



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO EM CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO RELATÓRIO DE ESTÁGIO

CONCEÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DE *JOB COSTING* NUM ESCRITÓRIO
DE ADVOGADOS

GUILHERME MAIA MOURÃO

JUNHO - 2025



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO EM CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO RELATÓRIO DE ESTÁGIO

CONCEÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DE *JOB COSTING* NUM ESCRITÓRIO
DE ADVOGADOS

GUILHERME MAIA MOURÃO

ORIENTAÇÃO:

PROFESSORA DOUTORA IRYNA BEROVA ALVES

CONTABILISTA CERTIFICADO ALBERTO COUTINHO CASTELO BRANCO

JUNHO - 2025

“a sorte dá muito trabalho”

António Horta Osório

RESUMO

O presente relatório de estágio, enquanto Trabalho Final de Mestrado, tem como objetivo descrever as atividades realizadas ao longo do estágio na entidade objeto de estudo, nomeadamente a conceção e implementação do sistema *job costing* num escritório de advogados. O contributo prático esperado consiste em apoiar a organização na consolidação da sua vertente competitiva por diferenciação.

O estágio desenvolveu-se na área da contabilidade de gestão, cuja finalidade é fornecer informação para apoiar os gestores na tomada de decisões, com base numa análise dos vários ramos da atividade da organização. Tendo em conta a abordagem quantitativa deste trabalho, foi decidido realizar o apuramento de custos através de um sistema de custeio.

Após a recolha de dados e a análise das atividades desenvolvidas na organização, verificou-se que os serviços prestados apresentam um elevado grau de personalização, assentando principalmente no conhecimento e *know-how* dos advogados. Em virtude disso, a aplicação de um sistema de acumulação de custos como o *job costing* demonstrou-se apropriado, uma vez que este método permite a atribuição de custos a produtos ou serviços com características de heterogeneidade e unicidade.

Neste enquadramento, foi delineada a conceção de um modelo teórico do método *job costing* específico para a entidade objeto de estudo, que incluiu um processo de definição dos objetos de custos, a estimativa de custos diretos e indiretos, a definição das *cost pools* e a seleção e estimação de *cost drivers* para o processo de alocação dos custos indiretos. Por último, procedeu-se à implementação do sistema de custeio, com as configurações do modelo desenvolvido, através da adaptação do *software* interno da organização.

PALAVRAS-CHAVE: *Job costing*; Sistemas de custeio; Alocação de custos indiretos; Escritório de advogados.

ABSTRACT

The aim of this Master's Final Work is to describe the activities carried out during the internship at the organisation under study, namely the design and implementation of the job costing system at a law office. The expected practical contribution is to support the organisation in consolidating its competitive strategy through differentiation.

The internship focused on the field of management accounting, which aims to provide information to assist managers in decision-making and planning, based on the analysis of the organisation's internal activity segments. Given the intention to adopt a quantitative approach, the use of cost accounting through a costing system was deemed appropriate.

Following the data collection and analysis of the activities performed by the organisation, it was identified that the services provided are highly personalised, relying primarily on the lawyers' knowledge and expertise. Thus, the application of a cost accumulation method like job costing proved to be suitable, as this method focus on the assignment of costs to products or services with heterogeneous and unique characteristics.

Within this framework, a theoretical model of the job costing method was designed specifically for the organisation under study, which involved defining cost objects, estimating direct and indirect costs, establishing cost pools, and selecting and estimating cost drivers for the cost allocation process. Finally, the job costing system was implemented according to the model developed by adapting the organisation's internal *software*.

KEYWORDS: Job costing; Costing systems; Cost allocation; Law office.

AGRADECIMENTOS

O desenvolvimento de um Trabalho Final de Mestrado não é uma caminhada a solo. Consiste num processo repleto de aprendizagem e de momentos difíceis, que apenas são possíveis de ultrapassar com o apoio das pessoas que nos rodeiam. Assim, gostaria de expressar os meus agradecimentos a todos os que me apoiaram nesta jornada.

Em primeiro lugar, agradeço aos meus dois orientadores: à Professora Doutora Iryna Berova Alves pela constante disponibilidade e ajuda no esclarecimento das dúvidas suscitadas, e ao Contabilista Certificado Alberto Coutinho, pelo apoio e integração na realidade contabilística empresarial.

Agradeço à comunidade que me acolheu neste estágio. A todos os colaboradores, desde o sócio fundador, aos advogados e solicitadores, aos elementos da equipa de suporte e ao técnico informático, agradeço pela disponibilidade, colaboração e partilha de conhecimentos para a elaboração deste trabalho.

Agradeço aos dois profissionais de outras organizações de advogados que aceitaram ser entrevistados, permitindo-me compreender melhor a realidade da contabilidade de gestão em diferentes entidades em Portugal e que, de igual modo, transmitiram conhecimentos de natureza administrativa e jurídica.

Agradeço a todos os meus amigos, que, de forma direta ou indireta, me ajudaram a desenvolver um melhor trabalho.

Agradeço profundamente aos meus pais, pelo apoio incondicional e por me proporcionarem esta oportunidade única. Sem dúvida, são um pilar fundamental na minha vida.

Por fim, o meu maior agradecimento é dirigido à minha irmã, que sempre esteve presente nos momentos mais difíceis e me motivou a dar o melhor de mim para concluir com sucesso este trabalho.

ÍNDICE

Resumo	i
Abstract.....	ii
Agradecimentos	iii
Índice	iv
Lista de Figuras	vi
Lista de Tabelas	vi
Lista de Anexos	vi
Abreviaturas.....	vii
1. Introdução	1
2. Revisão de Literatura.....	3
2.1 Custos	3
2.1.1 Custos de Produção	5
2.2 Cost pools, Cost Drivers e Atribuição de Custos aos Objetos de Custo	6
2.3 Sistemas de Custeio	7
2.3.1 Método de Mensuração de Custos.....	8
2.3.2 Método de Alocação de Overhead.....	9
2.3.3 Método de Acumulação de Custos	10
2.4 Job Costing	11
2.4.1 Job Costing - Sistema de Custeio Normal	12
2.4.2 Aplicação do Job Costing em Empresas de Serviços	15
2.5 Métodos de Faturação em Escritórios de Advogados	16
2.5.1 Valores Fixos e Honorários Contingentes	17
2.5.2 Horas Faturáveis	18

3. Metodologia.....	20
4. Caracterização da Entidade Objeto de Estudo.....	21
5. Conceção e Implementação do Método Job Costing.....	22
5.1 Conceção do Sistema Job Costing.....	23
5.1.1 Identificação dos Departamentos de Serviços e Suporte.....	24
5.1.2 Estimação do Overhead pelos Departamentos	25
5.1.3 Realocação do Overhead do Departamento de Suporte	27
5.1.4 Escolha e Estimação da Quantidade dos Cost Drivers de Segunda Fase do Processo de Alocação de Overhead aos Objetos de Custo.....	28
5.2 Implementação do Sistema Job Costing.....	30
6. Conclusão, Limitações e Investigações Futuras	33
Referências Bibliográficas.....	36
Anexos.....	40

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo de Alocação de Custos Indiretos	7
Figura 2 - Organograma	21

LISTA DE TABELAS

Tabela I - Métodos de Mensuração de Custos.....	9
Tabela II - <i>Cost driver</i> por Custo FSE/Depreciações	25

LISTA DE ANEXOS

Anexo 1 - Estimação da Quantidade de <i>Cost Driver</i> Departamental por Custo FSE/Depreciações.....	40
Anexo 2 - Estimação do Custo FSE/Depreciações por Departamento.....	41
Anexo 3 - Cálculo Custo MOD e Custo MOI	42
Anexo 4 - Custos MOI e MOD por Departamento	43
Anexo 5 - <i>Overhead</i> Acumulado no Departamento de Suporte.....	43
Anexo 6 - Estimação da Quantidade de <i>Cost Driver</i> para Realocação do <i>Overhead</i> do Departamento de Suporte	43
Anexo 7 - <i>Overhead</i> do Departamento de Suporte Realocado pelos Departamentos de Serviços	43
Anexo 8 - Determinação da Taxa Pré-Determinada de <i>Overhead</i>	44

ABREVIATURAS

ABC – *Activity-Based Costing*.

FSE – Fornecimento e Serviço Externos.

MOD – Mão-de-Obra Direta.

MOI – Mão-de-Obra Indireta.

PSFs – *Professional Service Firms*.

1. INTRODUÇÃO

O interesse em conhecer os custos está alinhado com o propósito competitivo de uma organização. Independentemente da estratégia delineada (liderança pelo custo ou diferenciação), para competir com êxito, as empresas necessitam de obter informação precisa sobre os custos e analisar a rentabilidade dos produtos ou serviços (Blocher et al., 2010).¹ Neste enquadramento, o presente trabalho tem como objetivo descrever as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio realizado num escritório de advogados, esperando-se um contributo prático no apoio à organização na consolidação da sua posição competitiva. Especificamente, o relatório visa conceber e implementar um sistema de custeio adequado a empresas de prestação de serviços, em particular aos escritórios de advogados, recorrendo ao método *job costing*.

A atividade das empresas de serviços profissionais (*Professional Service Firms* – PSFs) distingue-se por um elevado grau de especialização e profissionalização dos serviços prestados. Estas organizações baseiam-se na utilização intensiva de conhecimento especializado como principal recurso na criação de valor (Løwendahl et al., 2001).² A prestação do serviço é fortemente personalizada às necessidades de cada cliente e envolve uma interação significativa entre o profissional e o cliente ao longo do processo (Samuelson, 1990). O elevado nível de conhecimento, a baixa intensidade de capital e a profissionalização dos trabalhadores representam igualmente características distintivas destas empresas (Von Nordenflycht, 2010). De acordo com o mesmo autor, as sociedades de advogados são identificadas como PSFs clássicas, i.e., o nível de conhecimento prático e teórico dos colaboradores é elevado, existe uma baixa dependência de ativos como inventários ou equipamentos na prestação do serviço, e a profissionalização dos trabalhadores é alta.

Para contextualizar a implementação do sistema de custeio proposto, importa distinguir os principais ramos da contabilidade utilizados pelas organizações,

¹ A estratégia por diferenciação consiste em criar um produto ou serviço único, evidenciando fatores como uma maior qualidade, melhor atendimento ao cliente e características exclusivas e/ou inovadoras. Pelo contrário, a estratégia de liderança pelo custo consiste em superar a concorrência ao produzir produtos/serviços a um custo mais baixo (Blocher et al., 2010).

² As organizações de advogados reconhecem que a sua vantagem competitiva é o conhecimento e experiência acumulada dos seus advogados, demonstrando desde sempre ser *knowledge-intensive* (Parsons, 2004).

nomeadamente, a financeira e a de gestão. A contabilidade de gestão é o ramo interno da contabilidade que pretende fornecer informação essencial para a tomada de decisões dos gestores, analisando setores da entidade como produtos, projetos ou departamentos. Pelo contrário, a contabilidade financeira centra-se na organização como um todo e no reporte externo, seguindo regras e princípios de divulgação de informação às partes interessadas (Horngren et al., 2018; Sollenberger & Schneider, 1996).

O estágio promovido integrou-se na vertente da contabilidade de gestão, envolvendo a utilização de um sistema de custeio para uma análise interna dos ramos de atividade do escritório. A adoção de sistemas de custeio, para além de possibilitar o apuramento dos custos por produto ou serviço, permite realizar análises de rentabilidade quando estes custos são comparados com os respetivos preços de venda (Coombs et al., 2005). No âmbito dos sistemas de acumulação de custos destacam-se três métodos: o *job costing*, o *process costing* e *hybrid costing*. Em especial, o sistema *job costing* é comumente aplicado em cadeias de produtos³ heterogêneos (De Wet, 2022), caracterizados pela sua unicidade (Garrison et al., 2021).

No contexto de firmas de advogados, enquanto PSFs, o fator de personalização, unicidade e heterogeneidade é evidente, possivelmente devido à natureza particular do negócio.⁴ A literatura sobre *job costing* é vasta, existindo inúmeros livros de autores que abordam o tema. Contudo, como é indicado por Zahller (2017), os livros e estudos de caso fornecem diretamente os custos de materiais e de mão-de-obra direta (MOD) não demonstrando a dificuldade de obter estes dados especialmente para os pequenos negócios. Não obstante, literatura existente sobre *job costing*, como de Zahller (2017) e Braun (2013) incide sobre projetos para alunos de mestrado e pouco concretizam sobre uma forma de implementação do modelo. Fayek (2001) apresenta uma aplicação do método *job costing* no setor da construção, recorrendo ao método *Activity-Based Costing* (ABC). No entanto, como será abordado mais adiante, a adoção do ABC poderá não ser a mais preferível no contexto das PSFs. Complementarmente, Terzioglu & Chan (2013)

³ O termo “produto” é utilizado abundantemente na literatura nos sistemas de custeio, dado que os modelos foram inicialmente desenvolvidos e aplicados em contextos industriais (Johnson & Kaplan, 1987). Contudo, desde que os sistemas de custeio sejam devidamente adaptados são passíveis de serem utilizados em organizações de serviços (Drury & Tayles, 2021).

⁴ O trabalho extensivo dos advogados apresenta uma incidência fulcral na personalização do serviço através de investigação, preparação de documentação legal e representação em vários contextos (Galanter & Palay, 1990).

referem que, apesar da crescente importância do setor dos serviços, a investigação sobre *service costing* continua limitada e pouco desenvolvida, reforçando a necessidade de estudos práticos sobre a implementação de sistemas de custeio neste tipo de organizações.

