



MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OU MARGEM BRUTA? ANÁLISE DOS POSSÍVEIS IMPACTOS NO PROCESSO DECISÓRIO DE UMA INDÚSTRIA DO VESTUÁRIO

Elisangela Gabriela Oliari

Centro Universitário – Católica de Santa Catarina.

Email: elisangela.oliori@marisolsa.com

Fabiano Maury Raupp

Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina.

E-mail: fabianoraupp@hotmail.com.

José Tavares de Borba

Centro Universitário – Católica de Santa Catarina.

E-mail: jose.tavares@catolicasc.org.br

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Elisangela Gabriela Oliari, Fabiano Maury Raupp y José Tavares de Borba (2016): “Margem de contribuição ou margem bruta? análise dos possíveis impactos no processo decisório de uma indústria do vestuário”, Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, Brasil, (agosto 2016). En línea: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/16/margem.html>

Resumo

Com o crescimento da concorrência e de instabilidades econômicas, é fundamental conhecer a margem que os produtos oferecidos proporcionam, para um bom planejamento e controle dos negócios. O objetivo do presente estudo constitui em verificar os possíveis impactos no processo decisório decorrente do comparativo entre a margem de contribuição e a margem bruta dos produtos de uma indústria do vestuário. Perante simulação e estudos realizados, pode-se afirmar que o método de custeio variável é mais assertivo, possibilitando uma visão sistemática da rentabilidade dos produtos, permitindo definições sobre viabilidade de criação, venda, demanda, ou até mesmo o cancelamento de um produto.

Palavras-chaves: Margem de contribuição, Margem bruta, Processo decisório, Vestuário.

Contribution margin or gross margin? possible impacts analysis in the decision making for a garment industry.

Abstract

With the competition grown and economic instabilities, it is essential to know the margin whose portfolio offered can achieve, for a good planning and control of business. The purpose of this study is to verify possible impacts for the decision making due comparative analysis between contribution margin and gross margin coming from a garment industry. Based on simulations and analysis done, we can affirm the variable costing method is more assertive, making possible a systematic vision profitability of products, allowing settings regarding to viability about search and development, sale, demand, even the cancelation of some product.

keywords: Contribution margin, Gross margin, Decision making, Ggarment.

1. Introdução

Com o crescimento da concorrência e de instabilidades econômicas, cresce também a necessidade de acurácia das informações indispensáveis para uma boa gestão do negócio. As empresas estão continuamente buscando o melhor posicionamento no mercado, oferecendo os seus produtos com o menor preço sem perder a lucratividade. Para que isso seja possível, é importante que haja apuração, análise e controle dos gastos. Neste contexto, conhecer a margem que os produtos proporcionam é fundamental para o planejamento e para o processo decisório da empresa. A margem pode ser fixada como forma de buscar a cobertura dos gastos fixos e, em uma etapa posterior, a geração de lucratividade.

Como a empresa objeto de estudo atualmente utiliza a margem bruta como sinônimo de margem de contribuição, buscou-se empreender um estudo com o objetivo de verificar os possíveis impactos no processo decisório decorrente do comparativo entre a margem de contribuição e a margem bruta de determinados produtos de uma indústria do vestuário. Utilizou-se de uma amostra contendo produtos de uma marca, de uma das coleções da indústria, para recalcular os custos do produto vendido considerando apenas os custos variáveis, tratando os fixos como se fossem despesas. Após a proposição de uma estrutura de apuração de margem de contribuição para determinados produtos, fez-se o comparativo entre o atual uso da margem bruta e as possíveis expectativas para a margem de contribuição. O artigo está organizado em cinco seções, iniciando por esta introdução. As próximas seções apresentam, respectivamente, a construção teórica e os procedimentos metodológicos. A quarta seção discorre sobre os resultados obtidos. A quinta seção contempla as conclusões do estudo.

