

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO**  
**ESPECIALIZAÇÃO EM FINANÇAS**

**DETERMINAÇÃO DE CUSTOS DE PRODUÇÃO EM UMA INDÚSTRIA  
PANIFICADORA**

**Aline De Geroni Roncato**  
**Professor orientador: Francisco José Kliemann Neto, Dr.**

**Resumo**

O segmento de panificação vinha desde 2007 com crescimento superior a 10%, em 2013 este número caiu para 8,7%. Com faturamento na casa de R\$ 70 bilhões, apresenta-se como um segmento bastante representativo na economia do país. A alta concorrência, principalmente por parte dos supermercados, vem fazendo com que o segmento precise criar alternativas para se adaptar e diferenciar-se do mercado. Observou-se que a maior parte destas empresas não possui metodologia de controle de custos, por isso possuem dificuldade em analisar a rentabilidade dos produtos, precificar e conseqüentemente agir diante das necessidades do mercado. Nesse sentido, o objetivo deste trabalho consiste em aplicar método de custeio a fim de determinar os custos de produção em uma indústria panificadora, e que este possa ser utilizado com ferramenta na tomada de decisões estratégicas, análise de rentabilidade e auxiliar na precificação. O método implementado foi o centro de custos, e os resultados comprovaram a eficiência da ferramenta para os objetivos propostos.

**Palavras-chave:** sistemas de custeio, centro de custos, padarias

**Abstract**

The bakery segment came since 2007 with growth in excess of 10% by 2013, this number dropped to 8.7%. With revenues at R\$ 70 billion, presents itself as a fairly representative segment in the economy of the country. The high concurrency, especially on the part of supermarkets, has been doing with the thread need to create alternatives to adapt and differentiate itself in the market. It was observed that most of these companies do not have cost-control methodology, so they have difficulty in analyzing the profitability of products, price and consequently acting on the needs of the market. However, the objective of this work consists of applying costing method in order to determine production costs in a grocers, and that this can be used with tool in strategic decision-making, profitability analysis and assist in pricing. The method implemented was the center of costs, and the results proved the efficiency of the tool to the objectives proposed.

**Keywords:** costing systems, cost center, bakeries

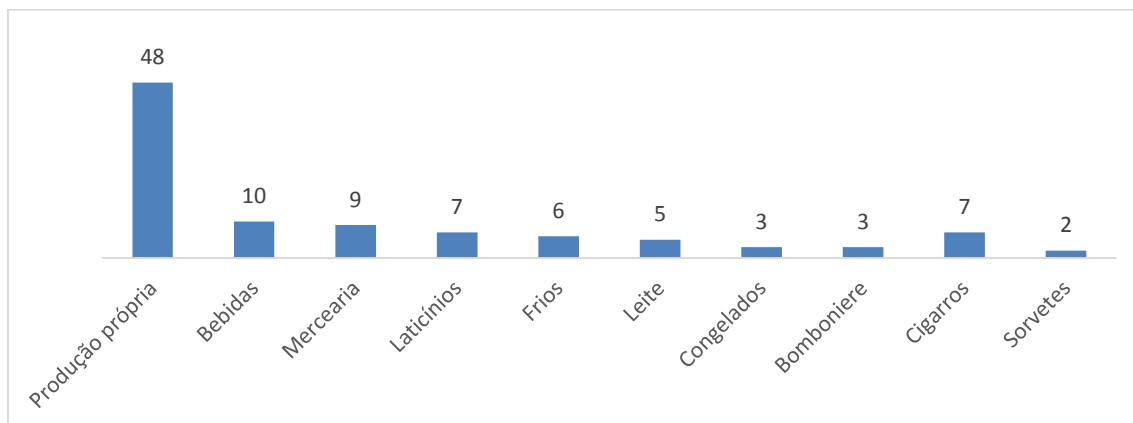
## 1. INTRODUÇÃO

O setor de panificação, que contempla padarias e confeitarias, é composto por cerca de 63 mil empresas em todo o país e gera cerca de 820 mil empregos diretos e 1,85 milhão indiretos. Sua participação na indústria de produtos alimentares é de 36,2%, e de 7% na indústria de transformação (ABIP e ITPC, 2014; SINDIPAN, 2013).

O Brasil é o quinto país latino-americano em consumo de pão (34,09 kg/habitante/ano), ficando atrás de Chile (98 kg/habitante/ano), Argentina (82,5 kg/habitante/ano), Uruguai (55 kg/habitante/ano) e Costa Rica (52 kg/habitante/ano). No Brasil, 83% do consumo é de pães artesanais (sendo 46% o pão francês) e apenas 17% é de pão industrializado (ABIP e ITPC, 2014).

Pesquisa realizada pelo ITPC - Instituto Tecnológico de Panificação e Confeitaria, em parceria com a ABIP - Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria em mais de 1.200 empresas de todo o país, abrangendo das pequenas até grandes representantes do setor, mostra que o aumento das empresas de Panificação e Confeitaria foi de 11,6% em 2013, com um faturamento de R\$ 70,29 bilhões. Entretanto, a taxa de crescimento do faturamento foi de 8,7%, o menor desde 2007. Essa desaceleração do setor, que vinha em constante crescimento (não inferior a 10%), desperta a necessidade de aplicação de estratégias.

As vendas de produção própria representam 55% do volume de faturamento, o que estimula o cuidado com a saúde financeira do departamento de produção. Observando-se o Gráfico 1 é possível constatar a participação dos demais setores (ABIP; ITPC, 2014).