O relatório encontra-se dividido em seis capítulos. O primeiro corresponde à introdução, onde são apresentados o enquadramento do tema, os objetivos do estudo e a organização do documento. No segundo capítulo é realizada a revisão de literatura, abordando-se os principais conceitos de custos, os sistemas de custeio e o método *job costing*. O terceiro capítulo apresenta a metodologia adotada. No quarto é feita a caracterização da entidade objeto de estudo. O quinto capítulo descreve a conceção e implementação do sistema de custeio. Por fim, o sexto capítulo reúne as conclusões, limitações e propostas para investigações futuras.

2. REVISÃO DE LITERATURA

A revisão de literatura está estruturada em subcapítulos, seguindo uma lógica sequencial de conceitos. Inicialmente, são introduzidos termos fundamentais relacionados com custos, nomeadamente custos diretos, indiretos, industriais e não industriais, assim como os conceitos de *cost pools*, *cost drivers* e o processo de alocação de custos indiretos. De seguida, analisam-se diferentes sistemas de acumulação de custos, com especial destaque para o *job costing*. Por fim, os últimos dois subcapítulos exploram em maior rigor as organizações de advogados e os seus métodos de faturação.

2.1 Custos

O custo pode ser definido como o consumo de recursos utilizados para atingir um objetivo específico (Bhimani et al., 2008; Blocher et al., 2010; Horngren et al., 2018), ou seja, um benefício corrente ou futuro para a organização (Hansen & Mowen, 2007), podendo manifestar-se através do consumo de material, mão-de-obra, gastos operacionais como eletricidade, rendas, comunicações, formação, publicidade, material de escritório, entre outros.

Para que os custos possam ser mensurados e analisados, é necessário identificar previamente o objeto de custo ao qual esses custos se referem. Os objetos de custo podem ser definidos como qualquer elemento para o qual se pretende apurar os custos (Bhimani

et al., 2008; Horngren et al., 2018). Exemplos de objetos de custo são produtos, serviços, atividades, departamentos, clientes e projetos (Hansen & Mowen, 2007). Em empresas de produção, os objetos de custo costumam ser os produtos fabricados. No setor de serviços, os objetos de custo são, por vezes, mais difíceis de categorizar, pela sua natureza qualitativa (Blocher et al., 2010).⁵

De Wet (2022) sugere uma classificação de custos em duas vertentes: natureza e tempo. Na vertente de natureza os custos podem ser subdivididos em custos de produção (ou industriais) e custos não industriais. Os custos de produção englobam os custos diretamente associados à produção de produtos, nomeadamente custos de materiais diretos, MOD e *overhead*. Por outro lado, os custos não industriais correspondem a gastos que não estão diretamente relacionados com a produção ou prestação do serviço principal, como é o caso dos custos comerciais/marketing e os custos administrativos.⁶ Na vertente temporal os custos subdividem-se em: custos de produtos, correspondentes a uma acumulação dos custos de produção, e em custos de período, respeitantes à acumulação dos custos não industriais referentes ao período contabilístico.

Para além deste formato de classificação e entre outros existentes na literatura, os custos também se podem classificar em diretos e indiretos. Um custo direto é um gasto que pode ser identificado e associado diretamente a um objeto de custo, sendo medido de forma fiável (Hansen & Mowen, 2007). Em contraste, os custos indiretos correspondem a custos que não se conseguem associar a um objeto de custo específico (Atrill & McLaney, 2018; Garrison et al., 2021), ou a identificação do custo não se pode ser feita de forma economicamente viável (Horngren et al., 2018). No entanto, existe uma subjetividade nos termos direto e indireto dos custos, que depende do objeto de custo ao qual estão associados. E.g., o gasto com pessoal associado à atividade de supervisão constitui um custo indireto se associado a um produto, contudo é um custo direto se o objeto de custo for a atividade (Lanen et al., 2023). Deste modo, em diante, sempre que se mencionem custos diretos e indiretos durante o trabalho, estes têm como referência o produto ou serviço enquanto objeto de custo.

⁵ Hansen & Mowen (2007) identificam quatro características que diferem os serviços em relação a produtos tangíveis: intangibilidade, perecibilidade, inseparabilidade e heterogeneidade.

⁶ Na literatura anglo-saxónica.

Apesar de o presente trabalho não incidir sobre uma empresa de produção, considera-se pertinente descrever os custos de produção, uma vez que estes constituem a base fundamental do sistema de *job costing*. Importa referir que os custos não industriais, embora relevantes para a estrutura global de custos, não serão abordados em detalhe neste trabalho, dado que não integram diretamente a lógica de acumulação do sistema *job costing*. Nesta temática, acresce ainda que, como referem Drury & Tayles (2021), desde que sejam devidamente adaptados os procedimentos contabilísticos, o sistema *job costing* pode revelar-se adequado para determinadas organizações de serviços. Em particular, para as PSFs (Horngren et al., 2018).

2.1.1 Custos de Produção

Conforme referido em cima, os custos de produção incluem três elementos principais: materiais diretos, MOD e *overhead*. Sollenberger & Schneider (1996) definem o custo dos materiais como o custo da componente física do produto. Os materiais diretos podem ser matérias-primas, matérias subsidiárias ou materiais, como fita cola, papel, etc., embora, geralmente, estes materiais referidos por último sejam considerados como custo indireto, dado que são difíceis de associar a apenas um objeto de custo.

Noutra vertente, os custos de MOD são definidos pelos custos associados ao trabalho diretamente envolvido na produção de um bem ou serviço (Atrill & McLaney, 2018; Blocher et al., 2010). De acordo com Drury & Tayles (2021), estes custos correspondem aos montantes pagos aos trabalhadores, cuja atividade pode ser especificamente associada a um produto ou serviço. A taxa horária de mão-de-obra para além de incluir os salários pagos a estes trabalhadores deve incluir benefícios extra-salariais (e.g., seguros, planos de pensão e subsídios de férias) e encargos fiscais obrigatórios (e.g., Taxa Social Única) (Blocher et al., 2010; Braun et al., 2021; Newton, 2021).

Por fim, relativamente à última componente dos custos de produção, Sollenberger & Schneider (1996) descrevem o *overhead* como todo o custo remanescente, relativo ao produto, que não é MOD nem material direto. Dada a dificuldade de associar o *overhead* a um produto específico considera-se um custo indireto. Neste seguimento, Drury & Tayles (2021) afirmam que a parte salarial correspondente ao tempo de trabalho que não possa ser diretamente associado a um produto constitui um custo de mão-de-obra indireta (MOI). Exemplos de tarefas de MOI poderão ser: organização de documentação interna,

planeamento de tarefas, preenchimento de relatórios internos, acompanhamento de trabalhadores subordinados e participação em reuniões internas. Complementarmente, Blocher et al. (2010) incluem nos custos indiretos (*overhead*) os custos associados a atividades de supervisão, controlo de qualidade, limpeza, despesas e tempo de formação, e materiais de pesquisa (maioritariamente aplicáveis no setor de serviços). Acrescem ainda como custos indiretos, os tempos não produtivos resultantes de ineficiências operacionais (e.g., problemas informáticos, falta de material ou ineficiente planeamento de tarefas). Adicionalmente, considera-se como *overhead* o valor da renda do imóvel e as depreciações de ativos como veículos, edifícios e equipamentos, exceto na parte em que os custos sejam considerados custos não industriais (Coombs et al., 2005).

Na vertente temporal de acumulação dos custos de produção definida por De Wet (2022), Blocher et al. (2010) referem que o custo dos produtos deve incluir apenas os elementos necessários à sua constituição: materiais diretos, MOD e *overhead*. Além destes três elementos, Coombs et al. (2005) acrescentam que, em certas situações, se podem incluir outros gastos diretos, que não correspondem a materiais diretos ou MOD, contudo, relacionam-se diretamente com os produtos ou serviços, e.g., gasto associado a uma deslocação de um serviço específico.

2.2 *Cost pools, Cost Drivers e Atribuição de Custos aos Objetos de Custo*

Este subcapítulo será dedicado a explorar conceitos como *cost pools*, *cost drivers* e os métodos de atribuição dos custos aos objetos de custo. Neste contexto, as *cost pools* correspondem a agrupamentos de carácter significativo dos custos, e.g., agrupamentos por departamentos, atividades ou pelas tipologias de custo (Blocher et al., 2010). De forma geral, a atribuição dos custos aos objetos de custo pode ocorrer de duas formas: i) diretamente, onde os custos diretos são atribuídos ao objeto de custo mediante registo direto; ii) através de alocação, que consiste no processo de atribuir os custos indiretos aos objetos de custo (Blocher et al., 2010; Drury & Tayles, 2021; Hansen & Mowen, 2007; Horngren et al., 2018).

O processo de alocação descrito no ponto ii) é apresentado na literatura por Drury & Tayles (2021) como o processo de alocação em duas fases, no qual, numa primeira fase, os custos indiretos são agrupados em *cost pools* e, posteriormente, numa segunda fase, os custos agrupados são alocados aos objetos de custo. O agrupamento dos custos pode

surgir pela utilização de *cost drivers* ou por atribuição direta através de registo direto.⁷ A alocação dos custos de 2.^a fase acontece através dos *cost drivers*. O *cost driver* é o fator que mensura o consumo dos recursos em relação ao objeto de custo (Bhimani et al., 2008; Blocher et al., 2010; Hansen & Mowen, 2007; Hilton & Platt, 2023). Os *cost drivers* podem ter duas naturezas, a de causa-efeito ou de arbitrariedade. Um *cost driver* de arbitrariedade consiste num fator que não explica de forma significativa a evolução dos custos, por essa razão, provocam mais imprecisões podendo levar a interpretações erróneas dos custos. Pelo contrário, os *cost drivers* de causa-efeito explicam as variações dos custos. Assim, deve prevalecer a utilização de *cost drivers* de causa-efeito sobre os arbitrários (Drury & Tayles, 2021). Ainda neste âmbito, saliente-se que a natureza do *overhead* deve influenciar a forma como estes se alocam aos objetos de custo. Em ambientes de produção intensiva, onde os custos indiretos estão maioritariamente relacionados com o uso de máquinas, a alocação através das horas-máquina será preferível. Pelo contrário, em empresas onde os custos MOD representam um elevado montante dos custos, o número de horas MOD poderá representar melhor a distribuição dos custos (Atrill & McLaney, 2018; Blocher et al., 2010; Garrison et al., 2021).

Assim, a alocação de custos pode ser representada pela figura seguinte:



Figura 1 - Processo de Alocação de Custos Indiretos

2.3 Sistemas de Custeio

Retomando a caracterização de atribuição de custos aos objetos de custo, torna-se relevante compreender em maior detalhe os sistemas utilizados neste processo. Deste modo, um sistema de custeio corresponde ao conjunto de procedimentos utilizados para

⁷ Como explicado no capítulo anterior, existe uma subjetividade na utilização dos termos diretos e indiretos, dependente do objeto de custo ao qual se associam. Assim, um custo pode ser considerado indireto relativamente a um produto, contudo, direto se associado à *cost pool*. Nestes casos o custo é atribuído na 1.^a fase através de registo direto. Nas situações em que o custo seja, igualmente, considerado como indireto em relação à *cost pool* utilizam-se *cost drivers* nas duas fases do processo de alocação.

acumular, classificar e atribuir custos diretos e indiretos aos produtos ou serviços (Blocher et al., 2010).

Quanto aos sistemas de custeio, estes podem ser classificados pelas seguintes formas:

1. Método de mensuração dos custos.

De acordo com este método, os sistemas de custeio podem ser categorizados como de custos reais, normais ou padrão;

2. Método de alocação de *overhead*.

De acordo com este método, os sistemas de custeio podem basear-se no volume ou em atividades;

3. Método de acumulação de custos.

De acordo com este método, os sistemas de custeio podem ser: *job costing*, *process costing* ou *hybrid costing*;

A escolha de um método em específico está inteiramente dependente da natureza da organização.

2.3.1 Método de Mensuração de Custos

O sistema de custeio baseado na mensuração de custos pode assumir três vertentes: real, normal e padrão. O sistema de custeio real utiliza os custos efetivamente incorridos para os materiais diretos, MOD e *overhead*. Apesar de obter o custo real do produto, este método não se torna prático, pois dificulta a obtenção de informações em tempo útil para a tomada de decisão, visto que grande parte dos custos indiretos só são conhecidos no final do período (Blocher et al., 2010).

O sistema de custeio normal considera os custos reais dos materiais diretos e MOD, utilizando um valor previamente estimado para os custos indiretos. Este método permite que se obtenha uma estimativa do custo dos produtos de forma rápida (Blocher et al., 2010), e sem ter de esperar pelo final do período para se conhecerem os custos indiretos (Lanen et al., 2023).

Por fim, o sistema de custeio padrão, utiliza custos orçamentados para todos os elementos de custo de produção. Os custos padrão são os custos que a empresa espera incorrer (Blocher et al., 2010).

A Tabela I apresentada a seguir, sistematiza a informação abordada anteriormente, destacando a mensuração dos custos de produção pelos diferentes sistemas de custeio.

