simples		— do n.º		ao n.º				
	» com duplicado		— do n.º		ao n.º				
	» em duplicado		— do n.º		ao n.º				
Emissão do Centro				Recepção na 3.ª Rep.			Recepção na 2.ª Rep.		

A. P. D. L. DIRECÇÃO DOS SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO FORNECIMENTOS		M A P A MENSAL		Novembro / 1981		DIS
ENERGIA	REQUISITANTE	Número do contador	LEITURAS		Consumo kwh	
			Anterior	Actual		
	A. J. Gonçalves de Moraes	5450379	40839	40988	149	
	David José Pinho	22912515	21162	21162	-	
	Pinto Basto Navegação	3352491	9213	9213	-	
	Artur José Borges	26624985	6627	6727	100	
	Soc. Com. Orey Barros Leite	22624986	1561	1565	4	
	Sofrena	835225	1159	1302	143	
					396	
ÁGUA PARA INSTALAÇÕES TERRESTRES	REQUISITANTE	Número do contador	LEITURAS		Consumo kwh	
			Anterior	Actual		
	A. J. Gonçalves de Moraes		1108	1114	6	
	David José Pinho		140	140	-	
	Artur José Borges		327	332	5	
	Soc. Com. Orey Barros Leite		359	361	2	
					13	

A. P. D. L. DIRECCÃO DOS SERVICOS DE EXPLORAÇÃO PORTAGENS			MAPA MENSAL			Posto N.º DLS Novembro/19 81	DIS	
DIAS	AUTOMÓVEIS Quant.	GAMINHETAS Quant.	PEDES Quant.	CARRUÇOS Quant.	CARROS DE MÃO Quant.	CARROS DE BOIS Quant.	TOTAL Quant.	OBS.
1								
2	1	14					15	
3		12					12	
4	7	23					30	
5		16					16	
6		17					17	
7								
8								
9		18					18	
10		16					16	
11		19					19	
12	1	14					15	
13		11					11	
14								
15								
16	1	11					12	
17	1	15					16	
18	1	6					7	
19		16					16	
20		11					11	
21								
22								
23	3	32					35	
24	1	29					30	
25	3	28					31	
26	3	30					33	
27		12					12	
28								
29								
30	1	7					8	
31								
Totais		23	357				381	
N.º dos Talões	do	64152	6244					
	eo	64175	6601					
Recelta								
Emissão do Centro			Recepção no 3.ª Rep.			Recepção no 2.ª Rep.		

A. P. D. L.			PARTICIPAÇÃO DIÁRIA				Data: 30/11/83		DIS			
DIRECÇÃO DOS SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO												
DOCA — MOLHE SUL												
ACOSTAGEM	Posto	Opj	Mot.	HORAS		Nome	CALADO		Tonel. bruta	Compr. de cais ocup.	APARELHOS	
				Oper.	Estadia		Proa	Popa			Def.	Eixos
	2/5	A	C	18	50	Sival a)	700	1000	49900	68	2	
	6/8	-	-	-	-	Windward Trader	-	-	-	52	2	
	13/20	A	D	7	60	G.M. Belgrano	2350	2500	921500	148	3	
	17/23	L	C	21	30	Seine	-	-	-	104	2	
					10950							
						a) Veio D2S						
Totais: 10950				Quantidade de barcos saídos: 1				372		9		
QUINDAGEM	Apar. e paus	Oper.	Barcos	Mercadorias	SERV. INTERNO		SERV. A REQUISIT.					
					Horas de ocup.	Tonelagem	Horas de ocup.	Tonelagem				
	GEh-5	C	Seine	Cortiça			8 00	80				
	GEh-2	C	"	"			8 00	80				
	GEh-5	C	"	"			1 00	13				
	GEh-2	C	"	"			1 00	13				
	GEh-5	I	"	-			2 00	-				
	GEh-2	I	"	-			2 00	-				
	GEh-1	D	G. M. Belgrano	Diversa			4 50	84				
	GEh-8	D	" " "	"			7 50	138				
MEIOS DE BORDO												

		DESIGNAÇÃO						S. Int.	S. Rep.
ALUGUER DE APAR. E UTENS.		Estropos de massa							5
		Ganchos de massa							5
ARMAZEN.	Armazéns	1	2	6	7	8	Total		
			1237	1477			2714	m2	
ARMAZEN.	Terrenos			Cais Norte	Cais Sul	Alameda	Molho Sul		
					2363			2363 m2	
PESAGENS								EXTRAOR.	Total
								P.	H.
FORNECIMENTOS	Barcos							S. Int.	S. Req.
	Aguarda por terra								
FORNECIMENTOS	Diversos							S. Int.	S. Req.
PORTAGENS	Bilhetes Vendidos						Total de bilhetes		
	N.º dos Postos	1	2	3	4				
PORTAGENS	Automóveis.....								
	Caminhetas.....								
	Carros de mão.....								
	Carros de bols.....								
	Peões.....								
OBSERVAÇÕES	Talões emitidos n.º a								
	NOTA: Os minutos são indicados em centésimas								

Anexo XII – Fichas Patrimoniais Empilhador e barraca de madeira

FICHA PATRIMONIAL

Nome EMPILHADOR Nº _____

Centro 114 Sub-centro Empilhadores Desde 9.12.81 até _____

Construtor _____ Ref. EV-1

Fornecedor TOYOTA Descrição _____

Lei de reinteg. Salvador Gaetano Aquisição IGI 6/TA2/81

Descrição Descrição anexa. RF 3975/81 P.C. 115/81

Duração 15 000h Custo 1340900000

Handwritten signature

16 - A (Formato A - 5 210 x 115 mm) - 262 cr. - P. 81 1102

CONTAS PATRIMONIAIS

N.º 45 Conto 019
 Ref. BQd-1

Data 20-2-60 Sub-conto Vigilância Desde 20-2-60 até até

Construtor A.P.D.L. Aquisição RR 1371/D; CE 38111
 Fornecedor A.P.D.L.

Lei de reinteg. Duração 10 anos Custo 8.345825

Descrição Barraca em B1010 destinada ao pessoal de vigilância com as dimensões indicadas no desenho BQd1000.

Pedida pela RR 1371/D e executada pela CE 38.111 iniciada em 19-3 e terminada em 25-8-59.

A. P. D. L.

Ref. 116-A (Formato A 5 - 2/30/58) 116/1

Anexo XIII – Mapas de Setorização de vencimentos e salários

MES DE DEZEMBRO DE 1961

SERVIÇOS	REMUNERACAO DE					TOTAL	SUBSIDIO DE BALIMENTAL	ENCARGOS SOCIAIS	TOTAL GERAL
	IVENC.	SAL.	SH.EXT.	NOG.	96.SAL.				
CONSELHO DE ADMINISTRACAO	236 070					236 070		47 214	283 284
DIRECCAO DE SERVICOS ADMINISTRATIVOS E FINANCEIROS	47 010					47 010		9 402	56 412
DIVISAO DE SECRETARIADO	190 428	7 710				198 138		39 627	237 765
DIVISAO DE PESSOAL	389 227	8 023				397 250		78 650	475 900
DIVISAO DE INFORMATICA	597 435	7 125				604 560		120 917	725 477
DIVISAO DE FINANÇAS	788 014	15 037				803 051		160 610	963 661
TECOURARIA	228 745	2 935				231 680		46 335	278 015
OBRAS SOCIAIS E CULTURAIS									
CENTRO DE ASSISTENCIA GINTARILIDADE DAS O.S.C.	702 895	31 307				734 202		146 840	881 042
SERVICAO DE FORMACAO E VALORIZACAO DO PESSOAL	127 940					127 940		25 568	153 508
BIBLIOTECA	174 880					174 880		34 976	209 856
DIRECCAO DOS SERVICOS DE EXPLORACAO	41 450					41 450		8 290	49 740
DIRECCAO	80 315	12 616				92 931		18 566	111 497
SERVICAO DE EXPEDIENTE	211 886	4 574				216 460		43 292	259 752
POSTO CENTRAL	124 385	43 822				168 207		33 652	201 859
SERVICOS DE TELECOMUNICACOES	651 758	200 095				851 853	8 710	170 369	1 030 922
DIVISAO DE EXPLORACAO FERREIRE									
SERVICOS ADMINISTRATIVOS	301 747	17 400				319 147	600	63 829	383 576
SERVICOS DE FACTURACAO	343 760	82 405				426 165		85 238	511 403
BOCA 1-NORTE	318 183	52 645				370 828	500	74 165	445 493
BOCA 1-SUL	844 369	174 315				1 018 684	4 900	203 725	1 227 309
BOCA 2-NORTE	1 399 515	424 515				1 824 030	19 700	364 830	2 188 560
BOCA 2-SUL	1 285 717	692 325				1 978 042	15 800	337 612	2 315 654
TERMINAL DE CONTEINERES NORTE	240 059	110 793				350 852	4 700	70 160	425 702
TERMINAL DE CONTEINERES SUL	327 425	152 095				479 520	5 100	95 875	580 495
MEIUR SUL	699 820	193 151				892 971	9 300	178 595	1 080 866
CAIS NORTE E OESTE	124 714	73 319				202 033	2 500	40 410	245 023
RAMPA DO PESSOAL	368 979	170 925				539 904	5 300	107 985	653 189
TERMINAL FERREIRO	58 056	16 364				74 420		16 864	91 284
PIRTE MOVEL	164 309	60 786				225 095	3 510	45 019	273 624
TRANSPORTES AUTOMOVEIS	4 801 135	684 996				5 486 131	12 500	1 097 626	6 593 257
TRANSPORTES FERROVIARIOS	407 404	28 037				435 441		87 088	522 529
CENTRO GERAL DE VIGILANCIA	2 501 585	986 405				3 487 990	84 800	697 596	4 270 386
LIMPESA	416 795	167 114				583 909	100	116 782	700 791
DIVISAO DE EXPLORACAO MARITIMA									
PORTO DO COURE	321 004	14 527				335 531		67 106	402 637
SERVICOS ADMINISTRATIVOS	237 410	51 829				289 239		57 847	347 086
REBOCADORES	1 523 427	1 002 193				2 525 620	53 300	505 124	3 083 144
LANÇAS	446 745	139 188				585 933	3 800	117 166	706 939
PLANO DE SUPERNAGEM	337 835	116 779				454 614	6 700	90 922	552 236
REBOCADAO	95 635	16 365				111 999		22 399	134 398
OUTROS	1 130 825	575 430				1 706 255	27 400	341 263	2 074 918
DIRECCAO DOS SERVICOS DE PRODUCAO E OBRAS									
DIRECCAO	46 260					46 260		9 252	55 512
SERVICAO DE EXPEDIENTE	291 026	19 382				310 408		60 081	370 489
DIVISAO DE OBRAS	2 965 325	148 498				3 113 823	4 620	621 104	3 739 547
DIVISAO DE ELECTRICIDADE E MECANICA	6 742 105	1 382 714				8 124 819	51 940	1 624 964	9 801 723
DIVISAO DE ABASTECIMENTOS	1 325 008	166 218				1 491 226	8 800	298 245	1 797 371
MACHINAS E APARELHOS	169 260					169 260		33 852	203 112
TRAGEM DE COPIAS	44 210					44 210		8 842	53 052
SERVICAO DE COMPRA DE TERRENOS	28 110					28 110		5 622	33 732
DIRECCAO DO GABINETE DE ESTUDOS E PLANEJAMENTO									
GABINETE DE ESTUDOS E PLANEJAMENTO	172 180					172 180		34 436	206 616
TOTALS	35 055 695	7 764 543				42 820 238	339 040	8 564 037	51 723 315

