



Custeio ABC e a Cultura Organizacional: um estudo realizado nas padarias de João Pessoa - PB

Jéssica Ellany Oliveira Silva
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)
E-mail: jessica.ellany.jp@gmail.com

Antônio André Cunha Callado
Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)
E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

Resumo

A composição deste artigo objetiva identificar se a cultura organizacional tem uma relação de significância na utilização do custeio baseado em atividade nas panificadoras da grande João Pessoa. Considerando que o ramo de padaria está em crescente ascensão, diversificando seus produtos, aumentando seus custos de produção, buscando constantemente alternativas para a reduzir seus custos e se manter no mercado competitivo. Para atingir o objetivo foi realizada uma pesquisa descritiva. A abordagem foi quantitativa com aplicação de estatística descritiva e teste de correlação Spearman para análise de significância das relações entre aspectos do Custeio ABC e aspectos da cultura organizacional, para adquirir as respostas foi realizado um questionário aplicado em um universo de 70 empresas sendo que a amostra resultou em 23 panificadoras respondentes na grande João Pessoa. Os resultados encontrados indicaram que existe pouca relação de significância da cultura organizacional na utilização do custeio baseado por atividades. A partir das análises de significância que trouxe pouca relação ou nenhuma significância.

Palavras-chave: Custeio ABC; Cultura Organizacional; Panificadoras.

Linha Temática: Contabilidade Gerencial.



1 Introdução

O processo produtivo das organizações sofrem com o impacto dos aspectos contingentes externos, porém em sua construção de valores e crenças para a composição da sua cultura organizacional são os aspectos internos que têm um peso considerável em relação aos aspectos externos. A maneira tradicional, costumeira de fazer e pensar as coisas são compartilhadas levando os gestores a escolher os melhores caminhos, que se torna um padrão de assuntos básicos que um grupo aprendeu compartilhando valores e princípios constituindo sua cultura organizacional (CROZATTI, 1998).

Seja qual for a área econômica que a empresa esteja enquadrada existe uma busca constante pelo sucesso e sua continuidade, no setor da panificação não é diferente, essas empresas empenham-se em evoluir nas avaliações, nos controles de custo, no atendimento, buscando aperfeiçoar o seu gerenciamento de informação financeiro e econômico. Teixeira; et al, (2014) ressaltam a qualidade e a padronização dos fatores que envolvem o processo produtivo das empresas de panificação como forma essencial de competitividade no mercado que a cada dia busca novos produtos.

Tendo em vista o aumento da diversidade dos produtos fabricados pelas panificadoras, crescendo os custos de produção e a busca de minimizar os preços perante a concorrência, um sistema de custos baseado em atividades vem sendo incluído nas empresas de forma a reduzir as incertezas e o erro na construção dos custos dos produtos. Dalmácio, Rezende, Aguiar (2007) cita o surgimento do ABC com o propósito de preencher as limitações dos métodos tradicionais de custeio, com a principal vantagem de contabilizar por atividade os custos, assim sendo apurando os custos dos produtos em cada atribuição, para cada elo de cadeia de valor de uma empresa.

Como um novo jeito de pensar, o sistema de custos por ABC procurava resolver algumas questões antes esquecidas, como qual departamento traz mais benefício para organização?, como controlar o custo de tal atividade?, quais são as atividades que consomem determinada matéria-prima?, como posso obter mais lucratividade no produto a?. A busca por tais questionamentos entre outros, permitiu que o custeio baseado por atividades entrasse nas empresas como uma alternativa para gerar informações mais fidedignas em relação a gestão, mais próxima do custo real para cada tipo de produto produzido pela empresa auxiliando na tomada de decisão e nos controles de processo (BORTOLUZZI; et al, 2020).

Para aplicar o custeio ABC com uma visão mais ampla nas organizações de forma a gerenciar estrategicamente a produção, tomando decisões sobre preço, mix de produto e consequentemente sua projeção de venda de maneira mais efetiva e eficaz. Um planejamento estratégico estará junto à gestão buscando identificar seus custos nas atividades de forma a conhecer suas causas e efeitos (DE ALMEIDA; et al, 2009).

Considerando pesquisas já realizadas como a de Brewen (1998) e a de Zhang; Hoque; Isa (2016) que relataram relação entre Custeio Baseado em Atividades e Cultura organizacional nas empresas de seus estudos, e sabendo que o planejamento estratégico com base na utilização do método de custo por ABC também envolve decisões que estão independente do método usado, essa pesquisa tem o propósito de identificar **se a cultura organizacional tem uma relação de significância na utilização do custeio baseado em atividade nas panificadoras da grande João Pessoa**. Considerando que as panificadoras produzem seus próprios produtos, a utilização do sistema de custeio baseado em atividades precisa estar focada em reduzir seus custos buscando maior lucratividade.



2 Fundamentação Teórica

2.1 Método de Custeio ABC - *Activity Based Costing*

O método Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity - Based Costing*) manifestou-se nos trabalhos realizados por Kaplan e Cooper no final da década de 1980 nos Estados Unidos (RIOS-MANRIQUEZ; COLÔMBIA; PASTOR, 2014; ALMEIDA; CUNHA, 2017) visando superar o tradicional sistema de custo usado no mercado, o ABC junto com o aumento de negociações e estrutura da organização, mudou o jeito de apurar os custos, alocando os custos indiretos de acordo com cada atividade gerada na produção (AL-DHUBAIBI, 2021; DALMÁCIO; REZENDE; AGUIAR, 2007).

Porém não existe um consenso sobre o real surgimento do método, são duas vertentes: uma que diz que o método é novo e outros que dizem que é semelhante ao que já existe (VENTURINI; et al 2006; STEFANO, 2011). Independente do que se fale em relação ao surgimento o ABC é uma ferramenta coesas para os negócios (CAMARGO; KRIECHLE, 2016) que permite estimar os recursos utilizados, como os gastos para produzir determinado produto e serviço a partir da divisão dos processos, alocando em primeiro momento o recurso em cada atividade correspondente (ALMEIDA; CUNHA, 2017).