Tabela I - Métodos de Mensuração de Custos

Sistema de Custeio	Materiais	MOD	<i>overhead</i>
Custeio Real	Real	Real	Real
Custeio Normal	Real	Real	Custo indireto estimado ⁸
Custeio Padrão	Padrão	Padrão	Padrão

Fonte: Blocher et al. (2010, p. 92)

2.3.2 Método de Alocação de Overhead

No que concerne ao método de alocação do *overhead*, em particular na segunda fase do processo de alocação dos custos indiretos aos objetos de custo,⁹ destacam-se dois métodos: a alocação baseada em *cost drivers* volume e o custeio baseado nas atividades (ou *Activity-Based Costing*) (Blocher et al., 2010).

A alocação baseada no volume parte do princípio de que os custos indiretos variam proporcionalmente com o nível de *output* ou atividade da organização, sendo comum a utilização de *cost drivers* como o número de unidades produzidas. No entanto, este *cost driver* pode, em certos contextos, gerar alocações arbitrárias. Deste modo, é preferível utilizar outros indicadores de volume que apresentem maior relação de causa-efeito, como o custo de materiais diretos ou o custo MOD, uma vez que o aumento destes custos impacta diretamente o custo total do *output*. Além disso, Blocher et al. (2010) afirmam a existência de um consenso entre contabilistas sobre a utilização do *cost driver* número de horas MOD, pela apresentação de maior precisão na estimativa dos custos, dado que um maior número de horas trabalhadas num produto, regra geral, implica um maior consumo de custos indiretos (supervisão, apoio administrativo, planeamento, etc.).

Por sua vez, o ABC destaca-se por procurar refletir com maior rigor a relação de causa-efeito entre as atividades e os recursos consumidos. Nesse sentido, Drury & Tayles (2021) explicam que o sistema ABC utiliza *cost drivers* para alocar os recursos às

⁸ Através de uma taxa pré-determinada.

⁹ O processo de alocação de custos indiretos aos objetos de custo está dividido em duas fases conforme descrito no capítulo 2.2, de acordo com Drury & Tayles (2021). Reiterando a segunda fase do processo de alocação consiste em alocar o *overhead* acumulado nas *cost pools* aos objetos de custo.

atividades e, posteriormente, aos produtos. Na acumulação dos custos nas *cost pools*, deve ser considerada a relação presente entre os *cost drivers* e os custos. Contudo, a principal vantagem do sistema ABC reside na segunda fase do processo de alocação. Como especificam Horngren et al. (2018), para implementar este método deve ser associado um *cost driver* a cada atividade, o que implica a utilização de múltiplos *cost drivers* (em quantidade e variedade) e um maior número de *cost pools*.

Para as PSFs poderá não ser preferível a utilização do método ABC, uma vez que os custos MOD representam uma grande percentagem dos custos totais da empresa e são geralmente fáceis de associar a um objeto de custo (e.g., cliente).¹⁰ Pelo contrário, em empresas em que tal não se verifique, o método ABC poderá ser preferível porque tende a evitar distorções no cálculo dos custos dos produtos/serviços quando o consumo dos recursos indiretos não é proporcional ao volume de *output* (Blocher et al., 2010, pp.128–129).

2.3.3 Método de Acumulação de Custos

A última classificação dos sistemas de custeios é referente ao método de acumulação de custos que podem ser: *job costing*, *process costing* ou *hybrid costing*.

O sistema *job costing* caracteriza-se por ser um modelo apropriado para as empresas que produzem produtos / oferecem serviços únicos ou customizados em que os custos conseguem ser associados diretamente a um *output*, como um produto, lote de produtos, serviços e projetos (Blocher et al., 2010). Adicionalmente, Sollenberger & Schneider (1996) descrevem que o principal fator diferenciador dos produtos e serviços deste tipo de empresas é a sua unicidade, criada por uma heterogeneidade de quantidade de *input*. Como para cada unidade produzida existirá um valor de *input* diferente, a mensuração do custo terá de ser realizada através de uma acumulação, seja por produtos, serviço, ordem de cliente, etc. (Braun et al., 2021). A título de exemplo, tipicamente utilizam *job costing* as empresas de construção, de elaboração de itens personalizadas, de prestação de serviços profissionais como de advocacia, contabilidade, consultoria, entre outros.

¹⁰ Bhimani et al. (2008, p. 48) indicam que, nas empresas do setor dos serviços, os custos MOD representam uma grande percentagem dos custos totais, podendo, em alguns casos, atingir 70%.

O modelo *process costing*, por sua vez, utiliza-se nas empresas de produtos homogêneos, de carácter contínuo e de produção em massa. Como resultado torna-se inútil quantificar apenas uma unidade do produto (Blocher et al., 2010). De igual modo, Sollenberger & Schneider (1996) e Hansen & Mowen (2007) caracterizam os produtos deste tipo das empresas como idênticos ou similares, produzidos de modo contínuo e que recebem de forma idêntica e substancial as mesmas quantidades de materiais, MOD e *overhead*. Exemplos: empresas de refrigerantes, enlatados, papel, bicicletas, etc.

O método *hybrid costing* consiste num sistema de custeio que combina elementos dos métodos *job costing* e *process costing* (Horngren et al., 2018). Os materiais são atribuídos diretamente através do *job costing* e os custos de transformação¹¹ são atribuídos através das operações ou departamentos pelo *process costing* (Blocher et al., 2010). Este modelo aplica-se nas empresas de produção em massa com um certo grau de personalização como sapatilhas, mobiliário, automóveis¹², etc.

2.4 Job Costing

Focando no tema central deste trabalho, o *job costing* corresponde a um método de acumulação de custos no qual estes são atribuídos a um *job* específico. Em bom rigor, um *job* corresponde a um objeto de custo, podendo ser tarefas, atividades, produtos, serviços, contratos, etc. Lanen et al. (2023), numa perspetiva de custos de produto, descrevem um *job* como um produto ou serviço que pode ser identificado de forma distinta e a um custo razoável, permitindo à empresa atribuir-lhe um custo específico para efeitos de registo e controlo. Com base na informação de custeio de cada *job*, os gestores, através dos relatórios de análise de rentabilidade por *job*, podem estabelecer planos e tomar decisões (e.g., planos de vendas e de produção para o ano seguinte). Contudo, se o sistema de custeio *job costing* não atribuir corretamente os custos aos *jobs*, a qualidade das decisões tomadas será negativamente impactada (Garrison et al., 2021).

Deste modo, o processo de documentação de um método de acumulação de custos, inclusivamente do *job costing*, é essencial, dada a necessidade de monitorizar de forma

¹¹ Os custos de transformação correspondem à soma dos custos MOD e *overhead*.

¹² Na ótica das viaturas automóveis, considerando personalizações com diferentes motores e/ou outros equipamentos específicos aplica-se o *hybrid costing*. Porém, se for realizada uma produção em massa referente a modelos sem (ou com baixas) personalizações deve-se aplicar o *process costing*.

rigorosa todos os custos associados a um *job* específico. Assim, é elaborado um mapa, no qual é registada toda a informação relevante relativa ao *job*, incluindo os materiais utilizados, o tempo despendido na sua execução das tarefas e os custos de *overhead* (Braun et al., 2021; Garrison et al., 2021). O mapa deve ser devidamente identificado através de detalhes específicos como o tipo de produto, datas de início e conclusão, quantidade (quando aplicável, e.g., numa encomenda) e o elemento principal de identificação, o número do *job*. Os custo diretos, como os materiais e número horas MOD, são registados previamente em formulários próprios (formulário de materiais e formulário de registo de horas dos trabalhadores) que subsequentemente são transportados para o referido mapa. Esta transposição de dados é viável pela indicação do número de *job* nos formulários do custo direto. A maioria das empresas realiza todo este processo de documentação através de sistemas informatizados (Garrison et al., 2021).

2.4.1 Job Costing - Sistema de Custeio Normal

O sistema de custeio normal, abordado neste subcapítulo, é amplamente utilizado no contexto do *job costing*, pela possibilidade de atribuição direta e real de materiais e horas MOD aos *jobs*. Além disso, permite a atribuição estimada de uma parte dos custos indiretos ao longo do processo, algo que não é viável no sistema de custeio real. Este tipo de sistema de custeio permite até certa medida evitar flutuações de custos por unidade, evidentes na mensuração real (Blocher et al., 2010), devido às variações dos custos indiretos (*overhead*) ou das bases de alocação (*cost drivers*) (Garrison et al., 2021). De igual modo, a adoção do sistema de custeio normal prevalece, em termos de simplicidade, sobre o sistema de custeio padrão, dado que não obriga a uma orçamentação de todos os custos de produção.

Neste seguimento, demonstrando ser o sistema mais simples e eficaz de adotar no contexto deste trabalho, será seguidamente aprofundada a particularidade do sistema de custeio normal - a taxa pré-determinada de *overhead*.

2.4.1.1 Taxa Pré-determinada de Overhead

A taxa pré-determinada de *overhead* surge como um método de aplicação de *overhead* acumulado nas *cost pools* a um objeto de custo. Blocher et al. (2010) definem 4 passos para a determinação desta taxa:

1. Estimar o *overhead* total do período¹³.
2. Selecionar o *cost driver* que melhor se adequa para aplicar os custos indiretos.
3. Estimar a quantidade total deste *cost driver* para o período.
4. Dividir o *overhead* total estimado pela quantidade total de *cost driver*.

$$(1) \text{ Taxa pré determinada overhead} = \frac{\text{Total de overhead estimado para o período}}{\text{Quantia total do cost driver para o período}}$$

2.4.1.2 Múltiplas Taxas de Overhead

No processo de alocação dos custos indiretos aos objetos de custo, a utilização de múltiplas taxas de *overhead* surge como uma forma de melhorar a precisão da imputação de custos. Para minimizar distorções, esta abordagem não só pressupõe que se devem ponderar diferentes *cost drivers*, como também várias *cost pools*. No âmbito dos *cost drivers*, reitere-se que os *cost drivers* escolhidos devem apresentar uma relação de causa-efeito, de forma que as alocações de *overhead* reflitam o consumo dos recursos, evitando possíveis distorções (Bhimani et al., 2008; Drury & Tayles, 2021). De forma semelhante, Hilton & Platt (2023) mencionam que quanto maior for a correlação entre a variação dos custos e o *cost driver*, maior será a fiabilidade da estimativa do custo dos produtos obtidos. Assim, na primeira fase de alocação dos custos indiretos aos produtos/serviços são frequentemente aplicados *cost drivers* como a área ocupada (e.g., m^2) para custos de renda ou limpeza, o valor de ativo ou o número de equipamentos para as depreciações dos equipamentos, número de colaboradores para o apoio administrativo, número de equipamentos para custos de manutenção, entre outros.¹⁴ Na segunda fase de alocação, e mantendo uma perspetiva de *cost drivers* baseados no volume, salientam-se os *cost drivers*: número de horas MOD, número de horas-máquinas e custos de materiais diretos. Neste contexto, observa-se que, em organizações com elevada intensidade de MOD, os

¹³ O período temporal mais comum de ser utilizado é 1 ano (Blocher et al., 2010; Sollenberger & Schneider, 1996).

¹⁴ A taxa de *overhead* de 1.ª fase do processo de alocação resulta da divisão da quantidade estimada do *cost driver* para cada *cost pool* pela quantidade total de *cost driver* disponível.

cost drivers baseados no volume mais adequados são, por exemplo, o número de horas MOD, os custos de MOD ou outros que se relacionem diretamente com o trabalho realizado (Blocher et al., 2010; Sollenberger & Schneider, 1996).

A aplicação de múltiplas taxas de *overhead*, por outro lado, tem em vista um aspeto quantitativo, nomeadamente o número de *cost pools*. Quando os custos apresentam comportamentos distintos de consumo, a separação em *cost pools* apropriadas permite uma alocação mais precisa. Neste sentido, Sollenberger & Schneider (1996) destacam que, quanto maior for a diversidade dos produtos ou serviços, maior será o risco de distorção na imputação dos custos se for aplicada uma única taxa pré-determinada de *overhead*. Quando os custos indiretos acumulados são relativamente homogêneos¹⁵, poderá justificar-se a utilização de uma única taxa pré-determinada de *overhead*. Pelo contrário, existindo heterogeneidade¹⁶, a acumulação de *overhead* por várias *cost pools* (e.g., departamentos, atividades, etc.) e a aplicação de múltiplas taxas pré-determinadas de *overhead* (de 2.^a fase) torna-se recomendável.¹⁷

Neste seguimento, Drury & Tayles (2021) alinham a seguinte metodologia tradicional departamental para a atribuição de custos indiretos aos objetos de custo:

1. Identificar os departamentos de produção (produtos e/ou serviços).
2. Identificar os departamentos de suporte que fornecem apoio aos departamentos de produção.
3. Atribuir o *overhead* aos departamentos de produção e suporte.
4. Realocar os custos do departamento de suporte aos departamentos de produção.
5. Calcular a taxa pré-determinada de *overhead* para cada departamento de produção.
6. Alocar o *overhead* agrupado pelas *cost pools* departamentais de produção aos *jobs* através da taxa pré-determinada de *overhead*.

¹⁵ A homogeneidade dos custos indiretos significa que os produtos ou serviços consomem os recursos indiretos de forma semelhante, o que permite alocá-los através de um único *cost driver*.

¹⁶ A heterogeneidade dos custos indiretos significa que os produtos ou serviços consomem os recursos indiretos de forma distinta, não sendo recomendável a utilização de único *cost driver* pelas distorções que pode causar nos custos dos produtos/serviços.

¹⁷ Múltiplas taxas *overhead* no sentido quantitativo e de diversidade de *cost drivers* (apresentando uma maior relação de causa-efeito).