Anexo XIV – Relatório de Contas

FOLHA Nº 2		CONTA/	Nº 95.31.02,211		Observações:		
		SEÇÕES E CENTROS DE CUSTOS					
		DLS - GE					
DATA	REFERÊNCIAS	MOVIMENTO		SALDO	ACUMULAÇÕES		
		Débito	Crédito		Débito	Crédito	
30 VII 80	CFA 9531210902		1.275,00	422.061,31	432.981,31	10.000,00	
30 VII 80	CFA 930104		2.719,50	418.261,51	432.981,31	14.218,00	
30 VII 80	CFA 913102	828.440,80		1.246.703,31	1.261.422,11	14.719,00	
30 VII 80	CFA 9133	6.523.928,00		7.770.630,31	7.785.350,11	14.719,00	
30 VII 80	CFA 913603	3.752.867,87		11.523.498,18	11.538.217,90	14.719,00	
30 VII 80	CFA 913601	172.261,34		11.695.759,52	11.710.479,32	14.719,00	
30 VII 80	CFA 956	1.229.074,00		12.924.833,52	12.939.553,32	14.719,00	
30 VII 80	CFA 9521	537.920,00					
30 VII 80	CFA 9516	278.321,00		13.747.089,22	13.761.805,00	14.719,00	
30 VII 80	CFA 9531	6.014,70		14.277.835,22	14.292.555,00	14.719,00	
30 VII 80	CFA 9513	530.746,00					
30 VII 80	CFA 953102	31.395,40					
		37.063,40					
		2.477,20					
		360.120,40		14.716,891,60	14.731.611,42	14.719,00	
30 VII 80	DIA 9911		14.716,891,60	0	14.731.611,42	14.731.611,42	
30 V 81	CFA 913117	6.300,00		6.300,00	6.300,00	0	
30 V 81	CFA 913108		22.017,00	21.717,00	6.300,00	22.017,00	
30 VI 81	CFA 913117	6.300,00		15.417,00	12.600,00	22.017,00	
30 XII 81	CFA 930104	57.369,50					
		84.957,00					
30 XII 81	CFA 930107	8.307,90					
		41.166,80					
30 VII 81	CFA 930105	9.686,40					
30 XII 81	CFA 930108	12.377,40					
30 XII 81	CFA 930109	930,00					
30 XII 81	CFA 930110	29.450,40					
		158.052,40					
30 VII 81	CFA 930112	40.564,50		427.445,30	455.462,30	28.017,00	
30 XII 81	CFA 9531210902	3.366.252,05					
		1.148.111,12		4.941.808,47	4.969.825,47	28.017,00	
30 XII 81	CFA 9531210902		14.227,00	4.927.581,47	4.969.825,47	42.244,00	
30 XII 81	CFA 930110		7.286,40	4.854.717,47	4.969.825,47	115.108,00	
30 XII 81	CFA 913102	872.300,20		5.727.017,67	5.842.125,67	115.108,00	
30 XII 81	CFA 9133	7.244.612,00		12.971.629,67	13.086.737,67	115.108,00	
30 XII 81	CFA 913603	4.052.848,75		17.024.478,42	17.139.526,42	115.108,00	
30 XII 81	CFA 913601	254.861,34		17.279.339,76	17.394.447,76	115.108,00	
30 XII 81	CFA 956	1.329.629,00		18.608.968,76	18.724.076,76	115.108,00	
30 XII 81	CFA 95312612	873.176,00					
30 XII 81	CFA 9516	501.299,00					
30 XII 81	CFA 953125	7.491,14		19.990,934,00	20.106.042,90	115.108,00	

ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DO DOURO E LEIXÕES

Ref. 25-A 1094

A.P.D.L.

FOLHA N.º		CONTA/	N.º	Observações:		
		ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DO DOURO E LEIXÕES			A. P. D. L.	

DATA	REFERÊNCIAS	MOVIMENTO		SALDO	ACUMULAÇÕES	
		Débito	Crédito		Débito	Crédito
XH 81	CTA 9513	727,047,00		20.717,981,90	20.833,089,90	115,108,00
XH 81	CTA 9531	48,010,00 64,914,00 2,970,00 488,978,00				
XH 81	CTA 9911		21.350,870,90	21.322,853,90	21.437,961,90	115,108,00
XH 81	CTA 9996	28,017,00		28,017,00	21.465,978,90	21.465,978,90

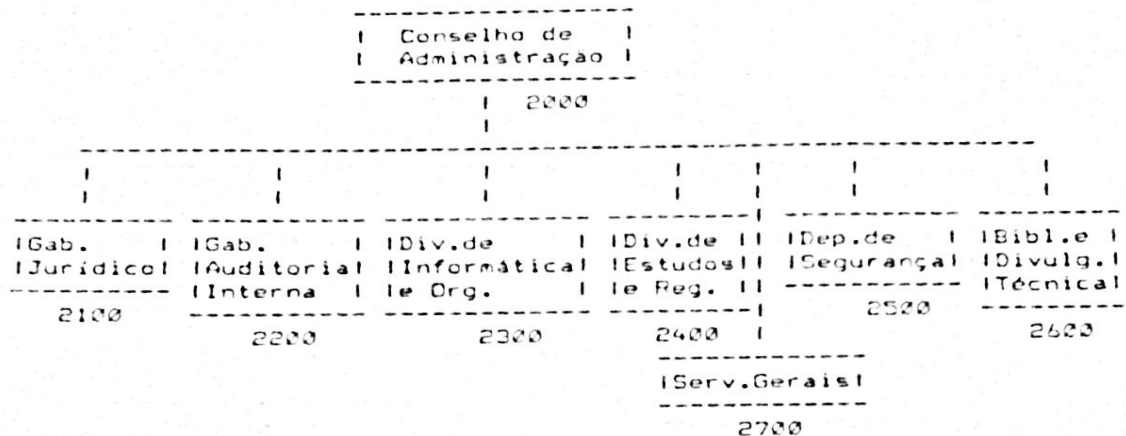
Centros de despesa por natureza		Valores do mapa principal	CENTRO FORTUÁRIO : DOCA Nº 1 S.D.L.				
			Acostagem	G.B.	Aluguer de Aparelhos	Coberta	Descoberta
		0	1	2	3	4	5
Despesa com o pessoal		15 173 484800		7 244 612800	772 557800	1 874 148800	1 513 642800
Outras despesa com o pessoal		2 784 843800		1 329 698800	141 790800	343 969800	277 804800
Combustíveis e lubrificantes		49 474870		49 474870			
Materiais primas, subs. e de consumo		304 055899		270 278870	32 491820	60300	
Energia eléctrica		1 341 960840		872 300820			
Água		44 454800					
Serviços internos		289 012850			7 200800		
Fornecimentos e serviços de terceiros		545800					
Material de escritório		28 079890					
Telefones		289 518800					
Reintegrações		2 560 610899	1 068 296850	254 861834	178 829895	467 993890	571 747820
Despesas e usufrutos		89 016890		9 686840	79 330850		
Indemnizações de reparação		4 671 386833	31 553800	4 500 136817	35 733856	52 079800	
Fardamento e calçado		40 959830		40 564850		394880	
Seguros de conta alheia		173 952830		12 600800		161 352830	
Reintegrações de custos plurianuais		4 920 629866	71 521823	4 052 848875	567 239821	191 672847	
Reintegrações de custos plurianuais		1 108 556880	1 108 556880				
SOMA DE 1 A 17		33 870 554867	2 279 927853	38 636 983876	1 825 173852	3 093 668847	2 363 194820
Rep. de C. de Man. Rede eléctrica central		1 343 308800		873 176800			
Rep. de C. de Man. Vig. de água		8 906 398800	584 848800	501 299800	417 749800	2 506 492800	3 759 739800
Rep. de C. de Man. Rede de Água		8 354 878800					
Rep. de C. de Man. Telefones		12 616800					
Rep. de C. de Man. Edifícios		1 038 747899		7 401834		511 262822	
SOMA DE 18 A 24		45 181 003899	2 864 778853	20 018 957890	2 232 920852	6 129 423874	6 122 932800
Rep. de C. de Man. Edif. P. 1/24, 1/25P, 24, DET		1 640 956800	104 043800	727 047800	81 095800	222 627800	222 372800
SOMA DE 25 A 26		46 823 959899	2 968 818853	20 745 995890	2 314 015852	6 352 050874	6 345 104820
Rep. de C. de Man. Iluminação		800 161840	56 011800	48 010800	40 008800	200 040840	400 090800
Rep. de C. de Man. Limpeza		1 081 894860	75 732800	64 914800	54 098800	324 568800	486 853800
Rep. de C. de Man. Vigilância		49 508830	3 466800	2 970800	2 478800	14 852830	22 279800
Rep. de C. de Man. Serviços administrativos		5 433 093899	380 317800	488 978800	325 986800	2 173 238800	1 591 266800
Despesas gerais			3 484 344853	21 350 670890	2 736 579852	9 055 247817	6 775 782820
Unidades			m	t	t	m2	m2
Quantidades			152 333	293 518	293 518	1 015 590	881 221
Preços de custo			22887	72074	9632	6093	9896
Unidades				3			
Quantidades				13 932			
Preços de custo				1 532850			

