

ESTUDO DE MÉTODOS DE CUSTEIO EM UMA EMPRESA DO SETOR MOVELEIRO DA CIDADE DE ARAPONGAS: IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS PELA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Arthur Colombo Balassa e Souza(UTFPR-LONDRINA) arthur_cbs@hotmail.com

Ingrid Rodrigues Nunes (UTFPR-LONDRINA) nunes.ingrid@outlook.com.br

José Ângelo Ferreira (UTFPR-LONDRINA) joseaferreira@utfpr.edu.br

Rodrigo Carvalho Araújo Ohara (UTFPR -LONDRINA) rodrigx@gmail.com

Thais Fernanda Negri(UTFPR-LONDRINA) thais.negri@hotmail.com

Resumo:

Devido ao atual cenário competitivo de economia globalizada, a Gestão eficiente de Custos é fundamental para garantir a participação da empresa no mercado e consequente ganho de rentabilidade. Deste modo, este artigo tem como objetivo através da discussão da metodologia de custeio por absorção, aceito pelos princípios contábeis, porém carente de capacidade de gestão de produtos e da metodologia pela Margem de Contribuição, que possibilita análise e gestão da potencialidade dos produtos fabricados pela empresa, apresentar um modelo de cálculo e gestão de custos de um produto pela sua Margem de Contribuição. Para tal foram levantadas informações de receitas e custos da empresa e apresentado o cálculo de um produto por esta metodologia, com o intuito de ampliar a prática de gestão da empresa através da potencialidade de seus produtos em gerar lucro.

Palavras chave: Gestão de Custos. Margem de Contribuição. Custos por absorção.

Study Of Costing Methods In A Furniture Company From Arapongas City: Implantation Of The Management Of Costs By The Contribution Margin

Abstract

Due to the current competitive scenario of a globalized economy, the Efficient Cost Management is fundamental to guarantee the company's participation in the market and consequent gain in profitability. The purpose of this article is to discuss the absorptive cost methodology, accepted by accounting principles, but lacking the capacity to manage products and the Contribution Margin methodology, which makes it possible to analyze and manage the potentiality of the products manufactured by company, to present a model for calculating and managing the cost of a product by Contribution Margin. For this purpose, the company's revenue and costs information was collected and a product was calculated using this methodology, in order to increase the company's management practice through the potential of its products to generate profit.

Key-words: Cost Management. Contribution Margin. Absorption costs.

1. Introdução

Com a Revolução Industrial, a contabilidade se deparou com o problema de adaptação dos procedimentos até então utilizados nas empresas comerciais, cuja função era tão somente a avaliação dos estoques, para as empresas industriais que compravam matéria-prima e através de processos produtivos, as transformavam em produtos à serem vendidos.

Foi então substituído o item Compras das empresas comerciais, pelo pagamento dos fatores que entraram na Produção, denominados Custos de Produção: matéria-prima, salários, enfim todos os gastos da atividade industrial para produzir. Calculavam-se custos até então, para avaliação de estoques e fornecimento de informações para a Contabilidade Financeira sobre os resultados.

O nível concorrencial, provocada pela competitividade, obrigou as empresas a gerirem de forma diferente as informações, criando novos sistemas de custeio para responder aos desafios de mercado onde quem determina os preços são os clientes.

Sendo assim, faz-se necessário buscar um enfoque gerencial para o sistema de custos, transformando a prática tradicional apoiada em um sistema voltado somente para o aspecto contábil/fiscal, para um novo modelo focado em informações para a tomada de decisões gerenciais.

