

## **A História do Sistema de Informação Contabilística numa autoridade portuária portuguesa (1953-2016)**

### **The evolution of Accounting Information Systems in a Portuguese Port Administration (1953-2016)**

**Sofia Fernandes de Sousa<sup>1</sup>**

**Ana Maria Bandeira<sup>2</sup>**

**Amélia Ferreira da Silva<sup>3</sup>**

**Resumo:** 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 desde a segunda metade do século XX até aos nossos dias.

Através de um estudo de caso numa administração portuária do norte de Portugal procurámos perceber quais, como e porquê foram adotados determinados modelos de Contabilidade de Gestão. As fontes utilizadas são muito diversas, incluindo fontes arquivísticas, 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.

**Palavras-chave:** História da Contabilidade; Contabilidade de Gestão; estudo de caso; administração portuária; teoria institucional

**Abstract:** Accounting History, in particular, Management Accounting, has a long way to go. This study seeks to contribute to a better understanding of the history, evolution and changes that have occurred in management accounting practices in Portugal since the second half of the 20<sup>th</sup> century up to the present.

1 ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. *E-mail:* sofia.6453@hotmail.com

2 CEOS.PP – Centro de Estudos Organizacionais e Sociais do Politécnico do Porto. ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. *E-mail:* abandeira@iscap.ipp.pt

3 CEOS.PP – Centro de Estudos Organizacionais e Sociais do Politécnico do Porto. ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. *E-mail:* amelias@gmail.com

We present a case study in a Port Administration in the north of Portugal, we tried to understand which, how and why certain management accounting models were adopted. The data includes documents, interviews and direct observations.

The results indicate that the unit of analysis was a pioneer because it was the first Port Administrations to implement, in 1953, the method of the homogeneous sections. The changes that occurred later in the cost accounting model are associated with pressures from the transactional and contextual environment and another is associated mainly with internal factors.

**Keywords:** Accounting History; Management Accounting; case study; port administration; institutional theory

## Introdução

Conhecer o percurso pela Contabilidade, ou seja, conhecer a História da Contabilidade, é, de certo 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.

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, incluindo fontes arquivísticas, entrevistas, observações diretas e diário de bordo.

Após a presente introdução, é feito o enquadramento teórico no ponto 1, ou seja, aborda-se a Nova Sociologia Institucional, que servirá de referencial teórico da investigação. O ponto 2 é dedicado à metodologia. Seguem-se o ponto 3, apresentação dos resultados em quadros e figuras através dos quais procurámos sintetizar a informação recolhida, e o ponto 4, no qual será apresentada a interpretação e discussão desses mesmos resultados. Finalmente, são expostas e fundamentadas as considerações finais.

## 1. Enquadramento teórico

Atendendo às diversas perspetivas teóricas que têm vindo a ser utilizadas na investigação em Contabilidade de Gestão, recorreu-se a um paradigma teórico que 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 (décadas de 1960/1970), 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 ramificações 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).

A NIS explica 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 provoca 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) identificam três mecanismos de mudança isomórfica institucional: o isomorfismo coercivo, o isomorfismo mimético e o isomorfismo normativo. Para Major e Ribeiro (2009), 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 organizações (GOMES, CARVALHO e FERNANDES, 2009). Oyadomari, Cardoso, Neto e Lima (2008) referem que o Estado, porque obriga certas organizações a utilizarem determinadas normas por força da lei, é um dos agentes que mais provoca este tipo de isomorfismo.

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.

Com efeito, apesar dos diversos estudos e artigos publicados sobre a Contabilidade de Gestão em Portugal, apenas encontrámos 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*.

## 2. Metodologia

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 é saber 'quando?', 'quais?', 'como?' e 'porquê?' foram adotados determinados métodos de Contabilidade de Gestão, optámos por seguir o método do estudo de caso, com uma abordagem histórica. Com efeito, tratando-se de uma 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 o fenómeno e o contexto não são claras (YIN, 2009).

