

# **PROPOSTA DE METODOLOGIA DE ANÁLISE DE CUSTOS DAS EMPRESAS ENVOLVIDAS EM FORNECIMENTOS E/OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESPECÍFICOS E VULTOSOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**Aparecida de Fátima Vilas Bôas Silva**  
**Saul Vieira Neto**

## **Resumo:**

*O principal escopo deste trabalho é apresentar uma metodologia de análise de custos das empresas a serem contratadas pela Administração Pública (AP), para a prestação de serviços e fornecimentos vultosos, onde couber a inexigibilidade e a dispensa de licitação. Os imperativos constitucionais da Administração Pública (AP) fazem com que o cumprimento de suas missões exija serviços e equipamentos nem sempre disponíveis no mercado - "off the shelf" - para simples aquisição. Para a adequação desses serviços e equipamentos às inúmeras peculiaridades nacionais, surge a contingência de se pesquisar e desenvolver os meios próprios, quando então a AP contrata as indústrias para esse fim. Considerando que alguns serviços e vários equipamentos específicos não possuem similaridades que propiciem comparação para a tomada de decisão, a análise de custos ora proposta, surge como um instrumento relevante e indispensável no que se refere aos custos e aos preços apresentados pelas indústrias. A metodologia aqui proposta, constitui, inicialmente, o entendimento da estrutura de custos de cada empresa fornecedora e/ou prestadora de serviços à AP, e os menores centros de apuração desses custos. Busca-se ainda, por meio dessa metodologia, o conhecimento específico dos principais elementos envolvidos nos custos industriais, tais como: custos diretos (salários, encargos sociais), custos indiretos overhead (rateios diversos) G & A (despesas administrativas, comerciais e financeiras) e o BDI ( bonificações e outras despesas indiretas).*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Custos e Tomada de Decisões*

### **5.3. PROPOSTA DE METODOLOGIA DE ANÁLISE DE CUSTOS DAS EMPRESAS ENVOLVIDAS EM FORNECIMENTOS E/OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESPECÍFICOS E VULTOSOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

#### **Autores**

Aparecida de Fátima Vilas Bôas Silva - Contabilista / Analista de Custos / Professora  
Saul Vieira Neto - Administrador / Analista de Custos

#### **Coordenadores**

Paulo Marinho Falcão - Major Intendente da Aeronáutica  
Humberto de Faria Alvim - Capitão Intendente da Aeronáutica

MINISTÉRIO DA AERONÁUTICA

Seção do Grupo de Acompanhamento e Controle na EMBRAER

Av. Brig. Faria Lima, 2.170 - PC 196

12.227-901 - São José dos Campos - SP

BRASIL

E-mail - sgac@embraer.com.br

#### **RESUMO**

O principal escopo deste trabalho é apresentar uma metodologia de análise de custos das empresas a serem contratadas pela Administração Pública (AP), para a prestação de serviços e fornecimentos vultosos, onde couber a inexigibilidade e a dispensa de licitação.

Os imperativos constitucionais da Administração Pública (AP) fazem com que o cumprimento de suas missões exija serviços e equipamentos nem sempre disponíveis no mercado - "off the shelf" - para simples aquisição.

Para a adequação desses serviços e equipamentos às inúmeras peculiaridades nacionais, surge a contingência de se pesquisar e desenvolver os meios próprios, quando então a AP contrata as indústrias para esse fim.

Considerando que alguns serviços e vários equipamentos específicos não possuem similaridades que propiciem comparação para a tomada de decisão, a análise de custos ora proposta, surge como um instrumento relevante e indispensável no que se refere aos custos e aos preços apresentados pelas indústrias.

A metodologia aqui proposta, constitui, inicialmente, o entendimento da estrutura de custos de cada empresa fornecedora e/ou prestadora de serviços à AP, e os menores centros de apuração desses custos.

Busca-se ainda, por meio dessa metodologia, o conhecimento específico dos principais elementos envolvidos nos custos industriais, tais como: custos diretos (salários, encargos sociais), custos indiretos – “overhead” (rateios diversos) G & A (despesas administrativas, comerciais e financeiras) e o BDI ( bonificações e outras despesas indiretas).

