

**CUSTOS-PADRÃO X CUSTOS REAIS: IDENTIFICANDO FATORES DE DESVIOS  
NO CUSTEIO DE UMA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO**Cleyelle Cristina Gadelha Dos Santos<sup>1</sup>Paulo Alexandre Oliveira De Faria<sup>2</sup>Suelma Rodrigues Duarte<sup>3</sup>Antonia Elisangela Vaz Costa<sup>4</sup>Maíra Jéssika Fernandes Silva<sup>5</sup>**RESUMO**

Este estudo analisa os fatores que causam desvios no sistema de custeio de uma indústria de panificação, utilizando o método de comparação entre custo-padrão e custos reais. A pesquisa, realizada em outubro de 2024, adotou uma abordagem qualitativa e estudo de caso, coletando dados dos últimos quatro trimestres (setembro de 2023 a outubro de 2024) dos três principais produtos da empresa. O custo-padrão foi calculado com base na média dos custos reais de outubro de 2022 a setembro de 2023. Os resultados indicam que os desvios estão mais relacionados a problemas internos, como falhas gerenciais, inconsistências na aplicação de receitas padrão e erros no planejamento de produção, do que a fatores externos, como a inflação. Conclui-se que a gestão operacional inadequada é a principal causa das discrepâncias, sugerindo a necessidade de melhorias no planejamento e execução interna.

**Palavras-chave:** Custo-Padrão. Custo Real. Indústria de Panificação. Fatores de Desvios no Custeio.

**STANDARD COSTS X REAL COSTS: IDENTIFYING DEVIATION FACTORS IN  
THE COSTING OF A BAKERY INDUSTRY****ABSTRACT**

This study examines the factors causing deviations in the costing system of a bakery industry, using a comparison method between standard costs and actual costs. The research, conducted in October 2024, adopted a qualitative approach and case study, collecting data from the last four quarters (September

<sup>1</sup> Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Goiás (UEG)

<sup>2</sup> Mestrando em Contabilidade Financeira pela Universidade Federal de Goiás

<sup>3</sup> Doutoranda em Psicologia pela PUC-GO,

<sup>4</sup> Mestra em Língua, Literatura e Interculturalidade pela Universidade Estadual de Goiás (UEG)

<sup>5</sup> Mestra em Administração pela Universidade Federal de Goiás (FACE/UFG)

2023 to October 2024) of the company's three main products. The standard cost was calculated based on the average of actual costs from October 2022 to September 2023. The results indicate that deviations are more related to internal issues, such as management failures, inconsistencies in applying standard recipes, and errors in production planning, than to external factors, such as inflation. It is concluded that inadequate operational management is the main cause of discrepancies, suggesting the need for improvements in internal planning and execution.

**Keywords:** Standard Cost. Actual Cost. Bakery Industry. Costing Deviation Factors.

---

## 1. INTRODUÇÃO

Os custos desempenham um papel crucial na gestão financeira e operacional de qualquer indústria, e isso não é diferente para o setor de panificação. Este estudo foca na comparação entre os custos-padrão e os custos reais dentro de uma indústria de panificação, buscando identificar os fatores que causam desvios significativos entre esses dois tipos de custos (Dubois, Kulpa e Souza, 2006). A importância dessa análise reside na sua capacidade de fornecer *insights* valiosos para a gestão, permitindo a identificação de ineficiências, a melhoria dos processos de produção e a otimização dos recursos financeiros (BORNIA, 2002). Com a crescente competitividade e a pressão por margens de lucro mais estreitas, entender essas variações e suas causas se torna essencial para a sustentabilidade e o crescimento do negócio.

Este trabalho apresenta uma revisão da literatura abrangendo conceitos fundamentais e importantes para a compreensão do tema. Entre esses conceitos, destacam-se: Custos, Despesas, Gastos ou Dispendios, Investimentos, Desembolso e Perdas, Custos Padrão e Custo Real.

O estudo foi estruturado em várias seções para facilitar a compreensão, como a seção 1 com as Terminologias de Custos: Definição e explicação dos principais termos utilizados na análise de custos. Seção 2 com Custo Padrão: Detalhamento do conceito de custo padrão, como ele é determinado e sua aplicação prática na indústria de panificação. Seção 3 com Custo Real: Discussão sobre o cálculo e o registro dos custos reais, e como eles são comparados aos custos padrão. Seção 4 com a Análise de Variações de Custo-Padrão: Métodos e técnicas para identificar e analisar as variações entre custos padrão e reais, destacando as causas e impactos dessas variações. Seção 5 com o Crescimento do Ramo de Panificação: Panorama atual do setor de panificação, incluindo tendências de crescimento e desafios enfrentados pelas indústrias desse ramo.

O problema de pesquisa que orienta este estudo é: "Quais são os possíveis fatores de desvio no custeio de uma indústria de panificação, sob a análise do método custo-padrão x custos reais?". Esta questão surgiu da necessidade de compreender melhor as discrepâncias entre o que se planeja gastar e o que realmente se gasta, permitindo assim a implementação de estratégias mais eficazes de controle e redução de custos na indústria de panificação. A investigação desses fatores de desvio é essencial para aprimorar a gestão financeira e operacional, assegurando a competitividade e a rentabilidade da empresa.

