

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO :UM ESTUDO NA EMPRESA COMPANHIA ALPHA

Prof. Rute Cristina Meurer Soares – Faculdade Sociesc de Blumenau –
rute.meurer@sociesc.org.br

Karine Azevedo Bauer – Faculdade Sociesc de Blumenau –
karine.bauer@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

Tendo em vista a alta concorrência em um mercado cada dia mais globalizado, as empresas acabam sendo obrigadas a possuírem controles cada vez mais efetivos sobre seus custos produtivos. Os gestores, por sua vez, desempenham um papel importante dentro das empresas, têm a responsabilidade de tomar decisões e lidar com as consequências de suas escolhas.

Nesse contexto, segundo Iudícibus (1998), a contabilidade gerencial trabalha para produzir informações úteis ao gestor, pois, sabe-se que o futuro da entidade depende de decisões acertadas, além disso a contabilidade gerencial diferencia-se dos outros ramos da contabilidade, por não se prender aos princípios geralmente aceitos, por isso, é feita de maneira interna, para atender à necessidade dos gestores para a tomada de decisão.

Dessa forma, a Margem de Contribuição, segundo Martins (2010) é uma ferramenta útil, pois, vem agregar valores às informações contábeis, e desfazer alguma distorção encontrada nas demonstrações contábeis.

Portanto, os gestores necessitam conhecer as informações da empresa de forma detalhada, para usá-las em seu benefício no processo decisório, buscando, assim, uma maior competitividade.

Diante desse contexto o problema de pesquisa deste estudo é: A empresa Companhia Alpha tem como prática no processo de tomada de decisão utilizar de alguma forma a análise da Margem de Contribuição?

Estas decisões podem ser tomadas com base no custeio variável, analisando a Margem de Contribuição de cada produto. A Margem de Contribuição serve de subsídio para que a organização conheça qual ou quais dos produtos do seu mix proporciona o maior retorno, tornando a potencialidade de cada produto mais visível, mostrando como cada um contribui para amortizar os gastos fixos para depois formar o lucro.

Objetivo Geral: Verificar se a empresa Companhia Alpha a gestão de custos por meio da análise da Margem de Contribuição como suporte no processo decisório.

A presente pesquisa tem como objetivo geral analisar a Margem de Contribuição como suporte para tomada de decisão na empresa Companhia Alpha.

A pesquisa tem como Objetivos Específicos:

- a) Detalhar o comportamento dos custos através da fundamentação teórica;
- b) Definir o método de custeio direto;
- c) Estudar a aplicação da Margem de Contribuição da empresa Companhia Alpha.

A metodologia da pesquisa trata-se de um estudo de caso, descritivo e com abordagem qualitativa, com base em livros e artigos publicados. O trabalho está dividido em três partes, na qual na sua primeira parte apresenta-se o referencial teórico que dá o embasamento a pesquisa, a segunda parte, os procedimentos metodológicos, definição do método de pesquisa, e finalmente a terceira parte, que é a análise de dados da empresa.

2 DEFINIÇÃO E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Atualmente as empresas estão inseridas em mercados cada vez mais globalizados e competitivos. Buscar um diferencial no mercado passa a ser um objetivo a ser alcançado a cada dia e efêmero ao mesmo tempo quando se atinge este diferencial.

Para o entendimento do assunto de uma forma mais abrangente é indispensável a compreensão dos objetivos e a definição da própria contabilidade de custos. Para Horngren, Foster e Datar (2000), a contabilidade de custo mensura e demonstra informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Nota-se que este conceito enfatiza a questão da mensuração e do fornecimento de informações financeiras e não financeiras.

