



MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO COMO SUBSIDIO NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO: O CASO DE UMA MICROEMPRESA DO SETOR METALÚRGICO

CONTRIBUTION MARGIN AS A SUBSIDY IN THE DECISION- MAKING PROCESS : THE
CASE OF A SMALL COMPANY IN THE METALLURGICAL SECTOR

CASSIO VASCONCELLOS GUIDE¹; OSMAR VICENTE CHÉVEZ POZO²

- 1 Graduando em Engenharia de Produção. UFES, 2015. Centro Universitário Norte do Espírito Santo - CEUNES. São Mateus, ES. cassiovguide@hotmail.com
- 2 Doutor em Ciências Sociais em Desenvolvimento, Agricultura e Sociedade. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, 2002. Professor, UFES. São Mateus – ES. osmar.pozo@ufes.br

Recebido em: 18-03-2016 - Aprovado em: 12-04-2016 - Disponibilizado em: 15-07-2016

RESUMO: Com o aumento da competitividade, o conhecimento dos custos assume papel relevante nas decisões gerenciais, tornando-se fundamental para assegurar a sobrevivência e o crescimento das organizações. Para determinar custos pode-se utilizar do método de custeio variável. A maior vantagem desta forma de custeio é o uso do conceito de margem de contribuição, um elemento de grande relevância para decisões gerenciais. Neste contexto, este trabalho teve por objetivo demonstrar como o conceito de margem de contribuição pode servir de subsídio ao processo de tomada de decisão. Para isso, utilizou-se como objeto de estudo uma empresa do setor metalúrgico. Realizou-se o levantamento e classificação dos gastos da empresa e aplicou-se o método de custeio variável para identificar o gasto unitário de cada produto estudado. Em seguida, calculou-se a margem de contribuição. Todos os produtos apresentaram IMgC positiva, exceto a escada, portanto a empresa precisa reavaliar sua oferta deste produto, pois o preço praticado não está cobrindo os gastos para fabricá-lo. Em contrapartida, o produto que mais traz retorno para o negócio é o corrimão de inox, mas como ele não é o produto mais vendido no estabelecimento, outros produtos contribuíram mais para cobertura dos custos fixos e geração de resultados. No período analisado o portão deslizante de lambri galvanizado foi o que apresentou a maior margem de contribuição total, seguido pela grade de tubo galvanizado. A partir da análise da margem de contribuição a empresa pode orientar suas vendas para produtos que trazem maiores retornos financeiros.
PALAVRAS-CHAVE: Margem de contribuição, custeio variável, tomada de decisão.

ABSTRACT: Because of the high competitiveness scenario, the knowledge of the production costs plays an important role on management-decision level, making it vital for granting the survival and the growth of organizations. The variable costing method stands out as one way for doing it. The greatest advantage of this method relies on the contribution margin concept, an element of great importance for management decisions. Under this perspective, this paper aimed to shed lights on how the contribution margin concept can provide valuable information for the decision-making process. In order to demonstrate it, a case study was carried out in a metallurgical sector small company. First of all, all the small company spending was classified and the variable costing method was used to calculate the unit cost of every surveyed product. Then the unit margin contribution was taken. Every product contribution margin ratio is positive, with the exception of the metal stairways. Therefore, this product should be reassessed. On the other side, the most profitable product is the stainless steel handrail, although other products have contributed more for covering fixed costs and provide better results. In the assessed period, the galvanized wainscoting sliding gate provided the best total contribution margin, followed by galvanized pipe grid. Based on the contribution margin analysis, the small company can draw its efforts on selling more profitable products.

Keywords: Contribution margin, variable costing, decision making.

1. INTRODUÇÃO

Com o aumento da competitividade, as empresas não podem mais definir seus preços sem considerar os valores praticados no mercado em que atuam. Nesse cenário o conhecimento dos custos assumiu um papel relevante nas decisões gerenciais, tornando-se fundamental para assegurar a sobrevivência e o crescimento das organizações (MARTINS, 2010).