Ríos-Manríquez, Colômbia, Pastor (2014) compartilha dessa abordagem quando afirma que os gestores por meio dos custos buscava uma forma de gerir e tornar as empresas mais competitivas, concentrando na cadeia de valor dos seus produtos, para que não ocorra rateios arbitrários e sim rateio direcionados ao que foi consumido por cada produto em cada evento de produção. Logo uma elevada ferramenta de gestão, rateando os recursos utilizados, direcionando cada fragmento ao seu departamento (CAMARGO; KRIECHLE, 2016; SOUSA, 2013).

Dessa forma no Brasil de acordo com o estudo realizado por Mauss e Costi (2015) as empresas brasileiras aderem menos o custeio ABC do que as empresas dos EUA, entretanto quem adere está buscando por meio de estratégias tomar as decisões baseadas no sistema de informação de custo para obter seus preços frente ao mercado. Esta percepção permite ter uma visão ampla e específica em relação às atividades e a produção das mercadorias ou serviço, de maneira que tenha uma maior precisão, proporcionando uma informação relevante para a tomada de decisão. Sendo assim refletindo no desempenho da organização, a partir do impacto nos seus resultados e, portanto, no valor que a empresa representa no mercado (KENNEDY; AFFLECK-GRAVES, 2001).

O sistema de custeio por ABC permite que as empresas mapeiem suas atividades, deixando visível quais os pontos que devem ser analisados com maior detalhe, assim identificando onde e como pode reduzir, minimizar aquele custo, como também abrir para o aperfeiçoamento do processo auxiliando na tomada decisão de compra, venda e tudo que se relacionar no âmbito fabril (VENTURINI; et al 2006). Uma de suas vantagem é pode ser aplicada em diversas empresas, não só no âmbito industrial, assim identificando quais produtos não geram lucro podendo eliminar sua produção (KHODADAZADEH, 2015; SOUSA, 2013)

Kaplan e Anderson (2004) em seu trabalho sobre custeio baseado em atividades orientado pelo tempo ressalta a dificuldade quando se discute que muitos gestores abandonam a utilização do método na primeira dificuldade. Esse ponto também é discutido por Alvarez, et al (2021) que mencionam os obstáculos em coletar as informações de forma precisa até mesmo gerando conflito dentro da organização, sem levar em conta o principal objetivo que é minimizar os custos.



Porém Carmago e Kriechle (2016) ressalta a importância para o gestor buscar aplicar o método de custeio ABC personalizado de acordo com o perfil da empresa de modo que venha a facilitar a compreensão como nos processos de tomada de decisão, sendo mais seguro e eficaz, possibilitando uma maior competitividade dentro do mercado. Visto que tão relevante como a sua utilização é conseguir caracterizar as atividades e direcionar os recursos de acordo com a produção da empresa que implantou o sistema (MAUSS; COSTI, 2015).

Logo, para que essa caracterização ocorra e o sistema ABC seja implementado e efetivamente utilizado é necessário que aconteçam algumas etapas. Etapas essas que precisam estar alinhadas com o objetivo da organização para que assim sejam alcançados (SÁ; CALLADO, 2020).

Zanetti (2003) nos seus estudos relata quatro etapas para o processo de execução do sistema do custeio baseada em atividades: A primeira está em desenvolver um dicionário de atividades onde são caracterizadas as atividades executadas com os recursos indiretos, em harmonia com esse pensamento Canha (2007) acrescenta que nessa etapa é relevante a participação dos trabalhadores responsáveis para que seja mapeado de forma assertiva cada processo.

A segunda etapa está ligada ao valor gasto pela organização em cada uma das atividades, sendo conhecendo as categorias de cada processo, seus níveis e atributos, concordando com essa etapa Kaplan e Anderson (2004) reforça essa perspectiva quando cita em seu estudo que para ocorrer a implementação do ABC é necessário conhecer os valores dos recursos consumidos em cada atividade.

A terceira etapa é o momento que é identificado quais são os produtos, serviços e clientes da empresa para assim conseguir calcular e mensurar cada item de forma que seja o objeto do custo. Assim, com o objeto do custo definido pode ocorrer a associação adequadamente da apuração envolvendo a alocação dos custos diretos e indiretos em cada objeto (STEFANO, 2011).

A quarta etapa a orientação é selecionar medidas quantitativas do efeito de cada atividade a partir de três tipos de medidas: por meio de transação, que consiga identificar a frequência que ocorre o processo; a partir do tempo da execução e, ou por intensidade quando o recurso varia de acordo com a realização do processo. Portanto identificando o custo versus benefício de cada item produzido.

Assim a satisfação da gerência em relação ao sistema avança na medida que os custos diminuem, os resultados ficam mais aparente, podendo criar benefícios antes não mensurados por falta de um direcionamento adequado, aumentando a qualidade da informação e compreendendo as ligações em cada seleção feita no processo de produção das mercadorias ou serviços auxiliando no processo de decisão (AL-DHUBAIBI, 2021; SOUSA, 2013; QUESADO, LOPES; 2016). Todavia não podemos generalizar que seja a solução para toda a temática de alocação de custos, visto que o sistema pode contribuir de formas diferentes para cada organização e esse fato precisa ser ponderado na hora da implementação do sistema (DALMÁCIO; REZENDE; AGUIAR, 2007).

Dessa forma, para que o ABC esteja em pleno funcionamento, inserido na organização, sendo utilizado de forma eficaz para tomada de decisão, sua prática precisa estar harmônica com a cultura da empresa, caso contrário pode ser que o sistema ABC não alcance sua produtividade necessária e assim seu sucesso (ZHANG; HOQUE; ISA, 2016).

Estudos anteriores realizados por Brewen (1998) evidencia a influência da cultura



organizacional na aplicação do uso do sistemas ABC nas empresas, quando em seu trabalho apresenta diferentes comportamentos para empresas centralizadas e descentralizadas, com baixa potência e alta potência, maior ou menor distância do poder, algumas variáveis utilizadas para medir a ação da cultura no processo da adoção do sistema ABC. Além da adaptação que existe em relação a entendimentos da cultura organizacional e o próprio princípios do sistema ABC (BREWER, 1998).