Assim, através do caso da APDL-Administração do Porto do Douro e Leixões, procurámos compreender, numa perspetiva evolutiva, como acontecem as dinâmicas da Contabilidade de Gestão dentro das organizações. Paralelamente, procuramos inspirar o surgimento de outros estudos de caso que, passo a passo, ajudem a construir uma história da Contabilidade de Gestão em Portugal.

O Porto do Douro Leixões recebeu o seu primeiro navio a 9 de novembro de 1886. Desde então, diversas foram as modalidades de gestão experimentadas. Um dos momentos mais marcantes situa-se em 23 de janeiro de 1932, quando se extingue a Junta Autónoma das Instalações Marítimas do Porto (Douro-Leixões), através do decreto n.º 20842, e nasce a Administração Portuária do Douro e Leixões (APDL).

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 n.º 36977, de 20 de julho de 1948, foram-lhe dadas mais amplas atribuições e autonomia, passando a ter, assim, poder de decisão relativa a obras orçadas até duzentos contos, submetendo-as à tutela no caso de valores superiores.

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 que 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.

Atualmente, a APDL 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).

Em finais de 2015, a APDL tinha 256 trabalhadores, um volume de negócios de aproximadamente 51 milhões de euros e um ativo de cerca de 461 milhões de euros.

Com o intuito de compreender a cultura da organização, nomeadamente as suas rotinas e regras, e de recolher informação sobre a evolução histórica dos sistemas de informação contabilístico e de controlo de gestão, uma das investigadoras esteve, no âmbito deste estudo, diariamente, durante três meses (fevereiro a abril de 2016), na APDL, a fazer análise documental, entrevistas e observação direta.

Na Tabela n.º 1 sistematiza-se a informação relativa às entrevistas realizadas: funções dos entrevistados, tipologia das entrevistas, número, duração e período em que ocorreram:

**Tabela n.º 1**

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 prévio. Não foram conversas longas e, normalmente, registaram-se alguns apontamentos depois do término das mesmas. Foram entrevistados dois funcionários da Direção Financeira, mais concretamente da Divisão de Contabilidade e Controlo Orçamental (Entrevistados 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 sobre alguns marcos importantes na história da empresa.

Foi realizada, em abril, uma entrevista semiestruturada a uma funcionária da administração portuária (Entrevistado C), que em 1991 apresentou uma proposta de reformulação para a Contabilidade Analítica (CA). As questões focaram-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.

Foram realizadas duas entrevistas estruturadas, em junho de 2016, aos Entrevistados A e B, mediante questionário estruturado enviado por correio eletrónico.

Em outubro do presente ano ocorreu a última entrevista, desta vez fora da APDL, e foram entrevistados, em conjunto, uma diretora financeira e um antigo funcionário, tendo este exercido o seu último cargo nesta administração como diretor financeiro depois de também ter desempenhado funções na Divisão de Contabilidade e de Controlo Orçamental.

Tratou-se de uma entrevista muito semelhante à da Entrevistada C, uma entrevista semiestruturada, na qual se utilizaram as mesmas questões como guião. Aos entrevistados, a quem previamente se explicou a finalidade do estudo, foi dada total liberdade na abordagem dos assuntos. A entrevista teve a duração de duas horas e durante a mesma foram feitos registos.

Analisou-se uma multiplicidade de textos e documentos do arquivo físico e eletrónico, com o intuito de obter informação e identificar e perceber a evolução e utilidade dos instrumentos de gestão utilizados pela empresa objeto de estudo. Na Tabela n.º 2 identificam-se os principais documentos estudados.

## Tabela n.º 2

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;

### Site

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 n.º 308/87, de 7 de agosto, aprova o estatuto orgânico da Administração dos Portos do Douro e Leixões;

Decreto-Lei n.º 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.

Foi também elaborado um diário de bordo, onde se foram fazendo anotações detalhadas e descritivas do conteúdo dos documentos analisados e das trocas de informação decorrentes das conversas/entrevistas. O objetivo consistia em passar para o papel o que se considerava mais relevante para a análise a fazer. Foram também registadas todas as inquietações, ideias e conclusões. Como o caderno de anotações andava praticamente sempre com a investigadora, foi possível que os registos fossem feitos no momento.