2.4.1.3 Desvios na Aplicação das Taxas de Overhead

No âmbito da utilização de valores estimados para o cálculo e aplicação de *overhead*, subjaz a necessidade de controlar o desvio face à realidade incorrida. O conceito geral consiste em comparar o *overhead* obtido no final do período (calculado pela aplicação da taxa pré-determinada de *overhead* na quantidade real de *cost drivers*) e o *overhead* real. Obtendo uma maior quantidade de *overhead* calculado sobre o montante de *overhead* real, estamos perante uma sobrealocação de *overhead*. No caso inverso, ocorre uma subalocação de *overhead*.

Bhimani et al. (2008, pp. 81-84) apresentam duas abordagens para ajustar o montante de *overhead* subalocado ou sobrealocado:

1. Ajustar as taxas de *overhead*.
2. Método *Proration*.

O primeiro método consiste em reajustar as taxas de *overhead* (de 1.^a e 2.^a fase do processo de alocação) para o valor atual no final do período, posto que já se conhecem os custos reais e as quantidades reais dos *cost drivers*. Este método recalcula para cada *job* a devida quantidade de custos indiretos alocados. A vantagem desta abordagem é permitir o aumento da exatidão dos custos, viabilizando um aumento na qualidade da informação sobre a rentabilidade de cada produto ajudando no processo de tomada de decisão (Bhimani et al., 2008). A segunda abordagem envolve a repartição da diferença de *overhead* pelas contas de reporte financeiro.¹⁸

2.4.2 Aplicação do Job Costing em Empresas de Serviços

Apesar da esmagadora maioria dos autores se focar na aplicação do *job costing* nas empresas de produção, este método é também aplicável nas empresas de prestação de serviços (Drury & Tayles, 2021; Horngren et al., 2018). Inclusivamente, Blocher et al. (2010, p. 102) apresentam uma aplicação exemplificativa do modelo *job costing* para uma organização de advogados. No apuramento dos custos com recurso a esta método, os autores propõem, primeiramente, estimar os custos diretos e os custos indiretos através de um orçamento anual. Não havendo inventário na empresa de prestação de serviços, os

¹⁸ Dado que o presente trabalho se insere na vertente da contabilidade de gestão, a segunda abordagem não será explorada na sua totalidade, por se enquadrar na área da contabilidade financeira.

materiais diretos são inexistentes, pelo que os custos diretos são apenas os custos MOD. No orçamento de custos indiretos são incluídos os custos referentes a materiais de escritório, itens relacionados com despesas dos computadores, renda do edifício, seguros, custos de formação, custo com o staff de suporte e outras despesas sobre o edifício. Adicionalmente, foi estabelecido que as horas não faturáveis são classificadas como custos indiretos. Consideraram como horas não faturáveis os tempos relativos a formação, reuniões internas, atividades administrativas, entre outros. A abordagem de reclassificação de parte de custos MOD para custos MOI realizou-se através de uma percentagem. No exemplo, foi considerado que 20% do tempo MOD dos advogados corresponde a tempo não faturável, pelo que essa parcela de custo MOD deve ser classificada como custo indireto (custo MOI) e acrescentada ao valor previamente orçamentado de *overhead*. Considerando a relevância que a proporção de horas não faturáveis pode assumir na constituição dos custos indiretos em organizações de prestação de serviços, será explorada literatura adicional sobre esta temática na secção 2.5.2.

Drury & Tayles (2021, p. 71) fornecem um exemplo de uma firma contabilística com 3 departamentos prestadores de serviços diferentes, evidenciando a necessidade de definir 3 *cost pools* principais e uma referente ao departamento de suporte que posteriormente tem os seus custos alocados às *cost pools* dos departamentos de serviços, através de bases de alocação apropriadas.¹⁹ Para a alocação do *overhead* ao objeto de custo escolheram como *cost driver* as horas faturáveis (as quais consideram corresponder às horas MOD), no intuito de que o *overhead* incorrido nos departamentos de serviços aumenta à medida que existem mais horas faturáveis.

2.5 Métodos de Faturação em Escritórios de Advogados

A análise dos métodos de faturação num escritório de advogados surge como um ponto fulcral na abordagem ao sistema *job costing*, dado que embora não determine diretamente o objeto de custo, pode influenciar diretamente a elaboração deste sistema de custeio. Cada método de faturação apresenta uma lógica própria na distribuição de risco, complexidade, previsão de resultados e objeto de faturação associado, influenciando o *job* ao qual os custos devem ser alocados.

¹⁹ As bases de alocação devem representar os benefícios que o departamento de suporte fornece aos departamentos de serviços (Drury & Tayles, 2021).

Neste âmbito dos serviços jurídicos, Shepherd & Cloud (1999) refletem que o trabalho dos advogados aborda matérias de muita incerteza, em boa parte litígios. Esta incerteza levou a que os advogados²⁰ adotassem métodos menos tradicionais de faturação como utilização dos valores fixos para a faturação à hora. Neste desenvolvimento, Empson (2007) destaca três métodos de faturação: a faturação à hora, a faturação através de valor fixo e a faturação através de um valor contingente (valor que depende do resultado obtido). Sumariamente, a autora concluiu que estes métodos distribuem o risco e a recompensa pelo serviço de forma desigual entre o prestador, a entidade de advocacia, e o cliente, não existindo incentivos para resolver a questão. A inexistência de incentivos reflete o conflito de interesses presente, no qual os advogados pretendem maximizar o lucro e os clientes pretendem o melhor serviço ao menor preço. Por conseguinte, os próximos dois subcapítulos irão abordar os três métodos de faturação referidos anteriormente.

2.5.1 Valores Fixos e Honorários Contingentes

Os honorários de valor fixo são estipulados através de um acordo entre o cliente e o advogado onde é estabelecido o valor fixo para a realização do serviço, independentemente, dos custos e tempo despendidos pelos advogados. Assim, o risco é inteiramente suportado pela entidade prestadora do serviço (Shepherd & Cloud, 1999).

Os honorários de contingente surgem como uma variante dos valores fixos. Nestes casos, se o resultado obtido for favorável, então o cliente paga ao advogado com base numa percentagem da recuperação, caso contrário, o advogado nada recebe. Deste modo, o risco de incerteza recai sobre o advogado, uma vez que o este não sabe quanto tempo vai dedicar ao caso, nem se, eventualmente, será recompensado pelo serviço prestado (Shepherd & Cloud, 1999).

Em Portugal, o art.º 105.º da Lei n.º 145/2015 (Estatuto da Ordem dos Advogados) expressa que os honorários dos advogados correspondem a uma “compensação económica pelos serviços efetivamente prestados” (n.º 1). Por sua vez, o art.º 106.º proíbe pacto *quota litis*, o qual está definido no n.º 2 do artigo, como um acordo no qual o

²⁰ Nos subcapítulos 2.5 e seguintes, o termo “advogado” é utilizado frequentemente em sentido lato, abrangendo tanto os profissionais em nome individual como as sociedades de advogados, enquanto prestadores de serviços jurídicos.

honorário do advogado fica “exclusivamente dependente do resultado obtido”, ou seja, o honorário contingente referido anteriormente. Esta proibição vigora na maioria dos países, com exceções de países como os Estados Unidos da América (Pedreira, 2020). No entanto como estabelece o n.º 3 do art.º 106.º, não constitui *quota litis*, os acordos onde “além de honorários calculados em função de outros critérios, se acorde numa majoração em função do resultado obtido”. Este acordo é designado por *success fee* (Pedreira, 2020).

Neste sentido, para ambos os casos, valores fixos ou *success fee(s)*, como o risco recai sobre o advogado, existe um interesse central em associar corretamente o custo ao objeto de custo. Nestes casos é costume os valores serem recebidos por processo jurídico (desfecho positivo), pelo que se assumem como um bom objeto de custo.

2.5.2 Horas Faturáveis

No tema das horas faturáveis serão abordados dois tópicos: i) o método de faturação à hora; ii) percentagem de horas não faturáveis sobre horas faturáveis.

O método de faturação à hora tornou-se num método extremamente dominante desde a década de 60, exceto nos casos dos honorários contingentes (Fortney, 2001). A faturação à hora surge de um valor estabelecido entre o advogado e o cliente, em que este concorda em pagar ao advogado pelo tempo que dedica na matéria de caso (Shepherd & Cloud, 1999). Adicionalmente, Balbi (2010) especifica que este método possui a característica de ser um modelo fácil e eficiente para os advogados, dado o conceito simples de registo de tempo sobre o serviço prestado. Complementarmente, transporta a vantagem para as entidades de advocacia porque permite desviar o risco para o cliente. Não obstante, tem a desvantagem de criar um conflito de interesses e burocracia, podendo nem sempre promover o objetivo principal de resultados favoráveis para os clientes. Neste tópico, Shepherd & Cloud (1999) mencionam que a faturação à hora incentiva a que os advogados produzam trabalho desnecessário, visto que cada hora adicional faturada fornece lucro. Por fim, Balbi (2010) acresce que apesar de ser recorrente o uso do valor de mercado para o preço da hora faturável, tradicionalmente, este valor era calculado através de uma ferramenta contabilística, um sistema de custeio. O método de cálculo consiste em somar os custos de salários, *overhead* e uma margem de lucro, dividindo esse total pelo número de horas faturáveis estimadas para esse ano.

Adaptando este conceito para calcular o valor de faturação hora por advogado, obtém-se a seguinte equação:

$$(2) \text{ Preço Hora Faturável} = \frac{\text{Salário por Advogado} + \text{Overhead por Advogado} + \text{Lucro}}{\text{Horas Faturadas Estimadas}}$$

Neste âmbito, constata-se que o método *job costing*, não só poderá ajudar a indexar um custo a um cliente, como também quando considerando as horas faturáveis como *cost driver*, poder-se-á definir um preço de hora faturável para cada advogado.

Relativamente ao ponto ii), importa referir que, num dia normal de trabalho dos advogados, estes dedicam grande parte do seu tempo que não pode ser faturado (Schiltz, 1999), i.e., tarefas não faturáveis como formação, estudo legal, angariação de clientes, recrutamento, palestras e marketing (Fortney, 2000, 2005), ou ainda trabalho pro bono, tempo despendido no preenchimento dos formulários de registo de tempo e impressão de documentos (Schiltz, 1999). Doravante, os advogados nunca poderão exibir o mesmo número de horas faturáveis e efetivamente trabalhadas. Ross (1998), indica que de forma geral pode ser aplicado um rácio de 1/3 para tempo não faturável, ou seja, estima-se que para realizar 40 horas faturáveis serão necessárias 60 horas de trabalho.²¹

Em termos gerais, a prática de horas faturáveis permitiu até certo ponto, dada a existência de prática não éticas e fraudulentas como o *overcharging* e o *bill padding*, estabelecer um método de análise de performance dos trabalhadores, não necessitando apenas de uma análise de um supervisor (Campbell & Charlesworth, 2012).²² Sendo um método mais transparente e rápido de obtenção de dados de performance tornou-se bastante atrativo para o controlo de gestão (Fortney, 2000; Woolley, 2005).

No âmbito da horas faturáveis, salienta-se que, assumindo o conceito de respeito profissional em que as horas registadas como faturáveis correspondem ao tempo MOD, a necessidade de detalhe do custo associado decresce substancialmente, dado que o método, no seu formato tradicional, está desenvolvido para dar lucro. Assim, de igual

²¹ Aproximações semelhantes: Muir (2007) menciona que para faturar 8 horas são necessárias 10-12 horas; Campbell & Charlesworth (2012) concluem que um objetivo de 6 horas faturáveis diárias implica um dia de trabalho de 9 ou 10 horas; Schiltz (1999) indicam que para faturar 2 horas são necessárias 3 horas de trabalho.

²² O *bill padding* ocorre quando o advogado inflaciona o tempo sobre o qual demorou a realizar uma tarefa, e.g., numa tarefa de 25 minutos fatura 30 minutos. O *overcharging* corresponde a uma cobrança excessiva relativamente ao serviço prestado.

modo, reduz-se parcialmente a necessidade de rigor ao nível de custo por processos, promovendo uma atribuição do registo mais abrangente, i.e., por cliente.

3. METODOLOGIA

O presente trabalho consiste num estudo de caso. Esta abordagem metodológica investiga um fenómeno em detalhe num contexto real, considerando que a sua compreensão depende das condições contextuais que o influenciam. Para tal, beneficia de uma base teórica previamente desenvolvida, para guiar na conceção do modelo, recolha de dados e análise (Yin, 2018).

Segundo Yin (2018), a recolha de dados deve basear-se em múltiplas fontes de evidência, permitindo a triangulação da informação e reforçando a validade dos resultados. A utilização de diversos métodos contribui para uma compreensão mais rigorosa da realidade estudada. Assim, o autor identifica seis fontes de recolha de dados: documentação, registos em arquivo, entrevistas, observação direta, observação-participante e artefactos físicos.

Numa fase inicial, o processo de recolha de dados centrou-se na realização de observação direta e participante sobre as tarefas desempenhadas pelos advogados e solicitadores. As entrevistas com estes colaboradores permitiram compreender as áreas de atuação e o andamento de um processo jurídico. De forma complementar, foram obtidos documentos quantitativos, como demonstrações financeiras e balancetes analíticos de períodos anteriores, e qualitativos, como manuais de procedimentos internos. A recolha destes dados possibilitou uma compreensão mais aprofundada da estrutura da organização objeto de estudo.