Colaborando com Brewen temos Zhang; Hoque; Isa (2016) que em seus estudos observou relações positivas, influência significantes em relação a implementação e ação em utilizar o sistema ABC para orientação em resultados, insignificante para orientação da equipe, sendo assim mais eficaz quando a cultura da organização está voltada para atingir metas e resultados favoráveis atingindo assim um desempenho superior do sistema ABC. Desenvolvendo uma contabilidade gerencial mais compreensiva e integrada aliada com os objetivos da instituição (ALDEEN, et al 2013).

2.2 Cultura Organizacional

Alicerçada nos fundamentos da Antropologia, Sociologia, Psicologia, a cultura organizacional surgiu com diferentes abordagens, discutindo conceitos e linhas de pensamento variadas, sem a devida unificação de abordagem para sua compreensão por tratar-se de prospecção e realidade distintas, permitindo que estudiosos explorassem os interesses acadêmicos e os do mercado a partir da interação com gestores nas organizações (CHATMAN; REILLY, 2016; DA SILVA LOURENÇO; FERREIRA 2012; KAI; LOURENÇO; FERNANDES, 2020).

A maneira de orientar, comportar, seguir processos vai além da norma escrita e dita, as crenças e valores fazem parte da estratégia utilizada. Nas instituições encontram-se pessoas com estilos diferentes que fazem parte daquele ciclo organizacional, que podem ser parecidas ou não em detrimento dos seus valores e opiniões, porém não são essas percepções que vão compor ou criar a cultura da empresa (LARENTIS; ANTONELLO; SLONGO, 2018; MORSCHEL, et. al. 2013).

A natureza da instituição determina os elementos, como princípios e normas que será compartilhadas entre os membros, de modo que seja essencial para o alcance do sucesso da organização, moldando o formato, as funções, a condição que os processos deva proceder, sendo traçado e acompanhado durante toda a vida útil da empresa (WRUBEL, et al., 2016) por aqueles que estão trabalhando e por aqueles que ainda vão ser contratados.

A cultura organizacional está voltada ao modo de vida da organização no âmbito de toda a sua extensão como ideias, crenças, costumes, regras entre outros fatores. Sendo definida nesse contexto como um sistema compartilhado de valores, normas e símbolos (ALI TAHA; SIRKOVA; FERENCOVA, 2016) de uma forma natural, colaborando para a identidade da instituição, que permite ser manifestada mediante ao contato com fornecedores, clientes e membros que de uma forma ou outra mantém uma ligação com a empresa. Essa cultura organizacional existe nos objetivos, na operação, na estratégia, em todas as decisões, sendo propagada a todos os membros da empresa (MORSCHEL et. al. 2013; WRUBEL, et al., 2016).

A trajetória da organização promove formar a cultura, considerando os fracassos e as vitórias, sendo influenciado pelo mito organizacional que se refere ao fundador da organização, ou um sucesso, ou um sócio que está a frente da empresa e de algum modo os membros enxergam como exemplo, um guia da cultura e da história, assim criando um herói que nem



sempre existiu, porém influencia toda a instituição (JOHANN; VANTI, 2001; LOURENÇO; FERREIRA, 2012).

Seus valores organizacionais permitem observar a predominância de estilo que norteia a empresa, de forma que traduz o comportamento de seus membros perante a população (Barreto et al., 2013) colocando a cultura corporativa em visibilidade no mercado. Considerada no meio acadêmico como um destaque principal e determinante, de papel fundamental para o sucesso ou fracasso da organização no seu desempenho (NARANJO-VALENCIA; JIMÉNEZ; SANZ-VALLE, 2012) a cultura vem conduzindo o desenvolvimento da empresa definindo comportamentos e ações.

Dessa forma sendo vista como algo centralizado que traz controle e estabilidade para organização, porém a cultura pode trazer uma estrutura que venha compor em subculturas e contraculturas que permite trazer conflitos dentro da empresa em relação a cultura dominante, sendo assim a padronização e uma cultura predominante demanda uma imposição pela gerência de maneira que os conflitos não afetem o objetivo da organização, pois algumas subculturas chegam a ser bem diferentes a cultura principal (JOHANN; VANTI, 2001; KAI; LOURENÇO; FERNANDES, 2020).

Porém, não existe um modelo, nem uma única forma de caracterizar a cultura e suas variantes. Um dos primeiros modelos citados na literatura é o de Hofstede (1983) que estudou uma única organização em diferentes nacionalidades, para assim identificar como a cultura era caracterizada. O autor trabalhou com cinco dimensões para conhecer a cultura, sendo elas: a distância do poder, individualismo versus coletivismo, masculinidade versus feminilidade, a prevenção à incerteza e, por fim, a orientação para curto ou longo prazo.

Após o estudo citado vieram vários pesquisadores. Schein (1991) caracterizou a cultura organizacional em três níveis: os artefatos - considerando o nível mais superficial, estruturas, produtos, processos visíveis; os valores compartilhados - estão no segundo nível, são as estratégias que definem os motivos pelo qual fazem determinado processo; e os pressupostos básicos - que estão no nível interno da organização composto pelas crenças, percepções, sentimentos que estão profundo na cultura da empresa.

Essa modelagem de Schein (1991) prova que nem tudo que se refere à cultura organizacional está visível aos olhos do mercado. Antes reconhecida pelos prédios e estruturas, hoje pela maneira a qual a instituição lida com o ambiente, os funcionários, seus usuários internos e externos de maneira particular, as pessoas aprendem a relacionar assuntos diferentes de maneira exclusiva, que não é confundido com a maneira realizada por uma outra empresa (LARENTIS; ANTONELLO; SLONGO, 2018), dessa forma afirmando que cada organização tem sua cultura.