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 ponto seguinte.

### 3. Apresentação 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 concreto que seria analisado. Havia a informação, não confirmada, de que nos anos 1950 teria havido, pelo menos, uma tentativa de implementar a Contabilidade de Custos. Como não havia na organização ninguém que tivesse estado em exercício nesse período, só quando iniciámos a análise dos documentos em arquivo pudemos confirmar que os mais antigos da Contabilidade Industrial reportavam a 1953. Assim, ficou decidido que o primeiro período de análise começaria em 1953 e, a partir daí, seriam os acontecimentos a delimitar as fronteiras de cada fase de estudo. Deste modo, identificaram-se quatro fases distintas, cada uma das quais representa um conjunto de mudanças importantes relativamente à fase anterior: primeira fase, 1953-1988; segunda fase, 1989-2002; terceira fase, 2003-2009; quarta fase, 2010-2016.

O período que antecede a implementação da CA, 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 dos relatórios de gerência entre 1945 e 1972, «o Conselho de Administração da altura falava da necessidade de reorganizar os serviços, de forma a estruturá-los com uma CA 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 foram seguidos, na empresa, os Planos de Contabilidade Franceses e a partir desse ano e até 2009 foi aplicado o Plano Oficial de Contabilidade. No período de 2010 a 2016, na sequência da entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), foram preparadas as prestações de contas segundo o quadro normativo do sistema em vigor.

### 3.1. Primeira fase (1953-1988)

A APDL apresentava anualmente, numa espécie de livro, a sua história em termos de formação dos resultados obtidos. Intitulava-se «Balanço, Lucros e Perdas» e continha umas notas explicativas que pretendiam clarificar e evidenciar os pontos que se afiguravam mais importantes. Após análise do «Balanço, Lucros e Perdas» do ano de 1954 e de nele lermos que «decorreram dois anos sobre o início da CA de todo o movimento de exploração da APDL», concluímos com alguma confiança que a CA 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 n.º 36 977, de 20 de julho de 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.

O objetivo da CA, ou Contabilidade Industrial (CI) como era designada em alguns documentos, 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. 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 a implementar 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, em jeito de brincadeira entre os trabalhadores, conhecida por secção das «Tias» (cinco das seis empregadas desta secção eram solteiras).

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

O mesmo entrevistado mencionou que a CI vivia da documentação que lhe mandavam e que só era possível realizar devido ao elevado número de funcionários então existente. 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.

Apesar das diversas tentativas não nos foi possível identificar o(s) mentor(es) do modelo. 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 eventual participação do professor Manuel Baganha, iminente académico na área da Contabilidade de Gestão. Em entrevista, a ED referiu que, embora não tivesse certeza, tinha a convicção de que este Professor esteve envolvido no processo.

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, tendo referido que conheceu o referido Professor em 1955, ano em que entrou na Faculdade de Economia do Porto, onde Manuel Baganha era estudante desde 1953.

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.

O pormenor com que são descritos os procedimentos de cálculos de algumas componentes do custo, nomeadamente o custo da mão de obra direta 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 diretos 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» e «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 subcentros. Um subcentro podia ser um núcleo de atividades sem suporte material, como, por exemplo, a Vigilância ou a Fiscalização que apenas tinha um conteúdo de atribuições funcionais ou administrativas, mas podia também ser 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 subcentros eram sempre a sede da despesa e para facilmente os designar, a Contabilidade Industrial atribuiu 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 infraestruturas portuárias, isto é, as obras marítimas interiores e exteriores e os planos de água, em oposição aos centros industriais e de exploração. A Tabela n.º 3 descreve sumariamente a estrutura do modelo.

**Tabela n.º 3**

Modelo de Contabilidade de Custos (1953)

<b>Código</b>	<b>Designação dos Centros</b>	<b>Código</b>	<b>Designação dos Centros</b>
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 n.º 1	72	Serviço de Depósito
21	Molhe Sul	73	Armazens
22	Cais Norte e Oeste	8	Centros da Direcção 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	Telegrafos 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, mais tarde 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. Como, na altura, não era fácil subcontratar, a APDL dispunha internamente de tudo o que necessitava para realizar a sua atividade. Possuía uma contabilidade própria, dividida em secções e centros de custo que retratavam a complexidade do sistema produtivo.