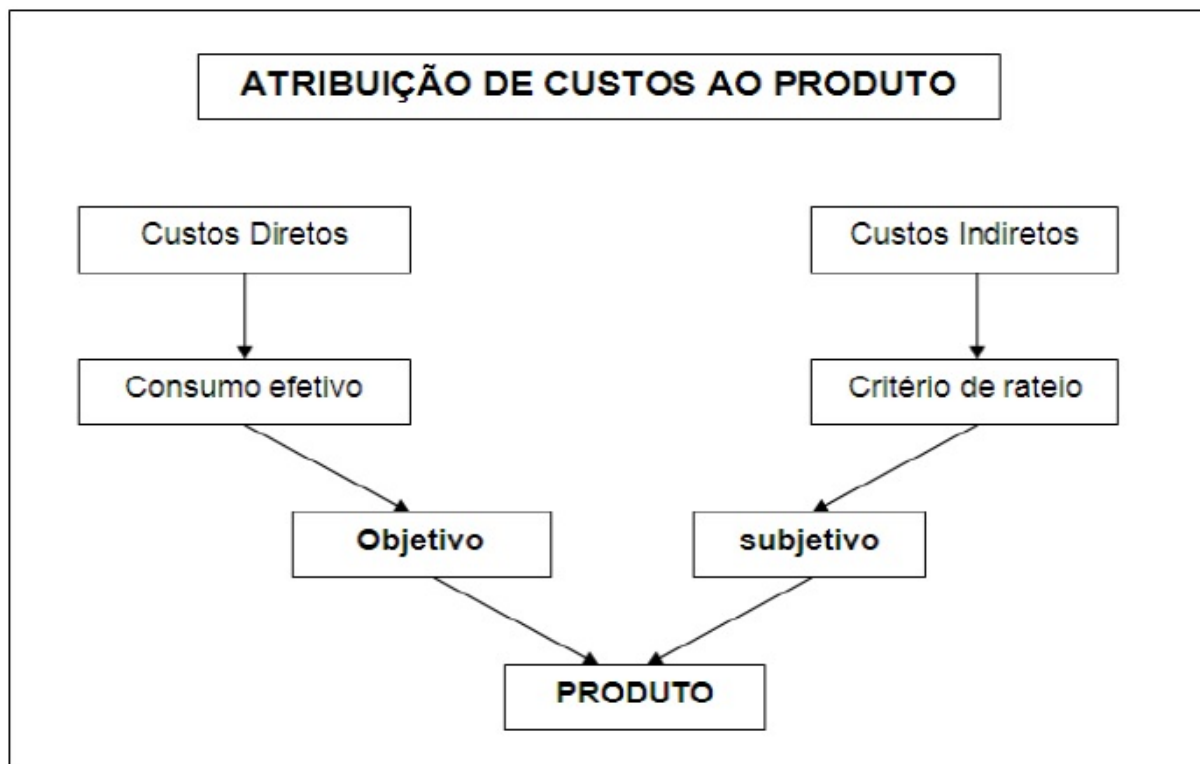
O objetivo desta pesquisa é de demonstrar que a mudança no paradigma de gestão de custos, possibilitou à empresa objeto deste estudo, um aumento da competitividade frente aos seus concorrentes, ao substituir o método de custeio por absorção integral pelo método de custeio pela margem de contribuição.

2. Referencial

2.1 Custeio por absorção integral

O custeio por absorção integral recebe este nome pois todos os custos da empresa, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, são absorvidos integralmente pelos produtos ou serviços oferecidos pela empresa. (MARTINS, 2003.)

No Brasil é o método mais utilizado por ter aceitação fiscal e estar de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Consiste em apropriar os custos diretos através de seu consumo efetivo e os custos indiretos através de critérios de rateio, dos bens fornecidos pela empresa. Os critérios de rateio nada mais são do que métodos para quantificar certos elementos que não possuem o seu consumo quantificado no produto para assim apropriá-los ao produto. (SOMARIVA, 2010. MOURA, 2005.)



Fonte: BERTI (2009) apud SOMARIVA (2010, p.44)

Figura 1: Ilustração do custeio por absorção integral

2.2 Custeio pela margem de contribuição

Não são os custos dos produtos que determinam seu preço, e sim o mercado, sendo assim, a gestão de custos tem como objetivo a maximização dos lucros. Para Nagle e Holden (2003), a decisão de continuar ou não a produção de determinada linha de produtos é tomada pela compreensão dos custos de cada produto das organizações, as metodologias de custeio objetivam, através de sua concepção, propiciar esta compreensão. Uma das metodologias utilizadas pelas empresas é o da Margem de Contribuição.

Segundo o SEBRAE (2016) a expressão margem de contribuição tem origem do termo margem que expressa a diferença entre o valor do preço de venda e o valor dos custos variáveis, e o termo contribuição que significa quanto esse resultado colabora para o pagamento das despesas fixas e para gerar lucro.

Para o planejamento das empresas e para o processo de tomada de decisões é essencial conhecer a Margem de Contribuição que as vendas proporcionam. Margem de contribuição é uma medida de desempenho de um serviço ou produto, pois ela aponta o quanto ele contribui para o pagamento dos gastos no período; caso a margem de contribuição seja positiva, o produto apresenta viabilidade financeira. (CRUZ, 2011).