**Gráfico 1:** Volume de faturamento por departamento, em bilhões  
Fonte: (ABIP e ITPC, 2014)

Uma das principais características do setor é a elevada concorrência, pois existem muitas empresas oferecendo o mesmo tipo de serviço a pouca distância. Devido a isso, as panificadoras estão tendo que se adaptar a este novo cenário, tendo que aumentar produtividade, reduzir custos e/ou diversificar as ofertas (BNDES, 2001).

A forte concorrência vem principalmente por parte dos supermercados, o segmento vem passando por uma forte reestruturação. Para se diferenciar da concorrência a criação de áreas para café, restaurantes, lanchonetes, produtos assados na hora, além de novos produtos e variações de receitas, vem fazendo com que as padarias se tornem ‘Centros Gastronômicos’, capazes de receber e suprir os clientes em vários de seus momentos de compra (BNDES, 2001 e ABIP; ITPC, 2014).

Os fatores que mais desafiam a gestão do empresário panificador são:

1. Ampliar o mercado de atuação;
2. Promover a estruturação interna.
3. Reduzir custos.

Para tomada dessas ações faz-se necessário estabelecer critérios e implementar ferramentas adequadas (SEBRAE, 2012). Além disso, qualquer melhoria de processo é mais facilmente percebida quando é possível mensurar seu benefício financeiro. De posse de informações gerenciais, ao descobrir qual área, produto ou serviço é mais rentável ao estabelecimento, por exemplo, pode-se desenvolver projetos que tenham uma relação de custo/benefício dos recursos melhor, sejam investimentos em treinamentos, melhoria de *layout*, padronização de processo, troca de equipamentos, entre outros.

Qualquer ação necessária para orientar ou reorientar o negócio deve ser baseada em dados concretos, ou seja, conhecer os seus custos é premissa básica para qualquer investimento ou melhoria. Uma característica do setor empresas familiares é de que o empresário panificador exerça diversos papéis dentro da empresa: comercial, compras, recursos humanos, produção, com preocupações que vão desde a contratação de pessoas até às vendas. De acordo com levantamento realizado junto à ACOPARG - Associação de Confeitarias e Padarias do Rio Grande do Sul, apenas 7% dos associados possuem algum sistema de administração de custos formalmente implementado. A deficiência de ferramentas gerenciais é percebida no setor, e para continuar se desenvolvendo e abater a concorrência faz-se necessário estabelecer métodos de controle de gestão para apoiar ações estratégicas de crescimento.

Os sistemas de custeio fornecem informações imprescindíveis aos processos de tomada de decisões, ou seja, a contabilidade de custos representa uma ferramenta para a tomada de decisões, e a determinação do custo dos produtos é fundamental para a fixação de preços, análise de rentabilidade, avaliação dos estoques, etc. (BEBER, 2004; MELO e PRIETO, 2013).

Segundo o BNDES (2001), somente sobreviverão no mercado as indústrias panificadoras que conseguirem se adaptar à concorrência, principalmente em função dos supermercados. Para isso, sugere investir em melhorias, como por exemplo na especialização da mão-de-obra, treinamento de pessoal, informatização dos estabelecimentos, etc.

Contudo, considerando que as empresas de padaria e confeitaria possuem deficiências gerenciais e que necessitam retomar o crescimento, estabelecendo estratégias para se esquivar da concorrência, a gerência de custos mostra-se uma atividade indispensável para que elas possam tornar-se competitivas e tenham resultados otimizados. O objetivo deste trabalho é definir os custos da produção em uma indústria panificadora, determinando os custos unitários dos principais produtos, de forma a que eles possam ser utilizados como ferramenta de precificação e acompanhamento de rentabilidade. É importante ressaltar, que neste artigo, ao ser citado 'padaria' ou 'panificadora' entende-se como as empresas com serviço de padaria e confeitaria.

Este estudo caracteriza-se como pesquisa exploratória quanto aos objetivos e pesquisa-ação quanto aos procedimentos técnicos (GIL, 2008).

O artigo está organizado da seguinte forma: primeiramente é apresentado o referencial teórico, contendo uma breve caracterização do setor como complementação à introdução e revisão dos métodos e princípios de custeio, apresentando-se a seguir os passos para desenvolvimento deste estudo e, por fim, os resultados da aplicação realizada na empresa objeto do estudo.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Caracterização do Setor

Castro et al (2004) afirmam que as padarias são um formato varejista bastante tradicional no país e que têm passado por grandes transformações devido às mudanças do setor varejista e ao novo tipo de consumidor de alimentos.

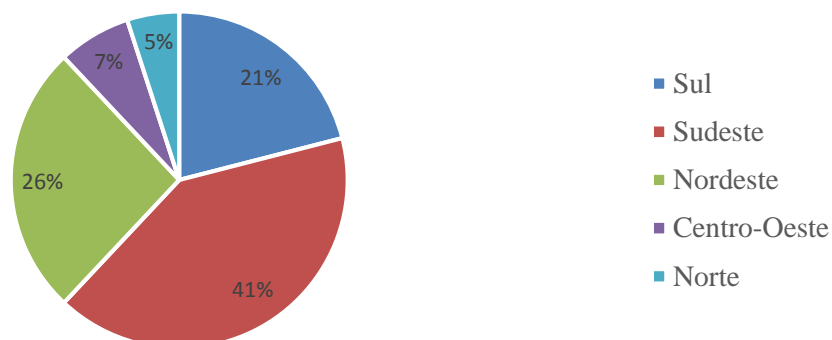
De acordo com pesquisa realizada pelo BNDES, em 2001, é possível classificar as padarias em quatro tendências:

- Padaria tipo *Boutique*: localizadas em regiões com alto poder aquisitivo. São comercializados produtos próprios e importados. O número de padarias desse tipo, no Brasil, ainda não é, expressivo;
- Padaria de Serviço: geralmente estão localizadas em regiões centrais e ruas com grande circulação e concentração de lojas comerciais ou escritórios. Além dos produtos típicos de padaria, confeitaria, também oferecem serviços de bar, lanchonete e *fast food*;
- Padaria de conveniência: estão localizadas em bairros residenciais. Além dos produtos e serviços próprios de padaria, serviços bar e lanchonete, oferecem diversos produtos de conveniência, chegando algumas a oferecer cerca de 3.000 itens;
- Pontos quentes: é uma tendência de origem europeia em que a padaria abre uma filial, envia alguns tipos de pães já embalados e outros tipos de pães congelados para fazer assamento no ponto quente. O maior benefício é que não há necessidade de grandes espaços, pois não há setor de produção e o estoque é repostado diariamente pela matriz reduzindo, assim, os custos a serem incorridos com mão-de-obra e estocagem.

Segundo o SINDIPAN (2013), 52% dos clientes que frequentam padarias tem um grau de exigência muito elevado sobre os produtos panificados. Isso torna a operação das empresas de Panificação e Confeitaria um desafio maior, já que precisam cotidianamente suprir a alta expectativa de seus frequentadores, o que também influi no desempenho dos profissionais. A análise de custos fornece subsídios para avaliação de estoques e determinação de resultados; planejamento e controle das atividades empresariais e tomada de decisões.

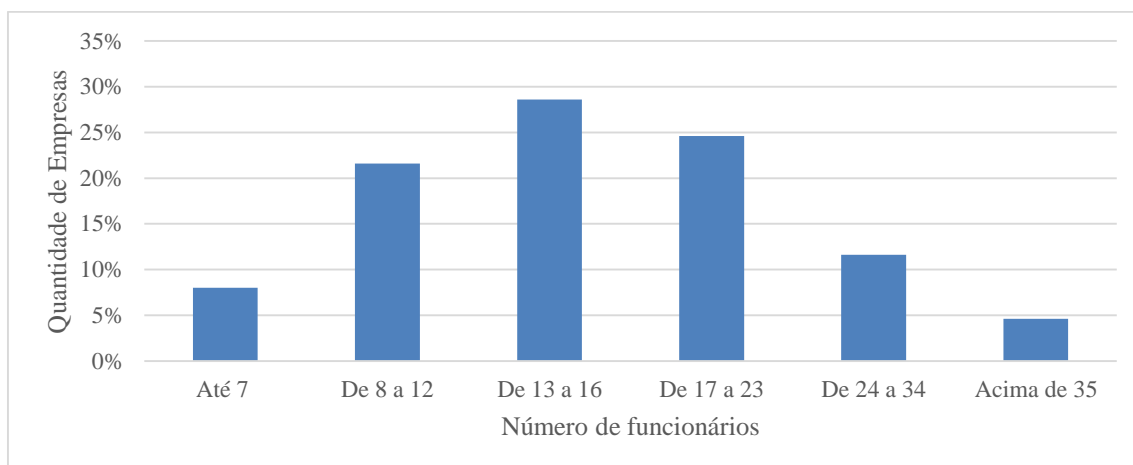
Entre 2010 e 2013, o faturamento das empresas de Panificação e Confeitaria cresceu 35%. Porém, seus custos aumentaram 37% no mesmo período, e isso se deve principalmente ao fato do setor estar passando ainda por um momento de formalização de várias empresas, o que resulta em um maior impacto dos impostos sobre o faturamento. Além disso, os custos com mão de obra subiram 32%, e os gastos com energia e embalagens aumentaram 3,7% e 3,5%, respectivamente. De 2012 a 2013, o custo total aumentou 8% no setor (SINDIPAN, 2013).

O Gráfico 2 elucidada a distribuição das empresas de panificação e confeitaria no Brasil. A região Sul contempla 21% do total de padarias e confeitarias, e a maior parte (41%) está localizada na região Sudeste, tendo a região Norte apenas 5% do total.



**Gráfico 2:** Distribuição das padarias e confeitarias no Brasil  
Fonte: BNDES (2001).

O Gráfico 3, apresenta a quantidade de empresas por faixa de funcionários, e mostra que o maior número das empresas (cerca de 53,2%) possui entre 13 e 23 funcionários, e que as empresas com quantidade superior a 35 funcionários representam apenas 4,6% do total das padarias.



**Gráfico 3:** Classificação das empresas por número de funcionários  
Fonte: Adaptado de ABIP e ITPC, 2014.

CASTRO *et al.* (2004) referendam esses dados afirmando que cerca de 73% das empresas são de pequeno porte, 22% de porte médio e 5% de grande porte.

As padarias e confeitarias não podem ser classificadas como empresas de manufatura ou prestadores de serviços, pois apresentam um contínuo produto/serviço. Além disso, os números apresentados de faturamento e empregabilidade demonstram a importância econômica e social do setor (MARTINS, 2000).