Com base nos dados recolhidos, foram definidos os objetos de custo e concebido o modelo teórico do sistema *job costing*, estruturado segundo uma base de custeio normal e com alocação de *overhead* baseada no volume. A conceção teórica do modelo considerou as especificidades deste escritório de advogados. Por fim, procedeu-se à implementação prática do modelo, através da adaptação dos sistema informático interno existente, com o objetivo de atribuir, de forma mais precisa, os custos aos objetos de custo.

4. CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE OBJETO DE ESTUDO

A entidade acolhedora do estágio é um escritório de advogados que presta serviços jurídicos especializados em diversas áreas do Direito. A missão do escritório é atuar como parceiro estratégico na defesa dos interesses dos clientes, oferecendo soluções jurídicas rigorosas e inovadoras. Neste sentido, o escritório apresenta uma estratégia competitiva de diferenciação.

A equipa é composta por onze advogados e solicitadores com vasta experiência em contencioso, assessoria jurídica e gestão de projetos complexos. Ao longo dos anos, o escritório tem colaborado com entidades do setor público e privado, incluindo sociedades, instituições bancárias e fundos de investimento imobiliário. As principais áreas de atuação incluem: Contencioso e Arbitragem; Urbanismo, Ordenamento do Território e Ambiente; Turismo; Imobiliário; Direito Bancário e Financeiro; Fundos de Investimento; Tributário; Comercial e Societário; Recuperações de Crédito; Reestruturações e Insolvências; Laboral.

A estrutura organizacional do escritório (ver Figura 2) reflete a especialização das suas áreas de atuação, distribuindo as responsabilidades por três departamentos de serviços jurídicos e um departamento de suporte (com quatro colaboradores). Adicionalmente, a contabilidade financeira do escritório é assegurada por um Gabinete de Contabilidade.

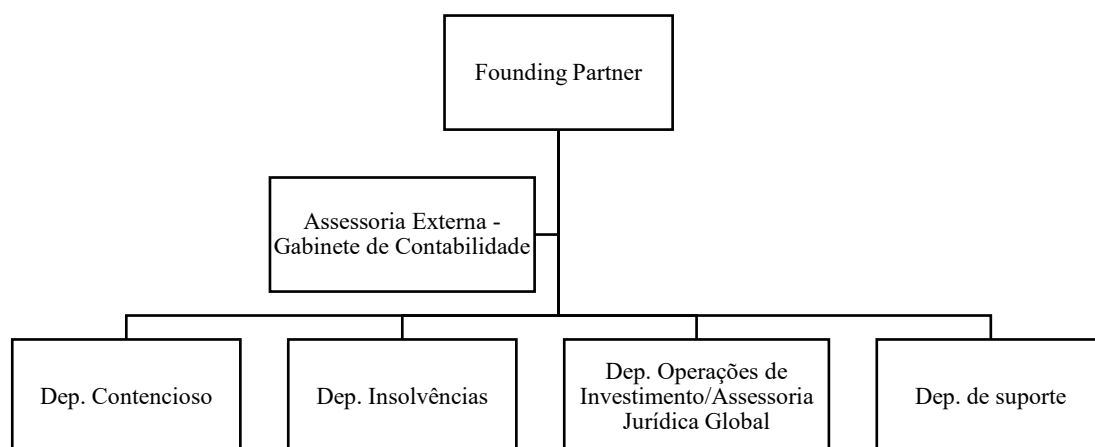


Figura 2 - Organograma

Tendo em conta a atividade desenvolvida, o escritório lida com uma carteira diversificada de clientes, cujos processos variam em complexidade, volume e área.

Designadamente, desde serviços simples de obtenção de nacionalidade até casos de recuperação de créditos bancários com execução de garantias reais, como a compra e venda de imóveis, os quais, não raras vezes, se prolongam durante vários anos até à sua extinção. Neste sentido, os honorários são ajustados consoante as especificidades de cada cliente. Os principais métodos de faturação incluem a faturação à hora, valores fixos e *success fees*.

5. CONCEÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO JOB COSTING

No âmbito de toda a informação referida até ao momento, este capítulo é dedicado à conceção do modelo teórico, com base nos procedimentos identificados na revisão de literatura, para o sistema de custeio por acumulação *job costing*, com mensuração normal e alocação de *overhead* com base no volume. Neste seguimento, é necessário, em primeiro lugar, identificar e selecionar os objetos de custo, a partir dos quais se estrutura o sistema de custeio. Complementarmente, aborda-se a implementação do *job costing* na realidade prática do escritório.

Neste sentido, para a definição dos objetos de custo, o estágio iniciou-se com a recolha de dados. Após realizar observação direta e entrevistas informais com os advogados e solicitadores do escritório, evidenciou-se uma grande complexidade ao nível do que são os serviços e de como seria difícil associar um custo a um objeto intangível. No entanto, sobressaiu a clara personalização dedicada e registada a cada processo jurídico ou cliente. No ato inicial de compreensão da estrutura organizacional e atividades jurídicas praticadas, verificou-se a existência de uma grande interligação de atividade entre os departamentos de Contencioso e Insolvências, principalmente, ao nível de faturação existente, provocado por um fator de simultaneidade dos principais clientes a quem são prestados os serviços jurídicos. Para estes dois departamentos destacam-se os métodos de valores fixos e de *success fees*. Para o departamento Geral (abreviação para Operações de Investimento/Assessoria Jurídica Global), pela abrangência de temáticas jurídicas e tipo de clientes existentes, o método de faturação mais comum é a faturação à hora, contudo, existem pontualmente situações de valores fixos.

A partir da revisão de literatura, ficou claro que devido às personalizações existentes o método *job costing* seria o mais adequado para este escritório de advogados. A vantagem deste método, para além de permitir a atribuição de custos, é possibilitar a

análise de rentabilidade (se for associado ao montante de honorários recebido). Sendo assim, a escolha dos objetos de custo foi realizada no sentido inverso. Ou seja, o processo de escolha centrou-se em identificar o serviço pelo qual os clientes efetivamente pagam. Deste modo, foi fundamental explorar em mais detalhe os métodos de faturação nas diversas áreas de advocacia. Consequentemente, os dois objetos de custos a destacar são: os processos jurídicos, dos quais podem surgir faturações em valores fixos ou em *success fees* nos departamentos de Contencioso e Insolvências; e os clientes do departamento Geral.

5.1 Conceção do Sistema Job Costing

Na abordagem à conceção do sistema de custeio optou-se por seguir a aplicação de Blocher et al. (2010) apresentada no capítulo 2.4.2, na qual os autores consideraram que existe uma percentagem do trabalho dos advogados que é faturável, MOD, e percentagem complementar de tempo não faturável, MOI, que constitui *overhead*.²³²⁴

O sistema *job costing* enquanto método tradicional de custeio, não apresenta uma elevada complexidade. O princípio fundamental é aplicar os custos diretos e os custos indiretos aos *jobs*. Relembrando, os custos diretos são atribuídos por registos diretos, enquanto o *overhead* exige um processo de alocação a duas fases. Num escritório de advogados a abordagem aos custos diretos é simplificada porque não existem materiais diretos a considerar. Para realizar o registo direto dos custos MOD, primeiramente é necessário calcular a taxa horária de MOD de cada trabalhador. Por simplicidade, uma vez que a taxa horária de MOD de um trabalhador é igual ao seu valor hora utilizar-se-á essa forma de cálculo. O cálculo do valor hora resulta da divisão entre o custo total do trabalhador e a estimativa de horas a serem trabalhadas para o período.²⁵ No custo dos trabalhadores são considerados os seguintes elementos: a remuneração bruta anual, benefícios extralaborais e encargos fiscais. Este montante é dividido pela estimativa do

²³ Pela interpretação das definições de tarefas/horas faturáveis mencionadas por Fortney (2005), Schiltz (1999) e Shepherd & Cloud (1999) torna-se evidente que o tempo faturável correspondem a tempo MOD.

²⁴ Esta percentagem atribuída de MOD/MOI constitui um dos elementos fundamentais do trabalho, visto que contribui para a estimativa do custo MOD, a ser atribuído diretamente ao serviço, e do custo MOI (*overhead*), enquanto parte complementar (do custo total do colaborador) a ser alocada ao serviço.

²⁵ A taxa horária MOD de um trabalhador corresponde ao seu valor hora, uma vez que se utiliza a mesma percentagem MOD (e.g., 2/3) tanto para determinar o custo MOD como para estimar o número de horas MOD.

número de horas trabalhadas anualmente. Para o escritório, no ano de 2025, consideraram-se 1760 horas, representativas de uma média de 20 dias úteis, 11 meses (exclui-se mês de férias) e 8 horas diárias. Aplicando a taxa horária de MOD a cada hora registada nos mapas, obtém-se o custo direto associado a cada *job*. A nuance complexa do sistema surge na alocação de *overhead*, visto que alocações arbitrárias podem causar distorções nos custos. Assim, revela-se importante utilizar múltiplas taxas de *overhead* no escritório. Deste modo, seguiu-se a atribuição dos custos indiretos aos objetos de custos como indicado por Drury & Tayles (2021) e descrito no capítulo 2.4.1.2.

5.1.1 Identificação dos Departamentos de Serviços e Suporte

No âmbito das *cost pools*, abordou-se uma perspetiva tradicional por departamentos, porém, realizaram-se alguns ajustes. Reintroduzindo a Figura 2, o escritório apresenta três departamentos de prestação de serviços, contudo, como existe uma grande interligação entre os departamentos de Contencioso e Insolvências, nos quais os objetos de custo são idênticos, e o consumo de recursos indiretos é bastante homogêneo, foi criada apenas uma única *cost pool* para estes dois departamentos, que se denominou departamento CI. Além desta *cost pool*, foram criadas mais duas, uma relativa ao departamento Geral e outra ao departamento de suporte.²⁶ Adicionalmente, foram ainda criados dois departamentos auxiliares devido à complexidade e distinção de consumo de recursos existentes dentro deste escritório de advocacia. Com uma equipa de 15 colaboradores, para a maximização da eficácia e celeridade do andamento dos processos existe uma grande união de esforços para a execução. Subsequentemente, identificou-se a necessidade de desenvolver um primeiro departamento auxiliar - dep. H, composto por elementos da equipa de suporte que também executam tempo MOD nos processos, não sendo funcional a sua manutenção no departamento de suporte. O segundo departamento auxiliar - dep. F, constituiu-se pela diferença de consumo de recursos indiretos entre alguns colaboradores do departamento Geral, pelo regime híbrido, predominantemente remoto, no qual trabalham, sendo erróneo alocar a mesma quantidade de custos indiretos

²⁶ As atividades do departamento de suporte correspondem a apoio indireto à prestação de serviços jurídicos, não se enquadrando nas funções administrativas gerais. Assim, estes custos não são classificados como custos de período, mas como custos indiretos.

a estes trabalhadores. Assim, resumidamente, verificam-se 5 *cost pools* referentes a 4 departamentos de serviços e 1 de suporte.

5.1.2 Estimação do Overhead pelos Departamentos

Para a estimação do *overhead* pelas *cost pools*, o método utilizado é através da recolha de informação sobre os custos no balancete analítico a 31 de dezembro do período anterior e posterior orçamentação dos mesmos para o corrente ano, os quais são agrupados nas *cost pools* criadas. Adicionalmente, evidencia-se que se pode dividir os custos indiretos em duas partes: i) Custo de MOI, que corresponde não só aos custos dos colaboradores do departamento de suporte como também a uma parcela dos custos dos advogados. Além disso, como referido no capítulo 2.2 de revisão de literatura, embora este seja um custo indireto, relativamente ao serviço prestado, perante os departamentos é um custo direto, de modo que a atribuição do custo de MOI às *cost pools* é direto, não necessitando de uma base de imputação associada; ii) Gastos da conta de Fornecimento e Serviços Externos (FSE) e gastos de depreciação. Estes custos, não sendo economicamente viáveis de associar às *cost pools* diretamente são alocados aos departamentos pela aplicação de um *cost driver*.

A escolha dos *cost drivers* é essencial para realizar uma alocação mais correta e precisa, devendo-se sempre que possível utilizar *cost drivers* com relação de causa-efeito. Neste seguimento, os *cost drivers* escolhidos são apresentado na Tabela II:

Tabela II - *Cost driver* por Custo FSE/Depreciações

Custo FSE/Depreciações	<i>Cost driver</i>
Conservação e reparação	Registo direto ²⁷
Materiais	N.º colaboradores
Eletricidade	N.º de equipamentos elétricos
Água	N.º colaboradores
Renda	Área ocupada (m2)
Comunicações	N.º colaboradores
Seguros	N.º colaboradores
Limpeza	Área ocupada (m2)
Depreciações	N.º equipamentos depreciáveis

²⁷ O processo de registo direto corresponde a um método de atribuição de custo e não a um *cost driver*, conforme apresentado no capítulo 2.2. Contudo, é utilizado na presente tabela e no Anexos com este termo por uma questão de simplificação no tratamento e apresentação dos dados.