D, S - GE

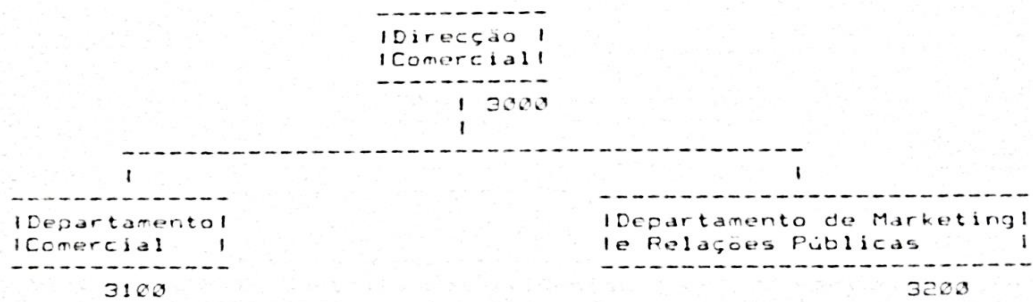
<u>Liquor</u> 91.31.17	<u>Se. elctric.</u> 91.31.08	<u>Subs. alcat.</u> 93.01.04	<u>Combustivos</u> 93.01.07	<u>Ferramentas</u> 93.01.05
6.300 6.300	- 28.017	59.369,50 84.957,11 <u>142.326,50</u>	8.307,90 41.166,80 <u>49.474,70</u>	9.686,40
<u>opel elect.</u> 93.01.08	<u>Periferos</u> 93.01.09	<u>Artigo</u> 93.01.10	<u>Fundamentos</u> 93.01.12	<u>Reparat</u> 95.31.20.09
12.377,40	930.	29.450,40 158.052,40 -72.864	40.564,50	3.366.252,05 1.148.111,12 -14.227. <u>4.500.136,17</u>
<u>Energia</u> 91.31.02	<u>Disp. ex. hospital</u> 91.33	<u>Reunioes centros psicolog.</u> 91.36.03	<u>Reunioes</u> 91.36.01	<u>Exc. servicos</u> 95.6
872.300,20	7.244.660.	4.052.298,75	254.861,34	1329.669.
<u>Total: 18.608.968,76</u>				

Anexo XV – Esquemas de dependência analítica

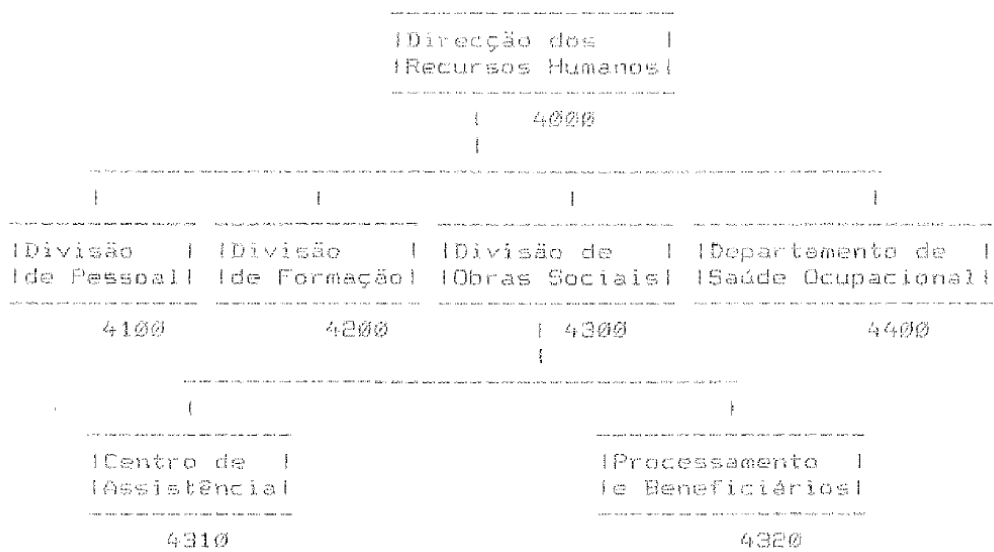
Esquema 1:



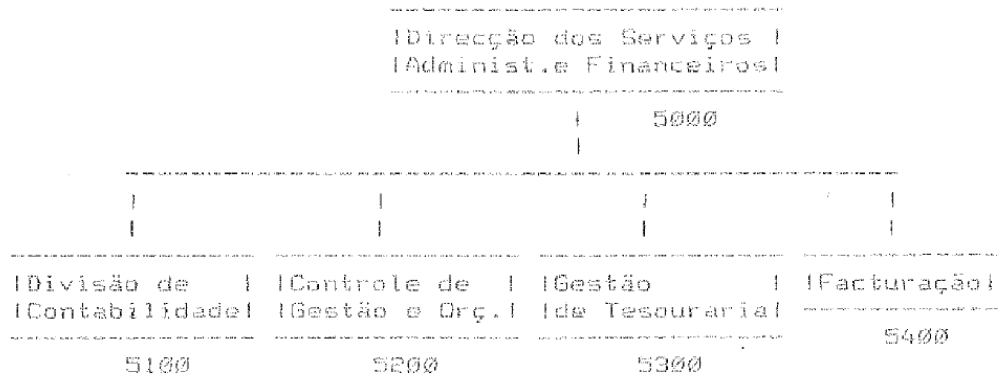
Esquema 2:



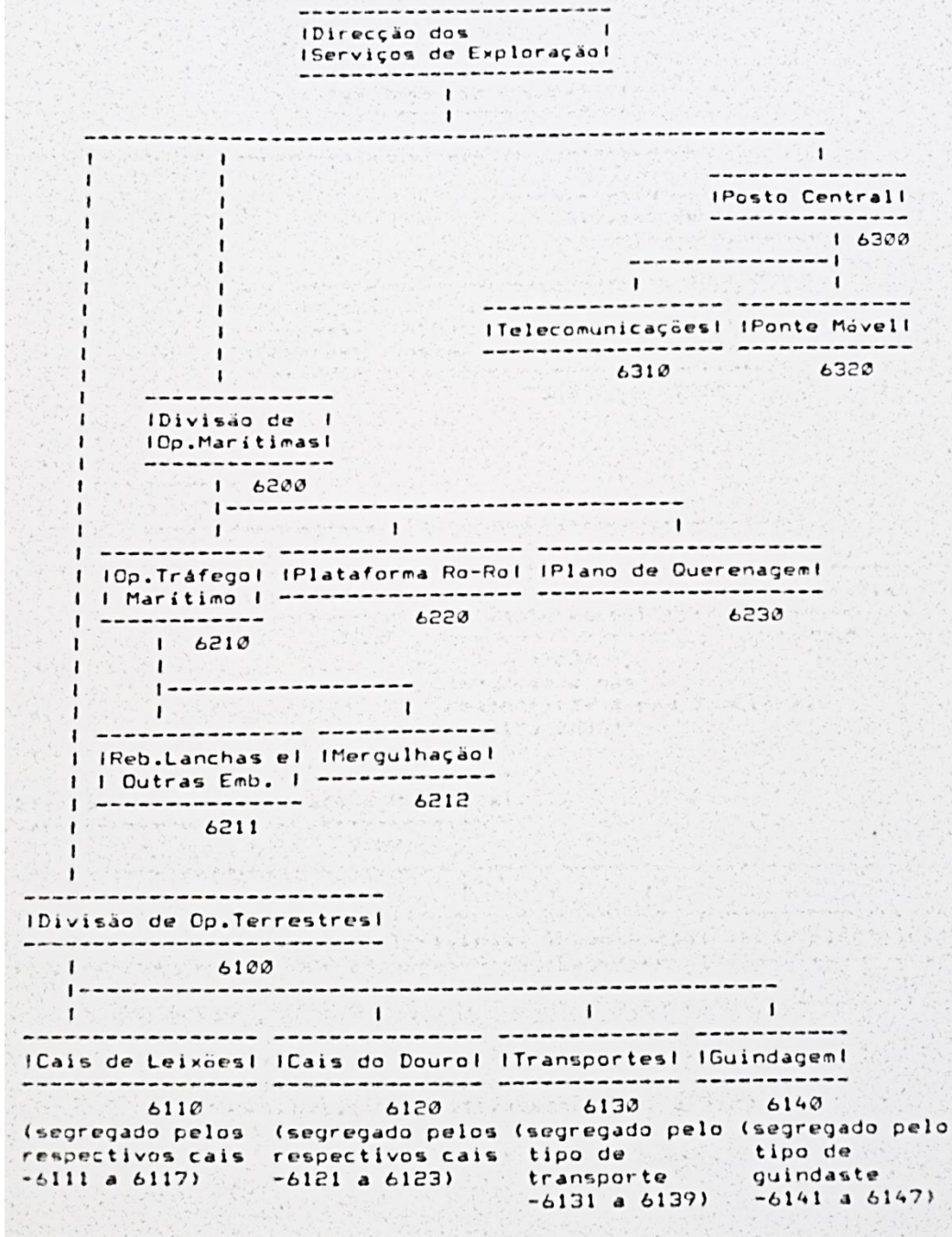
Esquema 3:



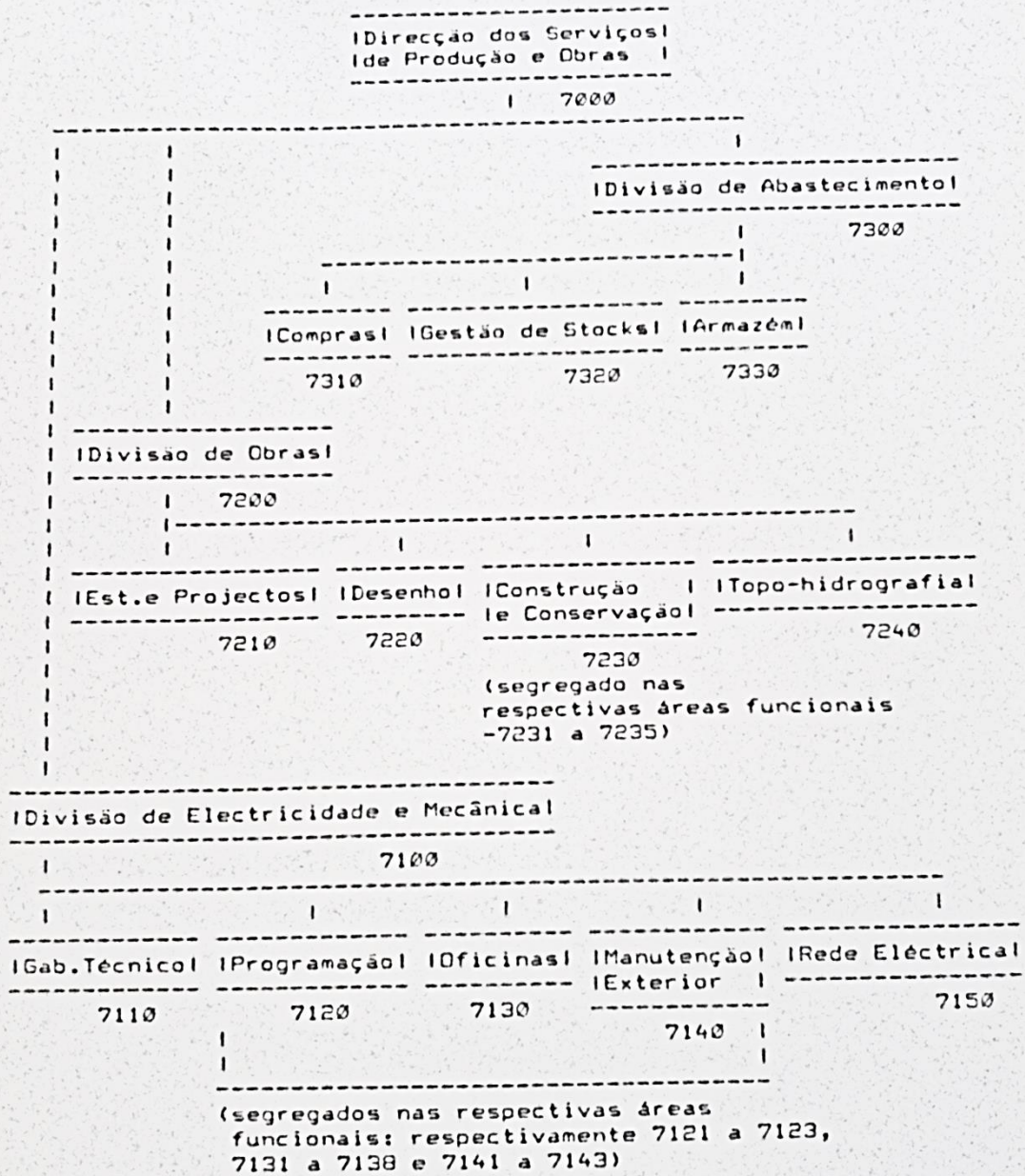
Esquema 4:



Esquema 5:



Esquema 6:



Anexo XVI – Edifícios

00 – Edifícios

0001 – Edifícios CNO

0002 – Edifícios do Largo do Molhe Norte

0003 – Edifícios da Sanidade

0004 – Edifício Central

0005 – Semáforo de Leça – Instalações da DSO

0006 – Casa do guincho do P.O.