A tabela apresentada abaixo mostra as chaves que serviam de base para a «distribuição da despesa» (expressão utilizada nos diversos documentos).

#### Tabela n.º 4

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 Petroleroiro	Imputação total ao Terminal Petroleroiro
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. Havia assim uma grande diversidade de documentos que eram utilizados e produzidos na CA e que possibilitavam a imputação. O circuito documental analisado demonstra um 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, com a determinação dos princípios a serem seguidos pelos organismos portuários, estabelecidos por meio do decreto-lei n.º 348/86 de 16 de outubro. 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 por Verhoeven (2010).

Em agosto de 1987, o decreto-lei n.º 308/87 estabelecia o novo estatuto orgânico da APDL. Em termos de contabilidade, estipulava-se o seguinte:

Art.º 23.º (decreto-lei n.º 348/86 de 16 de outubro) / Art.º 30.º (decreto-lei n.º 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 CA 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 CA que vinha a ser praticada — a mudança de instalações de toda a parte administrativa, do Palácio da Bolsa para Leixões, e a passagem a Instituto Público. Assim, nesse ano, não tiveram capacidade 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 37.º n.º 4 do Estatuto Orgânico da Administração dos Portos do Douro e Leixões, decreto-lei n.º 308/87, de 7 de agosto, a Inspeção-Geral de Finanças teria de emitir parecer sobre os documentos de prestação de contas da APDL. No parecer dado por esta no ano de 1987, evidenciou que a CA 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 rentabilidade. 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 CA 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 revelasse um melhoramento em comparação com o ano anterior, encontrava-se o sistema de CA totalmente desajustado da realidade. Esperavam pela aprovação da organização interna para assim estabelecer os novos centros de custo e iniciar a sua reestruturação.

### 3.2. Segunda Fase (1989-2002)

Foi no ano de 1989 que ocorreu a informatização da Contabilidade Geral e deu-se a redefinição dos centros e subcentros de custos em função da nova estrutura orgânica. Cruzando a informação documental com os testemunhos e opinião dos entrevistados, à data em que a contabilidade foi informatizada, o plano da analítica era o que consta na tabela seguinte.

**Tabela n.º 5**

Plano da Analítica de 1989

Código	Designação dos Centros	Código	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		

Código	Designação dos Centros	Código	Designação dos Centros
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. 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 excecional estabelecido na secção II da lei n.º 8/90 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 cofinanciadas pelo Orçamento das Comunidades Europeias» (art.º 6.º). O artigo 14.º n.º 2 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». Assim, a organização começou a reger-se pelo POC de 1989 a partir de 1990.

A reorganização da APDL e a necessidade de retificar a CA 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. Nessa sequência, a EC elaborou 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 CA cujo objetivo essencial era o «apuramento dos custos por polos de responsabilidade». Apesar do seu elevado detalhe, a entrevista com EC permitiu concluir que a proposta não teve qualquer impacto na organização em estudo, nunca tendo vindo a ser implementada.

Entre 1990 e 1992 houve uma reestruturação que conduziu a subcontratações de determinados serviços e ao despedimento de trabalhadores. Esta reestruturação levou também ao abandono da CA, tal 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, sempre houve imputação de custos diretos. Deixou-se foi para trás as repartições e apuramento de custos.

Por meio do decreto-lei n.º 335/98, de 3 de novembro, a APDL foi transformada em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos. 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* (Porto Senhorio), ou seja, a APDL detém e inspeciona as infraestruturas portuárias e 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 online no *website* da organização, tendo existido um trabalho de consolidação dos conceitos e respetivos indicadores de gestão e movimento portuário.

Por força do decreto-lei n.º 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 Consultora-1, destinado ao Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos, com um 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 e institutos portuários. No desenrolar do mesmo, o Governo aboliu os institutos portuários, integrando-os juntamente com o Instituto Marítimo Portuário e o Instituto de Navegabilidade do Douro, no Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos, criado pelo decreto-lei n.º 257/2002, de 22 de janeiro, com a responsabilidade da gestão e controlo das administrações portuárias.