# **PROPOSTA DE METODOLOGIA DE ANÁLISE DE CUSTOS DAS EMPRESAS ENVOLVIDAS EM FORNECIMENTOS E/OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESPECÍFICOS E VULTOSOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

## ***1. NECESSIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA***

Considerando as peculiaridades de suas atividades, a escassez de recursos orçamentários, as exigências cada vez maiores de controle por parte da legislação nacional e ainda o imperativo estratégico de se obter respostas tempestivas no cumprimento de sua missão constitucional, a Administração Pública ressentem-se, cada vez mais, da falta de instrumentos que possibilitem sua atuação eficaz no cenário nacional e internacional.

A análise dos custos industriais, envolvidos nas aquisições vem demonstrando ser um importante instrumento para a eficácia de sua atuação, seja na aplicação racional dos recursos financeiros, seja no entendimento dos problemas envolvidos no processo produtivo do setor industrial voltado para as suas necessidades.

Os programas de modernização conduzem inexoravelmente à contratação de desenvolvimento de itens mais adaptados às exigências nacionais e de forma que privilegie a indústria nacional, visando sua capacitação e a geração de um quadro de pessoal habilitado no setor produtivo.

Acresce-se ao acima exposto o fato de que embora essas contratações, no âmbito da Administração Pública, possam ser feitas com inexigibilidade ou dispensa de licitação, a justificativa do preço contratado é uma determinação legal, sujeita à auditoria do TCU.

Ressalta-se que alguns setores da AP conscientizaram-se que as medidas de desempenho tradicionais, baseadas em informações contábeis, tais como: retorno de investimentos, análise de estruturas (verticais), análise de evolução (horizontais), análises por diferenças absolutas, análises por quociente, índices de endividamento, de rotação, de rentabilidade e lucratividade podem ajudar na monitoração da evolução da empresa em direção às suas metas, mas não apontam as situações mais profundas que realmente necessitam de maior atenção.

Finalmente, enquadra-se dentro das necessidades da AP, a de buscar coerência com os imperativos legais que cada vez mais apontam para uma estrutura de custos mais clara e integrada a contabilidade geral, como é o caso da Lei n.º 6.404 de 15/dez./76 das S.A.; da Lei n.º 8.666 de 21/jun./93, quando fala da justificativa de preço; e do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto – Lei n.º 1.041 de 11/jan./94), tratando dos itens que constituem custo do produto vendido.

## ***2. EMPRESAS CONTRATADAS***

As empresas envolvidas nas contratações da Administração Pública são as mais diversas possíveis, passando por todos os setores produtivos como o primário (agricultura,

pecuária e extrativa), secundário (setor de transformação) e terciário (setor de prestação de serviços), figurando empresa do ramo aeroespacial e aeronáutico, incluindo as do ramo eletrônico e mecânico e, ainda, serviços.

A Administração Pública têm coletado uma grande quantidade de “informações contábeis”, controles e procedimentos, com o objetivo de se alcançar uma maior transparência entre o valor ofertado pela empresa e o valor a ser contratado.

Há contratações que são feitas com dispensa ou inexigibilidade de licitação (Lei 8.666/93) dada a natureza dos produtos.

Vale ressaltar que a oferta dos bens ou serviços encontra na AP um mercado certo, independente do preço de venda, principalmente porque não há concorrentes produtores, daí a importância de uma correta análise na composição dos custos.

Finalmente, torna-se necessário uma coleta de informações relevantes da empresa a fim de tomar decisões em nível de planejamento estratégico, controlar suas operações rotineiras e determinar sua posição econômica e financeira, cujos efeitos se farão sentir a longo prazo.

### **3. LIMITAÇÕES**

Esta metodologia refere-se apenas à análise de custos referentes a mão-de-obra industrial e não considera a análise para materiais e outros custos como viagens, diárias, serviços, etc..

### **4. METODOLOGIA**

A metodologia proposta possui grande influência dos modelos utilizados pela Aeronáutica Militar Italiana e pelo Departamento de Defesa Americano, esta em função dos convênios educacionais mantidos com os EEUU e aquela devido ao Programa Binacional entre Brasil-Itália, e por ser nossa área de atuação.

