

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO COMO ALTERNATIVA AO AUXÍLIO NA TOMADA DE DECISÃO EMPRESARIAL: REVISÃO DE LITERATURA

BOESSIO, Márcio Campello¹; EWERLING, Fernanda¹; SOARES, Silvana Guimarães¹; ROLOFF, Taís¹; COELHO, Daniela Miguel²

¹Universidade Federal de Pelotas – Curso de Graduação em Economia; ²Universidade Federal de Pelotas, Departamento de Economia. danielagmcoelho@yahoo.com.br.

1 INTRODUÇÃO

A abertura do mercado e o desenvolvimento acelerado de novas tecnologias têm impactado de maneira decisiva sobre as organizações, fazendo com que elas tenham de buscar novos métodos de gestão, no intuito de se tornarem mais competitivas. Os gestores precisam conhecer bem os custos de produção e saber tomar decisões para, assim, conseguir atingir o mercado e atender às suas necessidades (LEONE, 2000).

As mudanças no ambiente empresarial trouxeram à tona as falhas dos tradicionais sistemas de custeio, pois eles não estavam mais respondendo satisfatoriamente às necessidades de informação impostas pelo atual ambiente competitivo (KRAEMER, 1995). Os procedimentos da Contabilidade de Custos utilizados na avaliação de estoques e de Resultado nem sempre são os desejáveis e necessários para outras finalidades. O custo indireto, por exemplo, se não apropriado devidamente, pode distorcer seriamente os custos de produção, causando problemas para o tomador de decisão, uma vez que pode mudar o ordenamento dos produtos por lucratividade (MARTINS, 2003).

Existem medidas que procuram diminuir essas distorções, para que os dados fornecidos pela Contabilidade de Custos tenham uma maior credibilidade perante os indivíduos que devem tomar as decisões de produção da empresa. Nesse sentido, a literatura menciona o conceito de margem de contribuição, que pode ser facilmente utilizado e é de grande utilidade para a mensuração correta dos custos de produção.

Este trabalho tem o objetivo de revisar a literatura acerca do método da margem de contribuição no intuito de estudar as adaptações necessárias ao sistema de custos tradicional para que se obtenha medidas capazes de auxiliar na difícil tarefa da tomada de decisão empresarial.

2 METODOLOGIA (MATERIAL E MÉTODOS)

O presente trabalho trata de uma revisão de literatura acerca do método da margem de contribuição no auxílio da tomada de decisão dentro das empresas.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A compreensão de variáveis como os custos de produção e os preços de um produto auxilia na definição de parâmetros de decisão que podem ser utilizados na melhoria do resultado econômico da empresa. Segundo Collatto e Reginato (2005), os métodos de Custeio Variável ou Direto e Teoria das Restrições buscam

assessorar os administradores a tomar decisões favoráveis ao objetivo principal da empresa, que é o lucro.

O método de Custeio Variável não aloca aos produtos os custos fixos visando eliminar distorções do resultado. Através desse método obtemos o ponto de equilíbrio e a margem de contribuição que são informações importantes na tomada de decisão e que possuem mensuração econômica (PADOVEZE, 2006).

Segundo Matz (1992), a margem de contribuição, MC, um conceito inovador na administração contábil e financeira, é uma importante ferramenta na determinação da lucratividade da empresa. Sabemos que a empresa possui custos fixos: aqueles que podem variar de um período para outro, porém independem da quantidade produzida; e custos variáveis: aqueles que se alteram conforme o volume de produção. A MC é a diferença entre o preço de venda e o custo variável do produto. Ele representa o quanto do total vendido cobre o total de custos fixos e até se gerará lucro ou não.