Para Lima (2017), uma organização começa sua lucratividade quando a margem de contribuição dos produtos vendidos por ela ultrapassa os custos e despesas fixas. Pode-se

determinar a margem de contribuição utilizando-se da Receita Bruta de vendas descontado os custos variáveis acrescido das suas despesas variáveis. (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 42).

A Margem de contribuição unitária colabora com o valor que deverá cobrir os custos e despesas da organização e contribuir para a formação do seu lucro; ela pode ser obtida através da diferença entre a receita bruta de venda unitária e os custos fixos variáveis unitárias.

(MARTINS, 2010, p. 179)

A margem de contribuição é um método empregado por não empossar os custos fixos ao produto, uma vez que ela utiliza o sistema de custeio variável, deste modo, são apenas empossados os custos variáveis os quais são referentes ao custo atribuído a cada produto, e no que realmente foi resultado dos gastos adquiridos por ele. A margem de contribuição elimina a influência de informações distorcidas em divisão equitativa desnecessárias, servindo como ferramenta bastante útil para o gestor. (MARTINS, 2010).

Observa-se que a margem de contribuição é uma ferramenta importante na esfera da tomada de decisões internas, de modo que ela simplifica a detecção dos produtos que possuam maior rentabilidade para a organização, pois são estes produtos que agregam uma margem de contribuição maior, fazendo com que ele passe a constituir como lucro da organização. (BERTÓ; BEULKE, 2006; WERNKE; LEMBERCK; MENDES, 2011).

Para Wernke (2004) é relevante que as empresas procurem obter uma margem de contribuição superior aos custos fixos, já que a subtração destes indicará o lucro da organização. Caso o valor da margem de contribuição seja menor que os custos fixos, a empresa apresentará prejuízo no período analisado, visto que o resultado da margem de contribuição menos os custos fixos, será negativo.

De acordo com Horngren (1985), os índices da margem de contribuição podem proporcionar tomadas de decisões e consequentemente, muitas vantagens, como: se a produção de um produto deve continuar ou não, usar os recursos de maneira mais lucrativa, se os produtos merecem maior esforço secundário ou se necessitam ser aceitados pelos benefícios de vendas que puderem trazer a outros produtos, reduzir o preço unitário de venda e ver qual produto pode-se obter maior lucratividade aplicando mais esforços nele.

3. Metodologia

O presente estudo é de caráter descritivo e aplicado, haja vista que os resultados encontrados podem ser aproveitados de forma prática na Gestão dos Custos Industriais.

A metodologia aplicada foi um estudo de caso. O estudo de caso segundo Cervo e Bervian (2002), é o método utilizado como pesquisa sobre um determinado objeto de análise que seja representativo do universo observado. Para Severino (1996), o caso selecionado necessita ser significativo e representativo, para que seja possível fundamentar uma universalização para situações análogas. A coleta dos dados deve ser registrada e analisada com rigor.

A Pesquisa foi realizada em uma Indústria de Móveis Infantis na cidade de Arapongas no Paraná, pertencente ao Cluster Industrial Moveleiro de Arapongas no Paraná, o 2º Polo Moveleiro do País, composto por 213 empresas, empregando 15.201 funcionários, e um faturamento em 2016 de 1.875 bilhões de reais atuando tanto no mercado interno como no externo (SIMA, 2015)

Para a apuração do preço de custo das mercadorias foi realizado um levantamento das informações de resultados e custos no Departamento de Custos da empresa. Os relatórios

utilizados para análise foram o Demonstrativo de Resultados do Exercício e a Ficha Técnica dos Produtos fabricados.

4. Resultados

4.1 Rateio dos custos às unidades de negócio

A empresa estudada, apropriava os custos aos seus produtos pelo método de absorção integral, rateando os custos fixos incorridos no exercício pela quantidade de produtos fabricados mensalmente pela empresa.

Esta metodologia, apesar de sua aceitação fiscal e estar de acordo com os princípios contábeis, como ensina Somariva (2010), trata os produtos de forma indistinta, desconsiderando assim, sua capacidade de assimilar os custos fixos da empresa, fazendo com que produtos não rentáveis sejam subsidiados por produtos mais rentáveis, impossibilitando assim a análise do potencial destes produtos em sua capacidade de gerar lucro.