2. Referencial Teórico

2.1 Margem bruta e o Custeio por absorção

O custeio por absorção, método que atende os Princípios Fundamentais da Contabilidade, no Brasil, está contemplado no Pronunciamento Técnico CPC 16, Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da valorização dos estoques. Segundo Bornia (2002, p. 55), simplificada, pode-se identificar este princípio como o atendimento das exigências da contabilidade financeira para a avaliação de estoque. Desta forma, este método tem como vantagem a apresentação de relatórios contábeis de acordo com as exigências fiscais. De modo geral, este sistema prevê a absorção de todos os custos relativos ao esforço para a produção, independentes de serem fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Afirma Martins (2010, p.37), que o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e somente os de produção, pois todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os bens ou serviços feitos.

Neste método, a absorção dos custos pelos produtos acontece de duas formas: os custos diretos são alocados aos produtos de forma direta, normalmente por meio de apontamentos diários do quanto é gasto de cada recurso nos produtos. Já os custos indiretos são alocados por meio de rateio. Assim cada produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos Estoques Finais. Para Dutra (2003, p. 226), a desvantagem deste método é que apresenta poucas informações gerenciais devido à necessidade de rateios dos custos indiretos. Existe, portanto, a acumulação dos custos indiretos e a necessidade de uso de critérios de rateio ou divisão destes gastos que não diretos, onde muitas vezes, provocam distorções nas informações relevantes de custos obtidas pelo custeio por absorção (BRUNI, 2008).

O custo unitário obtido a partir do custeio por absorção, subtraído do preço de venda, permite identificar o valor da margem bruta dos produtos. O custo unitário dos produtos pode aumentar ou diminuir dependendo da quantidade produzida por período, em razão de

contemplar os custos fixos. Quanto maior a produção, menor o custo por unidade, se a produção for baixa, maior vai ser o custo do produto. Esta elasticidade dos custos tem impacto na margem bruta. Neste sentido, pode-se destacar como principais características do custeio por absorção as seguintes: todos os custos são absorvidos pelos produtos; o Custo varia em função da produção; é necessário usar métodos de rateio para atribuir os custos fixos aos produtos; é possível estabelecer o custo unitário e total dos produtos; identifica a margem bruta; atende as exigências da contabilidade financeira e valorização dos estoques; importante para decisões a longo prazo, quanto a venda e valorização dos estoques.

2.2 Margem de contribuição e o Custeio variável

Diferentemente do custeio por absorção, o custeio variável parte do princípio de que um produto, mercadoria ou serviço, só é responsável pelos custos e despesas variáveis que gera, ou seja, aqueles que se modificam com o volume de produção e vendas, e que logo, só existem se o produto existe, desta forma, são custos e despesas que surgem com o produto e desaparecem com ele (BEULKE, 2009).

Neste sentido, os custos fixos são aqueles que incorrem independentemente da produção deste ou daqueles produtos. Para Martins (2010), sempre há pelo menos três razões para modificação de valor dos custos fixos, mudança em função da variação de preços, de expansão da empresa ou de mudança de tecnologia. Outro aspecto dos custos fixos é que eles podem ser repetitivos em cada período, porém, nem sempre no mesmo valor. Segundo Megliorini (2012, p.11), custos fixos são aqueles decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada. Em relação aos custos variáveis, Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 70), definem como:

aqueles custos que mantêm uma relação direta com o volume de produção ou serviço e, conseqüentemente, podem ser identificados com os produtos. Dessa maneira, o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumente. Na maioria das vezes, esse crescimento no total evolui na mesma proporção do acréscimo no volume produzido.

De acordo com Megliorini (2012, p.133):

os custos fixos não são apropriados aos produtos no Método de Custeio Variável, e vários motivos contribuem para isso, entre eles o fato de os custos fixos serem custos correspondentes aos recursos necessários para manter a estrutura da produção e não custos decorrentes dos recursos consumidos pelos produtos de fabricação.