0007 – Edifícios do TCN

0008 – Edifícios do Cais Norte

0009 – Edifícios do Cais Sul

0010 – Edifícios do Terminal Contentores Sul *

0011 – Edifícios da Rampa do Pescado
(cedidos à Sec. Estado das Pescas)

0012 – Edifícios do Molhe Sul

0013 – Edifícios de S.Gens – Srª da Hora

0014 – Edifícios da Margem Direita do Douro

0015 – Edifícios da Margem Esquerda do Douro

0016 – Edifícios Urbanos

0017 – Edifícios alugados pela APDL

Anexo XVII – Redes Eléctricas

Ø1 – Redes Eléctricas

Ø100 – Rede Eléctrica Norte

Ø101 – Rede Eléctrica Central

Ø102 – Rede Eléctrica Sul

Ø103 – Rede Eléctrica da Margem Direita

Ø104 – Rede Eléctrica do Cais da Estiva

Ø105 – Rede Eléctrica do Cais de Gaia

Ø106 – Rede Eléctrica de S.Gens

Ø107 – Rede Eléctrica do Terminal Petroléiro

Anexo XVIII – Redes de Água

02 – Redes de Água

- 0200 – Rede do Cais Norte Oeste (C.N.O.)
- 0201 – Rede da Direcção de Serviços Técnicos (D.S.T.)
- 0202 – Ramal da Estação de Serviços (E.S.) e sala 7
- 0203 – Ramal do Semáforo de Leça
- 0204 – Ramal da sala 7 e Clube de Vela Atlântico (C.V.A.)
- 0205 – Ramal do Sport Clube do Porto (S.C.P.)
- 0206 – Rede de água do Terminal Petroléiro
- 0207 – Ramal da cabeça Norte da Doca
- 0208 – Ramal do Pavilhão da Doca
- 0209 – Rede do Cais Sul da Doca e Pavilhão
- 0210 – Rede da Estação de Passageiros
- 0211 – Rede do Cais Sul da Doca 2
- 0212 – Ramais dos Armazens da R.P. (Rampa do Pescado)
- 0213 – Rede do Cais do Molhe Sul
- 0214 – Ramal das retretes das Carvoeiras
- 0215 – Rede do Cais de Gaia
- 0216 – Rede do Cais da Estiva
- 0217 – Rede principal de água salgada da R.P.

Anexo XIX – Obras Marítimas

10 – Obras Marítimas Exteriores de Leixões

1000 – Quebramar

1001 – Molhe Norte

1002 – Molhe Sul

1003 – Anteporto de Leixões

ANEXO V

=====

=====

11 – Obras Marítimas Exteriores do Douro

1100 – Molhe de Felgueiras

1101 – Molhe do Touro

1102 – Cais da Meia Laranja

1103 – Molhe Luís Gomes de Carvalho

ANEXO VI

=====

=====

12 – Obras Marítimas Fora dos Portos

1200 – Molhe de Carreiros

1201 – Obra de defesa do Castelo do Queijo

ANEXO VII
=====

13 - Obras Marítimas Interiores de Leixões

- 1300 - Cais do Marégrafo
- 1301 - Rampa adjacente do Cais do Marégrafo
- 1302 - Cais de Vela
- 1303 - Rampa do salva vidas
- 1304 - Empedado marginal entre a R.P. e o Molhe Sul
- 1305 - Rampa do Cais do Molhe Sul
- 1306 - Canal de acesso à Doca 1
- 1307 - Ponte Móvel
- 1308 - Doca nº1 e terrenos agregados das Alamedas
- 1309 - Cais do Molhe Sul e terrenos agregados das Carvoeiras e Padrão
- 1310 - Cais Norte Oeste
- 1311 - Rampa do Pescado
- 1312 - Plano de Querengem
- 1313 - Doca nº2
- 1314 - Posto Petroléiro
- 1315 - Doca nº3
- 1316 - Doca nº4
- 1317 - Terminal Contentores Norte
- 1318 - Terminal Contentores Sul
- 1319 - Canais de Navegação e Fundeadouros

ANEXO VIII
=====

14 - Obras Marítimas Interiores do Douro

- 1400 - Pontal da Cantareira
- 1401 - Cais das Sobreiras
- 1402 - Terraplano do Ouro
- 1403 - Cais de secção do Ouro
- 1404 - Zona do Estaleiro
- 1405 - Cais do Ouro
- 1406 - Cais de Arrábida
- 1407 - Cais de Massarelos
- 1408 - Muro suporte da Reboleira
- 1409 - Muro suporte dos Guindais
- 1410 - Cais da Cantareira
- 1411 - Cais do Bicalho
- 1412 - Cais das Pedras
- 1413 - Cais da Cábrea
- 1414 - Cais de Monchique
- 1415 - Cais dos Banhos
- 1416 - Cais da Ribeira
- 1417 - Cais dos Guindais
- 1418 - Cais Capelo Ivens
- 1419 - Cais de Santo António
- 1420 - Cais do Cavaco

(continua)

- 1421 - Cais do Lugan
- 1422 - Cais da Afurada
- 1423 - Cais de S.Paio
- 1424 - Pranchas flutuantes
- 1425 - Muro da Arrozeira
- 1426 - Cais da Cruz
- 1427 - Canal de acesso ao Douro

Anexo XX – Terrenos e Benfeitorias em Terrenos

- 15 - Terrenos e Benfeitorias em Terrenos
 - 1500 - Rua do Cais Norte
 - 1501 - Largo da Alfândega
 - 1502 - Estrada da Margem Esquerda
 - 1503 - Terraplino do Cabedelo
 - 1504 - Pedreira da Arrábida
 - 1505 - Pedreiras de S.Gens
 - 1506 - Terreno na Plataforma da Srª da Hora
 - 1507 - Terreno na Plataforma de S.Gens
 - 1508 - Terrenos do Vale do Rio Leça
 - 1509 - Terrenos de Esposade

Anexo XXI – Centros de Custos

Os centros de actividades

Operacionais	Actividade Portuária	
		Coordenação e Controlo Portuário <ul style="list-style-type: none"> • Centro de controlo VTS • Centro de controlo de tráfego portuário
		Controlo de Concessões <ul style="list-style-type: none"> • Gestão de contratos de concessão • Controlo da actividade concessionada
		Pilotagem
		Gestão Náutica de Recreio
		Operações <ul style="list-style-type: none"> • Operações com equipamento portuário • Agentes de exploração • Amarração • Reboque
		Pesca <ul style="list-style-type: none"> • Portos de Pesca
	
	Actividade Não Portuária	Gestão do Património
		...

Auxiliares	Segurança
	Manutenção
	Vias de Comunicação Terrestre
	Redes de Distribuição
	Infra-estruturas Marítimas e Terrestres
	Armazém
	...

Comuns	Conselho de Administração
	Gabinetes de Staff <ul style="list-style-type: none"> • Jurídico • Relações públicas • GEP • Auditoria Interna
	Administrativa ou Financeira <ul style="list-style-type: none"> • Controlo de gestão • Contabilidade • Tesouraria
	Recursos Humanos <ul style="list-style-type: none"> • Obras sociais • Processamento de salários • Formação profissional
	Gestão de Investimentos <ul style="list-style-type: none"> • Gabinete de projectos e obras • Controlo de investimentos e fiscalização
	Sistemas de Informação <ul style="list-style-type: none"> • Suporte e comunicações • Projectos e desenvolvimento
	Edifícios e Outras Construções
	...

Anexo XXII – Custos Directos e Indirectos

	<u>Custos Directos</u>	<u>Custos Indirectos</u>
Actividade Portuária	<ul style="list-style-type: none"> • Mão de obra operacional • Amortizações de bens afectos à actividade • Consumos dos fornecimentos diversos • Consumos de serviços e manutenção, relativos aos bens afectos à actividade 	<ul style="list-style-type: none"> • Mão de obra administrativa e comercial dos departamentos de operações portuárias • Amortizações de bens afectos a funções administrativa e comercial dos departamentos de operações portuárias e comercial • Consumos de serviços e manutenção, relativos aos bens afectos a funções administrativa e comercial dos departamentos de operações portuárias.
Actividade não Portuária	<ul style="list-style-type: none"> • Mão de obra operacional • Amortizações de bens afectos à actividade • Consumos dos fornecimentos diversos • Consumos de serviços e manutenção, relativos aos bens afectos à actividade • Custos de extracção e armazenagem de Inertes 	<ul style="list-style-type: none"> • Mão de obra administrativa dos Departamentos Gestão do Património e Comercial • Amortizações de bens afectos a funções administrativas dos Departamentos Gestão do Património e Comercial • Consumos de serviços e manutenção, relativos aos bens afectos a funções administrativas dos Departamentos de Gestão do Património e Comercial

Anexo XXIII – Objetos de Custo

<i>Actividade Portuária</i>
Localização
• TUP navio
○ Navios Tanque
○ Navios Passageiros
○ Navios Contentores
○ Navios Graneleiros
○ Navios Ro-Ro
○ Restantes embarcações ou navios
• TUP carga
○ Carga contentorizada
○ Graneis líquidos
○ Graneis sólidos
○ Roll on – Roll off
○ Carga geral fraccionada
• Pilotagem
○ Entrada
○ Saída
○ Mudança e fundeamento
○ Taxa de serviços de Pilotagem
• Movimentação de cargas
○ Embarque
○ Desembarque
• Amarração e desamarração
• Trafego de passageiros
○ Embarques e desembarques
○ Em Transito
• Tarifa de movimentação de pescado
• Armazenagem
○ A descoberto
○ A coberto em terraplano
○ A coberto em armazéns