Optou-se então, para cálculo e gestão dos custos, pelo método da Margem de Contribuição, que consiste na apropriação dos Custos Fixos ao produto, tendo como base a sua Margem de Contribuição. Quanto maior a contribuição, maior sua capacidade de assimilar e diluir os Custos Fixos da empresa (FERREIRA, 2007), utilizando-se das seguintes fórmulas:

$$MCT = RT - CVT \quad (1)$$

Onde:

MCT = Margem de Contribuição Total;

RT = Receita Total;

CV = Custo Variável Total.

$$MCU = RU - CVT \quad (2)$$

Onde:

MCU = Margem de Contribuição Unidade;

RU = Receita da Unidade;

CVT = Custo Variável Total da Unidade.

$$MCP = PVP - CVTP \quad (3)$$

Onde:

MCP = Margem de Contribuição Produto;

PVP = Preço de Venda do Produto;

CVTP = Custo Variável Total do Produto.

A primeira etapa do processo consistiu em separar os resultados da empresa em suas Unidades de Negócio. A empresa analisada possui seis Unidades de Negócios distintos no segmento que atua, embora todos os produtos, independente a Unidade em que estão alocados, são fabricados pela mesma linha de produção: Unidade de Cômодas, Unidade de Camas, Unidade de Kits, Unidade de Roupeiros e Unidade de Poltronas.

1.1.	RECEITAS SOBRE VENDAS	R\$2.367.389,20	100,00%
1.1	Receitas S/ Vendas Roupeiro	R\$840.413,64	35,58%
1.2	Receitas S/ Vendas Cômoda	R\$554.054,72	23,46%
1.3	Receitas S/ Vendas Berço	R\$588.861,98	24,93%
1.4	Receitas S/ Vendas Poltrona	R\$217.385,16	9,20%
1.5	Receitas S/ Vendas Cama	R\$118.884,24	5,03%
1.6	Receitas S/ Vendas Kit	R\$42.266,96	1,79%
1.7	Receitas S/ Vendas Diversas	R\$5.522,50	0,23%

Fonte: os autores (2017)

Tabela 1: Participação das Unidades

A segunda etapa do processo, consistiu no rateio dos custos variáveis indiretos de produção (energia elétrica, gastos gerais de fabricação, etc...) e vendas (impostos, comissões, fretes, etc...). Os custos variáveis foram apropriados do DRE Geral da Empresa às suas Unidades de Negócio, tendo como princípio a participação das mesmas no Resultado do mês, com exceção da Matéria-Prima utilizada em cada Unidade de Negócio, já que são custos diretos e são extraídos das Fichas Técnicas dos Produtos:

2.	CUSTOS VARIÁVEIS TOTAL	R\$1.549.253,42	65,44%
2.1	Custo Variável Total Roupeiro	R\$505.289,59	21,34%
2.2	Custo Variável Total Cômoda	R\$338.769,39	14,31%
2.3	Custo Variável Total Berço	R\$487.894,11	20,61%
2.4	Custo Variável Total Poltrona	R\$124.367,30	5,25%
2.5	Custo Variável Total Cama	R\$70.695,13	2,99%
2.6	Custo Variável Total Kit	R\$22.237,91	0,94%

Fonte: os autores (2017)

Tabela 2:Rateio dos Custos Variáveis às Unidades de Negócio

A terceira etapa do processo, consistiu no cálculo da Margem de Contribuição das Unidades e sua participação na Margem de Contribuição Total da Empresa:

$$MCu\% = MCu / MCt \quad (4)$$

Onde:

MCu% = Margem de contribuição da unidade em porcentagem

MCu = Margem de contribuição da unidade em reais

MCt = Margem de contribuição total em reais

3.	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$818.135,78	34,56%
3.1	Margem de Contribuição Roupeiro	R\$335.124,05	40,96%
3.2	Margem de Contribuição Comoda	R\$215.285,33	26,31%
3.3	Margem de Contribuição Berço	R\$100.967,87	12,34%
3.4	Margem de Contribuição Poltrona	R\$93.017,86	11,37%
3.5	Margem de Contribuição Cama	R\$48.189,11	5,89%
3.6	Margem de Contribuição Kit	R\$20.029,05	2,45%

Fonte: os autores (2017)

Tabela 3: Margem de Contribuição da Unidade em Relação ao da Empresa

Na quarta etapa do processo, fez-se o rateio dos Custos Fixos para as Unidades de Negócios: para Unidade de Roupeiros, devido seu maior percentual de contribuição, foi rateado 40,96% dos custos fixos da empresa, já para a Unidade de Cômodas foi rateado 26,31%, para a Unidade de Berços, 12,34%, Unidade de Poltronas, 11,37%, Unidade de Poltronas, 11,37%, Unidade de Camas, 5,89% e Unidade de Kits 2,45%.