Para este estudo adotou-se a perspectiva de Cameron e Quinn (2006) que propõe quatro tipos de cultura: a cultura clã, a adhocracia, de mercado e a de hierarquia. Em colaboração, Da Silva Barreto *et al*, (2013) ressalta que esses modelos permitem caracterizar as empresas por traços comuns, interpretando seus atributos, estudando a cultura de forma comparativa, procurando explicar as diferenças que existem entre os vários modelos de valores adotados.

Isso não quer dizer que as empresas são equivalentes, visto que em relação a cultura cada empresa é única e possui sua própria estrutura de crenças e valores organizacionais sempre alinhada aos seus objetivos de negócios que busca manter um clima organizacional favorável que venha a desenvolver de forma harmônica seus propósito (SILVA *et al*, 2018).



2.1.1 Modelo de cultura organizacional por Cameron e Quinn (2006)

Para que as culturas fossem caracterizadas Cameron e Quinn (2006) associaram cada um dos quatro tipos ao ambiente externo, interno no primeiro momento e a flexibilidade e estabilidade, no segundo momento. Sendo assim, a cultura hierárquica de acordo com o autor é vista como um ambiente que permeia a formalização, estabelecendo padrões, regras impostas, de forma que venham a realizar adequadamente os trabalhos com segurança e ordem, sendo reforçado a posição de cada funcionário e seu papel dentro da organização, respondendo a autoridade vinda de cima.

A cultura do clã é caracterizada pela participação dos membros da organização de forma que todos se envolvem na tomada de decisão. Aqui há a prevalência do trabalho em equipe, a valorização das pessoas e suas opiniões, tornando assim a atuação dos funcionários maior em compromisso ao objetivo geral da empresa. A cultura de mercado tem como premissa os clientes, está voltado para o ambiente externo em seus grupos, envolvendo todos aqueles que de forma direta ou indireta está envolvida com a empresa, gerando um clima de competitividade e estímulo à produção (CAMERON & QUINN, 2006).

A cultura adhocrática é descrita pela flexibilidade em realizar mudanças, permite o desenvolvimento de inovação e iniciativas proporcionando crescimento, criatividade em realizar tarefas e novos serviços ou produtos, buscando o sucesso da instituição na medida que se arriscam no mercado alterando o que já estava pré-estabelecido (CAMERON & QUINN, 2006).

3 Procedimentos metodológicos

3.1. Tipologia

Quanto ao objetivo, a pesquisa se caracteriza como descritiva por apresentar como é a cultura organizacional e o uso do sistema de custeio baseado em atividade nas panificadoras da grande João Pessoa. Que de acordo com Cervo e Bervian (2002) analisa, correlaciona os fatos, almeja conhecer as situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas. Assim, é capaz dizer que a pesquisa descritiva está motivada em descobrir e observar fenômenos, de uma população, fenômeno ou de uma experiência procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los (GIL, 2008).

Em relação ao procedimento técnico será caracterizado a partir de um questionário enviado por e-mail junto com ligações e visitas presenciais, procurando atingir o maior número de amostras no universo selecionado para ser pesquisado.

No que se refere à abordagem do problema caracterizou-se como quantitativa, na medida que foi atribuído uma escala ordinal de frequência, distribuída em cinco pontos: Nunca, Raramente, Às vezes, Muitas vezes, Sempre, de forma a identificar a periodicidade dos aspectos do Custeio ABC. Já a cultura organizacional foi dividida em quatro aspectos: características predominantes, direção predominante, relação entre pessoas e a estratégia da empresa, com o propósito de identificar o aspecto mais frequente nas amostras respondentes.

3.2. Setor investigado

No Brasil, as padarias já são o segundo maior canal de distribuição de alimentos (ABIP, 2017) promovendo uma variedade que vai do pão ao produto industrializado, bem diferente das primeiras padarias. De acordo com o SINDIPAN/PB - Sindicato da Indústria de Panificação e





Confeitaria do Estado da Paraíba, a integração é importante para a competitividade saudável e o desenvolvimento do ramo de atividade. No atual momento contando com cerca de 70 associados, buscando construir uma representatividade no meio industrial oferecendo produtos e serviços exclusivos.

Sendo assim as panificadoras representam em nossa região um mercado crescente mesmo com a situação presente da pandemia, elas tendem a se reinventar em deliveries e atendimentos presenciais, além de permanecerem atentas ao custo de cada operação objetivando a permanência no mercado e um fluxo de caixa saudável, sem correr risco de um possível encerramento das atividades. Desse modo, o setor investigado foi o universo de todas as panificadoras situadas na grande João Pessoa listadas e conveniadas no sindicato de padarias da Paraíba, o SINDIPAN.

3.3. Variáveis

As variáveis relacionadas à classificação, medida e/ou quantidade que podem se alterar mediante o processo realizado são todas levadas em consideração. Para essa pesquisa temos duas variáveis a cultura organizacional e o sistema ABC, sendo a primeira uma variável independente que tem o poder de afetar a outra variável, de forma a determinar como deve agir ou se posicionar a utilização do sistema ABC dentro da organização, e a segunda será estudada como variável dependente, que a partir da influência da variável independente mostrou como se comporta diante dos fatos ocorridos, permitindo que por meio da observação e descrição do acontecido foi respondido o objetivo da pesquisa, assim verificando a condição de causa e efeito entre elas.

3.4. Técnica de coleta dos dados

Coleta de dados essa que será realizada por meio de questionário distribuídos aos respondentes de maneira eletrônica e presencial buscando dessa forma o maior número de amostra. O questionário tem como critério identificar a cultura organizacional da empresa e seus aspectos no que diz respeito ao custeio ABC na organização. Utilizando assim dados primários, na medida que será obtido junto às pessoas responsáveis pelo setor. O universo foi todas as panificadoras situadas na grande João Pessoa listadas e conveniadas no sindicato de padarias da Paraíba, o SINDIPAN. Porém a amostra se estabeleceu a 23 panificadoras respondentes.