Ainda segundo o mesmo autor, o índice de MC também pode ser obtido dividindo-se a margem de contribuição unitária pelo preço de venda unitário. Com esse índice em mãos, podemos calcular o ponto de equilíbrio ($PE = CF / MC$). Deve-se destacar, porém, que quando a empresa trabalha com mais de um produto deveriam ser feitos gráficos de ponto de equilíbrio para cada produto, o que demandaria o rateio dos custos fixos entre os produtos. Acontece que, mesmo que fosse escolhida a melhor metodologia de apropriação, os resultados não seriam perfeitos, ou seja, haveria distorções do verdadeiro valor. Cada método de rateio levaria a uma conclusão, o que não parece muito eficiente. Por esta razão, o índice de MC é tão importante. Pois ao invés de calcular os custos dos produtos pelos seus custos totais, usa somente os custos variáveis para a obtenção de respostas como: “Qual o produto mais lucrativo?” ou “Qual o melhor preço de venda desse produto?”.

Junior, Maxweel e Costa (2009), analisaram a proposição de um método de auxílio na determinação da margem de contribuição unitária dos produtos de uma indústria de artefatos plásticos, produtos estes que possuem acentuada variabilidade de custos diretos unitários e de receitas unitárias. O trabalho foi realizado nas seguintes etapas: análise e projeção de gastos unitários, análise e projeção de receitas unitárias, e determinação da margem de contribuição unitária esperada do produto. Foi usado o método de simulação de Monte Carlo com a geração de números aleatórios que incidiram sobre as distribuições de frequência determinadas para cada consumo de recurso, despesa variável e cotação de preço de venda. Assim, determinou-se a margem de contribuição unitária esperada. Pela análise dos resultados, observou-se que todos os produtos possuíam MCU esperada positiva e contribuíam para a cobertura dos custos fixos e, conseqüente, para o lucro da empresa. Constatou-se ainda que a empresa poderia alcançar margens maiores se conseguisse estabilizar seu processo produtivo.

Junior *et al* (2009) utilizou margem de contribuição para avaliar a atividade de operação do transporte urbano da empresa Barramar de Salvador/BA, estudando o gerenciamento de custos através dos preços adotados. Seus resultados mostraram que a margem de contribuição ajuda a identificar quais linhas são deficitárias e quais podem contaminar todo o sistema. Determinar o preço do transporte público é uma tarefa difícil, pois envolve uma questão de bem-estar social, e, por isso, o poder público intervém e determina o valor das passagens. Considerando todos os custos das empresas, a tarifa imposta pelo governo é deficitária e as empresas buscam alternativas para diminuir os prejuízos, reduzindo seus custos. Nesse sentido, a

margem de contribuição ajuda a gerenciar os custos da empresa, pois mensura quanto sobra para a empresa pagar despesas fixas e ter lucro, já que é o mais indicado medidor de eficiência de mercado. Deve-se deixar claro, no entanto, que a margem de contribuição não é lucro. Neste caso de transporte coletivo, a depreciação não torna o negócio inviável, pois os ônibus são constantemente renovados, logo faz parte dos custos diretos.

Callado (2002) avaliou durante dois anos os custos de uma empresa do nordeste brasileiro que produzia 95 diferentes produtos. A empresa tinha matéria-prima, materiais secundários, peças, componentes e embalagem como custos diretos e mão de obra e energia elétrica como indiretos. O modelo e a margem de contribuição foram baseados nos custos dos produtos. A apuração dos custos é feita através de dois sistemas de custeamento de produtos: o sistema de custeamento por ordem de produção, que identifica os custos por ordem de produção e tem características diferentes, e o custeamento por processo, no qual os custos não tem relação direta. Os custos indiretos são relativos a vários produtos (sofrem rateio) e são fundamentais para a gerência da empresa, pois apropriam os custos aos produtos e avaliam se determinada produção ainda é viável. Como a empresa produz mais de um produto, terá custos diretos e indiretos. Os indiretos deverão ser rateados e a margem de contribuição será o custo unitário dos produtos subtraído do preço de venda. Para aplicar um modelo de inferência sobre os custos indiretos de fabricação, é preciso ter informações sobre as vendas futuras e sobre o comportamento anterior dos custos indiretos, pois dessa forma, serão apontados os produtos que causam maior diferença entre os custos projetados e os reais. O uso de uma contabilidade simplificada permite a apuração de todos os registros e operações, permitindo identificar as causas do lucro ou prejuízo.