O desconhecimento dos custos pode trazer graves consequências para uma empresa: venda de produtos que podem não estar gerando o lucro desejado; má aplicação do capital de giro através da fabricação para estoque de produtos pouco rentáveis; esforço de venda não orientado para produtos mais lucrativos para a empresa; dificuldade da empresa em incentivar ou fixar ações para redução de custo; menor lucro; menor rentabilidade; desconhecimento do lucro por produtos fabricados; e ameaças a sua estabilidade econômica, financeira e ao crescimento da empresa (FERREIRA, 2007).

Para determinar o custo de um produto ou serviço podem ser utilizados diferentes métodos de custeio sendo que os mais utilizados são: custeio por absorção, custeio variável, custeio pleno e custeio baseado em atividades. A opção por um destes métodos ocorre pelo tipo de informação desejada e pelo entendimento dos gestores acerca do que representa o custo de um produto ou serviço (BACIC *et al.*, 2015).

De todos os métodos de custeio, o por absorção é o único aceito para fins fiscais e legais. Neste, os custos indiretos, sejam eles fixos ou variáveis, são apropriados ao custo dos produtos por meio de um critério de rateio. Como os custos fixos independem da produção, aplicam-se critérios para esta apropriação. Com isso, o custo de fabricação deixa de manter sua proporcionalidade em relação ao volume

produzido e sua utilização para fins gerenciais pode induzir decisões econômicas inadequadas (MARTINS, 2010).

Como alternativa ao custeio por absorção há o método de custeio variável. Para determinar o custo do produto, este método considera apenas os custos variáveis. Com isso eliminam-se as distorções ocasionadas pela incorporação arbitrária de custos fixos aos produtos. Outra vantagem é que ele utiliza-se do conceito de margem de contribuição, um elemento de grande importância para decisões gerenciais.

Este artigo tem como objetivo demonstrar como o conceito de margem de contribuição pode servir de subsídio ao processo de tomada de decisão. Para isso, utilizou-se como objeto de estudo uma serralheria.

Serralherias são empresas do setor metalúrgico dedicadas à produção de artefatos de origem metálica tais como portas, portões, corrimãos e galpões. A produção desses artefatos é realizada sobre encomenda e o processo de fabricação é manual. Os produtos possuem alto grau de customização, pequenos prazos de entrega e o volume de produção geralmente é pequeno, sendo a maioria das encomendas de volume único. O baixo investimento inicial para montar serralherias facilita a entrada de novas empresas no mercado, e a concorrência é caracterizada por uma intensa disputa de preços (SOUZA *et al.*, 2005).

De posse das informações obtidas neste trabalho a empresa terá maior clareza para tomar decisões que estejam em harmonia com o posicionamento desejado no mercado e assim, administrar os seus preços e orientar as suas vendas para produtos que trazem maiores retornos para a empresa.

2 CONTABILIDADE DE CUSTOS: ORIGEM, OBJETIVOS E TERMOS UTILIZADOS

A Contabilidade de Custos surgiu no século XVIII durante a transição entre a era Mercantilista e Industrial diante da necessidade de avaliar os estoques das empresas industriais para apuração de resultados. Nas empresas comerciais típicas do mercantilismo essa era uma tarefa simples, pois o custo da mercadoria era o valor pago pelo item em estoque. Entretanto para as empresas industriais, os fatores de produção utilizados no processo de transformação também integram o custo do produto (MARTINS, 2010).

Embora tenha sido inicialmente utilizada somente para mensuração monetária de estoques, novos objetivos foram incorporados a Contabilidade de Custos (PEREZ JR *et al.*, 2011) e atualmente compõe:

- Apuração do custo dos produtos e dos departamentos;
- Atendimento de exigências contábeis;
- Atendimento de exigências fiscais;
- Controle dos custos de produção;
- Melhoria de processos e eliminação de desperdícios;
- Auxílio na tomada de decisões gerenciais;
- Otimização de resultados.