3.5. Técnica de análise adotada

Para análise dos dados foi utilizado estatística descritiva na identificação dos aspectos relacionados ao controle de custos, às atividades operacionais de produção, aos custos por atividades e dos aspectos relacionados à cultura organizacional caracterizando por meio de frequência qual o aspecto mais predominante entre as panificadoras pesquisadas. Para a análise da relação de significância a técnica de estatística considerada foi o coeficiente de correlação de Spearman com $p=0,05$ (95%).

4 Análise dos Resultados

Esta seção tem por finalidade apresentar nas Tabelas 1 a 4 os aspectos do Custeio ABC e Cultura Organizacional de forma separada a fim de identificar as características adotadas na amostra da pesquisa, composta por 23 panificadoras, um total de 32,9% do universo selecionado. Tendo como parâmetro uma escala ordinal distribuída em Nunca, Raramente, Às vezes, Muitas





vezes e Sempre, referindo ao o uso de cada aspecto mencionado no questionário. E as Tabelas subsequentes apresentam a relação entre os aspectos do custeio ABC e da Cultura Organizacional encontrada a partir da análise de significância estatística de coeficiente de correlação de Spearman ($p=0,05$). Na Tabela 1 são apresentados a frequência dos aspectos relacionados ao controle de custo.

Tabela 1 – Estatística descritiva dos aspectos relacionados ao controle de custos (frequência)

Aspecto	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
É facilmente identificável a característica de cada produto	0	5	9	7	2
É possível identificar qual o produto consome mais ao ser produzido	0	4	8	9	2
É possível identificar qual o produto consome menos ao ser produzido	0	5	9	8	1
Os produtos são padronizados	0	5	6	10	2
Há uma inclusão das despesas administrativas ao custo do produto	1	7	4	4	7
Há uma inclusão de despesa financeira e comercial ao custo produto	1	7	5	4	6

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos resultados obtidos, verificou-se que em relação ao controle de custos as panificadoras oscilam seu controle entre raramente, às vezes e muitas vezes e sempre. Sobre a as características de cada produto e sua facilidade em identificá-los no processo de sua produção 9 empresas relataram que às vezes é fácil identificar, junto com 7 empresas que relataram que muitas vezes conseguem verificar as características, o fato de 17 empresas relatarem que as vezes e muitas vezes é possível identificar qual o produto consome mais e menos ao ser produzido corrobora com a identificação das características apresentando, dessa forma mais da metade das empresas entrevistadas possuem em seu processo a fase da identificação das características, etapa essa que compõe o custeio ABC.

Em relação a padronização dos produtos, 10 empresas relataram que muitas vezes seus produtos saem de forma padronizada, e 6 empresas às vezes apresentando assim uma tendência a uniformização dos produtos. Quanto a inclusão das despesas administrativas ao custo do produtos foi observado duas posturas entre as empresas pesquisas, 7 raramente incluem essas despesas e 7 sempre incluem, relatando assim que não há uma harmonia entre as panificados em relação a composição do seu custo com a inclusão ou não das despesas, fato confirmado com a último aspecto dessa tabela que também traz essa contradição, quando relata que 7 empresas raramente incluem as despesas financeiras e comerciais no custo do produto enquanto 6 empresas sempre incluem as despesas citadas.

Na Tabela 2 estão demonstrados a frequência dos aspectos relacionados às atividades operacionais da produção.



Tabela 2 – Estatística descritiva dos aspectos relacionados às atividades operacionais de produção (frequência)

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
Os clientes é fator relevante para decidir a quantidade de itens a ser produzido	0	2	8	10	3
A produção é direcionada a partir de encomendas	0	4	9	10	0
Há uma produção mínima independente do dia	0	1	5	10	7
Há uma produção máxima independente do dia	0	8	9	5	1
Há uma produção por período	0	7	9	5	2
Há uma produção contínua	0	3	4	12	4
Há um tempo definido para cada produção	1	8	8	6	0

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 2 é perceptível que o usuário externo (o cliente) influencia na produção das panificadoras pesquisadas. Fato esse observado no primeiro e segundo aspecto da Tabela 2, onde para 10 empresas muitas vezes o cliente é relevante para decidir a quantidade de itens produzido, acompanhado por 8 empresas que relataram que às vezes esse fato influencia. O aspecto de produção direcionada por encomenda corrobora com o item mencionado anteriormente quando relata que 19 empresas têm a influência de às vezes e muitas vezes direcionar sua produção a partir de encomendas.

No que tange a produção mínima de acordo com os resultados obtidos podemos observar que apenas uma das empresas raramente tem uma quantidade mínima produzida, apontando assim para uma tendência em ter obter uma produção mínima de produtos independente do dia. Já em relação a produção máxima existem 8 pacificadoras dentro da amostra que raramente utiliza de uma capacidade máxima independente do dia, colaborando com o fato citado na primeira tabela dos clientes influenciarem na produção.

Em relação a produção por período foi identificado que 9 das empresas às vezes determina um período e 7 empresas raramente têm esse fato, dessa forma apontando para uma pouca periodicidade da produção entre as padarias observadas. Já em relação a produção contínua, existe uma continuidade em grande parte das empresas, sendo que 4 relataram que sempre há uma produção contínua e 12 muitas vezes representando mais da metade das padarias envolvidas na pesquisa apontando dessa forma para uma categoria que conserva a atividade de sua produção. Porém, em relação ao tempo definido para cada produção, foi observado que 8 das empresas raramente e 8 empresas às vezes atentam para esse fato, encontrando ainda uma empresa que não define o tempo e nenhuma empresa que declarou sempre definir esse tempo de produção.

A Tabela 3 apresenta os aspectos relacionados aos custos por atividade encontrados nas panificadoras pesquisadas.