Basicamente a metodologia adotada é a de buscar o conhecimento do sistema de custos da empresa para a formação de preço, descendo ao menor nível do seu sistema de custos, ou seja, a metodologia não funciona se não houver o conhecimento da menor célula de custos da empresa.

Essa menor célula pode ser um centro de custo, um centro de lucro, um centro de tecnologias, um departamento ou mesmo uma planta industrial.

A metodologia visa também conhecer o sistema de custeio da empresa que, em geral, é de custeio por absorção, devido às exigências legais, e ainda o quadro de pessoal separados em funcionários diretos, indiretos e de G&A.

Ainda por meio desse trabalho, afere-se a produtividade da empresa uma vez que é necessário indicar sua disponibilidade o que importa em conhecer as horas realmente disponíveis por meio das quais o funcionário produz para a empresa.

Com o conhecimento dos dados acima, chega-se a uma relação entre os custos e disponibilidade o que se permite construir uma taxa-hora dentro de um período desejado, que no caso dessa metodologia, concebe-se uma taxa-hora mensal.

A taxa-hora mensal constitui um dos resultados da metodologia pois, por meio dela, sabe-se quanto a empresa está cobrando por cada hora adquirida pela Administração Pública.

#### **4.1 – Taxa-hora**

A taxa-hora é um importante indicador dentro da metodologia proposta porque apresenta grande riqueza de informações.

As inúmeras possibilidades de se construir uma taxa-hora faz, também, desse instrumento importante fator de decisão.

Pode-se conceber uma taxa-hora média mensal de toda a empresa, ou simplesmente, construir uma taxa-hora individual de um funcionário, ou ainda, uma taxa-hora de uma célula mínima de um sistema de custos, por exemplo a taxa-hora de um centro de custos.

O que vai determinar ao analista qual o tipo ideal de taxa-hora é o resultado que se deseja obter, o sistema de custo existente e a quantidade de produtos produzidos pela empresa.

Caso se pretenda uma visão global da empresa deve-se optar inicialmente por uma taxa média global. Essa prática constitui o início dos trabalhos de análise preconizado pela metodologia italiana, ou seja, trata-se do “costo orario medio aziendale” – c.o.m.a..

Com relação ao sistema de custos da empresa, deve-se buscar taxas-hora que representem as principais atividades diretas do processo produtivo, tais como: taxa-hora de engenharia, taxa-hora de produção, taxa-hora de montagem, etc..

Finalmente, se a empresa em análise produz apenas um produto, pode-se facilmente construir uma única taxa-hora, pois os custos indiretos serão unicamente absorvidos por esse único produto.

Outro importante aspecto a ser considerado é o da diferenciação entre o que constitui taxa-hora custo e a taxa-hora preço.

A taxa-hora custo para produzir um produto é obtida somando-se os custos diretos, acrescidos da absorção dos custos indiretos por meio de um critério de rateio qualquer, tudo isso dividido pela total de horas trabalhadas pelos funcionários diretos.

A taxa-hora preço representa a taxa-hora custo acrescida do BDI da empresa. O BDI – Bônus e Outras Despesas Indiretas, inclui o G&A (despesas administrativas, comerciais e financeiras), Lucro, taxas de riscos e tudo aquilo que a empresa entende não se tratar de custos, mas sim despesas.

Para a determinação da TAXA-HORA CUSTO aplica-se a fórmula:

$$THC = \frac{CUSTO \quad MOD \quad + \quad ENCARGOS \quad MOD \quad + \quad OVERHEAD}{DISPONIBIL \quad IDADE}$$

Onde :

THC - taxa-hora custo;

Custo MOD - salários da mão-de-obra direta;

Encargos MOD - encargos sociais da mão-de-obra direta;

Overhead - salários e encargos da mão-de-obra indireta;  
outras despesas para suporte ao custo primário; e

Disponibilidade - tempo em que o trabalhador (direto) está a disposição da empresa.

#### 4.1.1 – Custo MOD

Mão de Obra Direta – são as despesas de salários alocadas diretamente aos produtos ou serviços. É o valor mensurável de toda a mão-de-obra que individualmente manipula as matérias-primas, até que o produto seja concluído e entregue ao consumidor.