Para tanto, o objetivo geral do trabalho é analisar os fatores de desvio dentro do sistema de custeio de uma indústria de panificação, utilizando-se do método de custo-padrão x custos reais. Justifica-se a pesquisa por que a indústria de panificação tem apresentado um crescimento significativo nos últimos anos, é um negócio rentável, porém a não contabilização correta dos

custos pode apresentar um grande empecilho para esse avanço (SEBRAE, 2023). Martins (2018) mostra que uma análise detalhada e minuciosa dos desvios entre custos-padrão e custos reais pode fornecer informações valiosas para a gestão e tomada de decisões da indústria de panificação, ajudando a identificar áreas de desperdício e ineficiência.

Afinal, conforme destaca Perez Junior *et al.* (2006), o sistema de custo padrão (SCP) possibilita uma análise abrangente da eficiência operacional e da lucratividade da organização, detectando falhas nos processos, aprimorando controles, avaliando o desempenho, apurando custos reais com precisão e fornecendo informações ágeis para a tomada de decisões assertivas. Dessa forma, o SCP contribui para a redução de custos, o aumento da produtividade, a melhora da qualidade, a maximização da lucratividade e a conquista de um patamar superior de competitividade e sustentabilidade no mercado.

Esta pesquisa demonstra-se relevante, portanto, pela importância da análise dos fatores que contribuem para os desvios em um sistema de custeio, principalmente quando se trata do ramo industrial, comparando as informações de custos-padrões com os custos reais, com o intuito de trazer uma discussão das possíveis razões para as ocorrências dos desvios de custeio – diferenças encontradas – em uma indústria de panificação, objeto do estudo de caso.

## 4. REFERENCIAL TEÓRICO

### 4.1 Custo-padrão e seus tipos

O custo é um gasto diretamente ligado à produção, quando este é aceito pelo comprador, ele adquire um bem ou serviço, logo em seguida, soma-se aos valores agregados ao item e por fim estará pronto para a comercialização ou prestação do serviço. (DUTRA, 2017). Os custos só são reconhecidos e considerados como tal, no ato ou na execução do serviço, na fabricação de produtos e na classificação dos custos, que por sua vez pode ser atribuída à natureza, contabilização, produto e formação ou produção. (CREPALDI, 2023).

Para a contabilidade de custos, o conceito de custo padrão é um grande avanço, pois permite a gestão antecipada dos custos de produtos e serviços, ao mesmo tempo em que permite o uso como parâmetro para avaliação do desempenho das tarefas e das pessoas responsáveis pelas operações e aquisição de recursos. O custo-padrão é o valor estimado que os gestores esperam gastar para fabricar um produto ou fornecer um serviço nas condições planejadas. Por exemplo, uma empresa de ferramentas pode definir um custo-padrão para a produção de um martelo, enquanto um banco pode calcular um custo-padrão para a compensação de um cheque. (PADOVEZE e JUNIOR 2013; JIAMBALVO, 2009; ALVES, 2013).

O método de custeio padrão é uma maneira de estabelecer preços antecipados para todos os produtos que a empresa fabrica e ainda implica que o custeio padrão não é aceito na avaliação de estoques na data do balanço, no entanto, se a diferença for mínima, ela pode ser aceita e para isso, o planejamento, que é um dos principais objetivos do custeio padrão (ALVES *et al.* 2018). O custo padrão é uma abordagem de controle em várias formas, os executivos e os supervisores estão mais cientes dos custos, o que é um benefício e o custo padrão pode servir como um

incentivo para que as pessoas ajam de acordo com a empresa, segundo a filosofia dos executivos (FIGUEIREDO E CAGGINO 2008).

Padoveze (2010, p. 407), por sua vez, elenca os objetivos do custo padrão como se vê abaixo:

- determinar o custo que deve ser, o custo correto;
- definição da responsabilidade e obtenção do comprometimento dos responsáveis por cada atividade padronizada;
- avaliação do desempenho e eficácia operacional.
- base para o processo orçamentário.
- avaliar as variações acontecidas entre o real e o padronizado;

O processo orçamentário faz parte de uma série de análises e estudos de custos. Em um sistema de custo padrão a sua eficácia está diretamente ligada à precisão dos padrões estabelecidos, e o mesmo oferece múltiplas vantagens para o controle organizacional (GLENN, 2009; OLIVEIRA, 2014).

Por ser como um sistema de avaliação possibilita uma melhor gestão operacional ao integrar padrões de eficiência nas fichas-padrão de diversos produtos e serviços, o sistema de custo-padrão oferece uma base sólida para o controle e a otimização de processos. Essas fichas-padrão, que documentam os custos esperados e os parâmetros de desempenho, precisam ser revisadas regularmente e essa revisão periódica é essencial para garantir que os padrões reflitam as condições atuais do mercado e da operação interna, permitindo ajustes que aprimoram a eficiência e reduzem desperdícios (GARRISON *et al.*, 2013; OLIVEIRA, 2014).

Os custos padrão são ferramentas importantes para uma gestão de custos de uma empresa, já que permite controlar e prever os possíveis gastos de produção e existem diferentes tipos de custos padrão, cada um com suas características e finalidade.