Os novos organismos alertaram para necessidade de desenvolver um sistema harmonizado de CA, de modo a proporcionar a comparabilidade de informação, designadamente ao nível de tipo de serviço, linha de negócio, localização geográfica, responsabilidade organizacional e total da organização.

Estabeleceram os centros de atividade como unidades orgânicas descentralizadas, enquadrando-se em centros operacionais, auxiliares e comuns. 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.

A distribuição dos custos pelos centros de atividade era feita em duas etapas de repartição e a distribuição dos custos dos centros comuns realizar-se-ia, proporcionalmente, aos custos diretos dos centros operacionais e auxiliares.

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 CA movimentar-se-iam por reflexo das contas da Contabilidade Geral.

De acordo com o relatório apresentado pela Consultora-1, as entidades objeto de estudo não se encontravam em pé de igualdade em termos de desenvolvimento contabilístico, o que complicaria a aplicação do método *Activity-based Costing* (ABC). Assim, sugeriam que primeiramente as entidades deveriam atingir o mesmo nível de desenvolvimento organizacional, aplicando um modelo de CA 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, onde se identificavam 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 *gant* com as ações a realizar e respetiva sugestão em termos de periodização. Este estudo acabou por não ter sido implementado na APDL, mas não se conseguiu apurar as razões para tal ter sucedido.

### **3.3. Terceira fase (2003-2009)**

Ainda em 2003, a APDL iniciou ações com vista a melhorar a Gestão de Projetos e a CA. A tabela apresentada em baixo, evidencia os centros de custos seguidos pela administração portuária, no início do ano de 2004.

**Tabela n.º 6**

Plano da Analítica de 2004

<b>Código</b>	<b>Designação dos Centros</b>	<b>Código</b>	<b>Designação dos Centros</b>
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, a 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 Consultora-2 apresentou ao Porto de Leixões o seu relatório final relativo à estrutura do modelo de CA por si desenvolvido. Nele exibe a estrutura e dimensões do modelo proposto, as etapas de repartição de custos e a imputação e associação de proveitos e relatórios multidimensionais. A Consultora-2 considerava que o modelo em vigor tinha uma «estrutura alargada de centros de custo, orientada em termos funcionais e por infraestruturas, imitando a análise de rentabilidade por área de negócio bem como a análise de rentabilidade dos serviços prestados e por segmentos de mercado».

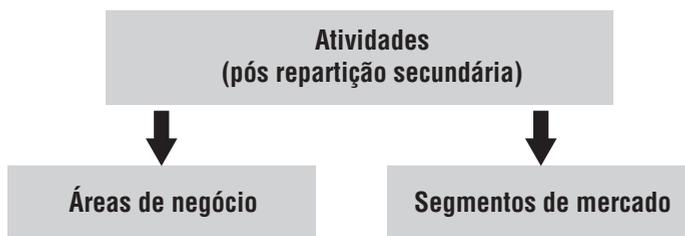
Os centros de custo em uso na APDL pormenorizavam os diversos departamentos, infraestruturas portuárias e equipamentos. A estrutura de centros de custo seguida na altura do estudo pela administração portuária (Tabela n.º 6) serviria de base ao modelo de repartição de custos, por não serem necessárias profundas alterações à sua composição e o seu nível de detalhe já se considerar elevado.

O sistema de custeio sugerido pela Consultora-2 fundamentava-se no método ABC, por permitir uma visão por processos de negócio e abandona a visão funcional da organização. O novo modelo deveria respeitar uma estrutura formada por recursos, atividades e objetos de custo, tendo sido propostas 55 atividades.

A imputação dos custos dos «centros de custo» às «atividades» estabelecem a primeira fase de imputação num sistema de custeio ABC, sendo definido no estudo os diversos critérios de repartição. As atividades de suporte não seriam imputadas diretamente aos objetos de custo, existiria uma repartição secundária pelas «atividades de negócio» de acordo com critérios de repartição específicos. Conforme representado na Figura n.º 1, 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.