Por muito tempo a mão-de-obra foi o fator mais importante na formação do custo. Considerando que os controles do trabalho humano requerem cuidados especiais, os sistemas de determinação muito se aplicaram em aprimorar tudo a respeito da mão-de-obra.

A mão-de-obra é o primeiro item a ser verificado numa análise.

Seus valores variam de acordo com a região onde estão locadas as empresas e podemos verificar esta realidade quando nossos trabalhos se concentraram em Porto Alegre (RS), Petrópolis (RJ) e São João dos Campos (SP).

A empresa justifica a utilização de mão-de-obra e apresenta seus salários, separando as horas em normais e extras. Os valores são apresentados em reais e pertencem, geralmente, ao período de um ano.

No caso de haver grandes variações entre o pessoal envolvido, calcula-se o salário médio, que se faz necessário para manter o equilíbrio entre as diversas classes de remunerações.

Dentro da metodologia proposta a empresa deve apresentar todo o seu quadro de pessoal separados por mão-de-obra direta, mão-de-obra indireta e administração. Essa exigência visa obter um salário médio da empresa, bem como identificar a MOD das várias células de custos.

#### 4.1.2 - Encargos Sociais

São todos os gastos com mão-de-obra exceto a unidade salarial considerada. São, portanto, os custos excedentes à unidade salarial. (IOB Bol.28/93-pág. 242).

Os encargos sociais são de incontestável interesse, não só pelas implicações nos custos da mão-de-obra, como pela influência que exercem na economia, uma vez que interferem no mercado de emprego e na estrutura das empresas.

Sabemos que a questão dos encargos sociais geram polêmicas.

A posição sustentada por José Pastore - Professor da Faculdade de Econ. e Adm. da Universidade de São Paulo - (USP) - que apresentou um estudo consagrado e encampado pela maioria dos empresários - calculando os encargos sociais em 102% sobre os salários pagos; entra em concorrência com os estudos dos economistas do Centro de Estudos Sindicais e de Economia do Trabalho (CESIT) da Universidade Católica (PUC) do Rio de Janeiro e do Departamento Sindical de Estatísticas e Estudos Sócio-econômicos (DIEESE). Esses especialistas defendem que o peso dos encargos é muito inferior aos cálculos de Pastore. (Jornal A Gazeta Mercantil – 07.07.97)

Os atuais estudiosos alertam para a diferença entre encargos sociais e direitos trabalhistas, pois, se de um lado a empresa apresenta um percentual elevado do 1º item, nem tudo é considerado como benefício para o empregado.

A classificação contábil no processo produtivo e o montante, em percentual, de encargos sociais difere de empresa para empresa, devido as suas características profissionais e alguns adicionais são devidos como: insalubridade, periculosidade, adicional noturno e outros previstos em convenção coletiva de trabalho.

O Prof. Elci Ribeiro Brasil escreveu sobre esse assunto (Informativo Dinâmico-IOB-20.04.98), demonstrando como funciona na prática o cálculo dos encargos sociais e alertando sobre o cuidado que se deve ter ao montar uma estrutura, pois, aplicados a bases diferentes, chega-se aos totais de 64,94% e 97,94%.

Devido às variáveis que influenciam numa determinação do cálculo correto para os encargos sociais e as divergências que envolvem este assunto é preciso estar sempre em alerta para os itens que formam os grupos. Seus percentuais modificam-se freqüentemente.

Para o *trabalho temporário* a Lei 6.019/74 estabelecia percentuais diferentes para este tipo de contrato de trabalho. Recentemente foi aprovada a Lei 9.019/98, que diminuiu as incidências nos contratos de *trabalho por tempo determinado*, alegando que tal proposta geraria novos empregos.

A tabela que apresentamos representa o fruto de várias análises e demonstra os percentuais para horistas e mensalistas aceitáveis para o total dos encargos sociais.

As análises dos índices são feitas, baseando-se na experiência dos analistas, dados de pesquisa, exemplos de outras empresas, planilhas IOB e Manual da FIESP.

## ANÁLISE DOS ENCARGOS SOCIAIS

### GRUPO I

composto pelas obrigações que incidem diretamente sobre a folha de pagamento.