Tabela 3 – Estatística descritiva dos aspectos relacionados aos custos por atividades (frequência)

Aspectos	Nunca	Raramente	Às vezes	Muitas vezes	Sempre
----------	-------	-----------	----------	--------------	--------



As atividades são facilmente identificadas no processo produtivo	0	4	9	8	2
Há uma sequência definida para realizar a produção	0	3	8	7	5
Há uma única apresentação sob a forma de entrega do produto	0	6	6	10	1
Cada atividade tem seu custo anotado separadamente	5	7	4	7	0
Você consegue identificar qual atividade no processo produtivo possui uma maior demanda financeiro	0	5	8	7	3
Você consegue identificar qual atividade no processo produtivo possui uma maior demanda de tempo	0	5	7	7	4
Há um direcionamento para cada atividade	0	7	6	9	1

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os resultados podemos observar que em 9 empresas optaram por às vezes e 8 empresas por muitas vezes as atividades são facilmente identificadas no processo produtivo, atividades essas que em 8 empresas às vezes são definidas a sua sequência ao realizar o processo de produção, em 7 empresas muitas vezes há uma ordem e em 5 empresas essa sequência no processo produtivo é sempre realizado.

Sendo as atividades direcionada para cada atividade em 9 empresas muitas vezes, 6 empresas às vezes e 7 empresas raramente, indicando assim que as panificadoras pesquisadas possuem tendência a identificar e sequenciar sua produção porém em relação ao direcionamento existe uma carência em orientar as atividades.

Em relação a uma única apresentação sob a forma de entrega do produto os resultados apresentaram 10 empresas que expõem seus produtos de uma única forma muitas vezes, enquanto 12 empresas se dividem em às vezes e raramente e uma única empresa relatou exibir as mercadorias em um único formato.

Sobre o aspecto de cada atividade ter seu custo anotado separadamente foi observado que 5 empresas nunca fazem esse tipo de anotação, enquanto 7 empresas fazem raramente, 4 empresas fazem as vezes e 7 empresas alegam fazer muitas vezes assim apresentando uma variedade de situações em relação a esse aspecto nas panificadoras pesquisadas.

Em relação a identificar a maior demanda financeira e de tempo no processo produtivo o resultado foi bem próximo sendo 7 empresas a reconhecer as duas demandas muitas vezes e 5 empresas raramente, porém isso não conclui que são as mesmas empresas a fazerem tal reconhecimento. Sendo que 8 empresas reconhecem as vezes e 3 empresas sempre no que tange uma maior demanda financeira e 7 empresas reconhecem as vezes e 4 empresas sempre no que se refere a uma maior demanda de tempo. Dessa forma nenhuma empresa alegou nunca identificar qual atividade gera maior demanda financeira e de tempo.

Na Tabela 4 estão expostos aspectos relacionados à cultura organizacional encontrada nas panificadoras pesquisadas.

Tabela 4 – Estatística descritiva dos aspectos relacionados à cultura organizacional

Aspectos	Frequência
Características predominantes	
Como uma família	9



Prática	2
Competitiva	3
Ambiente controlado	9
Direção predominante	
Facilitadora	9
Inovadora	2
Direcionadora	4
Organizada	8
Relações entre pessoas	
Confiança	19
Compromisso	2
Resultados	0
Regras	2
Estratégia da empresa	
Desenvolvimento das pessoas	4
Inovação, criatividade e desafios	1
Resultado e satisfação dos clientes	1
Equilíbrio e estabilidade	17

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados apresentados na Tabela 4 apontam que em relação às características predominantes 9 empresas tratam a organização como família, a partir do envolvimento de todos no processo, compartilhando experiências; 2 empresas relataram ser práticas, proativas, correndo risco e se aventurando trocando opiniões; 3 empresas apontaram ser competitivas, voltadas para metas e 9 empresas alegaram ter uma ambiente controlado, com processos formais.

Em relação a direção predominante o resultado apontaram que 9 das empresas pesquisadas tem uma direção facilitadora, orientadora, incentivadora ao trabalho em equipe e participativo; 2 empresas admitiram correr risco sendo assim organizações inovadoras; 4 empresas são direcionadoras apontando o caminho para obter resultados e atingir as metas, e outras 9 empresas alegaram ser organizadas, estáveis estruturada por ordem.

No que tange a relação entre as pessoas, o aspecto mais forte encontrado foi alicerçada na confiança com 19 empresas das 23 empresas pesquisadas, apontando para a força da cultura clã na amostra deste estudo. Porém no que se refere a estratégia da empresa encontramos apenas 4 empresas que estariam considerando o aspecto que envolve o desenvolvimento das pessoas uma característica da cultura clã, trazendo em seus resultados uma característica da cultura hierárquica com 17 empresas apontando o equilíbrio e a estabilidade como estratégia da empresa.

Nesse sentido foram encontrados duas culturas: a cultura clã e a hierarquia, que sobressaem em relação às demais de acordo com as características encontradas na literatura de Cameron e Quinn (2006) que foi base para o questionário da Tabela 4.

A Tabela 5 demonstra a análise da significância entre os aspectos relacionados ao controle de custos e os aspectos da cultura organizacional.



Tabela 5 – Análise da significância das relações entre os aspectos relacionados ao controle de custos os aspectos da cultura organizacional (r_s)

Aspecto	Características	Direção	Relações	Estratégia
É facilmente identificável a característica de cada produto	0,548579	0,525034	0,302502	0,297072
É possível identificar qual o produto consome mais ao ser produzido	0,417517	0,398010	0,027313	0,243184
É possível identificar qual o produto consome menos ao ser produzido	0,426383	0,394016	0,100397	0,400758
Os produtos são padronizados	0,171137	0,144795	-0,072559	0,371166
Há uma inclusão das despesas administrativas ao custo do produto	0,598758	0,563503	0,035609	0,410819
Há uma inclusão de despesa financeira e comercial ao custo produto	0,604362	0,566184	0,069469	0,460958

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados obtidos apontam não haver nenhuma presença de indicação de relação entre os aspectos de controle de custo e as características, direção, e estratégia no que tange a cultura organizacional das padarias pesquisadas. Verifica-se que apenas o aspecto de relações têm uma relação significativa de $p=0,05$ (95%) com dois aspectos do controle de custos: a identificação de qual produto consome mais ao ser produzido e com a inclusão das despesas administrativas ao custo do produto, sendo também observado que houve uma significância negativa no que se refere aos produtos padronizados. Sendo a confiança um elemento que pode influenciar alguns aspectos do controle de custo positivamente e negativamente.