- Uso de equipamento
 - De manobra e equipamento marítimo
 - De manobra e equipamento terrestre
 - De combate a incêndio, conservação do ambiente e diversão
 - Contentores
 - Básculas
- Fornecimentos Diversos
 - Pessoal
 - Recolha de resíduos
 - bens consumíveis (água, electricidade, etc...)
- Reboque
- Náutica de Recreio
- Concessões

Actividade não Portuária

Localização

- Taxas de ocupação
- Licenças
- Concessões
- Loteamentos
- Venda de inertes

Anexo XXIV – Repartição dos custos auxiliares para os operacionais

	<u>Plataformas de custos indirectos</u>	<u>Base de Alocação</u>	<u>Taxa base por unidade de alocação de custos</u>
Auxiliares	Segurança	Horas/homem ou Horas/máquina	Total de Custos/ Total Horas/homem Ou Horas/máquina
	Vias de Comunicação Terrestre	Total da Carga movimentada	Total de Custos/ Total da Carga movimentada
	Redes de Distribuição	Total da capacidade das redes instaladas ou total dos consumos	Total de Custos/ Total da capacidade das redes instaladas ou total dos consumos
	Canais de Navegabilidade	Total do GT	Total de Custos/ Total da capacidade do porto
	Parque de Viaturas e Equipamentos	Total da Carga movimentada ou Horas/máquina	Total de Custos/ Total da Carga movimentada ou Horas/máquina
	Pontes Cais e Terminais	Total do GT	Total de Custos/ Total do GT

Anexo XXV – Imputação dos centros operacionais para as prestações de serviços

	<u>Plataformas de custos</u>	<u>Base de Alocação</u>	<u>Taxa base por unidade de alocação de custos</u>
Operacionais	Actividade Portuária	Coordenação e Controlo Portuário	Tempo de permanência em cais
		Controlo de concessões	Total da Carga movimentada ou horas/homem
		Pilotagem	Totalmente imputado ao serviço de Pilotagem Repartido pelos diferentes serviços
		Reboque	Totalmente imputado ao serviço de Reboque Repartido pelos diferentes serviços
		Amarração	
		Gestão Náutica de Recreio	Totalmente imputado ao serviço de Náutica de Recreio Repartido pelos diferentes serviços
		Portos de Pesca	Totalmente imputado ao à actividade de Pesca
		Operações	Tempo de permanência em cais
	Actividade Não Portuárias	Gestão do Património	Total da área ocupada
			Total dos custos/Total da área ocupada

Anexo XXVI - Atividades Primárias propostas pela Price

ID	Descritivo	ID	Descritivo
1	SERVIÇOS AO NAVIO	214	Armazenagem e ocupação de espaço
101	Gestão das infra-estruturas portuárias	215	Pesagens (Básculas)
102	Controlo de Radar (VTS)	216	Safety (Verificação de cargas perigosas - Hazmat)
103	Coordenação e controlo de navios	217	Logística Portuária
104	Dragagens (excluindo muro cais)	218	Limpeza e recolha de resíduos
105	Gestão de Ponte Móvel	3	OUTROS SERVIÇOS
106	Pilotagem	301	Aluguer de equipamento marítimo
107	Reboque	302	Aluguer de equipamento terrestre
108	Amarração	303	Gestão das actividades dominiais
109	Recolha de resíduos	304	Safety (Combate à poluição)
110	Fornecimento de água a navios	305	Fornecimento de água
2	SERVIÇOS À CARGA E PASSAGEIROS	306	Fornecimento de electricidade
201	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal de Contentores Norte	307	Formação a terceiros
202	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal de Contentores Sul	308	Ações de cooperação
203	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Petroleiro e Oceânico	309	Fornecimento de combustíveis
204	Gestão de infra-estruturas terrestres - Doca N.º 1 Norte	310	Gestão de infra-estruturas terrestres DocaPisca
205	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Doca Nº2 Norte	311	Gestão de infra-estruturas terrestres Marina
206	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Doca Nº4 Norte	312	Gestão das infra-estruturas terrestres - Cais Norte Oeste
207	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Doca Nº1 Sul	313	Gestão das infra-estruturas terrestres - TCN Cais Norte Sul
208	Gestão de infra-estruturas terrestres - Doca N.º 1 Sul não concessionad	314	Security (ISPS)
209	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Doca Nº2 Sul	4	ACTIVIDADES COMUNS E DE SUPORTE
210	Gestão de infra-estruturas terrestres - Molhe Sul	401	Administração e gestão do negócio
211	Gestão de infra-estruturas terrestres - Silos de Leixões	402	Área administrativa e financeira
212	Controlo da actividade portuária	403	Recursos Humanos
213	Acessos terrestres e portuárias	404	Formação de colaboradores

ID	Descritivo
405	Gestão de obras
406	Gestão de manutenção e reparação
407	Aprovisionamento
408	Serviços de manutenção / conservação de equipamentos
409	Sistemas de informação gerais
410	Outras actividades de suporte
5	OUTROS
501	Publicidade e Marketing
502	Actividades não core
503	Não imputável

Anexo XXVII – Áreas de negócio da APDL

ID	Descritivo
1	EXPLORAÇÃO PORTUÁRIA CONCESSIONADA
101	TCL
102	TCGL
103	TPOL
104	Silos de Leixões
105	Cepsa
106	Cimentos
107	Melaços
108	Repsol
109	Docapesca
110	Marina
2	EXPLORAÇÃO PORTUÁRIA NÃO CONCESSIONADA
201	Gestao de Cais Livre
202	Aluguer de equipamento
203	Outros
3	EXPLORAÇÃO NÃO PORTUÁRIA
301	Gestão Dominial
302	Plataforma logística
4	OUTROS
401	Actividades não core
402	Não imputável

Anexo XXVIII – Segmentos de mercado da APDL

ID	Descritivo
1	EXPLORAÇÃO PORTUÁRIA
101	Carga contentorizada – contentores cheios
102	Carga contentorizada - contentores vazios
103	Carga geral fraccionada
104	Granéis sólidos
105	Granéis líquidos
106	Carga Ro-Ro
107	Passageiros
108	Outros
2	EXPLORAÇÃO NÃO PORTUÁRIA
201	Exploração não portuária
3	OUTROS
301	Actividades não core
302	Não imputável

Anexo XXIX – Critérios de repartição de centros de custo

CC	Descritivo	Imputação	AT / D1	Actividade / Critério de repartição
1001	Presidente do CA	Directo	AT_401	Administração e gestão do negócio
1007	Vogal do CA	Directo	AT_401	Administração e gestão do negócio
1008	Vogal do CA	Directo	AT_401	Administração e gestão do negócio
1009	Órgãos de Fiscalização	Directo	AT_402	Área administrativa e financeira
1100	Gabinete de Apoio do CA	Directo	AT_402	Administração e gestão do negócio
1120	Provedor do cliente	Directo	AT_410	Outras actividades de suporte
1150	Gastos Gerais de Administração	Directo	AT_401	Administração e gestão do negócio
1200	Gabinete de Estudos e Planeamento	Directo	AT_401	Administração e gestão do negócio
1210	Divisão de Estudos e Análise de Dados	Directo	AT_401	Administração e gestão do negócio
1300	Gabinete Jurídico	Directo	AT_410	Outras actividades de suporte
1310	Secretaria Geral	Directo	AT_410	Outras actividades de suporte
1320	Biblioteca e Documentação	Directo	AT_410	Outras actividades de suporte
1400	Auditoria Interna	Directo	AT_410	Outras actividades de suporte
1500	Direcção Comercial, Formação e Cooperação	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (<i>full time equivalent</i>) por actividade – chave fixa actualizável
1510	Divisão de Marketing e Relações Públicas	Directo	AT_501	Publicidade e Marketing
1520	Departamento de Formação e Cooperação	Indirecto	D1_03	Nº de acções de formação por tipologia de formação (interna, externa e acções de cooperação)
1521	Formação interna	Directo	AT_404	Formação de colaboradores
1522	Formação externa	Directo	AT_404	Formação de colaboradores
1523	Cooperação	Directo	AT_308	Acções de cooperação
1524	Formação a terceiros	Directo	AT_307	Formação a terceiros
1525	Cedência de instalações	Directo	AT_502	Actividades não core
1600	Direcção de Aprovisionamentos e Gestão Dominial	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (<i>full time equivalent</i>) por actividade – chave fixa actualizável
1610	Gestão de Existências - Stocks	Directo	AT_407	Aprovisionamento
1611	Gestão de Frotas	Indirecto	D1_04	Nº de veículos afectos por actividade – chave fixa actualizável
1620	Gestão de Aprovisionamentos	Directo	AT_407	Aprovisionamento
1640	Gestão Dominial	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais

CC	Descritivo	Imputação	AT / D1	Actividade / Critério de repartição
1690	Imobilizado Devoluto	Directo	AT_503	Não imputável
1691	Bens Sem Existência Física	Directo	AT_503	Não imputável
1700	Direcção de Informática	Directo	AT_409	Sistemas de informação gerais
1710	Divisão de Suporte e Comunicações	Directo	AT_409	Sistemas de informação gerais
1720	Projectos e Desenvolvimento	Directo	AT_409	Sistemas de informação gerais
2000	Direcção de Recursos Humanos	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2010	Processamento de Remunerações	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2020	Gestão de Pessoal	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2021	Saúde Ocupacional	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2040	Cantina	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2100	Divisão de Obras Sociais	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2110	Gestão de Beneficiários e Processamento	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2115	Centro de Enfermagem	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2116	Gabinete de Medicina Dentária	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2121	Ação Social Activos	Directo	AT_403	Recursos Humanos
2122	Ação Social Aposentados	Directo	AT_403	Recursos Humanos
3000	Direcção Financeira	Directo	AT_402	Área administrativa e financeira
3020	Contabilidade e Controlo Orçamental	Directo	AT_402	Área administrativa e financeira
3040	Divisão de Gestão e Controlo Financeiro	Directo	AT_402	Área administrativa e financeira
4101	Molhe Norte e Quebramar	Directo	AT_101	Gestão das infra-estruturas portuárias
4102	Molhe de Protecção Sul	Directo	AT_101	Gestão das infra-estruturas portuárias
4103	Bacia de Rotação e Canal de entrada	Directo	AT_104	Dragagens (excluindo muro cais)
4104	Canal acesso docas interiores de Leixões	Directo	AT_104	Dragagens (excluindo muro cais)
4105	Canal Fluvial do Douro	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
4191	Ponte Móvel e viadutos de acesso	Directo	AT_105	Gestão de Ponte Móvel
4194	Segurança marítima e sinalização	Directo	AT_103	Coordenação e controlo de navios