<i>DESCRIÇÃO</i>	<i>Mensalistas</i>	<i>Horistas</i>
INSS	20,00	20,00
SEGURO ACIDENTE TRABALHO	3,00	3,00
SALÁRIO EDUCAÇÃO	2,50	2,50
INCRA	0,20	0,20
FUNDO AEROVIÁRIO	2,50	2,50
FGTS	8,00	8,00
<b>TOTAL</b>	<b>36,20</b>	<b>36,20</b>

### GRUPO II

corresponde ao ônus pago diretamente ao empregado (obrigatórios indiretos)

<i>DESCRIÇÃO</i>	<i>Mensalistas</i>	<i>Horistas</i>
DESCANSO SEMANAL REMUNERADO	- o -	19,28
ABONO DE FÉRIAS	2,78	2,78

AVISO-PRÉVIO	0,83	0,83
AUXÍLIO ENFERMIDADE	0,20	0,20
PROVISÃO PARA 13º SALÁRIO	8,33	8,33
LICENÇA PATERNIDADE	0,11	0,11
<b>TOTAL</b>	<b>12,25</b>	<b>31,53</b>

**PARA MENSALISTAS :****GRUPO III**

corresponde a incidência cumulativa do Grupo I sobre o Grupo II

$$36,20\% \times 12,25\% = 4,43\%$$

**GRUPO IV**

obrigações trabalhistas que não incidem sobre outros, nem sofrem incidência dos demais encargos.

*Despesas de Rescisão Contratual – 0,40%*

***TOTAL GERAL PARA MENSALISTAS = 53,28%***

**PARA HORISTAS :****GRUPO I**

Idem aos mensalistas.

**GRUPO II**

O total reconhecido para este grupo foi de 31,53%, uma vez que o *Descanso Semanal Remunerado* (percentual de 19,28%) está sendo calculado com base na legislação vigente.

**GRUPO III**

corresponde a incidência cumulativa do Grupo I sobre o Grupo II

$$36,20\% \times 31,53\% = 11,41\%$$

**GRUPO IV**

obrigações trabalhistas que não incidem sobre outros, nem sofrem incidência dos demais encargos.

*Despesas de Rescisão Contratual - 1,01%.*

***TOTAL GERAL PARA HORISTAS = 80,15%***

***ESTRUTURA DE ENCARGOS******RESUMO***

	<b>Mensalistas</b>	<b>Horistas</b>
--	--------------------	-----------------

Total do Grupo I	36,20 %	36,20%
Total do Grupo II	12,25%	31,53%
Total do Grupo III	4,43%	11,41%
Total do Grupo IV	0,40%	1,01%
<b>Total Geral</b>	<b>53,28 %</b>	<b>80,15%</b>

Muito se questiona a respeito do total dos encargos sociais, mas este chega até os analistas, quase sempre, com números fechados.

Numa empresa de grande porte torna-se quase impossível identificar os encargos que corretamente foram lançados no custo.

A experiência tem demonstrado que há grandes variações nos encargos sociais de empresa para empresa, por isso a metodologia propõe uma análise detalhada de cada caso, valendo-se inclusive de simulações e da análise dos gastos reais da empresa.

#### 4.1.3 - Overhead

São as despesas que dão suporte ao custo primário como : mão de obra indireta dos funcionários que apoiam os diretos, material de consumo e energia elétrica.

Basicamente compreende todos os custos indiretos que surgem em função do custo primário.

Nele estão incluídos os salários e encargos da MOI e todas as outras despesas. Ex.: Energia Elétrica, Manutenção Industrial, Serviços de Terceiros, Depreciação, Benefícios a Empregados, Aluguéis, Viagens, Cursos, Telefone, etc..

Os custos exclusivos de vendas não serão acrescidos aos custos de fabricação, uma vez que aqueles nada tem a ver com estes.

Hoje a maioria das empresas possui sistemas de custos informatizados e apresentam planilhas com saldos das contas, mês a mês, justificando seus rateios e os critérios de absorção dos custos indiretos.

Neste item os analistas trabalham por amostragem uma vez que não são fornecidos dados referentes ao número de funcionários diretos e indiretos.