## 2.2 Custos

O ambiente em que as empresas atualmente se encontram está em contínua modificação, verificando-se claramente que a competição está cada vez mais acirrada. Este aumento da competitividade está interferindo e provocando transformações nos sistemas produtivos das empresas (BORNIA, 2010).

Segundo Martins (2003), no mercado irão sobreviver apenas as empresas que aplicarem melhorias nos seus processos e se adequarem aos novos tempos. Com o avanço

tecnológico e o aumento da complexidade dos sistemas de produção, os custos indiretos estão aumentando em relação aos diretos. Por isso, faz-se necessário atenção especial para a forma de segregação destes custos.

As empresas com foco no futuro, tidas como modernas, produzem seus produtos de forma a atender a um mercado exigente. Assim, cada vez mais as empresas possuem diversos modelos, propiciando escolhas ao cliente, a preços competitivos (BORNIA, 2010).

A gestão em pequenas empresas deve ser simples, de fácil compreensão, pois é necessário que o sistema de custos seja compatível com sua estrutura organizacional (MELO e PRIETO, 2013).

À medida que a empresa cresce, faz-se necessário estabelecer controles gerenciais. Martins (2003) diz que controlar significa “conhecer a realidade, compará-la com o que se esperava ser, localizar divergências e tomar medidas visando a sua correção”.

A contabilidade de custos surgiu a partir da Revolução Industrial com o aparecimento das empresas industriais com o objetivo de determinar os custos dos produtos fabricados. Os valores eram demonstrados contabilmente, subtraindo-se os custos dos produtos ou mercadorias vendidas do resultado total obtido pela empresa. Desse lucro obtido, ainda eram descontadas as despesas para o funcionamento da empresa (BORNIA, 2010).

Segundo Bornia (2010), o **custo de fabricação** é o valor dos insumos efetivamente utilizados na fabricação dos produtos, como por exemplo materiais, recursos humanos, energia elétrica, equipamentos, etc.

$$\text{CUSTOS DE FABRICAÇÃO} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{CIF}$$

sendo:

MP: matéria-prima efetivamente utilizados e de relevância no processo de fabricação;

MOD (mão de obra direta): são os custos diretamente relacionados aos trabalhadores em atividade na fabricação do produto, ou seja, os salários dos colaboradores diretos;

CIF (custos indiretos de fabricação): são todos os demais custos de produção, tais como materiais de consumo, mão de obra indireta, depreciação, energia elétrica, etc.

As alocações dos custos causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, os quais podem ser classificados por vários critérios, utilizando-se normalmente os seguintes (BORNIA, 2010; CORRÊA, 2011):

Quanto à variabilidade:

- custos fixos: não variam de acordo com o volume de produção;

- custos variáveis: estão diretamente vinculados com a produção, ou seja, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa.

Quanto à facilidade de alocação:

- custos diretos: facilmente relacionados com as unidades de custo, como por exemplo: produtos, processos, setores, etc.

- custos indiretos: não podem ser facilmente atribuídos às unidades de negócio.

A partir do desenvolvimento e crescimento das empresas, e diante da complexidade dos sistemas produtivos, verificou-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos eram úteis para a gerência da empresa, basicamente de duas maneiras (BORNIA, 2010):

- auxílio ao controle – os custos podem indicar problemas ou situações não previstas podem estar ocorrendo através da comparação com padrões e orçamentos;

- tomada de decisão.

### 2.3 Princípios e métodos de custeio

A empresa tem que ser vista como um processo, que transforma insumos em produtos. Segundo Bornia (2010), o sistema de custos deve estar em sintonia com o de gestão para que produzam bons resultados.

Um sistema de custeio é composto por princípios e métodos (BORNIA, 2010; CORRÊA, 2011; MARTINS, 2003). Beber et al. (2004) definem os princípios de custeio como “a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço”, e de acordo com Bornia (2010) os métodos determinam como as informações serão obtidas, com o objetivo de operacionalizar os princípios adotados. Beber et al. (2004) complementam afirmando que é através da combinação de princípios e métodos de custeio que estruturam-se as informações dos sistemas de custeio.

A literatura aponta três **princípios** de custeio:

a. Custeio variável: apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos e os custos fixo não devem ser inseridos no custo. Os custos fixos são tratados como despesa do período;

b. Custeio por absorção integral (ou absorção total): a totalidade dos custos, fixos e variáveis, é alocada aos produtos ou serviços feitos, inclusive as perdas. Este princípio é bastante utilizado pela contabilidade financeira;

c. Custeio por absorção ideal: a totalidade dos custos, fixos e variáveis, é distribuída aos produtos, exceto as perdas.

Beber et al (2004) afirmam que é indicado o uso do custeio variável para decisões a curto prazo, e que o absorção ideal apresenta o custo do produto caso não houvessem perdas.

Quanto aos **métodos** de custeio, identificam-se e principais:

a. Centro de custos: segundo Bornia (2010) este método trabalha apenas os custos indiretos, não sendo apropriado para os custos de matérias-primas. Ele consiste na alocação dos custos em ‘centros de custos’, os quais serão posteriormente repassados aos produtos. Geralmente esses centros correspondem aos setores do organograma da empresa (mas cada departamento pode ser dividido em mais de um centro de custos), e podem ainda ser separados em diretos e indiretos – os diretos são os que trabalham diretamente com os produtos, enquanto que os indiretos prestam apoio aos diretos.

Martins (2010) diz que os métodos realizam a distribuição dos custos de produção e despesas da empresa (inclusive financeiras) a todos os produtos, e argumenta que a departamentalização é obrigatória para uma racional distribuição dos custos indiretos.