O custo padrão ideal seria calculado de forma científica para atender a todas as condições de uso máximo dos recursos produtivos, estrutura de produto e processo de fabricação e representa o custo de um produto fabricado com os melhores equipamentos, recursos humanos e recursos de produção, sem desperdício ou ociosidade e devido às imperfeições ambientais, comerciais e de mercado, é altamente improvável que essa meta seja alcançada (PADOVEZE E JUNIOR, 2013).

Para uma análise abrangente na gestão de custos, é essencial explorar os conceitos de custo padrão ideal, custo padrão corrente e custo padrão baseado em dados passados.

O custo padrão ideal é muito limitado porque visa apenas metas a longo prazo que podem ser alcançadas por meio de processos de fabricação científicos e o custo padrão corrente é um tipo de custo padrão mais eficaz devido a este impasse (MARTINS, 2010).

O custo padrão corrente representa o custo ideal ajustado para ser alcançável. Ele é adotado como meta em todos os setores da empresa, incorporando objetivos de eficiência, produtividade e qualidade que são factíveis e estão disponíveis para a empresa alcançar, é um custo adequado e acessível (PADOVEZE E JUNIOR, 2013).

A meta de atingir o custo padrão corrente é estabelecida para o período subsequente e essa meta leva em consideração os problemas da indústria em termos de qualidade de equipamentos, matérias primas e mão de obra, entre outras coisas e a empresa considera alcançar esse valor difícil, mas não impossível (MARTINS, 2010).

Quando é utilizado o custo padrão baseado em dados passados, que coloca o custo padrão sendo calculado usando dados reais anteriores, desde que esses dados sejam significativos e possam ser usados como parâmetros futuros, quando as informações futuras são baseadas em dados do passado, é importante ter em mente que eventos passados certamente não acontecerão novamente. Cada abordagem oferece vantagens específicas, seja na definição de metas ambiciosas de eficiência e produtividade (custo padrão ideal), na adaptação realista dessas metas para a operação diária (custo padrão corrente), ou na utilização de experiências passadas para fundamentar decisões atuais (custo padrão baseado em dados passados). Essa variedade de metodologias permite às empresas uma melhor adaptação às condições do mercado e uma gestão mais estratégica de seus recursos financeiros. (PADOVEZE E JUNIOR 2013; MARTINS, 2010).

#### **4.2 Custo Real**

O custo real se refere ao custo efetivamente apurado após o processo concluído na produção de bens ou na prestação de serviço. Questões são sempre levantadas por as pessoas acharem que a empresa só pode optar por custo real ou custo padrão, e isso pode ser porque o custo padrão é um método mais avançado de fazer custo. Segundo o mesmo autor, este método de custeio serve como uma base para comparar ao real e só funciona quando a empresa tem um bom sistema de custo (MARTINS, 2010; MARION, 2017).

O custo real refere-se ao custo que de fato ocorreu, sendo empregado principalmente para cumprir as exigências legais e fiscais da contabilidade e sua utilização é um instrumento de planejamento operacional ou estratégico e essa abordagem assegura que os registros contábeis sejam precisos aos custos reais associados, fornecendo base sólida para a tomada de decisão (PADOVEZE E JUNIOR, 2013).

#### **4.3 O ramo de panificação**

Anualmente o ramo da panificação no Brasil tem crescido de forma exponencial, está se fortalecendo e tem buscado a implementação de novas tecnologias, aprimoração de técnicas de preparo e execução, e o ramo está investindo em cursos de aperfeiçoamento e novas estratégias digitais (SEBRAE, 2023).

As novas tecnologias continuam sendo uma grande força no desenvolvimento da panificação, mas que sua base tradicional não deve ser desconsiderada, mas que a diversidade de produtos, impulsionada pela demanda do consumidor contribui para o futuro da panificação, assim alinhando a base tradicional às tecnologias disponíveis (CAUVAIN E YOUNG, 2009).

Segundo a ABIP (Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria), no ano de 2021, o faturamento no setor de panificação foi de R\$ 105 bilhões e de acordo com a ABIA (Associação Brasileira da Indústria de Alimentos), o setor alimentício e de bebidas é o maior do Brasil, representando 10,6% do PIB (Produto Interno Bruto). O faturamento do setor de panificação e a relevância do setor alimentício e de bebidas no PIB brasileiro ressalta a importância crítica de uma gestão de custos eficaz na indústria, um custo bem feito não só beneficia as empresas individualmente, mas também fortalece a economia nacional.

De acordo com o SINDIPAN-MT (Sindicato das Indústrias de Panificação e Confeitaria de Mato Grosso) o alimento panificado mais consumido é o pão francês, sendo um dos principais e mais importantes produtos do mercado, com cerca de 76% da população brasileira consumindo pão francês durante as refeições matinais, SEBRAE, (2023). Dado que o pão francês é consumido por uma vasta maioria da população brasileira, gerir bem os custos padrão e reais é vital para a competitividade e sustentabilidade das empresas de panificação. A gestão eficiente dos custos padrão e reais permite que as empresas mantenham a qualidade do produto e a satisfação do consumidor enquanto otimizam a rentabilidade. Em um mercado com alta demanda, como o do pão francês, controlar e reduzir os custos de produção pode resultar em vantagens competitivas significativas, permitindo às empresas responderem melhor às flutuações de preços das matérias-primas e aos desafios operacionais (ANTONI, 2017).