Dentre os objetivos citados, destaca-se o de apoio às tomadas de decisões. A Contabilidade de Custos fornece valores relevantes para decisões de curto e longo prazo como, por exemplo: administração de preços de venda, introdução ou corte de produtos e opção de compra e produção, mostrando-se um instrumento eficiente e relevante à administração (MARTINS, 2010).

Para um melhor entendimento deste trabalho faz-se necessário definir alguns termos utilizados pela Contabilidade de Custos. Gasto significa uma aquisição de bens e serviços que gera um sacrifício

financeiro para a entidade (MARTINS, 2010; PEREZ JR *et al.*, 2011).

Dubois *et al.* (2009) observam que a ampla definição de gasto faz com que ele seja classificado em termos mais específicos como: investimento, custo, despesa, perda ou desperdício. Para empregar a Contabilidade de Custos é necessário conhecer também o significado destes termos que, apesar de serem englobados pela definição de gastos, são bastante diferentes entre si:

- Investimento: é o gasto que ocorre para a aquisição de bens e que não serão utilizados no período, mas que poderão ser consumidos em períodos futuros (BORNIA, 2010);
- Custo: gasto relativo a bens e serviços que são consumidos na produção de outros bens ou serviços. Os gastos que não se relacionam com a produção não podem ser computados como custos (PEREZ JR *et al.*, 2011);
- Despesa: é o gasto que ocorre em uma empresa para que ela possa manter sua estrutura organizacional visando geração de receitas. São diferentes dos custos por estarem relacionadas com a administração geral da empresa e a comercialização do produto (DUBOIS *et al.*, 2009);
- Perda: é o gasto incorrido de maneira anormal e involuntária. O gasto devido, por exemplo, a um desastre natural é considerado uma perda (PEREZ JR *et al.*, 2011); e
- Desperdício: são gastos que podem ser eliminados sem prejuízo na qualidade e na quantidade dos bens, serviços e receitas (PEREZ JR *et al.*, 2011).

2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS E DAS DESPESAS

Os custos e as despesas são classificados por sua relação com o produto fabricado e as vendas e de acordo com as variações nos volumes de produção e de vendas com a finalidade de atenderem diferentes propósitos e sistemas de custeio (PEREZ JR *et al.*, 2011).

Em relação aos produtos fabricados, os custos e as despesas são separados em diretos ou indiretos. Os custos diretos mantêm uma relação clara de consumo com a produção de um bem ou prestação de serviços tais como: a mão-de-obra direta, que é o trabalho aplicado diretamente nos processos de fabricação, e os materiais diretos, que são os materiais empregados na produção ou prestação de serviços (DUBOIS *et al.*, 2009).

De maneira análoga aos custos diretos, as despesas diretas são aquelas que mantêm uma relação direta com a receita de vendas e de prestação de serviços (PEREZ JR *et al.*, 2011). As despesas para entrega de produtos em um restaurante *delivery* são classificadas como diretas uma vez que ocorrem toda vez que é realizada uma venda.

Já os custos indiretos não possuem uma relação direta com a produção ou prestação de serviço. Segundo Atkinson *et al.* (2011) esses são custos incorridos ao se fornecer recursos para o desempenho de atividades de apoio à produção. Gastos com execução de inspeção de qualidade, salário de supervisores e pessoal de manutenção são exemplos de custos indiretos.

Do mesmo modo, as despesas indiretas são gastos que não podem ser relacionados de forma precisa com as receitas geradas e que geralmente são considerados como despesas do período (PEREZ JR *et al.*, 2011). São exemplos dessas despesas os gastos com depreciação, limpeza, e segurança patrimonial do edifício administrativo.

Em relação a variações nos volumes de produção e de vendas da empresa, classificam-se os custos e as despesas em fixos e variáveis.

Os custos fixos, segundo afirmam Perez Jr *et al.* (2011) são aqueles que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada e independem do volume de produção em determinado intervalo de produção. O seguro da fábrica e os salários de supervisores são exemplos de custos fixos.