Acredita-se que o custeio variável fornece dados mais compreensíveis com relação ao custo, volumes, receita e lucro ajudando no planejamento administrativo, já que não estão computados os gastos fixos, cuja alocação aos produtos normalmente, requer o uso de critérios de rateio. Embora o método de custeio variável possa fornecer informações úteis para a tomada de decisão internas, não é aceito para fins fiscais. A Receita Federal proíbe a computação da renda tributável quanto ao imposto de renda. Além desta, existe outra limitação deste método, a divisão de custos fixos e variáveis considera dados históricos ajustados para expectativas futuras, esta divisão deve ser monitorada sistematicamente para que eventos inesperados ao plano pré-estabelecido não possam mudar o comportamento dos custos sem que haja conhecimento dos gestores e passar por despercebido.

Dentre os indicadores passíveis de obtenção a partir do custeio variáveis destaca-se, em razão do objeto de estudo, margem de contribuição. Martins (2010, p.178) diz que a

margem de contribuição por unidade é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto. Para Megliorini (2012, p.137), a margem de contribuição é o montante que resta do preço de venda de um produto depois da dedução de seus custos e despesas variáveis. Caso o produto esteja com o preço de venda inferior aos custos e despesas variáveis, vai gerar uma margem de contribuição negativa.

A análise da margem de contribuição se torna eficiente em determinados casos em razão do não uso dos rateios dos gastos indiretos (BRUNI, 2008). Dutra (2003, p.229), diz que a margem de contribuição mostra como cada um dos produtos contribui para amortizar os custos e as despesas fixas, e proporcionar o lucro. A margem de contribuição se converterá em lucro ou prejuízo, somente depois que forem deduzidos os custos e as despesas fixas. Beulke (2009, p. 117) menciona que a soma da margem de contribuição unitária, ponderada pelos respectivos volumes, indica a margem total da empresa, da qual, subtraído o custo fixo estrutural, determina o resultado total da empresa. Também menciona o autor que o método exige, sem dúvida, maior visão, organização, controle e acompanhamento global da evolução dos negócios. Como principais características do custeio variável citam-se as seguintes: são considerados apenas os custos variáveis; o Custo varia somente em função das vendas; os custos fixos são tratados como despesa, não fazendo parte do custo do produto; o custo do produto é parcial, considerados apenas os custos variáveis; identifica a margem de contribuição; a legislação fiscal proíbe este método para fins de imposto de renda; importante para tomada de decisão em curto prazo, melhor visão do negócio para controle e planejamento.

3. Procedimentos Metodológicos

Os tipos de pesquisa foram considerados quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos, e quanto à abordagem do problema. Neste sentido, trata-se de uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa. Particularmente em relação ao estudo de caso, buscou-se uma reestruturação dos custos minutos dos centros de trabalho produtivo, do ano de 2015, utilizada no processo decisório da indústria objeto de estudo.

Para tal reestruturação, foram coletados dados a partir de entrevistas semiestruturadas e de documentos primários. Utilizou-se uma amostra contendo produtos de uma marca, de uma das coleções da indústria, para recalcular os custos da produção interna. Esta amostra serviu para comparação e identificação dos possíveis impactos nos processos decisórios na comparação entre as análises de margem bruta e a margem de contribuição. Após a compilação dos custos fixos retirados do custo minuto, fez-se o desconto deste montante a participação de custos indiretos do ano de 2015, vinculados a outros negócios da indústria, além das marcas e das coleções. Como a empresa atuava no ano de 2015 com mais marcas e coleções, foi necessário utilizar um critério de rateio para as despesas fixas retiradas do custo minuto, já que o custo minuto contempla os custos e as despesas de todos os negócios da empresa. Tais dados foram analisados por meio da técnica da análise descritiva.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

4.1 Diagnóstico da gestão de custos utilizada

A Indústria do vestuário objeto de estudo acompanha internamente o resultado de Margem de Contribuição sobre a Receita Operacional Líquida. Após as entrevistas informais para entendimento dos processos internos de custeio, entende-se que alguns métodos de custeio estão sendo utilizados na prática, como forma de suprir a sua necessidade de custeio para efeito de tomada de decisão e também para atendimento às exigências legais. Foi diagnosticado que a empresa atualmente utiliza a margem bruta como sinônimo de margem de

contribuição. Diante de possíveis contribuições para melhorar a análise de rentabilidade dos produtos, buscou-se empreender um estudo com o objetivo de verificar os possíveis impactos no processo decisório através de um comparativo de margem bruta e margem de contribuição em determinados produtos.