Na Tabela 6 são apresentados a relação entre os aspectos relacionados às atividades operacionais e os aspectos culturais organizacionais.

Tabela 6 – Análise da significância das relações entre os aspectos relacionados às atividades operacionais de produção e os aspectos da cultura organizacional (r_s)

Aspecto	Características	Direção	Relações	Estratégia
Os clientes é fator relevante para decidir a quantidade de itens a ser produzido	-0,006762	0,030737	0,035616	0,032276
A produção é direcionada a partir de encomendas	0,033356	0,056261	0,130375	-0,048290
Há uma produção mínima independente do dia	0,350365	0,305966	0,007177	0,533008
Há uma produção máxima independente do dia	0,419398	0,482407	0,159921	0,129386
Há uma produção por período	0,423776	0,388894	0,275718	0,092941
Há uma produção contínua	0,119689	0,055655	0,041073	0,329388
Há um tempo definido para cada produção	0,369747	0,326448	0,089164	0,067366

Fonte: Dados da pesquisa.

As informações da Tabela 6 apresenta relações significativas entre as atividades operacionais de produção e os aspectos da cultura organizacional. Para o aspecto cliente é fator relevante para decidir a quantidade de itens a ser produzido, a característica aspecto da cultura organizacional, apresentou uma significância negativa, enquanto a direção, relações e estratégia



se comportaram de forma significativa. A produção direcionada a partir de encomenda foi o único aspecto de controle de custo a ter relação significativa de $p=0,05$ (95%) com o aspecto características da cultura organizacional de forma positiva e com o aspecto estratégia de forma negativa. O aspecto direção teve uma relação significância ainda com a produção direcionada a partir de encomendas e com a produção contínua. Foi encontrado uma relação de significância $p=0,01$ (99%) e $p=0,05$ (95%) com o aspecto relações e uma produção mínima independente do dia e uma produção contínua respectivamente.

Na Tabela 7 é exposto a relação entre os aspectos relacionados aos custos por atividades e os aspectos da cultura organizacional.

Tabela 7 – Análise da significância das relações entre os aspectos relacionados aos custos por atividades e os aspectos da cultura organizacional (r_s)

Aspecto	Características	Direção	Relações	Estratégia
As atividades são facilmente identificadas no processo produtivo	0,408041	0,382255	0,091043	0,241826
Há uma sequência definida para realizar a produção	0,529123	0,525535	0,190892	0,349022
Há uma única apresentação sob a forma de entrega do produto	0,336885	0,308509	0,109860	0,312505
Cada atividade tem seu custo anotado separadamente	0,603626	0,568521	0,151741	0,119211
Você consegue identificar qual atividade no processo produtivo possui uma maior demanda financeiro	0,465903	0,446759	0,044893	0,341653
Você consegue identificar qual atividade no processo produtivo possui uma maior demanda de tempo	0,475468	0,461754	0,008926	0,275050
Há um direcionamento para cada atividade	0,542062	0,521535	0,163696	0,021713

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos resultados obtidos observou-se que os aspectos de características e direção da cultura organizacional das padarias pesquisadas não apresenta nenhuma relação de significância com os aspectos relacionados aos custos por atividade. Já os aspectos de relações têm uma relação de significância com a identificação de qual atividade no processo produtivo possui maior demanda financeira e de tempo. E o aspecto estratégia só encontrou uma relação de significância com a existência de direcionamento para cada atividade. Dessa forma os resultados mostram a pouca relação da cultura organizacional com os custos por atividade.

5. Consideração final

O propósito do estudo foi identificar se a cultura organizacional tem uma relação de significância na utilização do custeio baseado em atividade nas panificadoras da grande João Pessoa, visto que a organização procura em meio uma concorrência crescente minimizar seus custos, não perder a qualidade de seus produtos e se manter no mercado.

A partir dos resultados adquiridos foi possível concluir que existe pouca relação de significância da cultura organizacional na utilização do custeio baseado por atividades de modo que as análises de significância trouxe pouca relação ou dependendo do critério nenhuma significância, fato esse ocorrido com o aspecto características e direção da cultura organizacional em relação ao aspecto controle de custos e ao custos por atividades. Já no que se refere ao aspecto



relação e estratégia da cultura organizacional foi possível identificar algumas relações de significância com os três aspectos referente ao custeio ABC, o controle de custo, atividades operacionais de produção e aos custos de atividade.

Sendo assim, este estudo corrobora com os estudos de Brewer (1998) ao tratar diferentes comportamentos nas relações do custeio ABC e a cultura organizacional, visto que em alguns momentos houve uma relação de significância com o aspecto relação da cultura organizacional encontrada nas panificadoras pesquisas e em outros momentos sem haver nenhuma relação de significância com o aspecto característica da cultura organizacional, como também apresentando relações negativas de significação.

Considerando uma amostragem específica para este estudo, trabalhos posteriores podem buscar ampliar o universo da pesquisa, escolhendo outros ramos de atividade e regiões a fim de identificar se a relação do Custeio Baseado em Atividades e a Cultura Organizacional está em torno de alguns aspectos específicos ou se essa relação é frágil a ponto de a Cultura Organizacional não influenciar no Custeio ABC adotado pela organização.

Referências

Al-Dhubaibi, A. (2021). Optimizing the value of activity based costing system: The role of successful implementation. *Management Science Letters* , 2021, 179-186.

Ali Taha, Viktoria; Sirkova, Michaela; Ferencova, Martina. (2016). The impact of organizational culture on creativity and innovation. *Polish Journal of Management Studies*, v. 14.

Alvarez, Pamela. Sensini, Luca. Bello, Ciro. Vazquez, Maria. (2021). Management Accounting Practices and Performance of SMEs in the Hotel Industry: Evidence from an emerging economy *International Journal of Business and Social Science* Vol. 12 No. 2.