O processo de averiguação é a verificação de documentos. Quando se encontra divergências nas contas verificadas, por analogia, aplica-se o corte nos outros meses.

Outro aspecto interessante considerado nas análises, segundo a metodologia, é a verificação dos critérios de rateios.

#### 4.1.4 – Disponibilidade

São as horas utilizadas para a execução das atividades.

Podem ocorrer variações de percentuais conforme a natureza da atividade empresarial, existência de contrato coletivo de trabalho, jornada de trabalho e outros fatores que podem influir direta ou indiretamente nos resultados finais.

Na prática, em nossas análises, encontramos em uma empresa problemas de ordem conceitual, que está lançando no overhead suas horas paradas (pane no equipamento, ida ao banco, banheiro, serviço social, etc.) denominando-a de eventos não produtivos.

Considerando todas as variáveis possíveis, apresentamos a disponibilidade que achamos ser a mais aceitável.

O item referente às ausências podem variar de 2 a 7 faltas anuais, justificadas ou não, e em função delas altera-se o total.

Segundo a presente metodologia entende-se que uma média abaixo de 153 horas/mês representa uma improdutividade inaceitável.

### CÁLCULO DA DISPONIBILIDADE

	POSIÇÃO 1	POSIÇÃO 2
<b>Total de dias/ano</b>	<b>365</b>	<b>365</b>
( - ) Sábado	(52)	(52)
( - ) Domingo	(52)	(52)
( - ) Feriados	(11)	(11)
= Dias úteis /ano	<b>250</b>	<b>250</b>
( - ) Férias	(21)	(21)
= Dias disponíveis/ano	<b>229</b>	<b>229</b>
( - ) Ausências...	(2)	(7)
= Dias trabalhados/ano	<b>227</b>	<b>222</b>

Total horas/dia	<b>9,60</b>	<b>9,60</b>
( - ) Almoço	(1,00)	(1,00)
( - ) Café	(0,33)	(0,33)
= Horas Disponíveis/dia	<b>8,27</b>	<b>8,27</b>
<b>Horas Disponíveis/ano ( 1 )</b>	<b>1.877,29</b>	<b>1.835,94</b>
<b>Horas Disponíveis/mês ( 2 )</b>	<b>156,44</b>	<b>153</b>

Vale ressaltar que o processo até aqui baseia-se em números, dados e informações reais, colhidas da contabilidade das empresas.

Todos os itens constantes do numerador e denominador são analisados profundamente a fim de verificar se não é possível uma redução dos custos, não somente para proporcionar uma correta utilização dos recursos públicos, mas também para proporcionar à empresa tranquilidade para futuras negociações.

Com a utilização dos dados acima é possível calcular uma taxa-hora custo, aplicando a fórmula do item 4 deste trabalho.

Para maior clareza, apresentamos abaixo dois exemplos de cálculo :

	Engenheiro	Técnico
Salários médios	33.600,00	18.000,00
(+)Encargos Sociais (53,28%)	17.902,08	9.590,40
(+)Overhead	30.000,00	24.000,00
Total	81.502,08	51.590,40
Disponibilidade	1836	1836
Taxa-hora custo	44,39	28,09

#### **4.2 Taxa-hora Preço**

O cálculo da taxa-hora preço envolve negociações mais abrangentes mas, apesar disto, os analistas fornecem todo o apoio, auxiliando na tomada de decisão. Sua formação consiste no acréscimo das Bonificações e Despesas Indiretas (BDI à taxa-hora custo.

##### **4.2.1 – Bonificações e Despesas Indiretas (BDI)**

A formação dos percentuais que compõem este sub item, dentre eles o G&A – Despesas Gerais e Administrativas, quase nunca é fornecido aos analistas pois a empresa alega tratar-se de negociação

##### **G & A – Despesas Gerais e Administrativas**

Inclui as despesas gerais da empresa. Sua composição pode variar de empresa para empresa, dependendo do produto negociado, mas geralmente é :

- Despesas Administrativas
- Despesas Comerciais
- Comissões
- Garantia / Assistência Técnica
- Provisão Para Devedores Duvidosos
- Despesas Financeiras
- Despesas Não operacionais
- Participação nos Resultados
- Risco Tecnológico
- Risco Comercial
- Perdas Escalation
- Atraso de Pagamento
- Royalties
- Margem de Lucro
- Imposto de Renda e Contribuição Social
- ICMS
- PIS/COFINS
- ISS

Os seus elementos requerem uma profunda análise e especial consideração pois correremos o risco de pagar duas vezes as mesmas despesas.