A geração de valor de mão de obra dos produtos da empresa estudada é dada através da determinação de custos minutos para os centros de trabalho direto. Seguindo o conceito de custeio por absorção, o custo minuto permite a absorção dos custos fixos diretos e indiretos e gastos como salários, energia elétrica, gastos gerais, depreciação e rateios dos centros de trabalho indireto. Dentro dos gastos gerais, estão consideradas despesas com telefone, material de expediente, material de conservação e limpeza e também materiais auxiliares para a produção, como ferramentas com baixo custo que não são imobilizadas, embalagens, quadro de estamaria etc.

Os minutos de produção são apontados diariamente em cada um dos centros de trabalho através de coleta de ordens de produção. Mensalmente eles são apurados pela controladoria para controle de eficiência e gestão. A construção do custo minuto é o valor das despesas do setor dividido pelos minutos de produção. A Tabela 1 mostra um exemplo de custo minuto utilizado pelos centros de trabalho produtivo, preparação de painéis, corte, confecção e dobração, que durante um determinado período, tiveram R\$ 7.562, R\$ 49.716, R\$ 349.045 e R\$ 46.141 respectivamente em despesas, e 13.636, 17.966, 710.911 e 114.128 em minutos apontados pelas ordens de produção. O total das despesas de cada centro de trabalho dividido pelos minutos resulta nos custos minutos de 0,55, 2,77, 0,49 e 0,40, respectivamente.

Tabela 1: Custo minuto atualmente adotado

| Despesas | Preparação | Corte | Confecção | Dobração |
|------------------|------------|--------|-----------|----------|
| Salários | 2.694 | 16.140 | 169.657 | 20.056 |
| Depreciação | 952 | 4.534 | 20.611 | 1.721 |
| Energia elétrica | 104 | 4.262 | 2.995 | 37 |
| Gastos Gerais | 905 | 6.339 | 43.061 | 5.407 |
| Rateios | 2.908 | 18.442 | 112.721 | 18.920 |
| Total Despesa | 7.562 | 49.716 | 349.045 | 46.141 |
| Minutos | 13.636 | 17.966 | 710.911 | 114.128 |
| Custo Minuto | 0,55 | 2,77 | 0,49 | 0,40 |

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

É utilizado um fator volumétrico para calcular o custo de mão de obra, isto é, o tempo em que o material leva para ser concluído em cada uma das fases do processo produtivo. Na Tabela 2 pode-se observar a ficha de custo de um material acabado, camisa polo. Para cada um dos centros de trabalho produtivo, demorou o tempo cronometrado para ser produzida. Este tempo multiplicado pelo custo minuto determinado na Tabela 1, resultou o custo total de R\$ 11,81 em mão de obra que, somados com o custo total de matéria prima de R\$ 12,04, tem-se o custo total da camisa polo, R\$ 23,85.