CC	Descritivo	Imputação	AT / D1	Actividade / Critério de repartição
4219	Rede eléctrica geral	Indirecto	D1_05	Kw fornecidos para AT_306 e remanescente pelo Nº total de colaboradores (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
4220	Rede de água	Indirecto	D1_06	Consumos de água por actividade
4249	Rede telefónica	Indirecto	D1_07	Nº de linhas (extensões) por utilizador e por actividade – chave fixa actualizável
4252	Rede de TV circuito fechado (CCTV)	Directo	AT_314	Security (ISPS)
4268	VILPL - Via Interna Ligação Porto de Leixões	Directo	AT_213	Acessos terrestres e portuárias
4269	Via de Cintura Portuária	Directo	AT_213	Acessos terrestres e portuárias
4270	VVR - Viaduto da Via Rápida e nós de acesso	Directo	AT_213	Acessos terrestres e portuárias
4271	Rede ferroviária	Directo	AT_213	Acessos terrestres e portuárias
4272	Parque de espera	Directo	AT_213	Acessos terrestres e portuárias
4273	Vedações exteriores	Directo	AT_314	Security (ISPS)
4274	Portuárias	Directo	AT_213	Acessos terrestres e portuárias
4275	Portaria Única	Directo	AT_213	Acessos terrestres e portuárias
4281	Plataforma Logística – Pólo de Gonçalves	Directo	AT_217	Logística portuária
4282	Plataforma Logística – Pólo de Gatões / Guifões	Directo	AT_217	Logística portuária
4301	Segurança e protecção	Directo	AT_314	Security (ISPS)
4302	Safety, conservação e preservação do ambiente	Directo	AT_304	Safety (Combate à poluição)
4401	Zonas Verdes área Portuária	Directo	AT_213	Acessos terrestres e portuárias
4402	Parque estacionamento	Indirecto	D1_02	Nº total de colaboradores (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
4403	Largo do molhe Norte e zona adjacente	Indirecto	D1_02	Nº total de colaboradores (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
4501	Edifício Central	Indirecto	D1_08	Metros quadrados do CC por actividade
4502	Edifícios do Cais Norte-Oeste	Indirecto	D1_08	Metros quadrados do CC por actividade
4503	Edifícios de S. Gens	Indirecto	D1_08	Metros quadrados do CC por actividade
4504	Audatório Infante D. Henrique	Directo	AT_501	Publicidade e marketing
4505	Centro de Formação Profissional	Indirecto	D1_03	Nº de acções de formação por tipologia de formação (interna, externa e acções de cooperação)
4506	Núcleo das Antigas Oficinas	Indirecto	D1_08	Metros quadrados do CC por actividade
4507	Núcleo da Sanidade	Indirecto	D1_08	Metros quadrados do CC por actividade

CC	Descritivo	Imputação	AT / D1	Actividade / Critério de repartição
4508	Edifício das Obras Sociais	Directo	AT_403	Recursos Humanos
4509	Edifício dos Pilotos	Directo	AT_106	Pilotagem
4510	Armazém nº 1 - D1N	Indirecto	D1_08	Metros quadrados do CC por actividade
4511	Armazém nº 15 - D4 N	Indirecto	D1_08	Metros quadrados do CC por actividade
4600	Informática - Infraestrutura Comum	Directo	AT_409	Sistemas de informação gerais
4601	Informática - Sistemas de Segurança	Directo	AT_409	Sistemas de informação gerais
4602	Informática - Sistema Helpdesk	Directo	AT_409	Sistemas de informação gerais
4649	Informática - Equipamentos de Reserva	Directo	AT_409	Sistemas de informação gerais
4651	GIAP - Gestão Integrada Aplic. Financ.	Indirecto	D1_09	Nº de utilizadores do CC por actividade – chave fixa actualizável
4652	GCP - Plataforma Comum	Indirecto	D1_09	Nº de utilizadores do CC por actividade – chave fixa actualizável
4653	SCOPE	Indirecto	D1_09	Nº de utilizadores do CC por actividade – chave fixa actualizável
4654	Gestão Documental	Indirecto	D1_09	Nº de utilizadores do CC por actividade – chave fixa actualizável
4655	SIG - Sistema Informação Geo-referenciada	Indirecto	D1_09	Nº de utilizadores do CC por actividade – chave fixa actualizável
4656	VTS - Vessel Traffic System	Directo	AT_102	Controlo de Radar (VTS)
4657	Portal Portuário	Indirecto	D1_09	Nº de utilizadores do CC por actividade – chave fixa actualizável
4901	Recolha de resíduos sólidos	Indirecto	D1_10	Nº de toneladas recolhidas de navios (AT109), carga (AT218) e área portuária (AT212)
4902	Recolha de resíduos oleosos	Directo	AT_109	Recolha de resíduos
4911	Água a navios	Directo	AT_110	Fornecimento de água a navios
4912	Água a instalações terrestres	Directo	AT_305	Fornecimento de água
4913	Água – consumos próprios	Indirecto	D1_02	Nº total de colaboradores (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
4921	Electricidade	Indirecto	D1_05	Kw fornecidos para AT_306 e remanescente pelo Nº total de colaboradores (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
4930	Comparticipações IPTM	Indirecto	D1_01	Volume de negócios (Prestação de serviços) imputável por actividade excepto Pilotagem
5000	Direcção de Operações Portuárias e Segurança	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
5010	Safety e Ambiente	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
5020	Security	Directo	AT_314	Security (ISPS)
5030	Controlo da Actividade Portuária	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável

CC	Descritivo	Imputação	AT / D1	Actividade / Critério de repartição
5040	Centro de Coordenação de Navios	Directo	AT_103	Coordenação e controlo de navios
5100	Divisão Controlo Navegação e Pilotagem	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
5102	Departamento de Pilotagem	Directo	AT_106	Pilotagem
5103	Centro de Controlo VTS	Directo	AT_102	Controlo de Radar (VTS)
5110	Operações Marítimas	Indirecto	D1_11	Nº de serviços ponderado por duração média (reboque, pilotagem, outros serviços)
5111	Rebocadores	Indirecto	D1_12	Horas de serviço de reboque (AT107) e de aluguer (AT301)
5112	Amarração	Directo	AT_108	Amarração
5113	Lanchas de pilotagem	Indirecto	D1_13	Horas de serviço de pilotagem (AT106) e de aluguer (AT301)
6000	Direcção de Obras e Equipamentos	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
6050	Divisão de Obras	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
6055	Obras e Conservação	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
6100	Director Adjunto de Obras e Equipamentos	Directo	AT_406	Gestão de manutenção e reparação
6150	Electricidade e Mecânica	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
6151	Frota Naval	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
6152	Redes e Equipamentos	Indirecto	D1_02	Nº de colaboradores do CC (full time equivalent) por actividade – chave fixa actualizável
7210	TCL - Geral	Indirecto	D1_14	M2 do TCN (AT201) e do TCS (AT202)
7211	TCN - Terminal Contentores Norte	Directo	AT_201	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal de Contentores Norte
7212	TCS - Terminal Contentores Sul	Directo	AT_202	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal de Contentores Sul
7220	TCGL - Geral	Indirecto	D1_15	M2 do TCGL – D2 Norte (AT205), TCGL – D4 Norte (AT206) e TCGL – D2 Sul (AT207)
7221	TCGL - D2 Norte	Directo	AT_205	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Doca Nº2 Norte
7222	TCGL - D4 Norte	Directo	AT_206	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Doca Nº4 Norte
7223	TCGL - D2 Sul	Directo	AT_209	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Doca Nº2 Sul
7224	TCGL - D1 Sul	Directo	AT_207	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Doca Nº1 Sul
7230	TPL - Geral	Directo	AT_203	Gestão de infra-estruturas terrestres – Terminal Petroleiro e Oceânico
7231	TPL - Posto A	Directo	AT_203	Gestão de infra-estruturas terrestres – Terminal Petroleiro e Oceânico
7232	TPL - Posto B	Directo	AT_203	Gestão de infra-estruturas terrestres – Terminal Petroleiro e Oceânico

CC	Descritivo	Imputação	AT / D1	Actividade
7233	TPL - Posto C	Directo	AT_203	Gestão de infra-estruturas terrestres – Terminal Petroleiro e Oceânico
7234	TOGL - Terminal Oceânico Galp-Leça	Directo	AT_203	Gestão de infra-estruturas terrestres – Terminal Petroleiro e Oceânico
7240	Porto de Pesca	Directo	AT_310	Gestão de infra-estruturas terrestres Doca Pesca
7250	Porto de Recreio	Directo	AT_311	Gestão de infra-estruturas terrestres Marina
7260	Silos de Leixões	Directo	AT_211	Gestão de infra-estruturas terrestres – Silos de Leixões
7310	D1N - Geral	Indirecto	D1_16	% de custos do CC relativos a infraestruturas (AT204) e a equipamentos alugados (AT302)
7311	D1N - Ro-Ro	Indirecto	D1_16	% de custos do CC relativos a infraestruturas (AT204), a eq. alugados (AT302) e a armazém (AT214)
7312	D1N - Passageiros	Indirecto	D1_16	% de custos do CC relativos a infraestruturas (AT204) e a equipamentos alugados (AT302)
7320	D1S - Doca Nº 1 Sul	Directo	AT_208	Gestão de infra-estruturas terrestres – Doca N.º 1 Sul não concessão
7330	D2S - Doca Nº 2 Sul	Directo	AT_209	Gestão de infra-estruturas terrestres - Terminal Doca Nº2 Sul
7340	MS - Molhe Sul	Directo	AT_210	Gestão de infra-estruturas terrestres – Molhe Sul
7350	CNO - Cais Norte Oeste	Directo	AT_312	Gestão de infra-estruturas terrestres – Cais Norte Oeste
7360	TCN - Cais Norte-Sul	Directo	AT_313	Gestão de infra-estruturas terrestres – TCN Cais Norte Sul
7370	Douro	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
7392	Pesagens	Directo	AT_215	Pesagens (Básculas)
7393	Fornecimento de Combustíveis	Directo	AT_309	Fornecimento de combustíveis
7411	Cais da Estiva	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
7412	Margem Direita	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
7413	Cais de Gaia	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
7414	Margem Esquerda	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
7421	Zona Costeira de Gaia	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
7422	Zona Costeira Douro/Leixões	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
7423	Zona MN/Farol da Boa Nova	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
7501	Locação de terrenos	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
7502	Locação de edifícios	Directo	AT_303	Gestão das actividades dominiais
9001	CCD	Directo	AT_403	Recursos humanos

CC	Descritivo	Imputação	AT / D1	Actividade / Critério de repartição
9002	Entidades Apoio Actividade Portuária	Directo	AT_212	Controlo da actividade portuária
9004	Aposentados	Directo	AT_503	Não imputável
9081	Resultados operacionais	Directo	AT_503	Não imputável
9082	Resultados financeiros	Directo	AT_503	Não imputável
9083	Resultados extraordinários	Directo	AT_503	Não imputável

Anexo XXX – Critérios de imputação dos custos das atividades aos objetos de custo