Para o custo de renda utilizou-se a área do edifício como *cost driver*, uma vez que a área é um dos principais fatores que influencia o valor da renda. Assim, departamentos que ocupam maior área devem suportar uma maior percentagem do custo da renda. De forma análoga, como a limpeza é realizada sobre a área ocupada, os departamentos com maior área devem assumir um maior custo. Por outro lado, de forma ligeiramente mais arbitrária, para os custos de materiais, água, seguros e comunicações, o *cost driver* adotado foi o número de trabalhadores. Os materiais são frequentemente utilizados de forma comum entre departamentos e, por observação direta, não se verificaram diferenças significativas no padrão de consumo. O mesmo raciocínio foi aplicado ao custo de água. O montante de seguro é constituído por um valor semelhante entre trabalhadores. No que diz respeito aos gastos com comunicações, apesar de existir uma componente tangível que poderia justificar a utilização de um *cost driver* como o número de equipamentos de comunicação (e.g., telefones), a parcela predominante dos custos refere-se a serviços intangíveis (e.g., acesso à internet), pelo que o número de colaboradores constitui um *cost driver* que melhor explica o consumo deste recurso. O custo de eletricidade foi associado ao número de equipamentos elétricos, partindo do princípio de que mais equipamentos implicam um maior consumo. Embora o consumo real de eletricidade possa variar, o custo-benefício de uma medição mais precisa não se justificaria, pelo que se optou por este critério mais geral. Por fim, no que diz respeito aos gastos de depreciação de ativos, o *cost driver* utilizado corresponde ao número de equipamentos depreciables em cada departamento, uma vez que os ativos apresentam uma taxa de depreciação significativamente semelhante, ou seja, a um maior número de ativos depreciables deve corresponder uma maior parcela de depreciação. Os custos de conservação e reparação, apesar de serem um custo indireto relativo ao serviço prestado são um custo direto relativo ao departamento. Assim, pela possibilidade de associar diretamente aos departamentos, a atribuição deste custos é feita através de registo direto.

No que conste ao custo de MOI, como referido anteriormente, este é atribuído diretamente às *cost pools* e apresenta duas vertentes. A primeira refere-se aos trabalhadores do departamento de suporte, cujo trabalho é integralmente considerado MOI, pelo que o custo total destes trabalhadores é atribuído diretamente à respetiva *cost pool*. Relativamente aos advogados, a literatura indica que cerca de 1/3 do tempo de

trabalho corresponde a atividades indiretas.²⁸ Assim, essa parcela do custo total do trabalhador é considerada como custo indireto e alocada diretamente às *cost pools* correspondentes. O departamento auxiliar H, apresenta características especiais, i.e., apenas lhe são alocados gastos FSE, uma vez que os seus trabalhadores apresentam percentagens distintas de MOI alocadas ao departamento de suporte. Isto deve-se ao facto destes colaboradores prestarem apoio aos restantes departamentos, o que justifica e implica a alocação da MOI ao departamento de suporte, contudo, também executando MOD (em menor percentagem) nos processos jurídicos.

A estimação da quantidade de *cost driver* para distribuir os custos FSE/Depreciações pelas *cost pools* encontra-se no Anexo 1.²⁹ As tabelas de alocação dos custos FSE/Depreciações aos departamentos, bem como o cálculo dos custos MOD e MOI individual e por departamento, encontram-se nos Anexos 2 a 5.³⁰

5.1.3 Realocação do Overhead do Departamento de Suporte

Seguidamente, é necessário realocar os custos indiretos registados no departamento de suporte a três *cost pools* de serviços,³¹ de forma que esses custos possam ser posteriormente alocados aos serviços. Neste âmbito, tendo como ponto de partida a informação e anexos referidos anteriormente, o *overhead* acumulado no departamento de suporte é constituído por gastos FSE/Depreciações e custo MOI dos trabalhadores deste departamento, ao qual acresce o custo MOI do colaboradores do departamento H.

Inevitavelmente, o montante referido é alocado às três *cost pools* através de um *cost driver*. Reiterando, o *cost driver* a escolher, deve representar os benefícios que o departamento de suporte fornece aos departamentos de serviços (Drury & Tayles, 2021,

²⁸ Apesar de o rácio ser mencionado em termos de horas faturáveis e não faturáveis, considerando a teoria de que as horas faturáveis correspondem a horas MOD e horas não faturáveis a trabalho indireto, constata-se que 1/3 do tempo dos advogados é MOI.

²⁹ Conforme referido no capítulo 5.1.1, os colaboradores do departamento F exercem atividade não presencial pelo que seria incorreto alocar custos FSE e depreciações à atividade destes colaboradores. Assim, não existe atribuição de custo FSE/Depreciações a este departamento.

³⁰ Os valores apresentados nos Anexos foram disfarçados por motivos de confidencialidade. As tabelas apresentam um carácter meramente demonstrativo, permitindo acompanhar o raciocínio subjacente à construção do modelo teórico do sistema de custeio, tendo em conta as particularidades específicas do escritório.

³¹ No seguimento da informação expressa na nota 29, não sendo atribuído custo FSE/Depreciações ao departamento F, justifica-se, de igual modo, não ser realocado *overhead* do departamento de suporte para este departamento.

p.71). Assim, possíveis *cost drivers* seriam o número horas de apoio prestado a cada departamento ou o número de pedidos de apoio gerados por cada departamento. Contudo, ambos os *cost drivers* necessitariam de um *software* informático com alto nível de detalhe o que até ao momento não está disponível no escritório. Consequentemente, a escolha será entre os *cost drivers* número de trabalhadores por departamento e custo MOD. Ainda que, à primeira vista, pareça existir uma conotação entre os *cost drivers*, em bom rigor são diferentes. O número de trabalhadores é justificativo de que um maior número de trabalhadores, de modo geral, implica um maior suporte de atividades administrativas. Porém, e consoante o modelo desenvolvido, ao considerar percentagens MOI, relativamente ao trabalho dos advogados, revela-se bastante apelativo a utilização deste *cost driver*. Um departamento que possua uma maior quantidade de custo MOI, muito possivelmente,³² já integra trabalhadores que executam atividades indiretas, não necessitando de tanto apoio por parte do departamento de suporte, o que justifica uma menor imputação de *overhead* realocado a partir desse departamento.

A realocação de *overhead* do departamento suporte pelos restantes departamentos de serviços encontra-se nos Anexos 6 e 7.

5.1.4 Escolha e Estimação da Quantidade dos Cost Drivers de Segunda Fase do Processo de Alocação de Overhead aos Objetos de Custo

Por fim, na sequência de um *overhead* estimado apenas pelos departamentos de serviços, subsistem os últimos dois passos para a conceção do modelo teórico do sistema *job costing* – a escolha e a estimação da quantidade de *cost drivers* que irão alocar os custos indiretos acumulados pelos *jobs*. Na revisão de literatura, Blocher et al. (2010) referem que a utilização de *cost drivers* baseados no volume, e em especial o número de horas MOD, para empresas dos setores dos serviços, constitui uma opção viável, principalmente porque os custos MOD representam uma grande percentagem dos custos totais, havendo também um registo mais pormenorizado do trabalho direto dos colaboradores. Ou seja, existe uma lógica inerente de que, com o aumento do número de horas MOD (custos MOD), ocorre inevitavelmente um aumento dos custos indiretos. Atrill & McLaney (2018), explicam este fator no decorrer da atividade desenvolvida num

³² Não considerando que a MOI é constituinte de tempo não produtivo.

escritório de advogados, na qual são consumidos recursos como eletricidade, água, renda e tempo de apoio da equipa de suporte por cada hora MOD.³³ Este *cost driver* constitui, portanto, um fator explicativo com relação de causa-efeito sobre a variação do custo. Adicionalmente, os ativos presentes num escritório de advogados assumem um caráter auxiliar ou secundário na prestação do serviço, sendo utilizados em tarefas como o registo de informação, a redação documental, entre outras. O fundamental da prestação de um serviço jurídico reside na personalização do mesmo, que depende da capacidade técnica de cada advogado enquanto profissional certificado, com experiência na matéria e na metodologia adotada para resolver o problema. É neste contexto que sobressai o conceito de *knowledge-intensive*, pois a prestação do serviço baseia-se predominantemente no conhecimento teórico e prático (*know-how*) do advogado, e não na utilização intensiva de capital. Assim, o tempo dedicado por cada colaborador adquire uma extrema importância para a criação de valor e para a estrutura de custos.

De outro modo, conforme referido anteriormente, a literatura indica que as horas faturáveis correspondem às horas de MOD. Contudo, na realidade, existem várias horas MOD que constituem horas não faturáveis, por decisões estratégicas da organização ou por acordos com os clientes. De forma semelhante, também pode existir uma ligeira diferença entre horas faturáveis e MOD devido a práticas não éticas, como *bill padding* e *overcharging*. Neste sentido, e apesar de a estimação neste modelo teórico ser feita no mesmo formato (indicado mais abaixo), esta distinção permite precaver diferenças na estimação dos *cost drivers* em situações futuras. Não obstante, considera-se que as horas faturáveis continuam a explicar adequadamente a evolução do consumo dos custos indiretos, sendo elegíveis como *cost driver*.

Neste enquadramento, pela ligeira diferença identificada e devido aos métodos de faturação existentes em cada departamento (e à respetiva contabilização temporal do

³³ É notório que em situações de deslocações a tribunais, conservatórias, etc. e na execução das respetivas atividades jurídicas/extrajudiciais nestes locais, é inexistente ou em reduzida escala a utilização de recursos de carácter indireto. Assim, poderia ser idealizado um modelo que apenas considerasse o tempo MOD nestas circunstâncias, não acrescentando complementarmente os custos indiretos. A problemática vinculada a esta situação é a existência em alguns casos de apoio administrativo ou da execução de diligências online (realizadas a partir do escritório). De igual modo, a estimativa de cálculo do número horas MOD para o cálculo das taxas de *overhead* aumentaria de complexidade exponencialmente. Adicionalmente, a previsão do tempo correspondente às deslocações e atividades jurídicas fora do escritório apresentariam uma precisão de valores bastante baixa, dada a extrema dificuldade de prever com exatidão a duração destas atividades e deslocações. Assim, demonstra-se não ser favorável discernir a aplicação de *overhead* pelas horas MOD nas diferentes situações.

trabalho dos colaboradores), serão utilizados dois *cost drivers*. O *cost driver* - número de horas MOD será aplicado aos departamentos CI (Contencioso e Insolvências) e H, e o *cost driver* - número de horas faturáveis será aplicado aos departamentos Geral e F.

A estimação dos *cost drivers* segue o conceito apresentado no capítulo 2.5.2 por Ross (1998), o qual refere que, em média, dois terços do tempo dos advogados correspondem a horas faturáveis, sendo o restante tempo afeto a tarefas não faturáveis ou de natureza indireta (MOI). Por este motivo, e considerando que se trata de um modelo teórico, no qual se assume que as horas MOD coincidem com as horas faturáveis, aplicar-se-á o mesmo coeficiente (2/3) em ambos os *cost drivers*. Este rácio é aplicado à estimativa do tempo de trabalho anual por colaborador. Exceciona-se, contudo, a utilização deste coeficiente na estimação de *cost driver* para o departamento H, dado que os colaboradores desempenham funções mistas com percentagens específicas de MOD e MOI, conforme já mencionado.³⁴ Ao montante estimado de *overhead* por *cost pool* se for dividido o montante total de *cost driver* (soma das horas MOD de todos os colaboradores do departamento) obtém-se a taxa pré-determinada de *overhead* por *cost pool*.³⁵

5.2 Implementação do Sistema Job Costing

Após a análise e seleção do sistema de custeio mais adequado ao escritório e à natureza da atividade desenvolvida, procedeu-se à implementação prática do modelo teórico desenvolvido. O nível de dificuldade de implementação prática depende de várias variáveis como tamanho da organização, grau de desenvolvimento tecnológico, resistência a novas modificações, etc. No processo de recolha de dados, nomeadamente através de observação direta, entrevistas informais e análise documental, foram identificados alguns constrangimentos operacionais que poderiam condicionar a implementação de um sistema de acumulação de custos por objeto de custo. Em particular, a necessidade de aquisição de novos *softwares* para apoiar a implementação de um sistema de custeio e registo temporal das tarefas dos colaboradores por processo. Face a um conjunto de fatores, como a limitação temporal do estágio, a inexperiência na utilização de *softwares* especializados e a necessidade de compatibilidade com o sistema

³⁴ As estimativas de horas MOD/horas faturáveis por trabalhador encontram-se no Anexo 3 e por departamento no Anexo 8.

³⁵ As taxas pré-determinadas de *overhead* por *cost pool* encontram-se no Anexo 8.

jurídico já existente, optou-se por adaptar o *software* jurídico atual, em colaboração com o técnico informático. Esta solução permitiu uma personalização total à estrutura do escritório, evitando custos adicionais.

Neste seguimento, a primeira alteração executada foi a adição de uma funcionalidade no *software* jurídico que permitiu aos colaboradores que não utilizam a parte do *software* para faturação à hora, ou seja, todos os colaboradores exceto os dos departamentos Geral e F, registarem o tempo despendido nas tarefas desenvolvidas ao longo dos processos jurídicos. Em situações excecionais, de carácter mais abrangente, nas quais não seja possível associar o tempo a um processo jurídico específico, e.g. reuniões por entidades clientes,³⁶ carecem os colaboradores de inserir a devida duração da tarefa na entidade cliente. As tarefas de carácter indireto, como reuniões internas, organização documental, formações, acompanhamento e revisão do trabalho dos advogados juniores, planeamento e distribuição de tarefas, entre outras, são registadas através de um código geral do escritório. Estas funcionalidades contribuem para um registo temporal mais rigoroso, aumentando a precisão da alocação dos custos. Ainda que o objeto de custo principal sejam os processos jurídicos, estas alterações permitem igualmente obter custos periódicos por entidade cliente e compreender melhor o tempo despendido em atividades indiretas pelos colaboradores.³⁷ Consequentemente, estas funcionalidades reforçam a fiabilidade dos dados recolhidos.³⁸

A consideração dos processos jurídicos como *jobs* revelou-se conveniente por motivos que vão além do recebimento de honorários por processo. No âmbito da informação estabelecida no capítulo 2.4, existe informação fundamental de documentação que deve estar associada ao *job*. Neste sentido, optando por casos jurídicos aproveitam-se dados já existentes, não necessitando de gerar informação documental adicional. A data de entrada do processo no escritório corresponde à data de início do *job*, a data de extinto à data de término do *job*. O número interno do processo corresponde ao

³⁶ O termo “entidades clientes” provém do vocabulário presente dentro do escritório.