Semelhante aos custos fixos, as despesas fixas são classificadas desta maneira, pois independem das variações no volume de vendas. O fato de serem denominadas fixas não quer dizer que apresentam o mesmo valor ao longo do período. Toda despesa que não varia em relação ao volume de vendas é uma despesa fixa. O gasto com energia de um escritório é considerado uma despesa fixa, mesmo que sofra variações ao longo do ano (DUBOIS *et al.*, 2009).

Por outro lado, os custos variáveis são os custos que se alteram em função do volume de produção ou serviço. As principais características desse tipo de custo são a proporcionalidade em relação ao volume de produção ou de serviço, o valor constante por unidade e a alocação ao produto ou serviço de forma objetiva sem a necessidade da adoção de critérios aleatórios de rateio (PEREZ JR *et al.*, 2011). São exemplos de custo variável o gasto com matéria prima e mão-de-obra- direta.

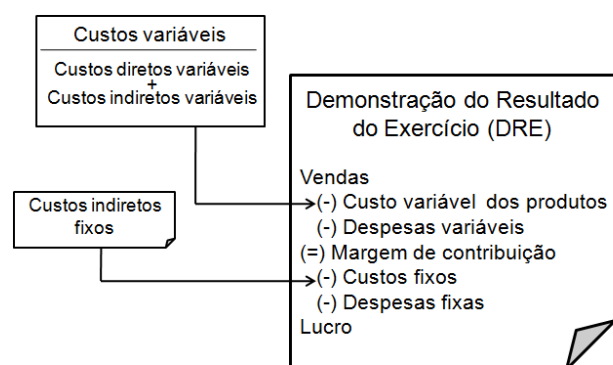
De forma equivalente, as despesas variáveis são despesas que apresentam variação proporcional em relação ao volume de vendas (DUBOIS *et al.*, 2009). Como exemplo tem-se as comissões de vendas e o imposto de renda.

2.2 MÉTODO DO CUSTEIO VARIÁVEL

De acordo com Jiambalvo (2009) no custeio variável são alocados aos produtos todos os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos. Os custos fixos de

produção são separados e considerados junto às despesas do período. Dessa forma, a demonstração do resultado do exercício no custeio variável facilita a identificação da margem de contribuição conforme pode ser observado na Figura 1.

Figura 1 – Demonstração do resultado do exercício a partir do custeio variável



Fonte: Adaptado de Martins (2010)

A apropriação de custos fixos aos produtos e serviços não é de grande utilidade para fins gerenciais podendo até mesmo dificultar o processo decisório. Os custos fixos geralmente não estão relacionados com os produtos e para sua apropriação utiliza-se de critérios aleatórios. Um produto rentável pode se tornar não rentável em função apenas da mudança na escolha do critério de rateio. Além disso, o valor do custo fixo por unidade depende da produção. Se uma empresa decidir diminuir a produção devido à baixa lucratividade de um produto isso o tornará ainda menos lucrativo visto que os custos fixos serão rateados entre uma quantidade menor de produtos (MARTINS, 2010).

Segundo Dubois *et al.*, (2009), por não apropriar os custos fixos, a utilização do custeio variável proporciona as seguintes vantagens:

- Elimina as variações nos resultados oriundos da quantidade produzida e vendida, uma vez que o lucro líquido não é afetado por variações nos inventários;

- Facilita a obtenção da margem de contribuição por tipo de produto fabricado;
- Maximiza a margem de contribuição em valores totais mediante a visualização dos produtos com maior margem de contribuição unitária;
- Facilita o entendimento do processo de custeio de produtos aos gerentes industriais, pois os custos variáveis são geralmente de responsabilidade destes gerentes;
- Proporciona maior clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão.

2.3 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

A maior vantagem na utilização do custeio variável é a utilização do conceito de margem de contribuição uma vez que este é o elemento mais importante para a tomada de decisões. Com ele é possível verificar no portfólio de produtos aqueles que devem ser preservados, alterados ou eliminados. Além disso, contribui para definir condições de venda, verificar se a concorrência está muito agressiva e se o mercado é receptivo aos preços elaborados (ASSEF, 2011).