A inovação é um produto essencial, e tem sido objeto de desejo, mas sem perder suas raízes, o SEBRAE (2023) diz que “inovar em produtos novos e tradicionais não é perder a essência da padaria, como alguns empreendedores acreditam. A inovação é sobre usar novos meios e tecnologias para melhorar os produtos”.

## **5. METODOLOGIA**

A coleta de dados em campo ocorreu em outubro de 2024, utilizando-se da abordagem qualitativa, por meio do método de estudo de caso. Foi realizado um levantamento de custos reais dos últimos quatro trimestres (de setembro de 2024 a outubro de 2023) dos três principais produtos mais vendidos da empresa estudada e para efeito de cálculo do custo-padrão utilizou-se o método baseado em dados passados (custos reais de outubro de 2022 a setembro de 2023) para encontrar a média atribuída.

Em seguida, foram processados os custos-padrão e os custos reais para efeito de comparação, com o intuito de verificar possíveis desvios entre eles, utilizando-se das ferramentas da estatística descritiva, para enfim analisá-los criticamente.

A empresa objeto deste estudo de caso é uma indústria de panificação de congelados sediada em Goiânia, Goiás, desde julho de 2014 e atualmente conta com cerca de 150 (cento e cinquenta) colaboradores.

## **6. ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES**

### **6.1 Apuração dos Custos-padrão baseados em dados passados**

A apuração do preço-padrão dos produtos foi realizada com base no método que utiliza os dados históricos de preços reais registrados, neste caso ao longo de quatro trimestres consecutivos: 4º trimestre de 2022 e os três primeiros trimestres de 2023, como se observa na Tabela 1 a seguir:

**Tabela 1 - Cálculo Preço-Padrão baseado em dados passados**

Produtos	Preços Reais				Preço-Padrão	
	4Tri22	1Tri23	2Tri23	3Tri23	Total	Média
<b>Pão Francês 12h</b>	2,2	2,16	2,17	2,16	8,69	2,17
<b>Pão de Queijo</b>	5,5	5,68	5,74	5,66	22,58	5,64
<b>Pão de Massa Doce</b>	2,73	2,8	2,78	2,74	11,05	2,76

Fonte: dados da pesquisa

Na Tabela 1 são apresentados os preços reais de venda dos mesmos produtos ao longo dos quatro trimestres e os respectivos preços-padrão calculados pela média histórica dos preços. O Pão Francês 12h obteve uma média dos preços ao longo dos trimestres de aproximadamente R\$ 2,17. Observa-se uma leve tendência de estabilidade nos preços, com variações mínimas ao longo do período analisado.

Já o Pão de Queijo o preço médio foi de R\$ 5,64, com um leve aumento no segundo e terceiro trimestres de 2023, onde os preços alcançaram R\$ 5,74 e R\$ 5,66, respectivamente. Essas variações podem indicar um aumento nos custos dos ingredientes, como o queijo, ou ajustes de preço para compensar inflação e custos adicionais. Por fim, em relação ao Pão de Massa Doce o preço médio foi de R\$ 2,76, com uma leve oscilação nos trimestres, mas sem grandes variações, indicando estabilidade no custo de insumos e na política de preços para este produto.

O custo-padrão não se forma apenas analisando o preço, mas também a quantidade é um elemento de suma importância. Adiante, na tabela 2 elaborou-se uma composição que demonstra claramente quais foram as quantidades-padrão, lançando mão da mesma técnica metodológica baseada em dados passados:

**Tabela 2- Cálculo Quantidade-Padrão baseado em dados passados**

Produtos	Qtdes. Reais				Qtde-Padrão	
	4Tri22	1Tri23	2Tri23	3Tri23	Total	Média
<b>Pão Francês 12h</b>	1,025	1,027	1,03	1,029	4,111	1,03
<b>Pão de Queijo</b>	1,064	1,098	1,1	1,034	4,296	1,07
<b>Pão de Massa Doce</b>	1,035	1,065	1,12	1,065	4,285	1,07

Fonte: dados da pesquisa

Da mesma forma que a composição da Tabela 1, sobre os preço-padrão, na Tabela 2 coletou-se os dados sobre quatro trimestres (4T/2022 a 3T/2023), perfazendo a média aritmética

dos mesmos para compor o valor da quantidade-padrão. Primeiramente, o Pão Francês 12h chegou a média histórica de produção de aproximadamente 1,03 kg, representando a quantidade esperada a ser produzida em condições normais e projetadas.

Já o Pão de Queijo retornou uma média de 1,07 kg, um valor ligeiramente superior ao do Pão Francês, indicando uma demanda em matéria de quantidade ou capacidade produtiva maior para este item. Por derradeiro, o produto do Pão de Massa Doce trouxe a média em 1,07 kg, sendo muito próxima ao valor da quantidade-padrão do Pão de Queijo, sugerindo uma similaridade na demanda ou na política de produção.