³⁷ Uma vez que podemos considerar uma entidade cliente como um agrupamento de processo, ainda que não represente a realidade, dado que os processos agrupados se encontram em fases diferentes, para entidades clientes com prestações de serviço contínuas, pode-se calcular o tempo e custo associado periodicamente a essa entidade.

³⁸ Assegurar a veracidade dos dados constitui um fator muito importante. Na conjuntura em causa, em que o registo temporal é realizado pelo próprio colaborador, subsiste uma margem de erro associada. Apela-se, assim, ao bom senso, responsabilidade e integridade de cada colaborador para efetuar o registo de forma correta, dada a impossibilidade de recolher os dados por outro meio.

número do *job* e serve como elemento central de identificação. Por fim, os registos de tempo são registados diretamente por processo na base jurídica. A introdução de toda esta informação no sistema interno facilita a gestão documental e o acesso aos dados de custos.

Através da adaptação do *software*, a acumulação dos custos passou a ser possível pelas horas MOD registadas. Aplicando a taxa horária de MOD de cada colaborador, obtém-se o custo direto do processo. De igual modo, ao aplicar a respetiva taxa pré-determinada de overhead de cada colaborar, com base na *cost pool* departamental em que se encontram, às horas MOD, obtém-se o overhead alocado. Somando o custo direto e o *overhead* alocado apura-se o custo total do *job*. Contudo, conforme referido por Coombs et al. (2005), em determinadas situações, para além dos custos de produção, podem também ser considerados gastos diretos no apuramento do custo do produto. Neste seguimento, o sistema jurídico foi adaptado para permitir o registo de gastos diretos, como custos de correio, deslocações em diligência ou a tribunais e cartórios (e.g., portagens, combustível ou transportes públicos), nos casos em que estes custos não sejam suportados pelas entidades clientes.

A implementação concretizou-se de forma parcial. Dada a limitação temporal, apenas foi possível desenvolver as alterações do *software* nos departamentos de Contencioso, Insolvências e H. Os departamentos que utilizam faturação à hora, recorrendo a uma subparte do *software* para registo e faturação, permaneceram sem alterações, pelas particularidades que exibem. Estas particularidades dificultam a obtenção de dados que permitam documentar adequadamente um sistema de *job costing*. Contudo, como já referido, o método tradicional de faturação à hora está concebido para dar lucro. Assim, o interesse no custo a acumular aos objetos de custo diminui. Deste modo, para estes departamentos (Geral e F), a conceção do modelo teórico permitiu definir um custo hora para estes colaboradores, através da soma da taxa horária de MOD e taxa pré-determinada de *overhead*, possibilitando definir preços, particularmente, em situações de acordos em valores fixos.

6. CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E INVESTIGAÇÕES FUTURAS

A realização do estágio e o desenvolvimento deste trabalho revelaram-se bastante desafiantes, num processo que se iniciou com a integração no escritório de advogados, com o intuito de implementar um sistema de custeio apropriado. Deste modo, a fase inicial consistiu na análise da literatura relevante, realização de reuniões com os orientadores, entrevistas com os colaboradores, recolha documental e observação direta e participante. Atendendo ao funcionamento operacional do escritório e à literatura analisada, compreendeu-se que o método mais apropriado seria o *job costing*.

No decorrer do estágio, procedeu-se à conceção do modelo teórico do *job costing* para o escritório de advogados referido. Para tal, iniciou-se o processo com a recolha de dados para compreender a estrutura organizacional e definir os objetos de custo e as *cost pools*. Posteriormente, foi recolhido o balancete analítico do ano anterior, dada a sua utilidade no detalhe das contas de gastos FSE/Depreciações. Fizeram-se as projeções para o ano corrente relativamente aos gastos FSE, gastos com o pessoal, horas de trabalho e compra/venda de ativos. Prosseguiu-se à estimação dos custos indiretos nas *cost pools* por via dos *cost drivers* definidos, realizando-se, posteriormente, uma segunda alocação, distribuindo os custos do departamento de suporte pelas restantes *cost pools*. Finalmente, para os departamentos que utilizam faturação à hora (Geral e F) o *cost driver* escolhido foi o número de horas faturáveis e para os restantes departamentos a escolha assentou no número horas MOD. Na fase final, procedeu-se à implementação prática do modelo teórico do *job costing* através do apoio do técnico informático, o qual proporcionou alterações que permitiram a inserção da duração das tarefas dos colaboradores por processos e entidades cliente. Por sua vez, aplicando a taxa horária de MOD e a taxa pré-determinada de *overhead* às horas MOD acumulam-se os custos por processo e entidade cliente. Consequentemente, uma vez que os valores de honorários são registados por processo jurídico, a diferença entre esses valores e os custos acumulados permite apurar a respetiva rentabilidade.

De um ponto de vista teórico, um sistema de custeio tradicional de acumulação de custos, como o *job costing*, pode apresentar várias limitações. Coombs et al. (2005) identificam restrições num sistema de custeio por absorção, nomeadamente o impacto negativo da utilização de *cost drivers* arbitrários na acumulação dos custos, especialmente

em situações de definição de preços com base no custo (*cost-plus*). Adicionalmente, os autores referem o erro frequente de não se recorrer à utilização de múltiplas taxas de *overhead*. Neste sentido, na conceção do modelo teórico foram consideradas estas limitações, procurando-se aproximar o custo da realidade tanto quanto possível. Assim, foram escolhidos *cost drivers* que, dentro do contexto real, apresentassem uma relação causa-efeito com a evolução do consumo dos custos indiretos. De igual modo, utilizaram-se múltiplas taxas de *overhead* com o intuito de limitar as distorções sobre os custos. Não obstante, reconhece-se a utilização de alguns *cost drivers* com uma menor relação de causa-efeito e das possíveis repercussões que possam causar sobre os *jobs*.

Na parte prática, reconhecem-se limitações pela instalação de alterações através de um formato mais manual através de linhas de programação concebidas pelo técnico informático consoante as diretrizes alinhavadas pelo aluno. No entanto, não descurar as respetivas barreiras existentes à implementação do sistema de custeio mencionadas previamente. Adicionalmente, subsiste uma desconexão entre o *software* contabilístico e o sistema de acumulação de custos, dado que o modelo foi construído com base em previsões sobre o balancete analítico e horas de trabalho estimadas. Assim, para monitorizar eventuais excessos ou défices de *overhead* alocado, é necessário recorrer a balancetes analíticos mensais. Complementarmente, retirando automaticamente os tempos dos trabalhadores do *software* e atualizando estes dados conjuntamente com os custos indiretos reais do balancete analítico no modelo teórico obtêm-se novas taxas pré-determinadas de *overhead* e taxas horárias MOD. Aplicando estas novas taxas às horas MOD elimina-se o excesso ou défice de *overhead* alocado nos *jobs*.³⁹

Não obstante, revela-se importante destacar alguns objetivos futuros de desenvolvimento. Primeiramente, menciona-se a utilidade do detalhe das tarefas executadas pelos colaboradores, ainda que exista uma ligeira imprecisão pelo grau de autonomia concedido aos colaboradores no registo próprio de tempo, pela possibilidade de futuramente estudar e refinar as projeções de tempo e percentagens MOD/MOI que servem como ponto crítico para o sistema. Esta reconfiguração das percentagens revela-se importante, dado que o modelo foi construído com base numa abordagem teórica, contudo, nem todos os colaboradores exercem as mesmas funções, o que se traduz em

³⁹ Método de ajustamento da taxa de *overhead* referido no capítulo 2.4.1.3 por Bhimani et al. (2008).

diferentes volumes de tempo indireto entre colaboradores e, conseqüentemente, em diferentes percentagens de MOI. Outro objetivo prende-se ao que Maister (1993) descreve como a utilização da capacidade produtiva de colaboradores com remuneração elevada para desempenhar tarefas de baixo valor acrescentado. A abordagem do autor procura explorar a quantidade e percentagem de tempo de trabalhadores profissionais (e.g. advogados) que poderia ser desempenhada por um colaborador com rendimento inferior (e.g. estagiários, advogados juniores ou elementos administrativos) com a devida formação e sem comprometer a qualidade do serviço.⁴⁰ Num contexto de uma elevada quantidade de custos fixos, prevalece a correta afetação dos recursos para prosperar. Assim, tarefas de maior responsabilidade devem ser atribuídas a colaboradores mais qualificados (e com maiores rendimentos), enquanto as tarefas de menor valor devem ser realizadas por mão-de-obra de custo inferior desde que a qualidade do serviço se mantenha.

Por último, menciona-se um ponto importante para a investigação futura. A proposta consiste na realização de uma divisão processual por fases, atribuindo a cada fase uma percentagem de conclusão, seguindo uma lógica semelhante à do trabalho desenvolvido por Fayek (2001), mas adaptada ao contexto de organizações de advogados. Este método permitirá realizar previsões de custo, possibilitando uma estruturação mais eficaz da abordagem à resolução dos casos jurídicos e de controlo sobre o consumo de recursos.

⁴⁰ Esta abordagem é igualmente transmitida, porém de forma mais simples, por Braun et al. (2021).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Atrill, P. & McLaney, E.J. (2018). *Management accounting for decision makers*, 9^a ed. Harlow: Pearson Education Limited.
- Balbi, L. (2010). Death to the Billable Hour: Alternative Billing Methods in Family Law Practice. *American Journal of Family Law* 24 (2), 99–106.
- Bhimani, A., Horngren, C.T., Datar, S.M. & Foster, G. (2008). *Management and Cost Accounting*, 4^a ed. Harlow: Pearson Education Limited.
- Blocher, E.J., Stout, D.E. & Cokins, G. (2010). *Cost management: a strategic emphasis*, 5^a ed. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Braun, K.W. (2013). Custom fabric ventures: An instructional resource in job costing for the introductory managerial accounting course. *Journal of Accounting Education* 31 (4) 400–429.
- Braun, K.W., Tietz, W.M. & Beaubien, L. (2021). *Managerial accounting*, 4^a ed. North York: Pearson Canada.
- Campbell, I. & Charlesworth, S. (2012). Salaried lawyers and billable hours: a new perspective from the sociology of work. *International Journal of the Legal Profession* 19 (1), 89–122.
- Coombs, H., Hobbs, D. & Jenkins, E. (2005). *Management Accounting*, 1^a ed. London: SAGE Publications Ltd.
- Drury, C. & Tayles, M. (2021). *Management and Cost Accounting*, 11^a ed. Andover: Cengage Learning, Emea.
- Empson, L. (2007). *Managing the Modern Law Firm: New Challenges, New Perspectives*, 1^a ed. New York: Oxford University Press.
- Estatuto da Ordem dos Advogados (2015). Lei n.º 145/2015, Diário da República, 1.^a série, n.º 176 de 9 de setembro. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2015-105332944>.
- Fayek, A.R. (2001). Activity-Based Job Costing for Integrating Estimating, Scheduling, and Cost Control. *Cost Engineering* 43 (8), 23–32.

- Fortney, S. (2001). An Empirical Study of Associate Satisfaction, Law Firm Culture, and the Effects of Billable Hour Requirements (Part One). *TEXAS BAR JOURNAL* 64 (11), 1060–1073.
- Fortney, S. (2000). Soul for Sale: An Empirical Study of Associate Satisfaction, Law Firm Culture, and the Effects of Billable Hour Requirements. *UMKC Law Review* 69 (2), 239–309.
- Fortney, S. (2005). The Billable Hours Derby: Empirical Data on the Problems and Pressure Points. *Fordham Urban Law Journal* 33 (1), 101–122.
- Galanter, M. & Palay, T.M. (1990). Why the Big Get Bigger: The Promotion-to-Partner Tournament and the Growth of Large Law Firms. *Virginia Law Review* 76 (4), 747–748.
- Garrison, R.H., Noreen, E.W. & Brewer, P.C. (2021). *Managerial Accounting*, 17^a ed. New York: McGraw-Hill Education.
- Hansen, D.R. & Mowen, M.M. (2007). *Managerial Accounting*, 8^a ed. Mason: Thomson South-Western.
- Hilton, R.W. & Platt, D.E. (2023). *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 13^a ed. New York: McGraw Hill LLC.
- Hornigren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M. V., Maguire, W.A.A. & Tan, R.C.W. (2018). *Cost accounting: a managerial emphasis*, 3^a ed. Melbourne: Pearson Australia.
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*, 1^a ed. Boston: Harvard Business School Press.
- Lanen, W.N., Anderson, S.W. & Maher, M.W. (2023). *Fundamentals of Cost Accounting*, 7^a ed. New York: McGraw Hill LLC.
- Løwendahl, B., Revang, Ø. & Fosstenløkken, S. (2001). Knowledge and Value Creation in Professional Service Firms: A Framework for Analysis. *Human Relations* 54 (7), 911–931.
- Maister, D.H. (1993). *Managing the professional service firm*, 1^a ed. New York: Free Press.