Ainda de acordo com Martins (2010), os custos indiretos só podem ser apropriados de forma subjetiva, mediante estimativas, critérios de rateio, etc. Isso significa que a arbitrariedade sempre vai existir.

Corrêa (2011) cita que “a base para distribuição dos custos segue a hierarquia de uma empresa dividida por departamentos, rateando os custos da diretoria para os gerentes, e assim por diante, até chegar aos operadores”. Bornia (2010) apresenta 5 etapas para aplicação do método dos centros de custos:

1. Separação dos custos em itens;
2. Divisão da empresa em centro de custos;
3. Identificação dos custos com os centros (distribuição primária);
4. Distribuição dos custos dos centros de indiretos até os diretos (distribuição secundária);
5. Distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

b. Custeio baseado em atividades: também conhecido como método ABC (*Activity-Based Costing*). De acordo com Bornia (2010) este método pressupõe que os produtos fabricados utilizam-se de atividades, e que essas atividades consomem recursos.

Martins (2003) relata que o ABC é um método que busca reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, observado em outras metodologias, e sua aplicação pode ser feita em 4 etapas em (BORNIA, 2010):

1. Separação da empresa em atividades;
2. Cálculo do custo de cada atividade;
3. Identificação das causas dos custos relacionados às atividades;
4. Alocação dos custos aos produtos.

c. Unidade de Esforço de Produção (UEP): Bornia (2010) destaca que esse método considera apenas os custos de transformação, ou seja, os custos de matéria-prima não são analisados, e aponta 5o etapas para apoiar sua implantação:

1. Dividir a fábrica em postos operativos;
2. Calcular os índices de custos;
3. Escolher o produto-base;
4. Calcular os potenciais produtivos;
5. Determinar equivalentes dos produtos.

A Tabela 1 esquematiza as principais vantagens e desvantagens dos métodos de custeio apresentados.

Método	Vantagens	Desvantagens
Centro de Custos	Custeio de custos indiretos Simplicidade	Departmentalização da empresa Rateio
Custeio Baseado em Atividades	Custeio de custos indiretos Acurácia Gerenciamento de atividades Gestão econômica de processo	Exatidão Alto nível de detalhamento
Unidade de Esforço de Produção	Custeio de custos indiretos Ferramenta de gestão e controle	Necessidade de trabalho padronizado e estruturado Alto nível de detalhamento

**Tabela 1:** Vantagens e desvantagens dos métodos de custeio  
Fonte: Adaptado de Corrêa, 2011

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Diante identificação da necessidade do setor de panificação, buscou-se parceria com a ACOPARG - Associação de Confeitarias e Padarias do Rio Grande do Sul. A partir deste contato definiu-se a empresa padaria e confeitaria, com ampla faixa de comercialização como objeto de estudo.

A intenção ao mencionar ‘ampla faixa de comercialização’ é executar o estudo em uma empresa que, além da comercialização tradicional ao consumidor, em loja através da venda em balcão, seja também fornecedora de supermercados, empresas de outros segmentos (refeitórios), outras padarias, etc.

Após o contato com a ACOPARG foi realizada uma breve revisão bibliográfica, que teve por objetivo realizar um levantamento das informações do setor, a fim de verificar a relevância do estudo.

Dentre as empresas com perfil de panificadora selecionou-se uma categorizada como Padaria do tipo Conveniência, localizada em bairro residencial, em rua de grande



movimento na cidade de Sapiranga/RS. A escolha foi baseada na facilidade de acesso às informações e disponibilidade dos proprietários em receber o estudo. A partir da definição da empresa seguiram-se os passos:

1. Diagnóstico inicial;
2. Levantamento dos custos;
3. Levantamento das receitas produtivas;
4. Aplicação da metodologia;
5. Apresentação dos resultados.

Inicialmente foi realizado um diagnóstico do atual sistema de custos da empresa, através de entrevista com o proprietário, a qual foi estruturada de forma a identificar-se a metodologia de custos e de precificação utilizadas, além de compreender as principais dificuldades gerenciais da empresa. Também fez parte da entrevista o levantamento dos principais produtos, o qual foi baseado na experiência do empresário, que também informou quais eram os custos fixos e variáveis da empresa e o faturamento dos principais produtos vendidos pela empresa.

Para obtenção dos custos de fabricação, fez-se o levantamento dos custos fixos e variáveis, incluindo matérias-primas, o qual foi realizado diretamente com os colaboradores responsáveis pelas áreas operacionais da empresa (padaria e confeitaria).

O sistema de custeio utilizado foi o método dos centros de custos com o princípio de absorção total. A escolha do método foi baseada devido à simplicidade na sua aplicação, o que facilitará a utilização por parte dos proprietários após a realização deste estudo. Além disso, a inexistência de informações históricas sistematizadas dificultaria muito a utilização do método da UEP. Quanto ao princípio, a escolha foi devido a este ser o único aceito pelos órgãos governamentais.

Na aplicação do método inicialmente identificaram-se os centros operacionais - Panificação, Confeitaria e Atendimento, e os itens de custos - salários, energia elétrica, aluguel, gás, uniformes, outros (contador, sindicatos, etc.).

A empresa possui, além dos 2 proprietários, 12 funcionários, totalizando 14 pessoas envolvidas. Os centros operacionais possuem 4 colaboradores na panificação, 2 colaboradores na confeitaria e 5 colaboradores no atendimento.