A análise desses valores permite entender o comportamento padrão da produção desses itens. O uso de médias históricas para determinar as quantidades-padrão permite identificar variações operacionais e ajustar a produção de forma a minimizar desperdícios e otimizar a capacidade produtiva. Os desvios observados ao comparar as quantidades reais com as quantidades-padrão indicam mudanças na demanda ou possíveis ineficiências operacionais, o que será melhor discutido na próxima seção.

Por exemplo, observa-se que o Pão de Queijo apresentou variações positivas nas quantidades produzidas nos trimestres 2 e 3 de 2023, com valores de 1,10 e 1,034 kg, respectivamente. Este aumento em relação à média padrão pode ser interpretado como uma adaptação às variações da demanda ou mudanças nas práticas produtivas.

O monitoramento dos desvios de quantidade e preço são cruciais para ajustar o planejamento da produção e estoques, especialmente em setores como o de panificação, onde a volatilidade da demanda pode impactar diretamente os resultados financeiros. A análise desses desvios permite aos gestores identificar a necessidade de ajustes, seja na programação de produção, seja na estratégia de vendas. Por isso, passa-se a seguir a análise das variações, objeto principal desta pesquisa.

## 6.2 Análise das variações do método custo-padrão x custo real

A análise das variações Custo Padrão x Custo Real possibilita compreender a razão e a extensão dos desvios, os quais podem ser classificados como favoráveis ou desfavoráveis, auxiliando na tomada de decisões gerenciais. A Tabela 3 nos possibilita de entender a variação do preço-padrão e o preço real e sua respectiva situação.

**Tabela 3 – Análise dos Desvios dos Preços**

<b>Pão Francês 12H</b>						
<b>Trimestres</b>	<b>Preço-Padrão</b>	<b>Preço Real</b>	<b>Varição</b>	<b>Situação</b>	<b>Var.%</b>	<b>IPCA</b>
<b>4Tri23</b>	2,17	2,63	0,46	Desfavorável	21,1%	4,4%
<b>1Tri24</b>	2,17	2,79	0,62	Desfavorável	28,4%	3,3%
<b>2Tri24</b>	2,17	2,65	0,48	Desfavorável	22,0%	1,9%
<b>3Tri24</b>	2,17	2,98	0,81	Desfavorável	37,2%	0,8%

<b>Pão de Queijo</b>						
<b>Trimestres</b>	<b>Preço-Padrão</b>	<b>Preço Real</b>	<b>Variação</b>	<b>Situação</b>	<b>Var.%</b>	<b>IPCA</b>
<b>4Tri23</b>	5,64	5,60	-0,04	Favorável	-0,8%	4,4%
<b>1Tri24</b>	5,64	5,75	0,11	Desfavorável	1,9%	3,3%
<b>2Tri24</b>	5,64	5,70	0,06	Desfavorável	1,0%	1,9%
<b>3Tri24</b>	5,64	5,98	0,34	Desfavorável	5,9%	0,8%

  

<b>Pão de Massa Doce</b>						
<b>Trimestres</b>	<b>Preço-Padrão</b>	<b>Preço Real</b>	<b>Variação</b>	<b>Situação</b>	<b>Var.%</b>	<b>IPCA</b>
<b>4Tri23</b>	2,76	2,89	0,13	Desfavorável	4,6%	4,4%
<b>1Tri24</b>	2,76	2,93	0,17	Desfavorável	6,1%	3,3%
<b>2Tri24</b>	2,76	2,75	-0,01	Favorável	-0,5%	1,9%
<b>3Tri24</b>	2,76	2,74	-0,02	Favorável	-0,8%	0,8%

Fonte: dados da pesquisa

As tabelas apresentadas, foram analisadas as variações de preços de três produtos: pão francês, pão de queijo e pão de massa doce, ao longo do ultimo trimestre do ano de 2023 e outros 3 (três) trimestres do ano de 2024.

A análise dos preços do Pão Francês 12h revela que, ao longo de quatro trimestres consecutivos de 2024, os custos reais superaram consistentemente o custo padrão estabelecido de R\$ 2,17, resultando em variações desfavoráveis em todos os períodos.

Essa discrepância constante entre o custo real e o padrão foi atribuída ao fator de perda de bons fornecedores, perda de créditos e descontos, entre outros aspectos gerenciais, pois conforme vimos a inflação não teve aumento significativo. O custo padrão é estabelecido como uma meta ideal baseada em condições normais, mas desvios como os identificados nesta análise indicam a necessidade de revisão dos processos gerenciais e maior controle dos fatores que impactam os custos reais. Ainda, Martins (2010) destaca que o monitoramento das variações desfavoráveis é essencial para evitar erosões de margem de lucro e ajustar rapidamente as estratégias operacionais e financeiras da empresa.

Para o pão de queijo, a análise apresenta um cenário misto nos preços. No 4º trimestre de 2023, a variação foi favorável (-0,8%), com o preço real (R\$ 5,60) ficando abaixo do padrão (R\$ 5,64). Contudo, nos trimestres seguintes, os desvios tornam-se crescentemente desfavoráveis, chegando a 5,9% no 3º trimestre de 2024. Essa oscilação foi atribuída a fatores de desperdício/erro na produção do pão queijo, pois os colaboradores estavam fugindo a receita original, conforme observado por Garrison et al. (2013).