É possível obter dados da Demonstração de Resultado do Exercício para saber como as despesas administrativas e comerciais se comportaram no período.

Ao negociar com a Administração Pública alguns itens não participam (riscos, comissões, atraso de pagamento), ou tem seus percentuais diminuídos (lucro), e há outros ainda que não podem ser reduzidos (impostos).

Esgotada a capacidade de redução de todos os componentes, resta-nos calcular a taxa-hora preço.

$$\text{THP} = \text{THC} + \text{BDI}$$

#### **4.3 – Relatório**

Com a conclusão do trabalho técnico emite-se relatórios, que são todos os registros dos fatos ocorridos durante a análise. Contém as taxas-hora custo e preço justas para a futura contratação.

Tem também a finalidade de manter a memória de cálculo que servirá como parâmetro em análises de outras empresas.

É numerado seqüencialmente de acordo com as emissões anuais de relatórios.

As cópias são classificadas de acordo com o tipo de contratação e seu manuseio é de caráter restrito apenas aos negociadores específicos e analistas de custos.

#### **4.4 – Negociação**

Com base nos dados do relatório os negociadores partem para a fase de negociação.

Após o concordamento faz-se uma Ata de Acordo com os valores das taxas-hora, moeda, condição econômica e prazo de validade.

#### **4.5 - Preço Total**

Após obter a taxa-hora preço chegamos ao valor final multiplicando esta taxa pela quantidade de horas (previamente analisada por um setor técnico) necessárias para elaboração da atividade a ser contratada.

Dentro de um ciclo produtivo não seria possível desconsiderarmos a importância da matéria-prima, sem a qual as fases de produção não avançam. Se a contratação tem como objeto uma atividade com geração de um produto final, acrescenta-se a este, os valores adicionais de materiais.

## 5. DADOS DISPONÍVEIS

### Demonstrações Financeiras

O objetivo das Demonstrações Financeiras consiste fundamentalmente em apresentar dados sobre a empresa e são elaboradas de acordo com a legislação vigente. Nelas constam o resumo de todas as transações individuais registradas em um período de tempo e, através das análises, poderão ser tomadas decisões gerenciais.

Os demonstrativos oferecem aos interessados a oportunidade de ver o que aconteceu na empresa. Embora alguns exijam um conhecimento mais profundo de Contabilidade, é importante saber compreender, pelo menos, dois principais demonstrativos e, ainda, extrair o máximo de informações possível do Relatório da Administração da empresa.

#### 5.1 – Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial apresenta saldos em uma data específica e através dele podemos verificar, por exemplo, qual o quociente de liquidez da empresa, analisar o capital de giro, saber de capacidade em assumir riscos e outras coisas.

#### 5.2 – Demonstração de Resultado do Exercício

A Demonstração de Resultado do Exercício mostra o fluxo de atividade, confrontando receitas e despesas adequadamente. O ponto importante neste demonstrativo (que interessa aos estudiosos de custos) é o Custo do Produtos Vendidos (CPV), Despesas de Vendas, Financeiras, Administrativas e o Imposto de Renda e a Contribuição Social.

#### 5.3 – Notas Explicativas

Devido a grande quantidade e qualidade das informações contidas nas Demonstrações Financeiras acima citadas e para atendimento às necessidades dos usuários surgiram as notas explicativas, que são informações complementares, representando parte integrante das mesmas.

As notas podem ser usadas para descrever práticas contábeis utilizadas pela companhia, para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas e ainda para composições e detalhes de certas contas.

A utilização das notas auxilia também a estética do balanço, pois se pode fazer constar dele determinada conta pelo seu total, detalhando-os através de uma nota explicativa, como no caso de estoques, ativo imobilizado, investimentos, empréstimos e financiamentos e outras contas a pagar.