- Muir, R. (2007). *A Short History of the Billable Hour and the Consequences of Its Tyranny, Law People*. [Em linha]. Disponível em: <https://www.lawpeopleblog.com/2007/06/a-short-history-of-the-billable-hour-and-the-consequences-of-its-tyranny/> [Acesso em: 2025/02/26].
- Newton, H. (2021). *Cost Accounting*. Salem Press Encyclopedia. Disponível em: <https://research.ebsco.com/linkprocessor/plink?id=c163c67f-8cca-3969-a0ed-7aca5b5d144e>.
- Von Nordenflycht, A. (2010). What is a professional service firm? Toward a theory and taxonomy of knowledge-intensive firms. *Academy of Management Review* 35 (1), 155–174.
- Parsons, M. (2004). *Effective Knowledge Management for Law Firms*, 1ª ed. New York: Oxford University Press.
- Pedreira, F. (2020). *Quota litis: Um extra nos honorários?* [Em linha]. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/especiais/quota-litis-um-extra-nos-honorarios/> [Acesso em: 2025/03/09].
- Ross, W.G. (1998). Kicking the Unethical Billing Habit Symposium: Unethical Billing Practices. *Rutgers Law Review* 50 (4), 2203.
- Samuelson, S.S. (1990). The organizational structure of law firms: lessons from management theory. *Ohio State Law Journal* 51 (3), 645–673.
- Schiltz, P. (1999). On Being a Happy, Healthy and Ethical Member of an Unhappy Unhealthy and Unethical Profession. *Vanderbilt Law Review* 52 (4), 871–951.
- Shepherd, G.B. & Cloud, M. (1999). Time and money: discovery leads to hourly billing. *University of Illinois Law Review* (1), 91–180.
- Sollenberger, H.M. & Schneider, A. (1996). *Managerial Accounting*, 9ª ed. Cincinnati: South-Western College Publishing.
- Terzioglu, B. & Chan, E.S.K. (2013). Toward Understanding the Complexities of Service Costing: A Review of Theory and Practice. *Journal of Applied Management Accounting Research* 11 (2), 29–44.

De Wet, S.R. (2022). *Fundamentals of Cost and Management Accounting*, 9^a ed. Johannesburg: LexisNexis (Pty) Ltd.

Woolley, A. (2005). Evaluating value: a historical case study of the capacity of alternative billing methods to reform unethical hourly billing. *International Journal of the Legal Profession* 12 (3), 339–366.

Yin, R.K. (2018). *Case study research and applications : design and methods*, 6^a ed. Thousand Oaks: SAGE Publications.

Zahller, K.A. (2017). Truffle in paradise: Job costing for a small business. *Journal of Accounting Education* 40, 32–42.

ANEXOS⁴¹Anexo 1 - Estimação da Quantidade de *Cost Driver* Departamental por Custo FSE/Depreciações⁴²

Custo FSE/Depreciações	<i>Cost driver</i>	Dep. H	Dep. Suporte	Dep. CI	Dep. Geral	Total
Conservação e reparação	Registo direto ⁴³	-	-	-	-	-
Materiais	N.º colaboradores	2 ⁴⁴	2	7	2	13 ⁴⁵
Eletricidade	N.º de equipamentos elétricos ⁴⁶	2	4	7	2	15
Água	N.º colaboradores	2	2	7	2	13
Renda	Área ocupada (m2) ⁴⁷	25	191	65	25	306
Comunicações	N.º colaboradores	2	2	7	2	13
Seguros	N.º colaboradores	2	2	7	2	13
Limpeza	Área ocupada (m2)	25	191	65	25	306
Depreciações	N.º equipamentos depreciáveis ⁴⁸	3	6	8	4	21

⁴¹ Os valores apresentados nas tabelas dos Anexos foram ajustados com o intuito de preservar a confidencialidade dos dados do escritório. Adicionalmente, todos os valores monetários (€) estão arredondados às unidades.

⁴² Conforme referido no capítulo 5.1.1, os colaboradores do departamento F (2, ver Anexo 3) exercem atividade não presencial pelo que seria incorreto alocar custos FSE e depreciações à atividade destes colaboradores.

⁴³ *Id.* nota 27.

⁴⁴ Através da divisão da quantidade estimada do *cost driver* para cada *cost pool* pela quantidade total de *cost driver* obtém-se a taxa de *overhead* de 1.ª fase do processo de alocação.

⁴⁵ Valor representativo da informação expressa na nota 42.

⁴⁶ Os valores reais foram obtidos através de contagem física dos equipamentos em cada departamento.

⁴⁷ Os valores reais foram obtidos através da planta do edifício.

⁴⁸ Os valores reais foram obtidos através da confirmação dos equipamentos depreciáveis no balancete analítico e da contagem física destes equipamentos em cada departamento.

Anexo 2 - Estimação do Custo FSE/Depreciações por Departamento⁴⁹

Custo FSE/Depreciações	Montante⁵⁰	Cost driver	Dep. H	Dep. Suporte	Dep. CI	Dep. Geral
Conservação e reparação	5 500 €	Registo direto ⁵¹	- €	5 500 €	- €	- €
Materiais	5 000 €	N.º colaboradores	769 € ⁵²	769 €	2 692 €	769 €
Eletricidade	5 500 €	N.º de equipamentos elétricos	733 €	1 467 €	2 567 €	733 €
Água	1 200 €	N.º colaboradores	185 €	185 €	646 €	185 €
Renda	75 000 €	Área ocupada (m2)	6 127 €	46 814 €	15 931 €	6 127 €
Comunicações	12 500 €	N.º colaboradores	1 923 €	1 923 €	6 731 €	1 923 €
Seguros	2 000 €	N.º colaboradores	308 €	308 €	1 077 €	308 €
Limpeza	7 000 €	Área ocupada (m2)	572 €	4 369 €	1 487 €	572 €
Depreciações	15 000 €	N.º equipamentos depreciables	2 143 €	4 286 €	5 714 €	2 857 €
Total	128 700 €		12 760 €	65 620 €	36 845 €	13 474 €

⁴⁹ *Id.* nota 42.⁵⁰ Os valores reais foram obtidos com base na orçamentação dos montantes extraídos do balancete analítico do período anterior.⁵¹ *Id.* nota 27.⁵² Resulta da aplicação da taxa de *overhead* de 1.ª fase, proporção entre o montante de *cost driver* (custo FSE/Depreciações) de cada departamento e o total apresentado no Anexo 1, 2/13, ao montante de custo FSE/Depreciações estimado, 5 000 €.

Anexo 3 - Cálculo Custo MOD e Custo MOI

Colaborador	Departamento	Remuneração Bruta Anual	Outros Encargos Laborais ⁵³	Custo total Colaborador ⁵⁴	Horas MOD ⁵⁵	Horas Totais ⁵⁶	%MOI ⁵⁷	Custo MOD ⁵⁸	Custo MOI ⁵⁹
1	Dep. F	35 000 €	15 000 €	50 000 €	1173	1760	33%	33 333 €	16 667 €
2	Dep. CI	28 000 €	14 000 €	42 000 €	1173	1760	33%	28 000 €	14 000 €
3	Dep. Geral	18 200 €	18 000 €	36 200 €	1173	1760	33%	24 133 €	12 067 €
4	Dep. Suporte	22 400 €	6 000 €	28 400 €	0	1760	100%	- €	28 400 €
5	Dep. H	16 800 €	10 000 €	26 800 €	880	1760	50%	13 400 €	13 400 €
6	Dep. F	35 000 €	15 000 €	50 000 €	1173	1760	33%	33 333 €	16 667 €
7	Dep. H	16 800 €	7 000 €	23 800 €	176	1760	90%	2 380 €	21 420 €
8	Dep. CI	22 400 €	6 000 €	28 400 €	1173	1760	33%	18 933 €	9 467 €
9	Dep. CI	22 400 €	5 000 €	27 400 €	1173	1760	33%	18 267 €	9 133 €
10	Dep. CI	35 000 €	8 000 €	43 000 €	1173	1760	33%	28 667 €	14 333 €
11	Dep. CI	35 000 €	8 000 €	43 000 €	1173	1760	33%	28 667 €	14 333 €
12	Dep. CI	49 000 €	11 000 €	60 000 €	1173	1760	33%	40 000 €	20 000 €
13	Dep. Geral	42 000 €	9 000 €	51 000 €	1173	1760	33%	34 000 €	17 000 €
14	Dep. CI	35 000 €	8 000 €	43 000 €	1173	1760	33%	28 667 €	14 333 €
15	Dep. Suporte	16 800 €	3 000 €	19 800 €	0	1760	100%	- €	19 800 €
Total					13963			331 780 €	241 020 €

⁵³ Os outros encargos laborais resultam da soma dos benefícios extralaborais e dos encargos fiscais obrigatórios.

⁵⁴ Soma da remuneração bruta anual com os outros encargos laborais.

⁵⁵ Resulta da multiplicação da percentagem de MOD (ou 1 - %MOI) pela estimativa de horas totais.

⁵⁶ Estimativa calculada de acordo com o descrito no capítulo 5.1.

⁵⁷ Como expresso no subcapítulo 5.1.2, para os advogados e solicitadores foi utilizada a proporção de 1/3 para a MOI. Todo o trabalho dos elementos do departamento de suporte corresponde a trabalho indireto, ou seja, 100% MOI. No caso dos trabalhadores do departamento H, pelas especificidades mencionadas no mesmo subcapítulo, foram aplicadas percentagens diferentes. A estimativa da percentagem real envolveu observação direta e entrevistas com os respetivos colaboradores, de forma a obter uma estimativa que se aproxime ao máximo da realidade observada.

⁵⁸ Resulta da multiplicação da percentagem de MOD (ou 1 - %MOI) com a estimativa de Custo total do Colaborador.

⁵⁹ Resulta da multiplicação da percentagem de MOI com a estimativa de Custo total do Colaborador.

Anexo 4 - Custos MOI e MOD por Departamento

Departamento	Custo MOI	Custo MOD
Dep. CI	95 600 € ⁶⁰	191 200 € ⁶¹
Dep. Suporte	48 200 €	- €
Dep. Geral	29 067 €	58 133 €
Dep. F	33 333 €	66 667 €
Dep. H	34 820 €	15 780 €
Total	241 020 €	331 780 €

Anexo 5 - *Overhead* Acumulado no Departamento de Suporte

Tipo de Custo	Montante
Dep. Suporte - FSE/Depreciações	65 620 €
Dep. Suporte – Custo MOI	48 200 €
Dep. H – Custo MOI ⁶²	34 820 €
Total overhead Dep. Suporte	148 640 €

Anexo 6 - Estimação da Quantidade de *Cost Driver* para Realocação do *Overhead* do
Departamento de Suporte

<i>cost driver</i>	Dep. H	Dep. CI	Dep. Geral	Total
Custo MOD	15 780 € ⁶³	191 200 €	58 133 €	265 113 €

Anexo 7 - *Overhead* do Departamento de Suporte Realocado pelos Departamentos de
Serviços

<i>Overhead</i> Dep. Suporte	<i>Cost Driver</i>	Dep. H	Dep. CI	Dep. Geral
148 640 €	Custo MOD	8 847 € ⁶⁴	107 199 €	32 593 €

⁶⁰ Resulta da soma do custo MOI de todos os colaboradores pertencentes a este departamento.⁶¹ Resulta da soma do custo MOD de todos os colaboradores pertencentes a este departamento.⁶² A inclusão do custo MOI do departamento H no *overhead* acumulado do departamento de suporte está explicada no subcapítulo 5.1.2.⁶³ Valores retirados do Anexo 4.⁶⁴ Resulta da aplicação da proporção entre o montante de *cost driver* (custo MOD) de cada departamento e o total apresentado no Anexo 6, 15 780 €/265 113 €, ao montante total de *overhead* do departamento de suporte, 148 640 €.

Anexo 8 - Determinação da Taxa Pré-Determinada de *Overhead*

Departamento	Custo FSE /Depreciações	Custo MOI	<i>overhead</i> realocado do dep. Suporte	Total <i>overhead</i>	Montante <i>Cost Driver</i> ⁶⁵	Taxa pré-determinada de <i>overhead</i>
Dep. CI	36 845 €	95 600 €	107 199 €	239 645 €	8213 ⁶⁶	29 €
Dep. Geral	13 474 €	29 067 €	32 593 €	75 134 €	2347	32 €
Dep. F		33 333 €		33 333 €	2347	14 €
Dep. H	12 760 €		8 847 €	21 607 €	1056	20 €
Total			148 640 €	369 720 €⁶⁷	13963	

⁶⁵ Para os departamentos CI e H o *cost driver* é o número de horas MOD e para os departamentos Geral e F é o número de horas faturáveis.

⁶⁶ Resulta da soma da quantidade total de horas MOD do departamento, ou seja, da soma das horas MOD (do Anexo 3) de todos os colaboradores pertencentes a este departamento. Como o número de horas faturáveis corresponde ao número de horas MOD (conforme descrito no capítulo 5.1), pode-se utilizar esta abordagem para estimar o montante de horas faturáveis enquanto *cost driver*.

⁶⁷ Confirma-se que o total de *overhead* (369 720 €) é igual à soma do valor de MOI (241 020 €) com o valor dos custos FSE/Depreciações (128 700 €).