

ANÁLISE DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO COMO ASSISTÊNCIA À TOMADA DE DECISÃO EM UMA EMPRESA DO RAMO ALIMENTÍCIO



Maxweel Veras Rodrigues (Universidade Federal do Ceará - UFC)
maxweelveras@gmail.com

Bruno Midauar Gondim Rocha (Universidade Federal do Ceará - UFC)
brunomidauar@gmail.com

Elias Duarte da Silva Neto (Universidade Federal do Ceará - UFC)
eliasduartedasilvaneto@gmail.com

Gabriel Sanford Sampaio (Universidade Federal do Ceará - UFC)
gabrielsanford1998@gmail.com

Vinícius Saraiva Campos (Universidade Federal do Ceará - UFC)
viniciussaraivacampos@gmail.com

As constantes mudanças no cenário econômico levam as organizações a buscarem subsídios, para que possam ter auxílio no processo decisório. Nessa conjuntura, o artigo apresenta os resultados de um estudo que teve por objetivo propor a análise da margem de contribuição dos produtos de uma empresa alimentícia. O estudo foi realizado pautado na coleta de dados, a qual ocorreu por meio de entrevistas estruturadas, observação direta e análise documental. Foram levantadas todas as atividades ligadas diretamente aos procedimentos executados, assim como aquelas que se relacionam indiretamente com os objetos da margem de contribuição. No desenvolvimento da análise foram utilizadas planilhas eletrônicas. Para isso, foi realizado um custeio variável, pois considera uma apuração dos custos variáveis, atingindo, dessa maneira, um resultado satisfatório para a devida aplicação dos indicadores, os quais auxiliam a tomada de decisão. Em seguida, foi feito um estudo da margem de contribuição de cada produto. A utilização deste custeio e, conseqüente, a análise da margem de contribuição encontrada, permitiu à empresa identificar a melhor forma de tomar uma decisão e como notar os produtos que devem ser eliminados do portfólio, melhorar a eficiência, a produtividade, a lucratividade, definir, aumentar ou reduzir os preços, entre outras decisões. Nesse sentido, o estudo contribuiu para demonstrar que é possível aplicar uma análise do custeio e da margem de contribuição nas atividades de uma empresa do ramo alimentício e que tal aplicação pode proporcionar uma melhora no processo decisório.

Palavras-chave: Margem de Contribuição, Custeio Variável, Tomada de Decisão

1. Introdução

No contexto atual, as empresas enfrentam concorrência setorial e, com isso surge a necessidade de maior eficiência em suas atividades e, conseqüentemente, melhor utilização de ferramentas gerenciais que auxiliem nas tomadas de decisões. Nessa conjuntura, a gestão de custos passou a ser uma das principais ferramentas gerenciais dentro da empresa, uma vez que contribui para as organizações planejarem e estruturarem as ferramentas de apoio a tomada de decisão.

Com o aumento da concorrência em virtude da globalização, o estudo da gestão de custos tornou-se um importante fator no âmbito estratégico da competitividade, o que proporciona com que as empresas repensem os seus sistemas de custeio a fim de utilizá-los de uma maneira a qual contribua para a coleta de informações que possam ser utilizadas no processo de tomada de decisões impactantes dentro do contexto organizacional (DIAS E PADOVEZZE, 2007).

Este estudo tem como questão a implantação um custeio variável em uma empresa do setor alimentício a fim de identificar a margem de contribuição dos produtos. Por meio dessa análise, é possível notar de que maneira determinados produtos da empresa contribuem para a redução das despesas e dos custos e ainda proporcionem lucro, fornecendo ao corpo gestor de empresa do ramo alimentício ferramentas de mensuração de custos para tomada de decisões e controle das complexas atividades. Desta forma, o objetivo deste trabalho consiste em identificar qual produto dessa empresa apresenta melhor margem de contribuição, de forma a auxiliar no processo de tomada de decisão. Para isso, foi utilizado o método de custeio variável, pois o resultado pela ótica do custeio variável é exatamente a margem de contribuição.

A realização desse trabalho é justificada devido a crescente concorrência no mercado e, conseqüentemente, necessidade das organizações evidenciarem uma utilização eficaz de ferramentas que facilitam o fornecimento que contribuem para o processo decisório.

2. Fundamentação Teórica

2.1 Custeio Variável

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2008), os métodos de custeio determinam o custo unitário de um bem ou serviço. Cada organização deve aplicar o método de custeio ao qual lhe for mais apropriado, baseando-se nas suas características, nas suas necessidades e nos seus objetivos.