Tabela 2: Ficha de custo do produto camisa polo

| Matérias Primas | Consumo | Preço Unitário | Unidade | 12,04 |
|-------------------------|---------|----------------|---------|-------|
| Meia Malha | 0,32 | 27,5 | quilo | 8,80 |
| Ribana | 0,10 | 29,9 | quilo | 2,99 |
| Etiqueta | 1,00 | 0,05 | peça | 0,05 |
| Linha | 10,00 | 0,02 | metro | 0,20 |
| Mão de obra nos centros | Tempo | Custo minuto | Unidade | 11,81 |
| Preparação | 1,50 | 0,55 | minuto | 0,83 |
| Corte | 2,45 | 2,77 | minuto | 6,79 |

| | | | | |
|-------------------------|------|------|--------|--------------|
| Confecção | 8,00 | 0,49 | minuto | 3,92 |
| Dobração | 0,70 | 0,40 | minuto | 0,28 |
| Custo industrial | | | | 23,85 |

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

4.2 Proposta

Repensando o sistema de custeio e análise de margem adotada, foi demonstrando os resultados através do custeio variável e margem de contribuição. É possível identificar nesta análise a participação da margem que os produtos da amostra contribuirão para o pagamento das despesas fixas e também para geração do lucro. Pretende-se com a proposta que a apropriação dos custos seja menos complexa quando tratados os custos indiretos fixos como despesas, evitando rateios que distorcem os resultados, além de possibilitar uma análise da rentabilidade dos produtos para definições sobre viabilidade de criação, venda, demanda, ou até mesmo o cancelamento de um produto. A partir da proposta, chegou ao custo minuto apresentado na Tabela 3.

Tabela 3: Custo minuto sugerido

| Despesas | Preparação | Corte | Confecção | Dobração |
|----------------------|--------------|---------------|----------------|---------------|
| Salários | 2.694 | 16.140 | 169.657 | 20.056 |
| Depreciação | - | - | - | - |
| Energia elétrica | 104 | 4.262 | 2.995 | 37 |
| Gastos Gerais | 905 | 6.339 | 43.061 | 5.407 |
| Rateios | - | - | - | - |
| Total Despesa | 3.703 | 26.740 | 215.713 | 25.499 |
| Minutos | 13.636 | 17.966 | 710.911 | 114.128 |
| Custo Minuto | 0,27 | 1,49 | 0,30 | 0,22 |

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme a Tabela 3, a sugestão é de praticar dentro do custo minuto somente os custos variáveis, tratando os custos fixos como se fossem despesas. Partindo do pressuposto de que o custo do produto deve conter mão de obra direta e custo variável em sua estrutura, permaneceu no custo minuto a despesa com salário cobrindo o custo de mão de obra; energia elétrica, já que por sua vez, sua maior participação no montante é variável; e gastos gerais, que varia decorrente do volume da produção. Os rateios e a depreciação foram considerados como despesas, reduzindo, assim, o custo minuto da preparação, corte, confecção e dobração de 0,55, 2,77, 0,49 e 0,40 para 0,27, 1,49, 0,30 e 0,22 respectivamente.

Utilizando-se de uma das marcas, de uma das coleções da indústria para o estudo de caso, foram recalculados os custos dos produtos com o custo minuto sugeridos na Tabela 3.

Tabela 4: Custos médios

| Situação Atual | Situação Proposta | % Variação |
|----------------|-------------------|------------|
| Custo | Custo | Custo |
| 9,42 | 7,25 | -23,05% |

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Apresentado na tabela 4, o custo médio desta amostra passou de R\$ 9,42 para R\$ 7,25, reduzindo 23,05% devido a isenção dos custos fixos. Desta forma, possibilitou apresentar através da tabela 5, um exemplo de dois produtos que tinham custos parecidos no custeio por absorção, e já no custeio variável apresentaram uma diferença significativa.

Tabela 5: Comparativo entre o custeio por absorção e o custeio variável

| Itens | Custeio por Absorção | Custeio Variável |
|-------|----------------------|------------------|
|-------|----------------------|------------------|

| Produto | Blusa | Camiseta | Blusa | Camiseta |
|-----------------------------------|--------|----------|--------|----------|
| Receita Operacional Bruta (R\$) | 50,00 | 50,00 | 50,00 | 50,00 |
| Impostos (%) | 26,25% | 26,25% | 26,25% | 26,25% |
| Receita Operacional Líquida (R\$) | 36,88 | 36,88 | 36,88 | 36,88 |
| Custo do produto Vendido (R\$) | 5,53 | 5,50 | 3,98 | 4,52 |
| Receita Bruta (R\$) | 31,35 | 31,38 | 32,90 | 32,36 |
| Despesas Variáveis de Venda (%) | 15,00% | 15,00% | 15,00% | 15,00% |
| Margem (R\$) | 23,85 | 23,88 | 25,40 | 24,86 |
| Margem (%) | 64,66% | 64,75% | 68,87% | 67,40% |