4.	CUSTOS FIXOS DA EMPRESA	R\$509.669,50	100,0%
4.1	Custos Fixos Roupeiro	R\$208.770,37	40,96%
4.2	Custos Fixos Cômoda	R\$134.115,10	26,31%
4.3	Custos Fixos Berço	R\$62.889,40	12,34%
4.4	Custos Fixos Poltrona	R\$57.946,82	11,37%
4.5	Custos Fixos Cama	R\$30.020,10	5,89%
4.6	Custos Fixos Kit	R\$12.477,38	2,45%

Fonte: os autores (2017)

Tabela 4: Custos Fixos Apropriados as Unidades de Negócio pela Margem de Contribuição

A quinta etapa do processo consistiu em apropriação dos custos aos produtos. Será demonstrado a seguir o cálculo do custo pela Margem de Contribuição de um item da Unidade de Cômodas: Cômoda Lívia de 4 gavetas e 1 porta:



Fonte: Moveis Canaã (2017)

Figura 2: Cômoda Lívia 4 gavetas e 1 porta

4.2 Cálculo do custo do produto pela margem de contribuição

Calcula-se primeiramente a Margem de Contribuição Total de cada item em valores absolutos (MC Unitária do item R\$ x quantidade vendida) e qual a sua contribuição em percentual (%) em relação Margem de Contribuição da Unidade.

$$MCt\% = MCu / MCt \quad (5)$$

Onde:

MCt% = Margem de contribuição total em percentual do item;

MCt = Margem de contribuição total do item em reais (quantidade vendida x MCu);

MCu = Margem de unitária em reais.

Tabela 5: Margem de Contribuição Total em percentual de cada item da Unidade Cômoda em relação a Margem de Contribuição Total da Unidade.

COMODAS	MC %
COMODA 5 GAV 1 PTA ALLEGRO MO	1,8%
COMODA 5 GVTA E 1 PTA CARINHOS	4,4%
COMODA LIVIA 4 GAVETAS E 1 PORT	16,0%
COMODA BELLY 4 GAVETAS E 1 POR	6,9%
COMODA 4 GAV BELLY	3,3%
COMODA CRISTAL 4 GAVETAS 1 PO	11,7%
COMODA NEW CRISTAL 3 GAV. 1 PO	17,2%
COMODA 4 GAV 1 PTA ACONCHEGO	6,6%
COMODA MEU BEBE 3 GAVETAS	0,8%
COMODA RUBI 4 GAVETAS 1 PORTA	4,0%
COMODA PEROLA 4 GAVETAS 1 POR	1,1%
COMODA PEROLA 4 GAVETAS 1 POR	1,0%
COMODA ESMERALDA 4 GAVETAS 1	2,5%
COMODA ESMERALDA 4 GAVETAS 1	3,6%
COMODA ARCO-IRIS 4 GAVETA 1 PO	1,7%
CÔMODA ARCO-ÍRIS 4GAV. 2 PORTA	1,5%
CÔMODA REALEZA 4 GAV. 2 PTA - A	8,7%
COMODA REALEZA 4 GAV. 1 PTA - A	1,9%
COMODA/ROUPEIRO 7 GAVETAS CR	0,3%
COMODA ACACIA 4 GAVETAS	0,5%
COMODA IMPERIAL 4 GAV 1 PORTA	3,6%
COMODA NEW ALLEGRO 4 GAV. 1 PORTA	0,4%
COMODA TUTTI-FRUTTI 3 GAV. 1 PO	0,4%

Fonte: os autores (2017).

Tabela 5: Margem de Contribuição Total em percentual de cada item da Unidade Cômoda em relação a Margem de Contribuição Total da Unidade.

Identificada a Margem de Contribuição em percentual do Item em relação a Margem de Contribuição da Unidade, tomou-se o Item Cômoda Lúvia de 4 gavetas e 1 porta para exemplificar a metodologia do Cálculo do Custo do produto pela margem de contribuição:

- Produto: Cômoda Lúvia de 4 gavetas e 1 porta;
- Matéria-prima: R\$ 81,36 (informação obtida da Ficha Técnica do Produto);
- Custo Variável de Vendas (%): 19,59% (informação obtida do DRE da Unidade Cômoda);
- Custo Variável de Produção (%): 4,94% (informação obtida do DRE da Unidade Cômoda);
- Quantidade Vendida no mês: 411 peças.