O pão de massa doce apresenta o comportamento mais equilibrado entre os três produtos analisados. Em relação aos preços, variações desfavoráveis ocorrem no 4º trimestre de 2023 e no 1º trimestre de 2024 (4,6% e 6,1%, respectivamente), enquanto no 2º e 3º trimestre de 2024 há variações favoráveis (-0,5% e -0,8%, respectivamente). Essa oscilação positiva pode ser reflexo

de iniciativas como ajustes na composição dos insumos ou melhorias em processos produtivos, resultando em um custo real inferior ao padrão.

A análise do custo padrão x custo real, foi feita em cima apenas do preço por quilograma de cada produto, a tabela 4 nos mostra a variação em quantidade padrão e quantidade real.

**Tabela 4 – Análise dos Desvios das Quantidades**

<b>Pão Francês 12H</b>					
<b>Trimestres</b>	<b>Qtde-Padrão</b>	<b>Qtde. Real</b>	<b>Variação</b>	<b>Situação</b>	<b>Var.%</b>
<b>4Tri23</b>	1,03	1,08	0,05	Desfavorável	5,0%
<b>1Tri24</b>	1,03	1,10	0,07	Desfavorável	7,0%
<b>2Tri24</b>	1,03	1,09	0,06	Desfavorável	6,3%
<b>3Tri24</b>	1,03	1,10	0,07	Desfavorável	6,8%
<b>Pão de Queijo</b>					
<b>Trimestres</b>	<b>Qtde-Padrão</b>	<b>Qtde. Real</b>	<b>Variação</b>	<b>Situação</b>	<b>Var.%</b>
<b>4Tri23</b>	1,07	1,10	0,03	Desfavorável	2,7%
<b>1Tri24</b>	1,07	1,09	0,02	Desfavorável	1,4%
<b>2Tri24</b>	1,07	1,09	0,02	Desfavorável	2,0%
<b>3Tri24</b>	1,07	1,11	0,04	Desfavorável	3,4%
<b>Pão de Massa Doce</b>					
<b>Trimestres</b>	<b>Qtde-Padrão</b>	<b>Qtde. Real</b>	<b>Variação</b>	<b>Situação</b>	<b>Var.%</b>
<b>4Tri23</b>	1,07	1,04	-0,03	Favorável	-3,2%
<b>1Tri24</b>	1,07	1,10	0,03	Desfavorável	2,6%
<b>2Tri24</b>	1,07	1,01	-0,06	Favorável	-5,5%
<b>3Tri24</b>	1,07	1,01	-0,06	Favorável	-5,5%

Fonte: dados da pesquisa

Nas quantidades, conforme a Tabela 4, o comportamento segue a tendência de variações desfavoráveis, com desvios de até 7% no 1º trimestre de 2024. Embora menos expressivo, esse dado indica a necessidade de ajustes no controle de produção, pois volumes superiores aos padrões sugerem potenciais desperdícios ou estoques excessivos. Para o Sebrae (2023), revisar o planejamento de demanda é fundamental para garantir eficiência operacional.

Houve variações desfavoráveis em todos os trimestres do produto pão francês de 12h, com percentuais que variam entre 5,0% e 7,0%. A quantidade real excedeu a quantidade padrão em todo período analisado, indicando um consumo de insumos maior que o planejado ou uma produção acima do esperado.

A maior variação percentual ocorreu no 1º trimestre de 2024 (7,0%), enquanto o 4º trimestre de 2023 apresentou a menor variação (5,0%). Essa variação desfavorável pode apontar para falhas no planejamento de produção ou inconsistências no controle de processos, resultando em custos adicionais para a empresa.

Assim como o Pão Francês, o Pão de Queijo também apresentou variações desfavoráveis em todos os períodos. As flutuações foram reduzidas, oscilando entre 1,4% e 3,4%, sinalizando

uma menor diferença entre o real e o padrão. A menor variação percentual ocorreu no 1º trimestre de 2024 (1,4%), enquanto a maior foi registrada no 3º trimestre de 2024 (3,4%).

A variação apresentou um ligeiro aumento ao longo do período examinado, indicando um crescimento progressivo no consumo ou na produção acima do previsto. Embora os desvios sejam menores, a persistência de variações negativas pode indicar ajustes necessários na padronização das receitas ou controle do estoque de insumos.

No quesito quantidades, o pão de massa doce apresenta maior estabilidade. Nos três primeiros trimestres analisados, as variações são favoráveis, com destaque para o 3º trimestre de 2024, que registra um desvio de -5,5%. Isso sugere uma maior eficiência na produção e adequação às demandas previstas. Como apontado por Antoni (2017), esses resultados podem ser usados como benchmarking interno para identificar boas práticas que possam ser aplicadas a outros produtos.

A análise desses valores permite entender o comportamento padrão da produção desses itens. Segundo Martins (2010), o uso de médias históricas para determinar as quantidades-padrão permite identificar variações operacionais e ajustar a produção de forma a minimizar desperdícios e otimizar a capacidade produtiva. Os desvios observados ao comparar as quantidades reais com as quantidades-padrão indicam mudanças na demanda ou possíveis ineficiências operacionais.