O custeio variável surgiu como uma alternativa para apuração dos custos, devido às dificuldades na apropriação dos custos fixos aos produtos. Esse custeio é utilizado com fins gerenciais de

tomada de decisão, uma vez que não é aceito pela legislação brasileira para fins fiscais, ele proporciona a identificação da contribuição marginal ou unitária de cada o produto no custeio, fornecendo um auxílio na tomada de decisão.

Segundo Stark (2007), apenas os custos e as despesas variáveis são alocadas aos produtos, as despesas e os custos considerados fixos são debitados no cálculo do lucro do período.

Dessa maneira quando se utiliza o método de custeio variável, são considerados como custos de produtos fabricados apenas os custos e despesas variáveis, como materiais diretos e mão de obra direta.

Collatto e Reginato(2005) afirmam que o método de custeio variável é vantajoso, pois não aloca custos e despesas fixas aos objetos de custeio. Defendem que esse método é uma importante ferramenta de gestão de planejamento das operações, possibilitando que produtos melhores cubram os custos, além de avaliar a variabilidade de produtos.

2.2 Margem de Contribuição

Para Martins (2006), gestão de custos proporciona informações acerca de todo o processo produtivo, evidenciando o custo final do produto, a linha de produção que traz um maior retorno onde está ocorrendo maiores gastos, ponto de equilíbrio, margem de segurança, margem de contribuição e demais elementos financeiros.

Já a margem de contribuição, de acordo com o mesmo autor, é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis de cada produto, é o valor que cada produto efetivamente contribui para cobrir os custos fixos e despesas daquele período.

Dessa maneira, a margem de contribuição é um dos indicadores mais importantes de uma organização, pois ela apresenta valores que garantem a quitação dos custos fixos e ainda geram lucro.

Segundo Leone (2008, p. 375): “O melhor meio para analisar o desempenho de um segmento de distribuição é a análise tanto de sua margem de contribuição direta como de sua margem de contribuição indireta. Nesse contexto, é necessário controlar tudo que pode ser movimentado dentro da organização, não importando a sua origem. A dedução da equação para o cálculo da margem de contribuição:

Margem de contribuição = Receita de Vendas - (Custos Variáveis + Despesas Variáveis) (1)

Cálculo da Margem de Contribuição Unitária

Margem de Contribuição Unitário = Preço de Venda - (Despesa de Venda Unitária +

Custos de Venda Unitário) (2)

Para que seja encontrada a equação 2, foi necessário utilizar a equação 1 como base, uma vez que foi realizado a divisão pela quantidade vendida em todos os termos e, conseqüentemente, foi encontrado os valores unitário

Quando ocorre a demonstração do resultado do exercício (DRE) para o custeio variável, se considera:

Receita de Venda = preço de venda x quantidade vendida

(-) Despesas Variáveis

(-) Custo Variável de Produto Vendido

(=) Margem de Contribuição

Bruta (-) Despesas Variáveis

(=) Margem de Contribuição

Líquida (-) Despesas Fixas

(-) Custos Fixos

(=) Lucro Líquido antes do Imposto de

Renda (-) Imposto de Renda

(=) Lucro Líquido depois do Imposto de Renda

Para que seja calculada a margem de contribuição unitária dos produtos vendidos pela organização é necessário que sejam apurados todos os custos variáveis relativos a cada um, para que dessa maneira seja possível apurar a sua margem.

Carvalho (2007) afirma que, utilizando o preço de venda, com base na margem de contribuição praticada pelo mercado, é que vai orientar a composição do preço de venda, descontando o preço de custo da mercadoria e as despesas de comercialização. O resultado corresponde à margem de contribuição unitária. No entanto isso somente é válido quando o seu preço de venda é igual ao praticado no mercado, uma vez que ele deve ser suficiente para garantir que todos os gastos incorridos pela empresa proporcione uma margem de lucro adequada.

3. Método de Pesquisa

O estudo realizado girou em torno da implantação de um sistema de custeio variável ou direto em uma empresa alimentícia em Fortaleza (CE). O restaurante no qual a pesquisa foi realizada é considerado muito bem conceituado no mercado alimentício cearense. Localizado na região da Praia de Iracema, apresenta uma enorme diversidade de entradas, pratos e sobremesas, variando desde pratos tradicionais de carnes, aves e peixes, até pratos mais típicos e regionais, com carnes-de-sol, peixes locais e demais opções disponibilizadas.