AT	Descritivo	D2	Critério de repartição
101	Gestão das infra-estruturas portuárias	D2_01	Nº de embarcações por AN e SM
102	Controlo de Radar (VTS)	D2_02	Nº de movimentações e manobras efectuadas por AN e SM
103	Coordenação e controlo de navios	D2_03	Nº total de GT por AN e SM
104	Dragagens (excluindo muro cais)	D2_03	Nº total de GT por AN e SM
105	Gestão de Ponte Móvel	D2_04	Nº de embarcações nos terminais Doca 2 + 4 + TCS por AN e SM
106	Pilotagem	D2_05	Nº de serviços de pilotagem efectuados por AN e SM
107	Reboque	D2_07	Nº de horas de reboque utilizadas por AN e SM
108	Amarração	D2_03	Nº total de GT por AN e SM
109	Recolha de resíduos	D2_08	Nº de serviços efectuados por tipologia de resíduo e volume recolhido por AN e SM
110	Fornecimento de água a navios	D2_09	M3 fornecidos por AN e SM
201	GITG - Terminal de Contentores Norte	D2_10	Directo a AN101 e Nº de contentores por SM
202	GITG - Terminal de Contentores Sul	D2_10	Directo a AN101 e Nº de contentores por SM
203	GITG - Terminal Petrolero e Oceânico	D2_11	Directo a AN103 e Nº de toneladas no terminal por SM
204	GITG - Doca N.º 1 Norte	D2_12	Directo a AN201 e Nº de navios no terminal por SM
205	GITG - Terminal Doca Nº2 Norte	D2_13	Directo a AN102 e Nº de toneladas no terminal por SM
206	GITG - Terminal Doca Nº4 Norte	D2_14	Directo a AN102 e Nº de toneladas no terminal por SM
207	GITG - Terminal Doca Nº1 Sul	D2_13	Directo a AN102 e Nº de toneladas no terminal por SM
208	GITG - Doca N.º 1 Sul não concession	D2_12	Directo a AN201 e Nº de toneladas no terminal por SM
209	GITG - Terminal Doca Nº2 Sul	D2_15	Nº de toneladas no terminal por AN e SM
210	GITG - Molhe Sul	D2_12	Directo a AN201 e Nº de toneladas no terminal por SM
211	GITG - Silos de Leixões	-	Directo a AN104 e SM104
212	Controlo da actividade portuária	D2_16	Nº de toneladas ponderado pelo tempo de afectação de recursos por tipo de mercadoria por AN e SM
213	Acessos terrestres e portarias	D2_17	Nº total de toneladas por AN (excepto AN103) e SM
214	Armazenagem / Ocupação de espaço	D2_18	Directo a AN201 e Nº de metros quadrados / dia por SM
215	Pesagens (Básculas)	D2_19	Nº de pesagens por AN e SM
216	Safety (Verificação de cargas perigosas - Hazmat)	D2_20	Nº de linhas das declarações Hazmat por AN e SM

AT	Descritivo	D2	Critério de repartição
217	Logística portuária	-	Directo a AN302 e SM201
218	Limpeza e recolha de resíduos	D2_21	Nº toneladas de resíduos por AN e SM
301	Aluguer de equipamento marítimo	-	Directo a AN202 e SM108
302	Aluguer de equipamento terrestre	-	Directo a AN202 e SM108
303	Gestão das actividades dominiais	-	Directo a AN301 e SM201
304	Safety (Combate à poluição)	D2_22	Chave fixa actualizável de repartição da dedicação por AN e SM
305	Fornecimento de água	D2_23	Metros cúbicos de água fornecidos por AN e SM108
306	Fornecimento de electricidade	D2_24	Kwh fornecidos por AN e SM108
307	Formação a terceiros	-	Directo a AN401 e SM301
308	Acções de cooperação	-	Directo a AN401 e SM301
309	Fornecimento de combustíveis	D2_25	Litros de combustível fornecidos por AN e SM
310	Gestão de infra-estruturas terrestres DocaPesca	-	Directo a AN109 e SM108
311	Gestão de infra-estruturas terrestres Marina	-	Directo a AN110 e SM108
312	Gestão de infra-estruturas terrestres - Cais Norte Oeste	-	Directo a AN110 e SM108
313	Gestão de infra-estruturas terrestres - TCN Cais Norte Sul	-	Directo a AN201 e SM108
314	Security (ISPS)	D2_26	Nº de total de GT ponderado pelo tempo de acostagem por tipo de navio por AN e SM
501	Publicidade e Marketing	D2_27	Volume de negócios por AN e SM
502	Actividades não core	-	Directo a AN401 e SM301
503	Não imputável	-	Directo a AN402 e SM302

Anexo XXXI – Atividades agrupadas consoante a sua natureza

Actividade	Denominação
104	Actividade operacional
10401	Serviços ao Navio
1040100001	Gestão das Infra-estruturas portuárias
1040100002	Controlo de Radar (VTS)
1040100003	Coordenação e controlo de navios
1040100005	Gestão da Ponte Móvel
1040100006	Pilotagem
1040100007	Amarração
1040100008	Reboque
1040100009	Recolha de Resíduos
1040100010	Fornecimento de água a navios
10402	Serviços à Carga e Passageiros
1040200001	Gest. Infraest. Terr. - TCN
1040200002	Gest. Infraest. Terr. - TCS
1040200003	Gest. Infraest. Terr. - TPOL
1040200004	Gest. Infraest. Terr. - D1N
1040200005	Gest. Infraest. Terr. - D2N
1040200006	Gest. Infraest. Terr. - D4N
1040200007	Gest. Infraest. Terr. - D1S
1040200008	Gest. Infraest. Terr. - D1S Não Conc
1040200009	Gest. Infraest. Terr. - D2S
1040200010	Gest. Infraest. Terr. - MS
1040200011	Gest. Infraest. Terr. - Silos de Leixões
1040200012	Controlo da Actividade Portuária
1040200013	Armazenagem/Ocupação de Espaços
1040200014	Pesagens (Básculas)

1040200015	Safety (Verif. cargas perigosas - Hazmat)
1040200016	Logística Portuária
1040200017	Limpeza e Recolha de Resíduos
1040200018	Gest. Infraest. Terr. Terminal Cruzeiros
1040200019	Gest. Infraest. Terr. Terminal Multiusos

10403 Outros Serviços

1040300001	Aluguer de Equipamento Marítimo
1040300002	Aluguer de Equipamento Terrestre
1040300003	Gestão das Actividades Dominiais
1040300004	Safety (Combate à Poluição)
1040300005	Fornecimento de água
1040300006	Fornecimento de electricidade
1040300007	Formação a terceiros
1040300008	Acções de Cooperação
1040300009	Fornecimento de Combustíveis
1040300010	Gest.Infr.Est.Terr - DocaPesca
1040300011	Gest.Infr.Est.Terr - Marina
1040300012	Gest.Infr.Est.Terr - Cais Norte Oeste
1040300013	Gest.Infr.Est.Terr - TCN Cais Norte Sul
1040300014	Security (ISPS)

10404 Actividades Comuns e Suporte

1040400001	Actividades Comuns e Suporte
------------	------------------------------

Anexo XXXII – Objeto de Custo – Área de Negócio

Áreas de negócio Denominação

105 Áreas de Negócio

10501 Exploração Portuária Concessionada

1050100001	TCL
1050100002	TCGL
1050100003	TPOL
1050100004	Silos de Leixões
1050100005	CEPSA
1050100006	Cimentos
1050100007	Melaços
1050100008	REPSOL
1050100009	Docapesca
1050100010	Marina
10502	Exploração Portuária não Concessionada
1050200001	Gestão de Cais Livre
1050200002	Aluguer de Equipamento
1050200003	Outros
1050200004	Plataforma Logística
10503	Exploração não Portuária
1050300001	Gestão Dominial
1050300002	Plataforma Logística
10504	Outros
1050400001	Outros não imputáveis

Anexo XXXIII – Objeto de Custo – Segmentos de Mercado

Segmentos de mercado	Denominação
106	Segmentos de Mercado

10601	Exploração Portuária
1060100001	Carga Contentorizada
1060100002	Carga Geral Fraccionada
1060100003	Granéis Sólidos
1060100004	Granéis Líquidos
1060100005	Carga Ro-Ro
1060100006	Passageiros
1060100007	Outros
1060100008	Plataforma Logística
10602	Exploração não Portuária
1060200001	Exploração Não Portuária
10603	Outros
1060300001	Outros não imputáveis

Anexo XXXIV – Tarifas Portuárias

Tarifa	Denominação
TP1_101	TUP Navio
TP1_102	PILOTAGEM
TP1_103	AMARRAÇÃO
TP1_104	REBOQUE
TP1_105	RECOLHA DE RESÍDUOS
TP1_106	FORN.ÁGUA A NAVIOS
TP1_201	T. CONTENTORES
TP1_202	TPOL
TP1_204	T. CG GRANEIS SOLIDOS
TP1_205	D1SNC
TP1_206	MOLHE SUL

TP1_207	SILOS
TP1_208	TUP CARGA
TP1_209	ARMAZENAGEM/OCUPAÇÃO
TP1_210	PESAGENS (BÁSCULAS)
TP1_211	LOGÍSTICA PORTUÁRIA
TP1_212	LIMP.REC. RESÍDUOS
TP1_213	T. CRUZEIROS
TP1_301	ALUG.EQUIPAMENTO
TP1_302	GEST.ACT. DOMINIAIS
TP1_303	SAFETY (COMBATE POLUIÇÃO)
TP1_304	FORNECIMENTO DE ÁGUA
TP1_305	FORN.ELECTRICIDADE
TP1_306	FORMAÇÃO A TERCEIROS
TP1_307	ACÇÕES DE COOPERAÇÃO
TP1_308	FORN.COMBUSTÍVEIS
TP1_309	DOCAPESCA
TP1_310	MARINA
TP1_313	SECURITY (ISPS)
TP1_400	Actividades Comuns e Suporte

Anexo XXXV - Ordens internas representativas das Áreas de negócio

Ordem	Denominação
AN100001	TCL
AN100002	TCGL
AN100003	TPOL
AN100004	SILOS DE LEIXÕES
AN100005	CEPSA
AN100006	CIMENTOS
AN100007	MELAÇOS
AN100008	REPSOL
AN100009	DOCAPESCA
AN100010	MARINA

AN200001	GESTÃO DE CAIS LIVRE
AN200002	ALUGUER EQUIPAMENTO
AN200003	OUTROS
AN300001	GESTÃO DOMINIAL
AN300002	PLATAFORMA LOGÍSTICA
AN400001	OUT. NÃO IMPUTÁVEIS

8. Apêndices

Apêndice I – Pedido de bibliografia sobre história da Contabilidade de Gestão em Portugal

Exmo. Sr. Presidente da APOTEC
Doutor Manuel Cardoso Patuleia

No âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças do ISCAP, estou a desenvolver uma dissertação sobre “A história do sistema de informação contabilística dum autoridade portuária portuguesa: 1953-2016”. No sentido de contextualizar o problema e o caso em estudo, procuro bibliografia sobre a história da Contabilidade de Gestão em Portugal.