### Figura n.º 1

Imputação dos custos das atividades aos objetos de custo



Fonte: Baseado no estudo apresentado pela Consultora-2 (2007).

Este modelo de CO proposto pela Consultora-2 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.

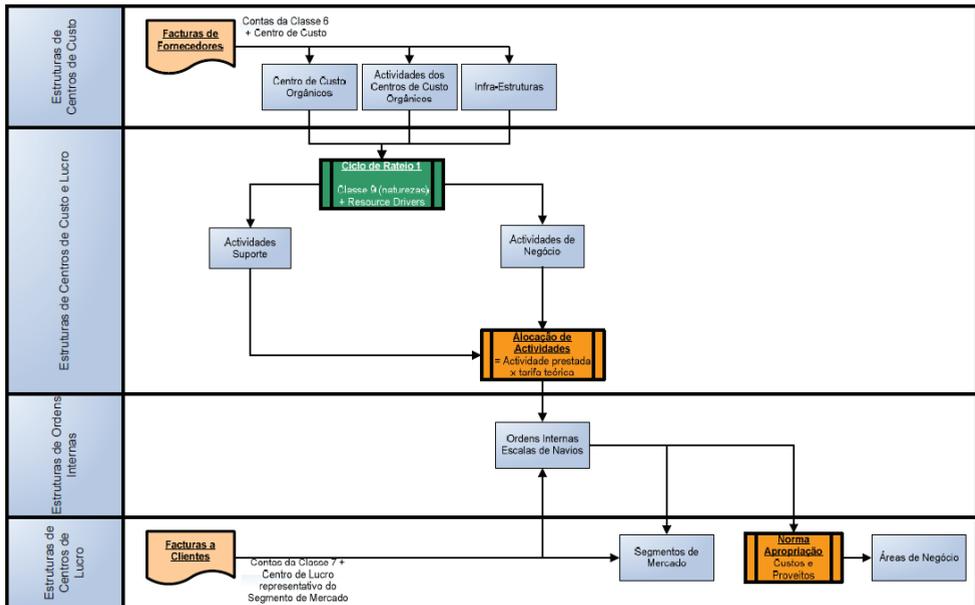
Em 2008, com uma nova administração, foi ponderada a reestruturação do sistema de informação e, no último dia do ano de 2009, entra em funcionamento o novo ERP. A plataforma SAP foi adotada nesta nova mudança e a sua implementação ficou à responsabilidade da Consultora-3. A implementação do módulo da CA teve o apoio de da Consultora-3.

### 3.4. Quarta fase (2010-2016)

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 CA em uso atualmente na APDL tem uma forte influência dos estudos mencionados anteriormente. A figura apresentada em seguida representa-o esquematicamente.

## Figura n.º 2

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 a informação quantitativa sobre a atividade operacional chegasse em tempo real ao novo modelo ERP, foi preciso 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 contato 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 criar-se 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 é, automaticamente, 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 limitação, os entrevistados 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.

A determinação das atividades da APDL foi feita de forma a que as suas áreas de negócio fossem individualizadas. Desta maneira, estipularam-se 43 atividades operacionais, reunidas de acordo com a sua natureza. As atividades estão, assim, agrupadas consoante prestam serviços ao navio, serviço à carga e passageiros e correspondam a atividades secundárias de prestação de serviços ou atividades comuns e suporte. No modelo

atual, os objetos de custo são: áreas de negócio; segmentos de mercado; as tarifas portuárias. 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 tabela apresentada a seguir.

### Tabela n.º 7

Mapa de resultados por tarifas

Rubrica	Tarifa 1	Tarifa 2
Receitas		
Custos diretos:		
Consumos		
Gastos com o pessoal		
Outros gastos		
Gastos de depreciação		
Total dos custos diretos		
Margem bruta		
Custos indiretos:		
Consumos		
Gastos com o pessoal		
Outros gastos		
Gastos de depreciação		
Total dos custos indiretos		
Resultado		

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 CA. 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. Esta recente realidade levou a que fossem efetuados ajustes em toda a organização, funcionais e orgânicos.