Outro conceito para contabilidade de custos pode ser verificado a seguir:

É a parte da Contabilidade que trata da fundamentação teórico-doutrinária, das técnicas, métodos e procedimentos utilizados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que ocorrem no ciclo operacional interno das entidades, com vista à correta delimitação dos agregados de valores relativos a bens ou serviços produzidos e às funções exercidas na entidade, durante determinado período de tempo. (KOLIVER, 2002, p. 12)

Com base na definição de Koliver é possível afirmar que são as informações geradas no ciclo operacional de uma empresa que servirão de base para auxiliar as tomadas de decisões, planejamentos, determinando custos de produção, entre outros; como ratifica Leone.

Para Leone (2000), a Contabilidade de Custos refere-se, às atividades de coleta e fornecimento de informações com vistas à tomada de decisão de todos os tipos, envolvendo tanto as relacionadas com operações repetitivas quanto as de natureza estratégica, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações. Conforme dito anteriormente, a contabilidade de custos fornece informação tanto para a contabilidade financeira quanto para a contabilidade gerencial.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial, segundo Iudícibus (1998), num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Já para a COSIF, Contabilidade Gerencial:

é a parte da Contabilidade que se refere o fornecimento de informações e de subsídios para a tomada de decisões de caráter corrente e as de natureza estratégicas permitindo também efetuar avaliações de desempenho e fixação do preço de venda baseado no custo, no mercado e no concorrente [...].

Pôde-se notar que os autores ao conceituarem Contabilidade Gerencial utilizaram de uma mesma linha de raciocínio: do pressuposto que a Contabilidade Gerencial serve de ferramenta de tomada de decisão. Porém não se pode resumir tanto o campo de atuação desta vertente da Contabilidade.

De acordo com Neves e Viceconti (1998), a Contabilidade Gerencial não se atém apenas nas informações produzidas, desenvolvidas dentro da Contabilidade, mas também se ampara de outros campos do conhecimento não vinculados diretamente à área contábil, como exemplo a administração financeira, estatística, análise financeira, dentre outros.

Segundo Lopes e Martins (2005, p.95):

[...] podemos identificar duas atividades básicas que devem ser realizadas para que as corporações atinjam seus objetivos: coordenação e motivação. As várias atividades da firma precisam ser adequadamente coordenadas e os gestores e demais envolvidos precisam estar motivados para a realização de suas funções. Para a realização dessas funções, um elemento é primordial: informação. Para que as atividades sejam bem coordenadas, os gestores precisam receber informações sobre seu desenvolvimento. Para que esses mesmos gestores adequadamente motivados, é necessário que sistemas [...] sejam implementados como base para a remuneração. Assim, as firmas precisam de sistemas capazes de fornecer informações com a finalidade de coordenação e motivação dos agentes econômicos envolvidos em suas atividades. Daí surge a contabilidade gerencial.

Assim, partindo desse entendimento de Lopes e Martins, contabilidade gerencial ou contabilidade de gestão, é um conjunto de práticas e técnicas destinadas a fornecer aos gestores informações financeiras. Isso os ajuda a tomar decisões e manter um controle eficaz sobre os recursos da empresa como nos afirma Iudícibus (1998, p.21).

Para a correta tomada de decisão é essencial a implantação de um sistema de gestão eficiente e eficaz e necessário que as pessoas envolvidas tenham conhecimento das terminologias técnicas, para que haja uma equivalência nos entendimentos.

2.2 TERMINOLOGIAS LIGADAS AO CUSTO

De acordo com Wernke (2005) a interpretação inadequada das várias definições encontradas na literatura contábil pode levar o administrador a equivocar-se quanto aos fatores que sejam classificáveis como gastos, investimentos, despesas, perdas, desperdícios e custos.

O termo gasto se resume na compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para entidade.

Para Wernke:

É um conceito abrangente e pode englobar outros termos comuns da área de custos. Ou seja, um gasto pode ser relacionado a algum investimento ou a alguma forma de consumo de recursos.

Classificam-se como investimentos gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos. Segundo Martins (2010) os sacrifícios ocorridos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.

O conceito de despesa resume-se em bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Para Wernke (2005) esse conceito é empregado para identificar, no caso de uma fábrica, os gastos não relacionados com a produção, mas que são necessários ao funcionamento da organização, ou seja, os gastos ligados às atividades gerenciais da empresa.