A margem de contribuição (MgC) é a diferença entre a receita e os gastos variáveis efetivamente gastos com o produto (Equação 1).

$$\text{MgC} = \text{Receita} - \left(\begin{array}{l} \text{custos variáveis+} \\ \text{despesas variáveis} \end{array} \right) \quad (1)$$

Entretanto, a margem de contribuição não pode ser confundida com lucro. A diferença entre a receita e os gastos variáveis representa a margem que a empresa tem para cobrir os gastos fixos e ainda gerar lucros. Portanto, a empresa somente obterá lucro se, no total, a MgC for superior aos gastos fixos. Por isso, quanto maior a margem de contribuição unitária dos produtos, menos unidades precisarão ser vendidas para cobrir os gastos fixos e obter resultados positivos (DUBOIS *et al.*, 2009).

Outra forma de apresentar a MgC é através do Índice de Margem de Contribuição (IMgC). Este por sua vez

é obtido pela razão entre a MgC e a receita (Equação 2). Portanto ele representa em porcentagem da receita, a parcela de contribuição dos produtos para cobertura dos gastos fixos e geração de lucros.

$$\text{IMgC} = \frac{\text{MgC}}{\text{Receita}} \quad (2)$$

A utilização do IMgC permite uma comparação direta entre os produtos fabricados. Quanto maior for este índice maior é a rentabilidade do produto. Por isso a empresa deve priorizar a venda destes produtos para cobrir mais rapidamente os seus custos fixos e para melhorar seus resultados. Contudo, deve-se estar atento se há restrições que impõem limites à quantidade de itens que podem ser fabricados. Neste caso deve-se analisar a margem de contribuição unitária por restrição, ou seja, dos produtos em relação ao fator limitante (JIAMBALVO, 2009).

3. METODOLOGIA

Em relação à natureza, esta pesquisa classifica-se como aplicada, pois tem como objetivo contribuir para fins práticos, visando à solução de um problema encontrado na realidade (BARROS e LEHFELD, 2008, apud VILAÇA, 2010). Trata-se de uma pesquisa quantitativa, pois traduz em números as informações a serem classificadas e analisadas.

Esta pesquisa assume o caráter exploratório em relação aos seus objetivos, pois “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema” (GIL, 2002).

Quanto aos procedimentos técnicos, esta pesquisa é classificada como um estudo de caso. Segundo Gil (2002), o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

A serralheria escolhida para realização desta pesquisa é uma microempresa familiar fundada em 1992 que está instalada na cidade de Nova Venécia, região norte do Espírito Santo, e é optante pelo regime de tributação Simples Nacional. A empresa possui uma

loja no centro da cidade e uma fábrica no polo industrial do município. Na loja comercializa produtos de segurança eletrônica e os produzidos na serralheria. Os principais produtos da serralheria são: cantoneiras, corrimãos, escadas, grades, guarda corpos, portas, portões e toldos. Esses produtos podem variar no tipo de matéria-prima a ser utilizada (aço, alumínio e inox), no perfil da matéria-prima (tubos, tubos galvanizados, lambri, tubo quadrado) e no modo como serão utilizados (toldo fixo ou cortina, portão basculante ou deslizante).

A fim de coletar as informações necessárias, este estudo utilizou-se de pesquisa bibliográfica e documental, sendo inicialmente feito um levantamento das informações inerentes ao tema. Na pesquisa documental, os dados foram provenientes de relatórios fornecidos pelo proprietário, notas fiscais e ordens de produção. Realizaram-se entrevistas semiestruturadas com o sócio da empresa, que também assume a função de gerente de produção.

Inicialmente, foram identificados os gastos e estes classificados em fixos ou variáveis. A matéria-prima (Material Direto - MD), os insumos, a Mão-de-Obra Direta (MOD) e o imposto Simples Nacional foram classificados como gastos variáveis. Mão de obra indireta, depreciação dos equipamentos, energia, água, telefone, assistência técnica de informática, aluguel, material de escritório, gastos com limpeza e alimentação, Alvará, IPTU, IPVA e licenciamento de veículos foram classificados como gastos fixos.