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). Assim, 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. Discussão dos resultados

Devido à multiplicidade de *stakeholders* e à especificidade técnica operacional, a gestão de portos é particularmente complexa. 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 portos, 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 transaccional e contextual tem evoluído de tal modo que Verhoeven (2010) fala no renascimento 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 importante 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 este tipo de organizações.

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 registo de utilização de métodos inovadores de Contabilidade de Custos em empresas privadas portuguesas anteriores à revolução industrial (ver, por exemplo, CARVALHO, RODRIGUES e CRAIG, 2007) a verdade é que as organizações portuguesas, ainda hoje, apresentam sistema de contabilidade interna pouco sofisticados (RODRIGUES, CORREIA, FANTASIA e NUNES, 2000; COELHO, 2012; 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 desse envolvimento que, a confirmar-se poderá ser visto como um exemplo de isomorfismo normativo (SCOTT, 2001).

Na verdade, a adesão às práticas inovadoras, patentes no primeiro plano de CA, contrastam com a não publicação das contas entre 1945 e 1971, ainda mais quando considerado que, a partir de 1948, o decreto-lei n.º 36 977 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 incumpe uma obrigação básica deste teor, tenha documentos internos que indicam que a sua contabilidade interna era um instrumento de apoio à gestão.

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.º 23.º (decreto-lei n.º 348/86, de 16 de outubro)/ art.º 30.º (decreto-lei n.º 308/87, de 7 de agosto), em face das quais a APDL adota um comportamento orientado para a legitimação externa.

Não obstante, este comportamento, indicativo de isomorfismo coercivo (SCOTT, 2001), ficou circunscrito essencialmente a práticas de contabilidade financeira e prestação de contas, pois, no que diz respeito à CA, os dados mostram várias insuficiências, 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 CA de Exploração não estaria a ser utilizada como verdadeiro mecanismo de gestão. Esta pressão externa motivou algumas tentativas (mal sucedidas) de reformular verdadeiramente a CA. As alterações mais significativas foram orientadas pela procura de ajustamento à estrutura organizacional, tal como defendido na teoria contigencial (FISHER, 1995) e impulsionadas pela evolução da 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 percebida a influência das consultoras externas, denunciando um comportamento mimético (DIMAGGIO e POWELL, 1983), 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.

Um outro fator explicativo poderia ser a crescente pressão concorrencial de outros portos 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 em análise, esse papel tem tido uma evolução muito positiva, condizente com os argumentos de Burns e Baldvinsdottir (2007).

## Considerações finais

Podemos dizer que foi no ano de 1953 que a APDL implementou a CA de Exploração, tendo-se identificado quatro fases de evolução desde a sua origem até ao presente.

Em cada uma das fases, foram identificados fatores e atores, internos e externos, impulsionadores do processo de mudança e verificámos que existe um misto de acontecimentos para que a mudança ocorra. As mudanças aparecem associadas a fatores externos como a legislação e a fatores internos como a mudança de ERP. Verificámos que o Estado, as consultoras e alguns dos seus funcionários são os principais atores impulsionadores das mudanças ocorridas.

As práticas de contabilidade da APDL são, na verdade, uma fonte rica para uma investigação mais aprofundada. O seu arquivo é um recurso subexplorado 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 sofrem e como as gerem. De igual modo, seria muito interessante descobrir como as práticas adotadas pela APDL influenciaram outras organizações congêneres.