### 6.3 DISCUSSÕES

A partir dos dados examinados, o controle rigoroso dos custos e a minimização de variações são essenciais para o incremento da rentabilidade e eficácia operacional no setor de panificação. Uma das principais propostas de melhoria seria a adoção de um sistema integrado de gestão de custos, que permita o monitoramento em tempo real das variações entre os custos-padrão e reais. Esse sistema possibilitaria identificar desvios e implementar ações corretivas imediatas, como ajustes no consumo de insumos, revisão de receitas ou renegociação com fornecedores. Isso poderia reduzir as variações desfavoráveis, especialmente no caso do Pão Francês 12h, que apresentou os maiores desvios de preço nos últimos trimestres.

Além disso, o investimento em treinamento e capacitação dos colaboradores seria uma estratégia de longo prazo com potencial de impacto significativo. A padronização rigorosa dos processos de produção, aliada ao uso de ferramentas de controle como indicadores de desempenho (KPIs), garantiria maior consistência entre as quantidades planejadas e produzidas, minimizando desperdícios e desvios. No caso do Pão de Queijo, por exemplo, o alinhamento entre a equipe e as receitas padrão poderia resultar em um controle mais eficiente das matérias-primas, mantendo o custo dentro das margens esperadas.

Os impactos dessas melhorias poderiam não só indicar uma diminuição nas variações adversas, mas também um incremento na previsibilidade e confiabilidade dos custos, o que auxiliaria no planejamento estratégico do setor. A médio prazo, tais medidas poderiam aumentar a competitividade no mercado, possibilitando a disponibilização de produtos a preços mais convidativos sem prejudicar a margem de lucro. Além disso, a estabilização dos custos

contribuiria para o fortalecimento da marca e maior fidelização dos clientes, posicionando a panificadora como referência em eficiência e qualidade no setor.

## **7. CONCLUSÃO**

A partir do estudo sobre custos, buscou-se responder à pergunta de pesquisa: quais são os possíveis fatores de desvio no custeio de uma indústria de panificação, sob a análise do método custo-padrão x custos reais? Esta análise evidenciou que os principais fatores de desvio incluem problemas gerenciais, como a perda de fornecedores confiáveis, ajustes inadequados no planejamento de produção, inconsistências no cumprimento de receitas padrão e falhas no controle operacional. Estes elementos contribuíram de maneiras desfavoráveis e impactaram tanto em preços, quanto em quantidades, afetando negativamente a previsibilidade e o desempenho financeiro desta indústria. Apesar disso, contemplou-se que a inflação não foi a principal causadora dos desequilíbrios sofridos, evidenciando que os desvios estão mais associados a fatores internos e decisões gerenciais do que a pressões externas de mercado.

Os resultados apontaram a necessidade de ações corretivas voltadas à melhoria do planejamento e execução de processos internos, também há propostas como o investimento em sistemas integrados na gestão de custos, a capacitação da equipe, e a padronização rigorosa dos procedimentos foram destacadas como estratégias para reduzir desperdícios, alinhar custos reais aos padrões estabelecidos e otimizar a eficiência operacional. Além disso, o benchmarking de produtos com melhor desempenho, como o pão de massa doce, poderá oferecer lições valiosas para os demais itens da linha produtiva.

Ainda que este trabalho tenha elucidado contribuições relevantes, este possui certas limitações que abrem caminhos para futuras pesquisas. A abordagem focada em apenas uma indústria restringe a generalização dos resultados para o setor de panificação como um todo e além disso, a análise não considerou em profundidade os impactos das flutuações de demanda ou até as mudanças econômicas inesperadas no comportamento dos custos. Para pesquisas futuras, pode-se ampliar o escopo, incorporando algumas análises comparativas entre diferentes empresas do ramo e explorando variáveis externas, como mudanças tributárias e novas tecnologias, influenciam os desvios entre custos-padrão e reais. Essas investigações ajudariam a enriquecer ainda mais a compreensão sobre a gestão de custos no setor e a fortalecer sua competitividade.

## **REFERÊNCIAS**

ABIA - Associação Brasileira da Indústria de Alimentos, 2023. Disponível em <https://sinditriego.com.br/o-setor-de-panificacao-do-brasil-em-numeros/>. Acesso em 05 de junho de 2024.

ALVES, Aline; AZEVEDO, Iraneide S S.; BONHO, Fabiana T.; et al. *Análise de Custo*. Grupo A, 2018. *E-book*. ISBN 9788595024427. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595024427/>. Acesso em: 10 jun. 2024.

ALVES, Revson V. *Contabilidade gerencial: Livro texto com exemplos, estudos de caso e atividades práticas*. Grupo GEN, 2013. *E-book*. ISBN 9788522480449. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522480449/>. Acesso em: 13 jun. 2024.

ANTONI, Gustavo. *Gestão de custos industriais*. Grupo A, 2017. *E-book*. ISBN 9788595021198. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595021198/>. Acesso em: 12 jun. 2024.