Em seguida, aplicou-se o método de custeio variável para determinar o custo unitário variável dos produtos. A utilização deste método facilita a tomada de decisões pelos gerentes visto que ele está focado nos gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e de vendas. Por fim, calculou-se a margem de contribuição com a finalidade de se avaliar quais produtos são mais rentáveis.

4. ANÁLISE DOS CUSTOS E APLICAÇÃO DO CUSTEIO

Como já foi mencionado anteriormente o método de custeio variável classifica os gastos em fixos e variáveis em relação à produção da empresa.

4.1 ANÁLISE DOS GASTOS FIXOS

O gasto fixo total da empresa é de R\$ 24.041,05, sendo que 25,29% são referentes aos custos fixos da serralheria e 74,71% às despesas fixas da loja. A Tabela 1 apresenta as despesas fixas da empresa.

Tabela 1- Despesas fixas

Despesas	Valor (R\$)
Pró-labore	4.344,00
Mão de obra	4.404,26
Exames periódicos	20,00
Aluguel	4.500,00
IPTU	58,31
Honorários contábeis	1.050,00
Assistência técnica de informática	360,00
Água	110,01
Energia	363,00
Telefone fixo e internet	450,00
Telefone móvel	480,00
Combustível	450,00
Manutenção de veículos	240,00
Depreciação de equipamentos	194,75
IPVA, DPVAT e licenciamento	215,00
Alvará	45,75
Lanches	193,44
Higiene e limpeza	83,10
Material de escritório	336,00
Tarifas bancárias	64,50
Total	17.962,12

Já a Tabela 2 apresenta os gastos da fábrica que não podem ser relacionados ao volume de produção, os custos fixos. Observa-se entre estes gastos um custo com mão de obra indireta. Os serralheiros da empresa não são remunerados por produção, ou seja, recebem um salário fixo por mês. A carga horária mensal de um serralheiro é de 200 horas (600 horas no trimestre), mas o seu aproveitamento não é total. Portanto o custo fixo apresentado na tabela como mão de obra indireta é referente ao gasto com mão de obra dos serralheiros que não foram despendidas na produção.

Tabela 2- Custos fixos

Custos	Valor (R\$)
Mão de obra indireta	1.871,30
Exames periódicos	85,00
IPTU	64,79
Água	129,00
Energia	210,00
Combustível e Lubrificantes	1.815,00
Manutenção de veículos	690,00
Depreciação de equipamentos	712,00
IPVA, DPVAT e licenciamento	160,00
Alvará	48,25
Lanches	93,00
Higiene e limpeza	203,10
Total	6.081,43

Se a margem de contribuição total, obtida pela soma da margem de contribuição de todos os produtos vendidos, for igual a R\$ 24.041,05 então a empresa está operando no seu ponto de equilíbrio, ou seja, ela não está lucrando nem incorrendo em prejuízo. Para lucrar a margem de contribuição total precisa ser maior do que seu gasto fixo.

4.2 ANÁLISE DOS GASTOS VARIÁVEIS

O gasto variável da empresa é composto pela despesa com o imposto Simples Nacional e pelos custos com mão-de-obra direta e materiais diretos e indiretos, que são a matéria-prima e os insumos.

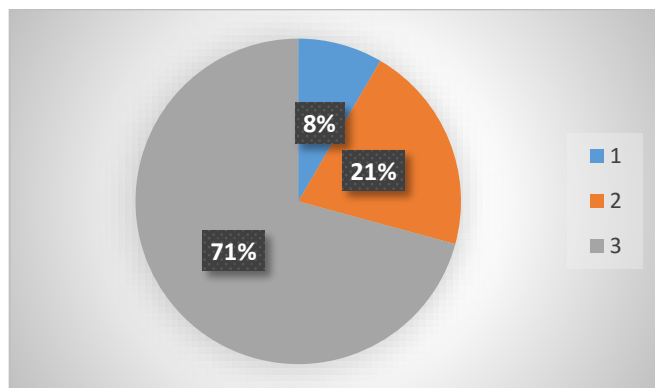
O Simples Nacional é a única despesa variável da empresa. A alíquota de 5,97% do Simples Nacional é paga sobre toda a venda de produtos fabricados e é referente ao que está determinado na lei complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006, para empresas cuja receita bruta está entre R\$180.000,01 e R\$ 360.000,00 anuais (BRASIL, 2006). O gasto com o Simples foi de R\$3.476,81 durante o período observado.