As perdas são os bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária, são ocorrências indesejadas. Não se confundem com as despesas exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade, não é um sacrifício feito com intenção de receita.

Os desperdícios conceituam-se em gastos relacionados com atividades que não agregam valor, do ponto de vista do cliente, que implicam consumo de tempo e dinheiro desnecessários aos produtos ou serviços.

Os custos são gastos relacionados a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Para Wernker (2005), uma forma de identificar os custos é que esses geralmente ocorrem durante todo o processo produtivo, ou seja, os insumos de produção consumidos desde a fase inicial de fabricação até a etapa em que o produto está completamente pronto.

De forma simplificada, os custos são os gastos voluntários efetuados no ambiente fabril (industrial), e as despesas são gastos voluntários ocorridos no ambiente administrativo e parte de vendas.

Quadro 2 – Terminologias de Custos

TERMINOLOGIA	RESUMO	EXEMPLOS
GASTO	Aquisição de um bem ou serviço necessário para a manutenção das atividades	Mercadorias, matérias-primas, combustíveis, eletricidade, material de escritório, comunicações, seguros, rendas e aluguéis, honorários, etc.
CUSTO	Gasto no processo de fabricação	Matéria-prima, aluguel da fábrica, salários dos funcionários da fábrica.

DESPESA	Gasto administrativo para obter receita, direta ou indiretamente	Aluguel, salários e energia elétrica da administração, comissão dos vendedores, propaganda, entre outros.
INVESTIMENTO	Gasto com expectativa de benefício futuro	Máquinas, ações adquiridas de outras empresas.
PERDA	Gasto involuntário	Furto de mercadorias, incêndio, inundações, entre outros.
DESPERDÍCIO	Gasto que não agrega valor	Produção de itens defeituosos, inserção de detalhes no produto que o comprador não valoriza, etc

Adaptado de Wernke, 2005, p. 4 e 5

Nesse contexto, pode-se notar que o entendimento das terminologias de custos é importante, pois dentro do método de custeio variável é utilizado tanto custo como despesa, logo, para se fazer a correta separação entre custo e despesa se torna necessário entender os conceitos.

2.3 MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL/DIRETO

O Custeio Direto é pré-requisito para a implementação do tema global deste trabalho, a Margem de Contribuição, assunto que será abordado adiante.

Esse método assume que somente os gastos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço (como matérias-primas utilizadas, serviços de terceiros aplicados ao produto, tributos sobre as vendas, comissões de vendas etc.) devem ser considerados no custeamento da produção. (WERNKE, 2005, p. 89).

Método de Custeio Variável atribui aos produtos somente os custos diretos e/ou indiretos variáveis e as despesas variáveis, sendo o seu conceito apresentado em várias literaturas, entre elas:

Leone (1997, p. 322), define que:

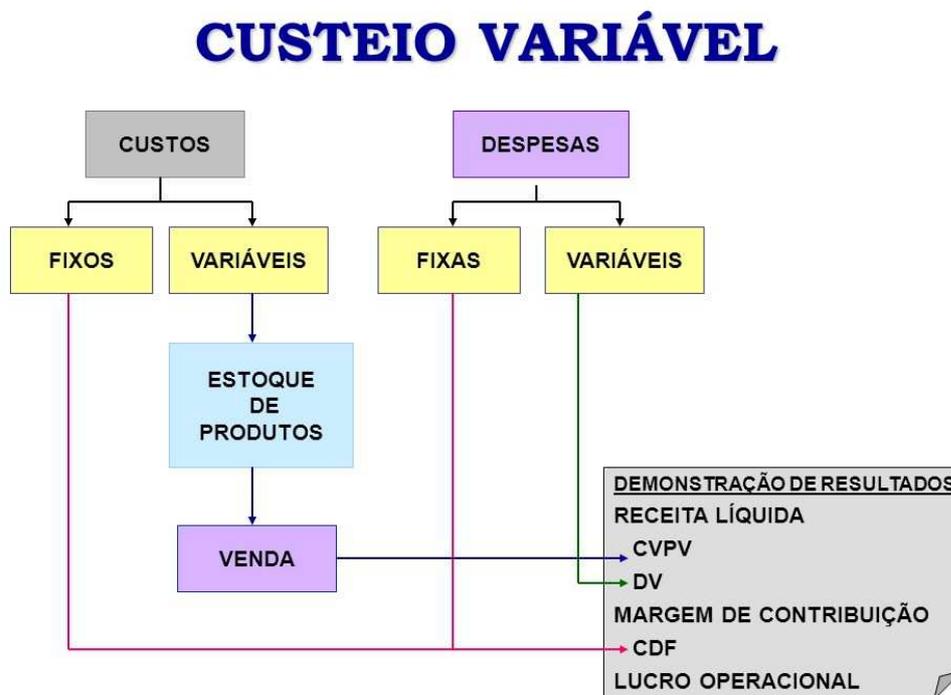
O critério do método de custeio variável fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade.

Vartanian (2000) destaca que o método de Custeio Variável é aquele que leva aos objetos de custeio somente os custos e despesas variáveis, custos e despesas fixas são levados integralmente ao resultado.

Nesse método, os custos de produção e despesas são separados em fixos e variáveis, destinando-se ao desenvolvimento de informações que auxiliem os gestores no desempenho de suas funções e na tomada de decisões. Visa, portanto, o registro e relato de informações para fins gerenciais e para o atendimento das exigências de usuários internos. Os custos fixos são

tratados como custos do período em que ocorrem e incluem custos de produção e despesas fixas de venda e administração.

Figura 1 - Esquema do Método de Custeio Variável



Portanto, é necessário distinguir custos e despesas fixas e variáveis. Sem entender em detalhes o que cada item significa, o cálculo pode ficar errado, prejudicando o resultado e fornecendo dados imprecisos para uma correta gestão de despesas da empresa.

Analisando a figura, nota-se que o CPV é formado somente pelos Custos Variáveis. Os Custos e Despesas Fixas são levados integralmente para o resultado no período. Portanto, é necessário distinguir custos e despesas fixas e variáveis cálculo pode ficar errado, prejudicando o resultado e fornecendo dados imprecisos para uma correta gestão de despesas da empresa.

O Custeio Variável, mesmo sendo uma de algo grau de geração de informações, certamente possui suas vantagens e desvantagens segue:

- Por não serem aceitas para fins de legislação fiscal e por não se enquadrarem aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, as aplicações desse método são contempladas no âmbito da contabilidade gerencial;
- Sua importância se destaca, pois é possível, através desse método, informar e analisar quais produtos, linhas, segmentos são lucrativos e quais as ocorrências nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos e despesas, proporcionando a decisão de adicionar ou suprimir algum produto ou linha de produtos;
- O método de Custeio Variável não alocando os custos e despesas fixas aos objetos de custeio, torna-se vantajoso à medida que isenta a informação de possíveis distorções;

- É, também, um instrumento importante para a gestão na função de planejamento das operações, podendo determinar quais produtos cobrem melhor os custos e, também avaliar a variabilidade de produtos;
- Segundo Vartanian (2000) outras possíveis desvantagens desse método são as decisões acerca de mix de produtos, nas quais pode haver uma grande dificuldade por se tratar de uma estrutura mais complexa, bem como a subavaliação dos estoques devido à exclusão dos custos fixos.

De acordo com Vartanian (2000) o Custeio Variável oferece à gestão de custos, informações úteis para a decisão de preço, principalmente por apresentar, de forma clara, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio da empresa. O conhecimento e uso da margem de contribuição de cada produto são muito valiosos, pois, contribuem diretamente para a tomada de decisão.