De acordo com Redivo (2004), a MC foi desenvolvida para auxiliar o processo da tomada de decisão especialmente em negociações diferenciadas e em curto prazo e, muitas vezes, seu uso é essencial para a sobrevivência da empresa. Em seu artigo, argumenta-se que a MC deve levar em consideração o custo de reposição e o custo de oportunidade, mas isso demandaria que a contabilidade passasse a incorporar a incerteza quando ao futuro. Evidências apontam para a necessidade do uso de tais ferramentas para uma melhor gerência da empresa, porém, é essencial que os gestores estejam preparados para utilizá-las.

4 CONCLUSÃO

Ao longo dos anos, os administradores têm usado na contabilidade as contribuições da ciência econômica, apesar dos diferentes pontos de vista e diferentes conceitos aplicados a cada teoria. Sabe-se que a cada método de rateio dos custos fixos usado teremos um custo total para cada produto distorcido da realidade, portanto, chegou-se a conclusão de que a maneira de corrigirmos essa questão é o uso da margem de contribuição.

Diversos artigos mostram estudos de casos de empresas, mostrando que a margem de contribuição é bastante benéfica no sentido de ajudar os gestores nos cálculos de lucratividade dos produtos e no processo de tomada de decisão. Porém, não se pode dizer que este método é utópico, afinal ele não compreende outros custos da empresa, como o custo de oportunidade e o custo de reposição. Essa modificação na contabilidade de custos é bastante difícil e custosa, talvez esse seja o motivo da mesma não ter sido desenvolvida, afinal ela não teria aplicabilidade nas

empresas atualmente. No entanto, deve-se destacar que com o aumento da competitividade, métodos mais robustos devem ser desenvolvidos para que as empresas tenham a capacidade de gerenciar seus custos e se sobressair à concorrência.

5 REFERÊNCIAS

- CALLADO, A. L. C. Gestão de custos: apresentação de um modelo quantitativo sobre custos indiretos de produção. **Sebrae Biblioteca On Line**, 2002. Disponível em <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/ABB45EF655DF0B8E83256F6B00638CCE/\\$File/NT000A2312.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/ABB45EF655DF0B8E83256F6B00638CCE/$File/NT000A2312.pdf)>. Acesso em 02/06/2012.
- COLLATTO, D. C.; REGINATO, L. Método de Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo Aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas. In: **IX Congresso Internacional de Custos** - Florianópolis/SC, 2005.
- JUNIOR, A. F. S.; MAXWEEL, V. R.; COSTA, R. P. Método de determinação da margem de contribuição de produtos com variabilidade de preços e custos diretos unitários: Uma aplicação em uma indústria de produtos plásticos. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. IV, n. 3, 2009.
- JUNIOR, C. V. O.; BRUNI, A. L.; PAIXÃO, R. B.; OLIVEIRA FILHO, N. F. Uso da margem de contribuição em controladoria: um estudo de caso em empresa de transporte urbano de passageiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 2-17, 2009.
- KRAEMER, T. H. **Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global**. Dissertação de Mestrado. PPGEP/UFRGS, Porto Alegre, Rio Grande do Sul, 1995.
- LEONE, G. S. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E. (1945). **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATZ, A. Algumas observações sobre a margem de contribuição. **Revista de Administração**, São Paulo, v.32, n.3, p. 36-45, 1992.
- PADOVEZE, C. L. **Curso Básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.
- REDIVO, R. B. Considerações sobre o cálculo da margem de contribuição: uma proposta para inclusão do custo de reposição e do custo de oportunidade. **Revista de Ciências da Administração**, v.6, n.11, 2004.