Em relação aos custos variáveis, foi realizado um levantamento de todos os produtos fabricados no período. Com o auxílio do gestor de produção foram estimados os gastos com matéria-prima e insumos e o

tempo de fabricação de cada produto. O total dos custos variáveis no período foi de R\$ 37.789,85.

Dentre os gastos variáveis, o de maior proporção foi o custo com matéria-prima e insumos, 70,77% dos gastos variáveis. O custo com mão de obra direta representou 20,80% deste total e a despesa com o Simples Nacional 8,43% (Gráfico 1).

Gráfico 1 - Composição dos gastos variáveis



4.4 CUSTO UNITÁRIO DOS PRODUTOS

No levantamento realizado foram identificados dezoito tipos de produtos. Uma prática utilizada na empresa para facilitar a precificação é determinar um preço por uma unidade de referência que seja adequada. Dessa forma, alguns produtos como portões e grades são vendidos por metro quadrado enquanto escadas e guarda corpos são vendidos em metros lineares. Assim, o custo unitário de cada produto está apresentado na Tabela 3. O valor deste custo está relacionado com a unidade de medida de produção mais adequada ao tipo do produto.

Tabela 3- Custo unitário dos produtos

Produtos	Custo unitário
Cantoneiras ¹	18,07
Corrimão de ferro ¹	37,52
Corrimão de inox ¹	52,56
Escada de ferro ¹	243,65
Grade de tubo galvanizado ²	78,02
Guarda corpo de ferro ²	93,09
Guarda corpo de inox ²	210,34
Porta de aço ²	180,62

Portão basculante de alumínio ²	125,39
Portão de tubo ²	79,70
Portão deslizante de alumínio ²	190,11
Portão deslizante de lambri galvanizado ²	95,18
Portão pivotante ²	96,27
Portão social de lambri galvanizado ²	103,60
Portão social de tubo ²	519,17
Toldo de lona tipo cortina ²	44,58
Toldo de lona tipo fixo ²	112,65
Toldo de policarbonato ²	112,96

¹ R\$/m

² R\$/m²

4.3 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

A Tabela 4 apresenta a MgC dos produtos fabricados pela serralheria, classificados em ordem decrescente em relação ao índice da margem de contribuição (IMgC). A empresa não utiliza toda a sua capacidade de produção e poderia aumentá-la sem grandes esforços. Por isso optou-se por utilizar o IMgC ao invés da margem de contribuição por restrição como referência para decisões gerenciais. O IMgC representa a razão entre a margem de contribuição e o faturamento com o produto.

Todos os produtos apresentam MgC positiva exceto a escada. Isto significa que a empresa precisa reavaliar a oferta deste produto no mercado, pois o preço praticado não está cobrindo os seus gastos. Em contrapartida, o produto que mais traz retorno para o negócio é o corrimão de inox que apresentou o maior IMgC dentre os produtos, 41,40%.

No período analisado o portão deslizante de lambri galvanizado foi o que apresentou a maior margem de contribuição (R\$ 3541,21) seguida pela grade de tubo galvanizado (R\$3041,45) e pelo guarda corpo de inox (R\$2532,27). Apesar de ter o maior IMgC, o corrimão de inox não é o produto mais vendido no estabelecimento, sendo assim, os outros produtos contribuíram mais para cobertura dos custos fixos e geração de resultados.