Os mercados de atuação da empresa envolvem a comercialização direta ao consumidor, definida como 'vendas balcão', e comercialização externa para abastecimento de empresas, supermercados e outras padarias, definida neste artigo como 'vendas externas'.

A análise de rentabilidade dos produtos foi realizada de forma comparativa entre o preço de venda e o custo de fabricação calculado para o produto.

Por fim, a metodologia e os resultados foram apresentados à empresa. O método foi implementado com forma de cálculo para acompanhamento dos resultados operacionais, rentabilidade e apoio ao sistema de precificação.

#### **4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Através da entrevista realizada com o proprietário da empresa constatou-se que o atual sistema de precificação da empresa baseia-se apenas nos valores da concorrência, e que para obtenção do lucro operacional diminuiu-se do faturamento agregado o montante total de despesas incorridas. O método de centro de custos foi aplicado conforme as etapas proposta por Bornia (2010), e os resultados são apresentados a seguir.

#### 4.1 Separação dos custos em itens

A Tabela 2 apresenta os 6 itens de custos indiretos da empresa.

<i>Itens de custo</i>	<i>Natureza dos itens</i>	<i>R\$/mês</i>	<i>Percentual</i>
<i>Recursos humanos</i>	Salários, encargos e benefícios	R\$ 16.659,81	58,80%
<i>Aluguel</i>	Aluguel da infraestrutura	R\$ 1022,00	3,61%
<i>Gás</i>	Forno	R\$ 3000,00	10,59%
<i>Despesas Diversas Administrativas</i>	Entidades, Publicidade, Contabilidade	R\$ 4350,00	15,35%
<i>Uniformes</i>	Uso consumo	R\$ 300,00	1,06%
<i>Energia elétrica</i>	Equipamentos	R\$ 3000,00	10,59%
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 28.331,81</b>	<b>100%</b>

**Tabela 2:** Despesas classificadas como custos indiretos  
Fonte: a autora

#### 4.2 Divisão da empresa em centro de custos

A empresa foi dividida em 6 centros de custos: Administração, Limpeza, Depósito/Armazenamento, Atendimento, Panificação e Confeitaria, sendo os três últimos os centros operacionais.

#### 4.3 Alocação dos custos indiretos aos centros de custos (distribuição primária)

A partir da separação dos custos indiretos em itens e da divisão da empresa em centro de custos foi realizada a distribuição primária dos custos, conforme mostra a Tabela 3.

ITEM DE CUSTO	VALOR	BD	ADM	LIM	DEP	ATE	PAN	CON
Recursos Humanos	R\$ 16.659,81	direto	-	R\$ 817,67	-	R\$ 6.221,70	R\$ 6.647,11	R\$ 2.973,33
Energia Elétrica	R\$ 3.000,00	potência	R\$ 247,11	-	-	R\$ 1.715,63	R\$ 765,74	R\$ 271,51
Aluguel	R\$ 1.022,00	área	R\$ 51,66	-	R\$ 291,62	R\$ 278,89	R\$ 258,69	R\$ 141,13
Despesas Diversas Administrativas	R\$ 4.350,00	direto	R\$ 4.350,00	-	-	-	-	-
Gás	R\$ 3.000,00	direto	-	-	-	-	R\$ 3.000,00	-
Uniformes	R\$ 300,00	número de funcionários	-	R\$ 25,00	-	R\$ 125,00	R\$ 100,00	R\$ 50,00

**Tabela 3:** Alocação dos itens de custos aos centros  
Fonte: a autora

BD – Base de distribuição  
ADM – Administração  
LIM – Limpeza  
DEP – Depósito/Armazenamento  
ATE – Atendimento  
PAN – Panificação  
CON – Confeitaria

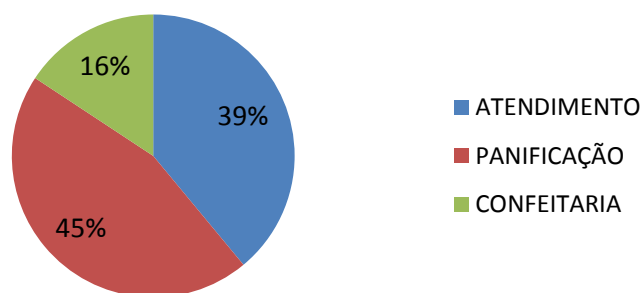
#### 4.4 Distribuição dos custos dos centros indiretos aos centros diretos (distribuição secundária)

A seguir, realizou-se a distribuição dos custos dos centros indiretos aos centros diretos (distribuição secundária), e os resultados obtidos são mostrados na Tabela 4.

CENTRO	ATENDIMENTO	PANIFICAÇÃO	CONFEITARIA
<b>Custo total</b>	R\$ 11.043,90	R\$ 12.833,01	R\$ 4.454,90
<b>Produção equivalente</b>	N.A	8.000	N.A
<b>Produção equivalente</b>	285	N.A	240
<b>Custo (h)</b>	R\$ 38,75	N.A	R\$ 18,56
<b>Custo (kg)</b>	N.A	R\$ 1,60	N.A

**Tabela 4:** Apropriação dos custos indiretos de fabricação  
Fonte: a autora

O Gráfico 4 mostra a distribuição relativa por centro de custo operacional dos R\$28.331,81 gastos pela empresa no período analisado.