2.4 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Margem de Contribuição é um conceito fundamental para o método de custeio variável e para as análises gerenciais. Sua definição pode ser comparada com o termo de ganho bruto sobre as vendas. Isso indica o quanto sobra das vendas para que a empresa possa pagar suas despesas fixa e gerar lucro. Compreender a influência da margem de contribuição para a formação de preço é entender como a empresa deve agir para atingir seu objetivo de maximização de resultados financeiros e definir planejamentos estratégicos sem prejudicar a saúde financeira da empresa (CARVALHO, 2007).

Pode-se entendê-la como a quantidade gerada pelas vendas capaz de cobrir os custos e despesas fixas e ter como resultado o lucro. A margem de contribuição consiste na diferença entre receita e gastos variáveis. E demonstra como cada produto colabora para primeiro, amortizar os gastos fixos, e, depois, constituir o lucro esperado pelos sócios (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; FERREIRA, 2007; MARTINS, 2010).

Segundo Martins (2010) a Margem de contribuição é uma ferramenta muito útil porque não apropria custos fixos ao produto, pois, utiliza o sistema de custeio variável. Assim, são apropriados apenas os custos variáveis, ou seja, os custos alocados a cada produto são os que realmente foram gastos por ele. Logo, o gestor não terá o risco de errar por possuir informações distorcidas por rateios arbitrários, já que, a margem de contribuição elimina essa distorção.

Observa-se que a margem de contribuição é um instrumento de apoio ao processo interno de tomada de decisões, pois, facilita a identificação dos produtos com maior rentabilidade, esses produtos possuem uma margem de contribuição maior. Assim, cobrem os custos e despesas fixas mais rapidamente e a partir deste momento, passa a gerar o lucro da empresa (BERTÓ; BEULKE, 2006; WERNKE; LEMBERCK; MENDES, 2011).

A margem de contribuição pode ser expressa em sua forma unitária, no total ou em percentual.

Na forma unitária é a diferença entre o preço de venda e o custo e despesa variáveis de uma unidade de produto:

$$MC_{unit} = PV - CV - DV$$

A margem de contribuição total é a diferença entre as receitas totais e os custos e despesas variáveis totais:

$$MCt = R - CV_{total} - DV_{total}$$

Esta margem pode ser da empresa como um todo, de um segmento de negócio, de uma linha de produto ou de certa quantidade do mesmo produto.

O percentual de margem de contribuição é o valor obtido pela divisão da margem de contribuição unitária pelo preço de venda, ou pela divisão da margem de contribuição total pela receita total.

$$MC\% = \frac{MC_{unit}}{PV} \quad \text{ou} \quad MC\% = \frac{MC_{total}}{RECEITA}$$

Segundo Megliorini (2007), pelo método de custeio variável obtém - se a margem de contribuição de cada produto, o que possibilita aos gestores o auxílio à tomada de decisões, incluindo ações como:

- a) Identificar os produtos que mais contribuem para a lucratividade da empresa;
- b) Determinar os produtos que podem ter suas vendas incentivadas ou reduzidas e até mesmos os que podem ser excluídos da linha de produção;
- c) Identificar produtos que trazem maior rentabilidade diante de fatores que limitam a produção, permitindo o uso mais racional desses fatores;
- d) Definir o preço do produto em condições especiais;
- e) Decidir se deve comprar ou fabricar;
- f) Determinar um nível mínimo de atividade para que o negócio seja rentável;
- g) Definir em uma negociação com o cliente o limite de desconto que será permitido.

Observa-se que a margem de contribuição é um instrumento de apoio ao processo interno de tomada de decisões, pois, facilita a identificação dos produtos com maior rentabilidade, esses produtos possuem uma margem de contribuição maior. Assim, cobrem os custos e despesas fixas mais rapidamente e a partir deste momento, passa a gerar o lucro da empresa (BERTÓ; BEULKE, 2006; WERNKE; LEMBERCK; MENDES, 2011).