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Analisando a tabela 5, observa-se que no custeio por absorção, o custo da blusa é R\$ 5,53, enquanto o da camiseta é R\$ 5,50. Já no formato de custeio variável há uma diferença de R\$ 0,54 centavos entre os produtos. Percebe-se a partir dos custos apresentados, que o rateio dos custos fixos pode distorcer o custo total do produto, dependendo do critério utilizado.

Por fim, apresenta-se um comparativo entre o resultado da empresa a partir da gestão de custos atual e a proposta empreendida, conforme Tabela 6. O volume de vendas projetado deste demonstrativo é de 9.523 peças.

Tabela 6: Resultado a partir da gestão de custos atual e a da proposta (9.523 peças)

| Demonstração do Resultado | Atual | | Proposta | |
|-------------------------------------|------------------|---------------|------------------|---------------|
| | R\$ | % | R\$ | % |
| <u>Receita Operacional Bruta</u> | <u>315.741</u> | <u>129,4%</u> | <u>315.741</u> | <u>129,4%</u> |
| Impostos | (71.767) | -29,4% | (71.767) | -29,4% |
| Receita Operacional Líquida | 243.974 | 100,0% | 243.974 | 100,0% |
| <u>Custo do produto Vendido</u> | <u>(89.748)</u> | <u>-36,8%</u> | <u>(69.058)</u> | <u>-28,3%</u> |
| Lucro Operacional Bruto | 154.226 | 63,2% | 174.916 | 71,7% |
| <u>Despesas Variáveis de Vendas</u> | <u>(23.925)</u> | <u>-9,8%</u> | <u>(23.925)</u> | <u>-9,8%</u> |
| <u>Margem de Contribuição</u> | <u>130.301</u> | <u>53,4%</u> | <u>150.991</u> | <u>61,9%</u> |
| <u>Despesas Operacionais</u> | <u>(107.865)</u> | <u>-44,2%</u> | <u>(128.099)</u> | <u>-52,5%</u> |
| Despesas Fixas Gerais e Adm. | (48.863) | -20,0% | (48.863) | -20,0% |
| Despesas Fixas com Vendas | (59.003) | -24,2% | (59.003) | -24,2% |
| Despesas Fixas Diretas | - | 0,0% | (20.233) | -8,3% |
| <u>Outros Result. Operacionais</u> | <u>39.718</u> | <u>16,3%</u> | <u>39.718</u> | <u>16,3%</u> |
| Outras receitas operacionais | 52.362 | 21,5% | 52.362 | 21,5% |
| Outras despesas operacionais | (12.644) | -5,2% | (12.644) | -5,2% |
| EBIT | 62.153 | 25,5% | 62.610 | 25,7% |

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

A Demonstração do Resultado evidenciada por meio da Tabela 6, foi elaborada a partir de um volume para vendas de 9.523 peças. Através de uma análise, o EBIT da situação proposta de R\$ 62.610 está cobrindo as despesas fixas diretas de R\$ 20.233, porque está R\$ 457 a mais do que na situação atual. Se aumentado o volume das vendas de ambas as situações na mesma proporção (para 15.000 peças, conforme Tabela 7), os custos fixos da situação atual são diluídos com o volume, enquanto no custeio variável não se alteram.