**Gráfico 4:** Distribuição relativa dos custos indiretos por centro de custos  
Fonte: a autora

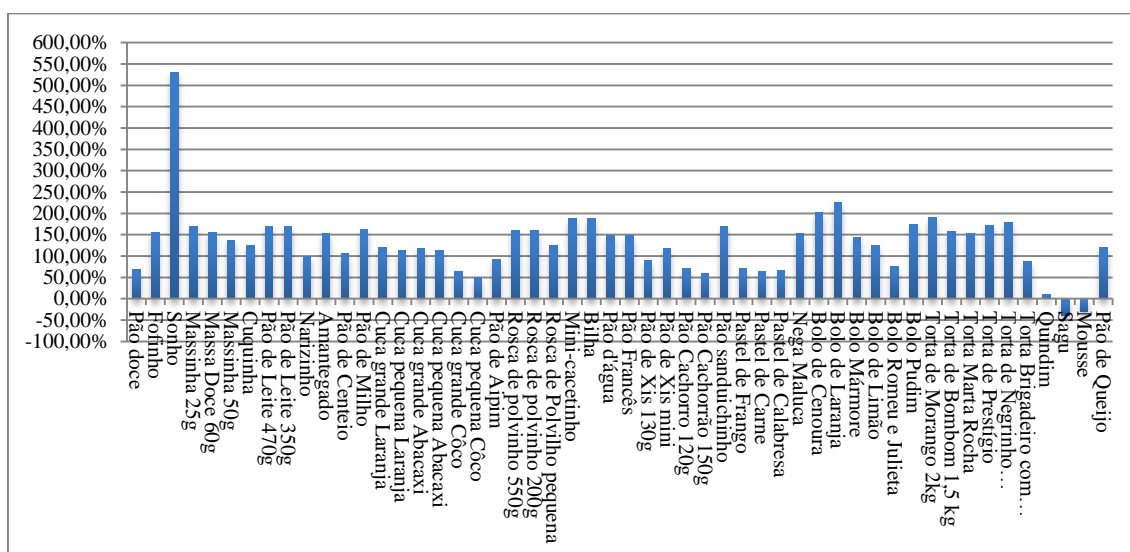
Devido à homogeneidade das atividades de panificação, os valores foram relativizados por quilograma de produto fabricado. Já para as atividades de confeitaria e atendimento, pela elevada diversificação observada, a relativização foi feita por hora trabalhada.

#### 4.5 Distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final)

Como etapa final, fez-se a distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

Para o cálculo do custo unitário de transformação da panificação foram selecionadas as 13 principais linhas de produtos de panificação: amantegados, cuca, massa doce, pão de cachorro, pão de aipim, pão de centeio, pão de milho, pizza, pão de xis, pão francês, pão sanduichinho, rosca de polvilho e salgados, cada um dentro de sua gama de apresentações. Já para a confeitaria foram calculados os custos unitários de transformação de 3 linhas de produtos: bolos secos, tortas e sobremesas.

O Gráfico 5 apresenta a rentabilidade dos produtos que são comercializados na ‘venda balcão’.



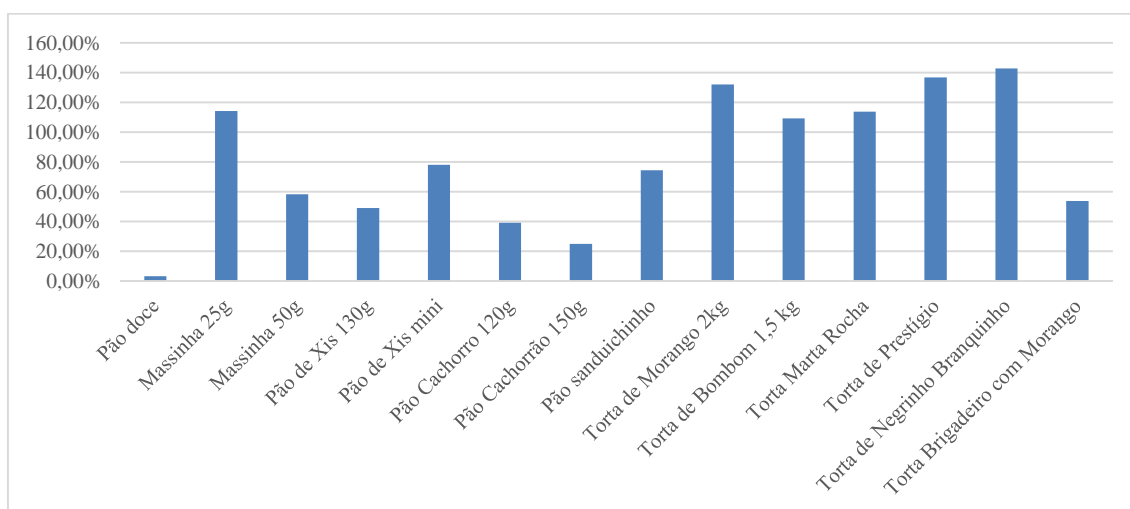
**Gráfico 5:** Rentabilidade dos produtos para venda balcão

Fonte: a autora

Observa-se no Gráfico 5 que a rentabilidade dos produtos é bastante heterogênea, o que comprova a falta de critérios de precificação. No total foram analisados 52 produtos, e destes:

- 2 (3,85%) produtos apresentaram prejuízo superior a 30%. Importante ressaltar que estes itens não são utilizados como ‘chamariz’ de vendas;
- 1 produto apresentou rentabilidade superior a 500%;
- 21,15% dos produtos possuem rentabilidade na faixa de 141-160%;
- 15,38% dos produtos possuem rentabilidade na faixa de 161-180%.