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas*. Porto Alegre: Editora Bookmann, 2002.

CAUVAIN, Stanley P.; YOUNG Linda S. *Tecnologia da Panificação*, 2º ed. São Paulo, 2009, Editora Manole.

CREPALDI, Silvio A.; CREPALDI, Guilherme S. *Contabilidade de Custos*. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559775026. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559775026/>. Acesso em: 11 jun. 2024.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. *Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade*. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René G. *Custos - Uma Abordagem Prática*, 8ª edição. Grupo GEN, 2017. *E-book*. ISBN 9788597012743. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012743/>. Acesso em: 03 jun. 2024.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria teoria e prática*. 4a ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GLENN A. Welsch, Ph.D., C.P.A. *Orçamento Empresarial*. 4a ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. *Contabilidade gerencial*. 14. ed. Porto Alegre : AMGH, 2013

JIAMBALVO, James. *Contabilidade Gerencial*, 3ª edição. Grupo GEN, 2009. *E-book*. ISBN 978-85-216-2446-2. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-216-2446-2/>. Acesso em: 30 mai. 2024.

SANTOS C. C. G.; FARIA, P. A. O.; DUARTE, S. R.; COSTA, A. E. V.; SILVA, M. J. F.

MARION, José C. **Introdução à contabilidade gerencial**. SRV Editora LTDA, 2017. *E-book*. ISBN 9788547220891. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547220891/>. Acesso em: 01 jun. 2024.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. Grupo GEN, 2018. *E-book*. ISBN 9788597018080. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018080/>. Acesso em: 17 jun. 2024.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos: o uso da contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Antônio Benedito da S. **Contabilidade gerencial**. SRV Editora LTDA, 2014. *E-book*. ISBN 9788502618077. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502618077/>. Acesso em: 10 jun. 2024.

PADOVEZE, Clóvis L.; JR., Franco Kaolu T. **Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral**. Grupo GEN, 2013. *E-book*. ISBN 9788522477760. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522477760/>. Acesso em: 17 jun. 2024.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 5a ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SEBRAE, **Como se diferenciar no segmento da panificação**, 2023, retirado em 02/06/2023. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/como-se-diferencia,r-no-segmento-da-panificacao,e60801524e626810VgnVCM1000001b00320aRCRD>. Acesso em 02 de junho de 2024.

## **SOBRE OS AUTORES**

### **Cleyelle Cristina Gadelha Dos Santos**

Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Goiás (UEG)

**Contato:** cleyellec23@gmail.com

### **Paulo Alexandre Oliveira De Faria**

Professor Efetivo do Depto. de Ciências Contábeis do Instituto Acadêmico de Ciências Sociais Aplicadas (IACSA) da Universidade Estadual de Goiás (UEG). Mestrando em Contabilidade Financeira pela Universidade Federal de Goiás (UFG-Goiânia), pós-graduado em Gestão de Finanças, Controladoria e Auditoria (FGV-RJ) e em Docência no Ensino Superior (UCAM-RJ); Bacharel em Ciências Contábeis (UFG-2015).

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/0299566385427785>

**Contato:** paulothefaria@gmail.com

**Suelma Rodrigues Duarte**

Doutoranda em Psicologia pela PUC-GO, Mestre em Gestão, Educação e Tecnologias pela UEG-Luziânia. Bacharel em Administração pela UNIVERSO-RJ. Possui MBA em Marketing pela UCAM-RJ.

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/4422228441257104>

**Contato:** [selma.duarte@ueg.br](mailto:selma.duarte@ueg.br)

**Antonia Elisangela Vaz Costa**

Mestra em Língua, Literatura e Interculturalidade pela Universidade Estadual de Goiás (UEG) e Docente do Instituto Acadêmico de Ciências Sociais Aplicadas (IACSA), curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual de Goiás (UEG)

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/4406564152560150>

**Contato:** [elisangela.costa@ueg.br](mailto:elisangela.costa@ueg.br)

**Maíra Jéssika Fernandes Silva**

Mestra em Administração pela Universidade Federal de Goiás (FACE/UFG) e Docente do Instituto Acadêmico de Ciências Sociais Aplicadas (IACSA), curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual de Goiás (UEG)

**Lattes:** <http://lattes.cnpq.br/3234623116261521>

**Contato:** [maira.silva@ueg.br](mailto:maira.silva@ueg.br)

**Como citar este artigo**

SANTOS, Cleyelle Cristina Gadelha; FARIA, Paulo Alexandre Oliveira; DUARTE, Suelma Rodrigues; COSTA, Antonia Elisangela Vaz; SILVA, Maíra Jéssika Fernandes. **Custos-padrão x custos reais: identificando fatores de desvios no custeio de uma indústria de panificação. Revista de Administração da Universidade Estadual de Goiás (RAUEG)**. Anápolis, v. 16, n. Fluxo Cont., p. 1-15, Jun 2025. Disponível em: link do artigo. Acesso em: dd mês ano (Ex.: 10 set. 2025).

Recebido em: 05/03/2025

Aprovado em: 12/06/2025

Sistema de Avaliação: Double Blind Review

Editor Científico: Dr. Marco Aurélio Pedrosa de Melo