Calculando o Custo Fixo Unitário do Produto Cômoda Lúvia pelo método da Margem de Contribuição:

$$CF_u = CF_{uc} \times MC_c\% / Q_{Tc} \quad (6)$$

Onde:

CF_u = Custo Fixo unitário;

CF_{uc} = Custo Fixo Total da Unidade Cômoda;

$MC_c\%$ = Margem de Contribuição em porcentagem da Cômoda Lúvia;

Q_{Tc} = Quantidade vendida de Cômoda Lúvia.

Utilizando a equação 6 temos que:

$$CF_u = (134.115,10 \times 16\%) / 411$$

$$CF_u = R\$ 52,21$$

$$CT = (MP + CF) / [1 - (CVV\% + CVP\%)] \quad (7)$$

Onde:

CT = Custo total;

MP = Custo de matéria-prima;

CF = Custos fixos totais;

$CVV\%$ = Custo variável de vendas em porcentagem;

$CVP\%$ = Custo variável de produção em porcentagem.

Calculando o Custo Total do Produto Cômoda Lúvia:

$$\text{Custo Total (R\$)} = (81,36 + 52,21) / \{[1 - (0,1959 + 0,0494)]\}$$

$$\text{Custo Total (R\$)} = 177,38$$

Observa-se nesta metodologia, que os produtos absorvem os custos fixos, proporcionalmente a sua margem de contribuição, quanto maior sua contribuição maior sua capacidade de cobrir os custos fixos da empresa e gerar lucro, possibilitando à empresa uma melhor gestão sobre o potencial dos seus produtos.

Conclusão

Diante do atual contexto fortemente concorrencial, faz-se necessário que a empresa aplique metodologias de gestão, que garantam sua competitividade e consequente rentabilidade. A eficiente Gestão de seus Custos, garante instrumentos para que a empresa possa garantir a preferência do cliente e ampliação seu mercado.

A metodologia de custeio por absorção até então utilizada pela empresa, garantia uma eficiente contabilidade de custos, dentro dos princípios contábeis, porem carecia de instrumento de gestão dos seus produtos.

A nova metodologia pela margem de contribuição utilizada, capacitou a empresa a gerenciar suas Unidades de Negócios e seus produtos, avaliando a capacidade individual das Unidades e dos produtos em gerar lucros, possibilitando a definição de novas práticas de mercado, configuração de mix de produtos e análise de viabilidade dos itens fabricados pela empresa.

Desse modo conclui-se que o método de Custeio pela Margem mostra-se relevante para as empresas, permitindo a assimilação dos custos fixos para as Unidades de Negocio e para os Produtos que mais contribuem com seus resultados, portanto, com maior capacidade de absorção destes custos, e também, como pratica de gestão para definição de estratégias comerciais, tendo o preço como parâmetro decisório.

Referências

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

CERVO, A. L; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CRUZ, June Alisson Westarb. **Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades**. Curitiba: Ibplex, 2011.

FERREIRA, José Ângelo. **Custos Industriais**. São Paulo: Editora STS, 2007.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.

LIMA, E. B. **Contabilidade de Custos**. Disponível em: <http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0084P0449.pdf>. Acesso em: 9 de abril. 2017.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MOURA, H. S. **O Custeio por Absorção e o Custeio Variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa?** Feira de Santana. 2005.

NAGLE, T. HOLDEN R.(2003) **Estratégias e táticas de preços: uma guia para decisões lucrativas**. São Paulo, Prentice Hall.

SEBRAE. **Cartilha Saiba Mais: O que é Margem de Contribuição?** Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/bis/cartilha-saiba-mais-o-que-e-margem-de-contribuicao,a45ab88efc047410VgnVCM2000003c74010aRCRD>. Acesso em: 24 de abril de 2017.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2003.

SIMA. **Sindicato das indústrias de móveis de arapongas**. Disponivel em: <http://www.sima.org.br/dadosdosetor.html>. Acesso em 05/02/2017.



SOMARIVA, V. **Aplicação do Método de Custeio por Absorção com Ênfase nos Critérios de Rateios: um estudo de caso em uma indústria de equipamento para avicultura.** 2010. 100f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis). Faculdade do Extremo Sul Catarinense. Criciúma. 2010.

WERNKE, R.; LEMBECK, M.; MENDES, E. Z. **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.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2004.