A empresa apresenta 195,67 metros quadrados, utilizados pelos seus 26 funcionários, distribuídos entre restaurante e cozinha, em cargos que variam desde maitre e garçons até cozinheiros, padeiros e confeitores. O modelo de negócio seguido pela organização é caracterizado pela compra, produção e transformação de materiais (ingredientes) em produtos finais, que serão comprados e consumidos pelos clientes. Diante disso, torna-se perceptível a necessidade e os benefícios da implantação de um método de alocação de custos aos produtos ou objetos de custeio, principalmente o método variável, que além de distribuir bem os diversos gastos aos objetos, constitui uma ótima ferramenta de informações para tomadas de decisão mais assertivas e reais.

Ao serem iniciados os contatos com a empresa para realização da pesquisa, no intuito de coletar informações gerenciais, estruturais, organizacionais dos processos internos, e ferramentas e metodologias já utilizadas, foi notado que a ausência ou até mesmo a utilização de um sistema de custeio mais tradicional, como o método por absorção, poderiam ocasionar certas informações irreais em relação à análise de lucratividade da empresa, como será explicado melhor no decorrer deste artigo. Diante disso, após a decisão da implantação do método de custeio variável, a parte prática da pesquisa passou a ser executada, seguindo basicamente as seguintes atividades:

- Definição dos objetos de custeio;
- Levantamento dos recursos utilizados (custos com material direto e mão de obra direta);
- Levantamento das despesas da organização;
- Aplicação do método de custeio variável;
- Análises das margens de contribuição do setor.

4. Análise dos Resultados

4.1 Escolha dos objetos de Custeio

Para uma maior assertividade da análise, os pratos do restaurante foram divididos em setores de acordo com os ingredientes ou posição do cardápio, sendo aves, peixes, carnes, bebidas alcoólicas, bebidas não alcoólicas, massas e entradas os segmentos.

Essa segmentação foi feita pois, dentro de um mesmo setor, os pratos possuem margem de contribuição muito parecida, visto que o principal ingrediente é o mesmo, portanto o preço de venda e, conseqüentemente, a receita de venda é muito parecida. Assim, como a maior diferença de margem de contribuição é entre os segmentos do cardápio e não entre os pratos de um mesmo

segmento, optou-se pela divisão dos pratos.

4.2 Escolha do método de custeio

Existem diversos métodos de custeio que podem ser utilizados, como o custeio por absorção, o custeio variável e o método baseado em atividade (ABC), entre outros. Todos possuem a função de atribuir custos aos produtos fabricados, onde cada um possuirá critérios próprios para a apropriação.

Nessa análise, os custos foram atribuídos sobre a ótica do custeio direto (Custeio variável), por esse método possuir grande utilidade quando utilizado para a tomada de decisões gerenciais, como decidir qual produto cortar ou incentivar ou se é vantajosa a terceirização de determinadas atividades.

Segundo Padoveze (2003) apud Constante e Bezerra (2010, p. 30), no MCV, os custos de despesas fixas são considerados custos periódicos, e não custos de produto, não havendo necessidade de adicionar os custos e despesas fixas ao custo unitário, sendo esses gastos tratados de forma global, apenas da demonstração do resultado do período.

Entretanto, cabe salientar que esse método também possui suas limitações: por possuir um enfoque em gestão, devido apresentar restrições em normas contábeis e tributárias. Esse método volta-se somente para aspectos gerenciais. Outra limitação do custeio variável é que por ele excluir os custos indiretos, a avaliação dos custos dos produtos ou serviços no longo prazo pode ser comprometida.

4.3 Levantamento dos recursos consumidos

De acordo com os dados e valores que foram passados e observados, foram levantados os custos dos recursos consumidos para a produção dos pratos e demais produtos por setor. Assim, para os custos com os materiais diretos (MD), que são os custos com matéria-prima que são diretamente atribuídos aos produtos, a definição foi realizada a partir das fichas técnicas dos pratos, as quais contém todos os ingredientes, quantidades e preços necessários para a elaboração de cada um. Pode-se observar abaixo a ficha técnica de um dos pratos do restaurante, o “Filé Mignon Arretado”, como exemplo:

Tabela 1 - Prato Filé Mignon Arretado

Descrição dos Produtos	Unidade	Quantidade	Preço Unitário	Total
Filé Mignon	g	0,22	R\$ 41,00	R\$ 9,02
Arroz tipo 1	g	0,04	R\$ 2,20	R\$ 0,09
Macaxeira	g	0,15	R\$ 6,50	R\$ 0,98