Tabela 7: Resultado a partir da gestão de custos atual e a da proposta (15.000 peças)

| Demonstração do Resultado | Atual | Proposta |
|---------------------------|-------|----------|
|---------------------------|-------|----------|

| | R\$ | % | R\$ | % |
|-------------------------------------|-----------|--------|-----------|--------|
| <u>Receita Operacional Bruta</u> | 497.316 | 203,8% | 497.316 | 203,8% |
| Impostos | (113.038) | -46,3% | (113.038) | -46,3% |
| <u>Receita Operacional Líquida</u> | 384.278 | 157,5% | 384.278 | 157,5% |
| <u>Custo do Produto Vendido</u> | (141.360) | -57,9% | (108.772) | -44,6% |
| <u>Lucro Operacional Bruto</u> | 242.918 | 99,6% | 275.506 | 112,9% |
| <u>Despesas Variáveis de Vendas</u> | (23.925) | -9,8% | (23.925) | -9,8% |
| <u>Margem de Contribuição</u> | 218.993 | 89,8% | 251.581 | 103,1% |
| <u>Despesas Operacionais</u> | (107.865) | -44,2% | (128.099) | -52,5% |
| Despesas Fixas Gerais e Adm. | (48.863) | -20,0% | (48.863) | -20,0% |
| Despesas Fixas com Vendas | (59.003) | -24,2% | (59.003) | -24,2% |
| Despesas Fixas Diretas | - | 0,0% | (20.233) | -8,3% |
| <u>Outros Result. Operacionais</u> | 39.718 | 16,3% | 39.718 | 16,3% |
| Outras receitas operacionais | 52.362 | 21,5% | 52.362 | 21,5% |
| Outras despesas operacionais | (12.644) | -5,2% | (12.644) | -5,2% |
| EBIT | 150.845 | 61,8% | 163.200 | 66,9% |

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Pode-se observar também o impacto sobre o EBIT na tabela 6, o percentual de diferença era de 62.153 na situação atual para 62.610 na situação proposta, ou seja 0,73%, enquanto na tabela 7, com o volume aumentado, na situação atual é de 150.845 para 163.200 na situação proposta, 8,19% a mais que o custeio por absorção.

5. Considerações Finais

Este artigo apresentou os resultados que possibilitou verificar os possíveis impactos no processo decisório decorrente do comparativo entre a margem de contribuição e a margem bruta dos produtos de uma indústria do vestuário. Diante de possíveis contribuições para melhorar a análise de rentabilidade dos produtos, foi realizado um estudo utilizando uma amostra de produtos de uma determinada marca.

O estudo consistiu em simular a aplicação do custeio variável, tirando os custos fixos do custo minuto dos centros de trabalho diretos, e tratando-os como despesas. Após o recálculo dos materiais da amostra, percebeu-se que 23,05% do custo são decorrentes de custos indiretos. Analisando individualmente cada um dos materiais, devido ao critério de rateio adotado para a distribuição destes custos fixos, há uma particularidade de aumento no custo de cada um decorrente do tipo de processo em que o material irá passar. Esta distorção nos custos dos produtos afeta diretamente a sua análise individual para a tomada de decisão sobre o preço de venda e a consequente projeção do volume de vendas.

Pode-se afirmar que o método de custeio variável pode ser mais assertivo para o processo decisório, possibilitando uma visão sistemática da rentabilidade dos produtos, permitindo decisões sobre viabilidade de criação, venda, demanda, ou até mesmo o cancelamento de um produto. Para adequação da indústria dentro deste método, a definição dos custos fixos e custos variáveis devem ser analisados em cada um dos centros de trabalho produtivos individualmente, já que dentro das contas das despesas cada um deles tem as suas particularidades.

Referências

- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 16(R1)** - Estoques. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB). Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em: 02 mar. 2016.
- BEULKE, R.; BERTO, D. **Precificação**: sinergia do marketing e das finanças. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BORNIA, A. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNI, A. **A administração de custos, preços e lucros**. São Paulo: Atlas, 2008.
- DUTRA, R. **Custos**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2001.
- OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JUNIOR, J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.