## Bibliografia

- BURNS, J.; R.W. SCAPENS, 2000 – Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*. 11(1), pp. 3-25.
- BURNS, J.; BALDVINSDOTTIR, G., 2007 – The changing role of management accountants. *Issues in management accounting*. 3, pp. 117-132.
- CARMONA, S.; EZZAMEL, M.; GUTIÉRREZ, F., 1997 – Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory. *Accounting, Organizations and Society*. 22(5), pp. 411-446.
- CARNEGIE, G. D.; NAPIER, C. J., 1996 – Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 9(3), pp. 7-39.
- CARVALHO, J. M.; RODRIGUES, L. L.; CRAIG, R., 2007 – Early cost accounting practices and private ownership: the Silk Factory Company of Portugal, 1745-1747. *Accounting Historians Journal*. 34(1), pp. 57-89.
- COELHO, M. H., 2012 – *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Coimbra: Edições Almedina.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W., 1983 – The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*. 48(2), pp. 147-160.
- DIMAGGIO, P. J.; 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. pp. 1-33.
- ESTEVES, M., 2008 – *Práticas de gestão de recursos humanos e atitudes e comportamentos de trabalho: Estudo de caso no setor bancário Português*. Lisboa. Tese de doutoramento apresentada ao ISCTE.
- EZZAMEL, M.; ROBSON, K.; STAPLETON, P.; MCLEAN, C., 2007 – Discourse and institutional change: 'Giving accounts' and accountability. *Management Accounting Research*. 18, pp. 150-171.
- EZZAMEL, M.; SCAPENS, R. W.; BALDVINSDOTTIR, G.; BURNS, J., 2003 – *The future direction of UK management accounting practice*. London: CIMA Publishing.

- FISHER, J., 1995 – Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of accounting literature*. 14, pp. 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*. Braga. Tese de doutoramento apresentada à UM.
- GOMES, D., 2008 – The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history. *Accounting History*. 13(4), pp. 479-509.
- GOMES, D.; CARNEGIE, G. D.; 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), pp. 1144-1184.
- GOMES, D.; RODRIGUES, L. L., 2009 – Investigação em história da Contabilidade, in M. Major; R. Vieira, 2009 – *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, pp. 211-239.
- GOMES, P.; CARVALHO, J.; FERNANDES, M., 2009 – Determinantes da adoção e desenvolvimento do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. *Contabilidade e Gestão*. 8, pp. 11-40.
- GUERREIRO, R.; CASADO, T.; 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*. 17(n.º especial), pp. 7-21.
- MACEDO, A. I., 2013 – *Contributo da Contabilidade Analítica para o aumento da produtividade das PMEs Portuguesas*. Lisboa. Dissertação de mestrado apresentada ao Instituto Superior de Gestão.
- MAJOR, M. J.; RIBEIRO, J., 2009 – *A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora. pp. 35-59
- MODELL, S.; JACOBS, K.; WIESEL, F., 2007 – A process (re)turn?: Path dependencies, institutions and performance management in Swedish central government. *Management Accounting Research*. 18(4), pp. 453-475.
- NEWBERRY, S., 2002 – Intended or unintended consequences? Resource erosion in New Zealand's government departments. *Financial Accountability and Management*. 18(4), pp. 309-330.
- OYADOMARI, J. C.; CARDOSO, R. L.; NETO, O. R.; 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, pp. 55-70.
- ROBINSON, R., 2002 – Ports as elements in value-driven chain systems: the new paradigm. *Maritime Policy & Management*. 29(3), p. 241-255
- RODRIGUES, A. I.; CORREIA, E.; FANTASIA, M.; NUNES, R., 2000 – Práticas Actuais de Contabilidade de Gestão nas Empresas Portuguesa, in *I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*. Valencia.
- SCOTT, W. R., 2001 – *Institutions and Organizations*, 2<sup>nd</sup> ed. Thousand Oaks, CA: Sage.
- SIMÕES, A. M.; 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, pp. 1-24.
- SOUSA, F. de; ALVES, J. F., 2002 – *Leixões – Uma história portuária*. Porto: Grafiasa.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G., 1996 – The institutionalization of institutional theory [Electronic version], in S. Clegg; C. Hardy; W. Nord (Eds.) – *Handbook of organization studies*. London: SAGE, pp. 175-190.

VERHOEVEN, P. , 2010 – A review of port authority functions: towards a renaissance? *Maritime Policy & Management*. 37(3), pp. 247-270.

YIN, R. K., 2009 – *Case study research: design and methods. Essential guide to qualitative methods in organizational research*, 4<sup>th</sup> ed. USA: Sage Publications.