Queijo coalho	g	0,06	R\$ 15,50	R\$ 0,93
Base de demiglase	g	0,02	R\$ 24,50	R\$ 0,49
Castanha de caju	g	0,03	R\$ 54,00	R\$ 1,62
Mel de engenho	ml	0,03	R\$ 17,30	R\$ 0,52
Queijo parmesão	g	0,02	R\$ 39,00	R\$ 0,78
Creme de leite	ml	0,03	R\$ 8,90	R\$ 0,27
Cachaça	m	0,02	R\$ 8,20	R\$ 0,16

Fonte: Autor

Dessa maneira, tomando posse de informações sobre todos os pratos, foram registrados os custos totais com materiais diretos em cada setor estabelecido, no período referente ao mês de Março de 2019. Já em relação aos custos diretos com mão de obra, estes puderam ser calculados tomando como base o custo das horas de trabalho dos colaboradores e a quantidade de tempo necessário para a elaboração de cada um dos pratos, como sempre, divididos por setor, a fim de análise. Para isso, foram medidos e informados os valores, em minutos, referentes à produção dos pratos, resultando no tempo de produção por setor, que nada mais é do que o somatório da multiplicação da quantidade produzida com o tempo de produção de cada um.

Tabela 2 - Tempos de produção por setor

Setor	Tempo (min)
Bebidas alcóolicas	525
Massas/Sanduíches	4368
Peixes	2900
Carnes	2160
Entradas	1248
Aves	1800
Bebidas não alcóolicas	1345

Fonte: Autor

Diante disso, tomando conhecimento do custo por minuto de trabalho, visto que os tempos de produção estão em minutos, sendo R\$ 0,1914/minuto, foi possível calcular o custo total com mão de obra direta para cada setor. Esse valor, somado ao custo com material direto também por setor, gera como resultado o custo direto (CD) total do setor em questão. A seguir, pode-se analisar a tabela com os custos diretos de cada setor no mês de Março de 2019:

Tabela 3 - Custos diretos por setor

Setor	MD	MOD	CD
Bebidas alcóolicas	R\$ 1.885,89	R\$ 100,49	R\$ 1.986,38

Massas e sanduíches	R\$ 2.304,65	R\$ 836,04	R\$ 3.140,69
Peixes	R\$ 1.207,75	R\$ 555,06	R\$ 1.762,81
Carnes	R\$ 1.016,37	R\$ 413,42	R\$ 1.429,79
Entradas	R\$ 1.420,77	R\$ 238,87	R\$ 1.659,64
Aves	R\$ 428,79	R\$ 344,52	R\$ 773,31
Bebidas não alcóolicas	R\$ 926,82	R\$ 257,43	R\$ 1.184,25

Fonte: Autor

4.4 Análise das margens de contribuição por setor

Para que fosse obtida a margem de contribuição por setores foram considerados os seguintes dados: a receita de vendas, a mão de obra direta e o material direto. É importante salientar que há uma comissão para o atendimento do restaurante que corresponde a 10% das receitas de vendas, essa quantia será enquadrada como despesa variável.

Tabela 4 - Margem de contribuição por setor

Setor	Receita de vendas	Comissão de atendimento (despesa variável)	Custo direto (custo variável)	Custos variáveis + despesas variáveis	Margem de contribuição
Bebidas alcóolicas	R\$ 2.542,03	R\$ 254,20	R\$ 1.986,38	R\$ 2.240,58	R\$ 301,45
Massas e sanduíches	R\$ 10.248,65	R\$ 1.024,87	R\$ 3.140,69	R\$ 4.165,55	R\$ 6.083,10
Peixes	R\$ 7.238,70	R\$ 723,87	R\$ 1.762,81	R\$ 2.486,68	R\$ 4.752,02
Carnes	R\$ 6.574,70	R\$ 657,47	R\$ 1.429,79	R\$ 2.087,26	R\$ 4.487,44
Entradas	R\$ 4.259,91	R\$ 425,99	R\$ 1.659,64	R\$ 2.085,63	R\$ 2.174,28
Aves	R\$ 4.072,20	R\$ 407,22	R\$ 773,31	R\$ 1.180,53	R\$ 2.891,67
Bebidas não alcóolicas	R\$ 6.221,13	R\$ 622,11	R\$ 1.184,25	R\$ 1.806,37	R\$ 4.414,76

Fonte: Autor

A margem de contribuição fornece uma potencial ferramenta para os gestores, já que ela, por ser o resultado da diferença entre o custo variável e o preço de venda de um determinado produto, possibilita a mensuração do lucro (MAHER, 2001).