Dessa forma, com base na margem de contribuição, é possível planejar promoções, estipular as metas de vendas para saldar produtos específicos, ajustar o preço dos itens que tenham uma margem menor, entre outras decisões relacionadas à precificação, essencial para auxiliar na melhoria dos resultados da empresa. Sem dúvida nenhuma,

acompanhar o resultado deste cálculo dará à empresa muito mais recursos para administrar as finanças com mais confiança e critério.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta etapa apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para obter as informações necessárias para conclusão desse estudo. São demonstrados a maneira que a amostra estudada foi selecionada e como os dados foram coletados.

Quanto ao objetivo desta pesquisa a mesma classifica-se como exploratória.

A pesquisa exploratória tem por objetivo aprimorar hipóteses, validar instrumentos e proporcionar familiaridade com o campo de estudo. Constitui a primeira etapa de um estudo mais amplo, e é muito utilizada em pesquisas cujo tema foi pouco explorado, podendo ser aplicada em estudos iniciais para se obter uma visão geral acerca de determinados fatos. (GIL, 2006).

Esta pesquisa possui abordagem qualitativa.

De acordo com Creswell (2010) uma técnica qualitativa é aquela em que o investigador sempre faz alegações de conhecimento com base principalmente ou em perspectivas construtivistas. Ela também usa estratégias de investigação como narrativas, e estudos baseados em teoria ou estudos de teoria embasada na realidade. O pesquisador coleta dados emergentes abertos com o objetivo principal de desenvolver temas a partir dos dados.

Para Gil (2006), o estudo de caso é caracterizado pela investigação exaustiva e profunda de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, o que mediante os outros tipos de delineamentos é mais difícil de se atingir.

O método de coleta adotado no estudo caracteriza-se como observação e análise documental e bibliográfica. A pesquisa bibliográfica e a documental utilizam-se de dados existentes. Todavia, a diferença entre estas consiste no fato da primeira utilizar-se de dados que já receberam tratamento analítico, ou seja, é baseada em material (artigos científicos e livros) (GIL, 2006).

Os dados analisados e utilizados para desenvolver este trabalho da empresa Companhia Alpha.

Os dados coletados diretamente com a empresa objeto de Estudo de Caso foram analisados com foco na identificação dos controles internos relacionados ao controle gerencial de custos da própria empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARTZ, Daniel, et al. **Aplicação gerencial da margem de contribuição em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios**. XVI Congresso Brasileiro de Custos - Fortaleza - Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/940/940>>. Acesso em 11 maio. 2019.

BERTÓ, Dalvio J; BEULKE, R. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARVALHO, Alexandre Augusto Martins. **Modelo de formação de preço para peças usinadas baseado no conceito de margem de contribuição**. 2007.142f. Dissertação (Mestre em Engenharia de Produção) – Faculdade de Engenharia, Arquitetura e Urbanismo, Universidade Metodista de Piracicaba, Santa Bárbara d’Oeste. Disponível em: <https://www.unimep.br/phpg/bibdig/pdfs/docs/08112011_155304_alexandre_augusto_martins_carvalho.pdf>. Acesso em 11 maio. 2019

COSIF ELETRÔNICO - **Portal de contabilidade**. Disponível em:

<<http://www.cosif.com.br>>. Acesso em: 23 março 2019

custos: uma nova abordagem. 11.ed. São Paulo: Pearson, 2004.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3 ed. Porto Alegre: Artmed: Bookman, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006

HORNGREEN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de IUDÍCIBUS**, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEONE, George S. G.. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão**. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo, Pearson Prentice Hall, 2007.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade de custos: um VARTANIAN, Grigor Haig. O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo: 2000. Dissertação de mestrado em Controladoria e contabilidade – Departamento de Contabilidade e Atuaria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce; MENDES, Eduardo Zanellato. Análise CVL Aplicada ao Agronegócio: Estudo de Caso em Pequena Fábrica de Pescados. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n.188, p.43-57, março/abril, 2011.