Tabela 4 – Margem de contribuição

Produto	Receita (R\$) A	Custo variável (R\$) B	Despesa variável (R\$) C	Mgc (R\$) D=A-(B+C)	IMgC (%) E = (D/A)
Corrimão de inox	3.685,00	1.939,38	219,99	1.525,62	41,40
Portão deslizante de alumínio	4.460,00	2.395,36	266,26	1.798,38	40,32
Portão basculante de alumínio	3.055,00	1.819,12	182,38	1.053,49	34,48
Cantoneiras	1.182,00	704,65	70,57	406,78	34,41
Toldo de lona tipo cortina	1.165,00	702,12	69,55	393,33	33,76
Portão deslizante de lambri galvanizado	11.135,00	6.929,03	664,76	3.541,21	31,80
Portão pivotante	1.520,00	954,52	90,74	474,73	31,23
Grade de tubo galvanizado	9.836,00	6.207,35	587,21	3.041,45	30,92
Toldo de policarbonato	3.660,00	2.328,58	218,50	1.112,92	30,41
Guarda corpo de ferro	150,00	100,54	8,96	40,50	27,00
Guarda corpo de inox	9.845,00	6.724,99	587,75	2.532,27	25,72
Porta de aço	960,00	677,32	57,31	225,37	23,48
Corrimão de ferro	650,00	467,10	38,81	144,10	22,17
Corrimão de ferro	650,00	467,10	38,81	144,10	22,17
Portão de tubo	1.800,00	1.363,70	107,46	328,84	18,27
Portão social de lambri galvanizado	450,00	360,52	26,87	62,61	13,91
Toldo de lona tipo fixo	1.890,00	1.546,13	112,83	231,03	12,22
Portão social de tubo	1.050,00	863,90	62,69	123,42	11,75
Escada de ferro	1.745,00	1.705,55	104,18	-64,73	-3,71

5. CONCLUSÃO

Entende-se que a tomada de decisão se baseia na análise incremental, ou seja, na diferença em receita e em custo entre alternativas de decisão. Através do conceito de margem de contribuição é possível avaliar qual produto incrementa maiores ganhos à empresa e com base na análise realizada, a empresa pode direcionar as vendas para produtos mais rentáveis e administrar melhor os seus preços sendo mais competitiva.

A empresa objeto de estudo desta pesquisa trabalha com produção sob encomenda e um portfólio de dezoito produtos, cada um com suas especificações. A demanda pelos produtos da empresa não é constante, e fazer previsões de produção é uma tarefa difícil devido a singularidade das encomendas. Devido a estes fatores a apropriação de custos fixos aos

produtos traria distorções ainda maiores do que as ocasionadas em empresas de produção em massa. A utilização do custeio variável elimina essas influências na determinação do custo do produto além de utilizar o conceito de margem de contribuição.

As informações das margens de contribuição dos produtos foram importantes para identificar que a escada de ferro é um produto que tem dado prejuízo à empresa e para conhecer os produtos que são mais rentáveis. Desta maneira a empresa pode aumentar seus lucros com menos esforço, bastando para isso que foque seu negócio nos produtos que são mais valorizados pelos clientes e cujas margens de contribuição sejam maiores.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ASSEF, R. **Gerência de preços: como ferramenta de marketing**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2011.

ATKINSON, A. A. et al., **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BACIC, M. J. **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos nas pequenas e médias empresas**. Disponível em: <www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/manuais_pmes/conteudo/m04.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2015.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 10 dez. 2014

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. D. **Gestão de custos e formação de preços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, J. A. **Custos Industriais: uma ênfase gerencial**. 1. ed. São Paulo: STS, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M. D.; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, A. A. D. et al. Análise de sistemas de informações utilizados como suporte para os processos de estimação de custos e formação de preços. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 25. 2005, Porto

Alegre. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2005_Enegep0902_1288.pdf>. Acesso em: 22 out. 2015.

VILAÇA, Márcio Luiz Corrêa. Pesquisa e Ensino: Considerações e Reflexões. **Revista do Curso de Letras da UNIABEU**, v. 1, n. 2, p. 59-74, mai./ago. 2010. Disponível em: <http://www.uniabeu.edu.br/publica/index.php/RE/article/view/26/pdf_23>. Acesso em: 22 out. 2015.