Assim, a margem de contribuição permite aos gestores possuírem mais conhecimento dos graus de despesas e também auxilia em definir qual produto ou setor merece um maior esforço em vendas. Pelos resultados atingidos, conclui-se que o setor com maior margem de contribuição para o restaurante é o de massas e sanduíches. Dessa forma, cabe ao estabelecimento

potencializar ainda mais o resultado positivo obtido. No entanto, é possível analisar que o setor de bebidas alcoólicas apresentou uma margem de contribuição baixa, principalmente quando comparado aos outros setores, e nesse momento os gestores devem ponderar o que escolher em um leque de possibilidades: existe a possibilidade de que a venda de bebidas alcoólicas seja terceirizada para algum bar ou restaurante parceiro, outra possibilidade é a interrupção total da venda de produtos pelo setor determinado. É possível também que seja elaborada uma estratégia para potencializar a venda dos produtos desse setor, com intuito de aumentar a sua margem de contribuição.

5. Considerações Finais

Diante do exposto, o estudo realizado de aplicação de um sistema de custeio variável ou direto na empresa alimentícia em questão apresentou enorme relevância na estrutura da organização. Tendo em vista que a empresa já apresentava certo controle dos seus principais custos e vendas de produtos, mas que não apresentava dados confiáveis e comparativos, que permitissem maiores controles e auxílios estratégicos, a implantação do método variável, envolvendo, principalmente, os resultado final das margens de contribuição por setor, foi de suma importância para o desenvolvimento do negócio enquanto organização. Assim, torna-se evidente, dentro do mercado de restaurantes em geral, o diferencial que é a apresentação de um sistema de custeio confiável e bem estabelecido, principalmente pelo método variável, visando melhor preparação para as mais diversas situações econômicas que podem vir a acontecer. Inicialmente, foram levantados e definidos os objetos de custeio, ou seja, os produtos que seriam estudados e a quem os custos seriam alocados. Nesse início, principalmente por recomendação e opção da empresa, foi definido que a análise seria feita por setores ou grupos de produtos, e não por cada produto isoladamente, a fim de proporcionar essa visão geral e comparativa à organização.

Em seguida, com os objetos de custeio definidos, começaram a ser levantados e estudados os gastos gerais referentes a cada grupo de produtos. Nesse momento, foram coletados os valores de matéria-prima diretamente relacionada a cada produto, utilizando as fichas técnicas elaboradas pelos colaboradores do restaurante e multiplicando-os pelas quantidades vendidas no mês, e de mão de obra direta para a produção dos pratos, definidos a partir da relação entre o custo da hora de produção de cada colaborador da cozinha e o tempo levado para elaborar os pratos, como sempre, dividindo-os por setores.

Por fim, com todas essas informações coletadas e estudadas, pode ser aplicado o método do custeio variável, gerando a margem de contribuição. Essa margem, como já foi mencionado, é uma importantíssima base comparativa entre os produtos e setores da empresa, revelando aqueles que apresentam os melhores e os piores retornos à organização, sendo, assim, forte auxiliadora nas tomadas de decisões gerenciais. Com isso, podem ser mais visadas as possibilidades de melhorias dentro dos processos do restaurante, principalmente no que tange ao seu posicionamento estratégico.

Referências

- BOTELHO, A. A. M.; SANTOS, R. V. **Gestão de custos em pequenas e médias empresas para não contadores**. Revista Acadêmica Faculdade São Francisco de Assis, Porto Alegre, n. 1, 1º semestre, 2006. Disponível em: < <http://www.unifin.com.br/content/arquivos/20080416134837.pdf> >. Acesso em: 09 abr. 2019.
- 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, 2007. Disponível em: < https://www.unimep.br/phpg/bibdig/pdfs/docs/08112011_155304_alexandre_augusto_martins_carvalho.pdf >. Acesso em: 10 de abril de 2019
- 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 Unilinguas**. XII Congresso Nacional de Custos, Anais... Florianópolis, ABC,2005 YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos: 2. ed. Porto Alegre: Editora Bookmam, 2001.
- DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L.E. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed.5.reimpr. São Paulo:Atlas,2008.
- MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas,2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2006.



PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.