A publicação de Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras está prevista no § 4º do Artigo 176 da Lei das S.A.

Elas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimentos da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou, ainda, para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial.

Atendendo ao disposto na Lei, existem nove requisitos mínimos para divulgação, que deverão ser mencionados nas Notas Explicativas.

Como já foi mencionado anteriormente, atenção especial deve ser dada a qualquer informação sobre a empresa que sirva como complemento para negociação.

Aos estudiosos de custos interessa a conta de estoques. Devemos ficar atentos sobre os lucros nos estoques e a correspondente baixa no custo.

Também vale ressaltar que toda a análise é feita na empresa matriz e os dados das filiais só conseguimos através das demonstrações financeiras.

#### 5.4 – Relatório da Administração

Além das Notas Explicativas, o Relatório da Administração, também previsto no Artigo 133 da Lei das S.A., representa um necessário e importante complemento às demonstrações financeiras, por ser descritivo, menos técnico e de reunir condições de entendimento por uma gama bem maior de usuários, em relação àquele número que conseguirá entender e tirar as conclusões básicas que necessitem somente das demonstrações financeiras.

Em nosso trabalho estudamos todas as Demonstrações Financeiras das empresas que analisamos e emitimos parecer sobre as mesmas, para deixar registrado, ano a ano, dados das informações mais importantes.

As outras demonstrações são :

5.5 - Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados;

5.6 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e

5.7 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) e Fluxo de Caixa.

## 6 – CONCLUSÃO

O escopo desse trabalho é a apresentação de uma metodologia de análise de custos para ser utilizada como uma ferramenta que auxilie a Administração Pública na tomada de decisão sobre contratações vultosas.

Foram apresentadas as suas necessidades, devido às peculiaridades no cumprimento de sua missão constitucional e ainda indicadas as empresas de interesse dentro do parque industrial nacional.

Considerando as influências das metodologias já existentes na Itália e nos EEUU, e ainda a experiência nesse tipo de atividade, foram indicados os vários elementos e critérios utilizados na metodologia proposta.

A metodologia busca conhecer aspectos gerais do sistema de custos das empresas, tais como: o sistema utilizado; a menor unidade de custos; o número de funcionários diretos, indiretos e da administração; dentre outros.

Finalmente, a metodologia ora proposta comporta a análise dos elementos essenciais na formação do custo industrial, incluindo a mão-de-obra direta, seus encargos sociais e a absorção dos custos indiretos.

A limitação desse trabalho é a de não considerar os custos relativos a matéria- prima, pois os mesmos são tratados separadamente no âmbito das análises levadas a efeito pela Administração Pública.

Os trabalhos de análise de custos para a aquisições vultosas já constitui uma prática consagrada, havendo portanto uma metodologia que oriente os analistas dentro da ciência e da técnica contábil.

As dificuldades vividas dizem respeito as barreiras a serem quebradas dentro das indústrias, onde são gerados os custos e de onde partem os dados que vão alimentar o sistema, e a área financeira, onde são processados os dados e confeccionados os relatórios gerenciais.

## BIBLIOGRAFIA

LOI, Constatino – “*Corso di Analisi dei Costi Aziendali*”- Civiltàsculladive – Appunti delle Lezioni – Itália , 1991;

RAYBURN, Letricia Gayle – *Cost Accounting Using a Cost Management Approach* - Richard D. Irwin, INC. – Homewood, IL e Boston, MA – USA, 1993;

Armed Services Pricing Manual (ASPM); Department of Defense; USA, 1986;

NÓBREGA, Airton Rocha - *Licitações e Contratos Administrativos : Lei n.º 8.666 de 21 de junho de 1993 e Legislação Correlata* – Livraria e Editora Brasília Jurídica – Brasília – DF, 1994;

FLORENTINO, Americo Matheus - *Custos, Princípios, Cálculo e Contabilização* – Editora da Fundação Getúlio Vargas – Rio de Janeiro/RJ, 1984;

COGAN, Samuel – *Modelos de ABC/ABM* – Qualitymark Editora Ltda. – Rio de Janeiro/RJ, 1997;

IUDICIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBKE, Rubens Ernesto; *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* – Editora Atlas S.A. – São Paulo/SP, 1995.