Sabendo que a APOTEC é uma entidade de grande relevância no estudo e investigação na área da Contabilidade, digiro-me a V. Exa. para saber se existe alguma bibliografia nos arquivos/biblioteca da APOTEC sobre o tema em análise e em que condições poderei ter acesso.

Desde já agradeço a disponibilidade e felicito a APOTEC por todo o trabalho que tem desenvolvido em prol da Contabilidade.

Com os mais respeitosos cumprimentos,
Cláudia Sousa

Exma. Dr.^a. Cláudia Sousa

Após pesquisa nos nossos arquivos, constatamos que não temos bibliografia para o assunto em causa talvez por se tratar de um tema muito específico.

No entanto se pretender deslocar-se à nossa Biblioteca para pesquisa poderá fazê-lo todos os dias das 9:30 as 17:00, mediante marcação prévia.

Com os melhores cumprimentos,
Fernanda Victória

Exmo. Sr. Presidente da APC

Carlos Pires da Silva

No âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças do ISCAP, estou a desenvolver uma dissertação sobre “A história do sistema de informação contabilística numa autoridade portuária portuguesa: 1953-2016”. No sentido de contextualizar o problema e o caso em estudo, procuro bibliografia sobre a história da Contabilidade de Gestão em Portugal.

Sabendo que a APC é uma entidade de grande relevância no estudo e investigação da Contabilidade, dirigi-me a V. Exa. para saber se existe alguma bibliografia nos arquivos/biblioteca da APC sobre o tema em análise e sob que condições poderei ter acesso.

Desde já agradeço a disponibilidade e felicito a APC por todo o trabalho que tem desenvolvido em prol da Contabilidade.

Com os mais respeitosos cumprimentos,

Cláudia Sousa

Exma. Senhora,

Respondendo ao seu email, informamos que nos arquivos/biblioteca da sede da APC, em Lisboa, não encontramos documentação que satisfaça o seu pedido.

Com os melhores cumprimentos,

Pelo Presidente da APC

D. Viçoso

Exmo. Sr. Bastonário dos Contabilistas Certificados

Doutor Domingos Azevedo

No âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças do ISCAP. Estou a desenvolver uma dissertação sobre “A história do sistema de informação contabilística duma autoridade portuária portuguesa: 1953-2016”. No sentido de contextualizar o problema e o caso em estudo, procuro bibliografia sobre a história da Contabilidade de Gestão em Portugal.

Sabendo que a OCC é uma entidade de grande relevância no estudo e investigação da Contabilidade, digiro-me a V. Exa. para saber se existe alguma bibliografia nos arquivos/biblioteca da OCC sobre o tema em análise e sob que condições poderei ter acesso.

Desde já agradeço a disponibilidade e felicito a OCC por todo o trabalho que tem desenvolvido em prol da Contabilidade.

Com os mais respeitosos cumprimentos,

Cláudia Sousa

Exma. senhora,

Não temos conhecimento de documentos de estudo da história da Contabilidade de Gestão sistematizada. No entanto a Prof.^a Lúcia Lima Rodrigues, Presidente da Comissão de História da Contabilidade da OCC, indicou-nos uma revista onde está um artigo seu, em co-autoria que mostra como era a Contabilidade de Gestão no século XVIII numa grande empresa portuguesa. Talvez procurando online se possam encontrar outros.

Melhores cumprimentos

Exmo. Sr. Presidente da OROC

Doutor José Maria Monteiro de Azevedo Rodrigues

No âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças do ISCAP, estou a desenvolver uma dissertação sobre “A história do sistema de informação contabilística duma autoridade portuária portuguesa: 1953-2016”. No sentido de contextualizar o problema e o caso em estudo, procuro bibliografia sobre a história da Contabilidade de Gestão em Portugal.

Sabendo que a OROC é uma entidade de grande relevância no estudo e investigação na área da Contabilidade, digiro-me a V. Exa. para saber que existe alguma bibliografia nos arquivos/biblioteca da OROC sobre o tema em análise e em que condições poderei ter acesso.

Desde já agradeço a disponibilidade e felicito a OROC por todo o trabalho que tem desenvolvido em prol da Contabilidade.

Com os mais respeitosos cumprimentos,

Cláudia Sousa

Boa tarde,

Agradecemos o contacto e informamos que pode consultar a Biblioteca da Ordem no site www.oroc.pt.

Caso esteja interessada em consultar pessoalmente a biblioteca e requisitar algum livro, pode fazê-lo.

(Horário 9.30/12.30 e 14.00/17.00)

Obrigada

Com os melhores cumprimentos

Filipa Gonçalves

Apêndice II – Estudo de Caso

Cláudia Sofia Fernandes de Sousa
Rua Padre Costa 1022 3ºEsq.
4465-107 São Mamede de Infesta
Telemóvel: 915742046

A/C do Sr. Presidente do Conselho de Administração da APDL

Exmo. Sr. Engº Brògueira Dias

Na qualidade de aluna de mestrado em Contabilidade e Finanças do ISCAP – IPP, venho solicitar autorização para utilizar o caso da APDL como objeto de estudo do meu projeto de investigação.

O objetivo do trabalho é descrever, numa perspetiva história, a evolução do sistema de informação contabilística e de controlo de gestão da APDL. Em cada momento procuraremos identificar os instrumentos utilizados, como foram introduzidos, com que finalidade e por quem.

Caso V. Exa. autorize o estudo, o trabalho será orientado externamente pela Doutora Amélia Ferreira da Silva, docente do ISCAP, e internamente pelo Dr. Vitor Preto. Será necessário um período de 3 meses para recolha de informação documental, nomeadamente arquivo, e realização de entrevistas semi-estruturadas com pessoas a identificar futuramente e mediante a devida autorização.

Desde já assumo a responsabilidade pela confidencialidade de toda a informação recolhida, comprometendo-me a não publicar nada sem a devida autorização.

Na expectativa de o meu pedido merecer uma resposta favorável de V/ Exa., fico ao dispor para qualquer esclarecimento que entenda necessário.

Grata pela atenção dispensada.

Cláudia Sofia Fernandes de Sousa

Cláudia Sofia Fernandes de Sousa

(24 de novembro de 2015)

Apêndice III – Guião da Entrevista usado com o Entrevistado C

1- Tem ideia do porquê de terem começado a utilizar a contabilidade analítica de exploração no ano de 1953? Terá sido como no ano de 1986? Por influência do estrangeiro?

2- Como foi o processo de implementação? Demoraram muito tempo a conseguir concretizar este projeto?

3- Quem poderia ter estado envolvido nesta implementação?

4- Como se prepararam para esta mudança? Quem realizava os trabalhos de contabilidade analítica?

5- Tem conhecimento de como funcionava na empresa esta contabilidade até 1986?

6- Que utilidade lhe davam? Por exemplo para além de servir de apoio à fixação de tarifas servia como instrumento de gestão?

7- Com a reestruturação da APDL em 1987, que mudanças ocorreram na contabilidade analítica?

8- A proposta de reformulação da contabilidade analítica de 1991 foi aceite? Quando foi implementada? O que faziam até aqui?

8.1- Caso não tenha sido aceite o que fizeram em termos de contabilidade analítica?

8.2- Li na proposta que iriam apresentar uma proposta integra devidamente explicitada, fizeram-no? Se sim será que consigo ter acesso a esta informação?

9- No parecer das contas do exercício de 1988 feita pela Inspeção Geral de Finanças li que a contabilidade analítica ainda não tinha sido reestruturada porque se aguardava a aprovação da organização interna que iria definir os novos centros de custo. Quando começaram a pensar na sua reestruturação? Quem esteve envolvido? Como foi este processo? Processo complicado?

10- No parecer das contas do ano de 1996, li que eram apontadas algumas insuficiências em termos de contabilidade analítica, que esta era inexistente ou então utilizavam um sistema de apuramento de resultados inadequado, mas esta situação era atenuada através

de estudos desenvolvidos por outros serviços internos. Tem ideia quais eram estes serviços internos? Que estudos eram realizados? Tinham um sistema de contabilidade analítica ou este era inexistente?

Apêndice IV - Entrevista Estruturada

1- A organização sofreu alterações ao nível do Controlo de Gestão? Descreva brevemente essas alterações e se possível indique o momento em que ocorreram.

2- Relativamente à APDL, qual a importância dos seguintes factores nas mudanças ocorridas no Controlo de Gestão.

1=Sem importância, 3=Importância média, 5=Muito importante

a. Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira	1	2	3	4	5
b. Existência de um novo software de contabilidade	1	2	3	4	5
c. Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão (ex. ABC ou CBA, custeio marginal ou supervariável)	1	2	3	4	5
d. Percepção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar	1	2	3	4	5
e. Necessidade de alterações na informação de gestão	1	2	3	4	5
f. Alterações nas condições de mercado	1	2	3	4	5
g. Alterações na estrutura organizacional	1	2	3	4	5
h. Alterações nas políticas e estratégias de gestão	1	2	3	4	5
i. Alterações na dimensão da organização	1	2	3	4	5
j. Globalização a nível mundial dos mercados	1	2	3	4	5
k. Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	1	2	3	4	5
l. Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas	1	2	3	4	5
m. Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	1	2	3	4	5
n. Observação de alterações em outras organizações (ex. observações directas, revistas profissionais)	1	2	3	4	5
q. Alterações na estratégia global do negócio	1	2	3	4	5
r. Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade	1	2	3	4	5
s. Necessidade de redução da força de trabalho	1	2	3	4	5
t. Influência dos consultores externos	1	2	3	4	5
u. Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores (ex. alteração do preço)	1	2	3	4	5
v. Alterações das exigências por parte dos clientes	1	2	3	4	5
w. Leis e outras normas	1	2	3	4	5
Outras (Por favor especifique)	1	2	3	4	5
	1	2	3	4	5
	1	2	3	4	5

3- Quais das seguintes técnicas específicas de Controlo de Gestão adoptaram? Em que data? E o porquê de o terem feito?

Custeio baseado nas actividades (CBA ou ABC)	<input type="checkbox"/>	Balanced Scorecard	<input type="checkbox"/>
Custeio marginal ou supervariável	<input type="checkbox"/>	Just-in-Time	<input type="checkbox"/>
Contabilidade de gestão estratégica	<input type="checkbox"/>	Medidas de qualidade	
Blackflush accounting	<input type="checkbox"/>	Outros	
Medidas de performance não financeiras	<input type="checkbox"/>	_____	
Economic value added™ (EVA™)	<input type="checkbox"/>	_____	
Margem de contribuição residual (Residual income)	<input type="checkbox"/>	_____	
MRP (Materials requirements planning)	<input type="checkbox"/>	_____	

4- Esquematize cronologicamente os grandes momentos da contabilidade e controlo de gestão da APDL de 1953 a 2016.