O Gráfico 6 apresenta a rentabilidade dos produtos que são comercializados na modalidade ‘venda externa’.



**Gráfico 6:** Rentabilidade dos produtos para venda externa

Fonte: a autora

No Gráfico 6 observa-se que na modalidade de ‘venda externa’ a rentabilidade dos produtos também é bastante heterogênea, apresentando valores menores que aqueles

calculados para a ‘venda balcão’. A Tabela 5 apresenta um comparativo dos resultados observados para os 2 tipos de venda analisados.

PRODUTO	RENTABILIDADE VENDA BALCÃO	RENTABILIDADE VENDA EXTERNA
Pão doce	67,71%	3,42%
Massinha 25g	167,99%	114,33%
Massinha 50g	137,08%	58,37%
Pão de Xis 130g	89,89%	49,20%
Pão de Xis mini	118,14%	78,14%
Pão Cachorro 120g	70,53%	39,27%
Pão Cachorrão 150g	59,16%	25,06%
Pão sanduichinho	167,99%	74,41%
Torta de Morango 2kg	190,04%	132,15%
Torta de Bombom 1,5 kg	156,79%	109,34%
Torta Marta Rocha	153,69%	113,91%
Torta de Prestígio	172,81%	136,84%
Torta de Negrinho Branquinho	179,73%	142,85%
Torta Brigadeiro com Morango	86,84%	53,86%

**Tabela 5:** Comparativo rentabilidade venda balcão x venda externa

Fonte: a autora

Analisando a panificadora como um todo, observa-se ainda que os custos de matéria-prima representam aproximadamente 65% dos gastos totais. Estes custos, são igualmente divididos entre padaria e confeitaria. Entretanto, a padaria possui custo de transformação superior à confeitaria. Sendo responsável por cerca de 63% dos custos de transformação, este fato se deve principalmente à mão de obra e infraestrutura necessária para o funcionamento da área de panificação.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da aplicação do estudo foi possível demonstrar a importância da utilização de uma ferramenta de custeio sistematizada, pois as informações obtidas permitem melhorar o processo de tomada de decisões quanto à utilização da infraestrutura, ao planejamento de produção (quantidades), à precificação, entre outras. Além disso, demonstrou-se a grande arbitrariedade dos critérios de precificação, que foram estabelecidos sem uma maior vinculação com os custos efetivos da empresa.

A partir dos resultados alcançados sugere-se a empresa a estabelecer alternativas para redução dos custos de transformação para área de panificação, isso pode ser realizado principalmente com a mão de obra, reduzindo os trabalhos aos domingos e a noite. A produção de pão congelado para uso consumo também pode ser um caminho. Além disso, é possível estabelecer melhorias no controle de produção, afim de trabalhar alternativas para aumento de produção.

Destaca-se, ainda, que para funcionar com instrumento de administração e proporcionar de fato a gestão e controle dos custos, será necessário o constante desenvolvimento e aprimoramento da ferramenta implementada.

Os resultados da pesquisa demonstram ser um modelo viável, prático e importante para o gerenciamento da micro e pequena indústria da panificação.

A partir das informações geradas neste estudo, sugere-se a realização de uma análise de custo-volume-lucro como trabalho futuro.

## 6. AGRADECIMENTOS

À Associação de Confeitarias e Padarias do Rio Grande do Sul e especialmente aos proprietários da empresa objeto deste estudo.

## 7. REFERÊNCIAS

ABIP - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA; ITPC – INSTITUTO TECNOLÓGICO; **Performance do setor de panificação e confeitaria brasileiro em 2013**. Fevereiro, 2014.

ACOPARG - ASSOCIAÇÃO DE CONFEITARIAS E PADARIAS DO RIO GRANDE DO SUL; Novo Hamburgo-RS.

BEBER et al.; **Princípios de custeio: uma nova abordagem**. XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2004.

BNDES – BANCO NACIONAL DO DESENVOLVIMENTO, **Um panorama do segmento de padarias, no Brasil**. Gerência Setorial de Comércio e Serviços, maio, 2001.

BORNIA, Antonio C.. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTRO et al. **Padarias: Alternativas de posicionamento frente um novo cenário**. SLADE – XVII Congresso Latino Americano de Estratégia “Estratégia para o Desenvolvimento e Inserção Global”; Universidade do Vale do Itajaí, 2004.

CORRÊA, Ricardo. **Proposta e Implantação de um Sistema de Custeio para Cria e Produção de Touros**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Wagner Abrão. **Competitividade no setor de panificação: a busca de um novo modelo de gestão**. Revista Administração em Diálogo – PUC-SP; v.2, n.1; 2000.

MELO, Kamila; PRIETO, Marina. **A gestão de custos em micros e pequenas empresas – MPES: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia**. III CSEAR – Conferência Interamericana de Contabilidade Socioambiental – América do Sul. UFPA - Belém – Para – Brasil, Jun/2013.

SEBRAE – SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS; **Projeto ABIP/ITPC/SEBRAE de desenvolvimento do setor de panificação e confeitaria**, Janeiro, 2012.

SINDIPAN - SINDICATO DAS INDÚSTRIAS DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA E DE MASSAS ALIMENTÍCIAS E BISCOITOS DO RIO GRANDE DO SUL. **Informações do Setor.** Disponível em <http://www.sindipanrs.com.br/setor.php>. Acesso em 20/08/2014.