Almeida, A. Cunha, J. (2017). The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company, *Procedia Manufacturing*, Volume 13, Pages 932-939

Aldeen, Mahmoud & Al-Khadash, Husam Aldeen & Sangster, Alan & Mah'd, Osama. (2013). Factors that catalyse, facilitate and motivate the decision to implement activity-based costing in Jordanian industrial companies. *Journal of Applied Accounting Research*. 14. 10.1108/09675421311282522.

Bortoluzzi, C. A. P., Chiossi, S., Camargo, T. F., Manfro, L., & Correa, J. D. (2020). Contabilidade de Custos e Formação do Preço de Venda: Um Estudo de Caso em uma Padaria. *ABCustos*, 15(1).

Brewen, Peter C. (1998). National culture and activity-based costing systems: a note. *Management Accounting Research*, 9, 241 -260 Article No. mg980077

Camargo, Jeferson Antunes. Kriechle, Luiz Felipe de Carvalho. (2016). Gestão de custos no comércio: o custeio ABC aplicado em um supermercado. *Revista científica eletrônica de ciências aplicadas da FAIT*. n. 2. Maio.



Cameron, Kim S.; Quinn, Robert E. (2011). *Diagnosing and changing organizational culture: Based on the competing values framework*. John Wiley & Sons.

Canha, Helena Maria. (2007). O método ABC como factor de competitividade da empresa. *Revista TOC*, 84, 52-58.

Chatman, Jennifer A.; O'reilly, Charles A. (2016). Paradigm lost: Reinvigorating the study of organizational culture. *Research in Organizational Behavior*, v. 36, p. 199-224.

Cervo, Amado Luiz; Berviam, Pedro Alcino. (2002). *Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários* 5. ed. São Paulo: Prentice Hall.

Crozatti, J. (1998). Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. *Caderno de estudos*, 01-20.

Dalmácio, F. Z.; Rezende, A. J.; Aguiar, A. B. (2007). Uma aplicação do Time-Driven ABC Model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 18, n. 2, p. 11-34.

Da Silva Barreto, Leilianne Michelle Trindade et al. (2013). Cultura organizacional e liderança: uma relação possível?. *Revista de Administração*, v. 48, n. 1, p. 34-52.

Da Silva Lourenço, Cléria Donizete; FERREIRA, Patricia Aparecida. (2012). Cultura organizacional e mito fundador: um estudo de caso em uma empresa familiar. *Gestão & Regionalidade*, v. 28, n. 84.

De Almeida, R. A. S., de Albuquerque Estrela, P. M. C., Santos, V. D. L. C., & Silva, A. P. (2009). Custeio baseado em atividades em agronegócio citrícola. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Denzin, N. K., Lincoln, Y. S. (2000). *The sage handbook of Qualitative Research*. 2 ed. Thousand Oaks: Sage.

Gil, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. (2008). 4. ed. São Paulo: Atlas.

Hofstede, Geert. (1983). The cultural relativity of organizational practices and theories. *Journal of International Business Studies*, v. 14, n. 14, p. 75-90.

Johann, Sílvia Luiz; Vanti, Adolfo Alberto. (2001). Organizações de Alto Desempenho: Uma metodologia de convergência fundamentada na cultura organizacional. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Kai, Flávia Obara; Lourenço, Mariane Lemos; Fernandes, Camilla. A cultura organizacional no





processo de envelhecer do trabalho docente. *Administração: Ensino e Pesquisa*, v. 21, n. 3, p. 385-424, 2020.

Kaplan, R.S.; Anderson, S.R. (2004): "Time driven activity-based costing". *Harvard Business Review*, November: 131-138 Disponível: <https://hbr.org/2004/11/time-driven-activity-based-costing> Acesso: 26 de Junho de 2021

Kennedy, T. e Affleck-Graves, J. (2001). The impact of Activity Based Costing techniques on firm performance. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 18. pp. 19-45.

Khodadadzadeh, Tahereh. (2015). A state-of-art review on activity-based costing. *Accounting*. 1. 89-94. 10.5267/j.ac.2015.12.001.

Larentis, Fabiano; Antonello, Claudia Simone; Slongo, Luiz Antonio. (2018). Cultura organizacional e marketing de relacionamento: uma perspectiva interorganizacional. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 20, p. 37-56.

Lakatos, E. M.; Marconi, M. de A. (2007). *Fundamentos de metodologia científica*. 6.ed. São Paulo: Atlas.

Martha Ríos-Manríquez, Clara I. Muñoz Colomina, M. Lourdes Rodríguez-Vilariño Pastor, (2014). Is the activity based costing system a viable instrument for small and medium enterprises? The case of Mexico, *Estudios Gerenciales*, Volume 30, Issue 132, Pages 220-232, ISSN 0123-5923, <https://doi.org/10.1016/j.estger.2014.02.014>.

Mauss, César Volnei; COSTI, Ricardo Miguel. (2015). O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão. Disponível em: https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/784_Artigo%20Abc_Seget1.pdf Acesso: 26 de Junho de 2021.

Morschel, Emilio Lourenço et al. (2013). A influência da cultura organizacional no processo de inovação: o caso da Águia sistemas de armazenagem em Ponta Grossa, Paraná. *RAI Revista de Administração e Inovação*, v. 10, n. 2, p. 219-237.

Naranjo-Valencia, Julia C; Jimenez, Daniel Jiménez; Sanz-Valle, Raquel. (2012). ¿ Es la cultura organizativa un determinante de la innovación en la empresa?. *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, v. 15, n. 2, p. 63-72.

Quesado, Patrícia & Lopes, Maria. (2016). Benefícios e Determinantes do Sistema de Custeio Baseado nas Atividades (ABC): Um Estudo de Caso. *Qualitas Revista Eletrônica*. 17. 37. 10.18391/req.v17i1.3030.

Sá, Célio Beserra de. Callado, Antônio André Cunha. (2020). Sistema de Custeio baseado em Atividades: Um estudo realizado no âmbito de uma Empresa Prestadora de Serviços Contábeis.



ABCustos, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 15, n. 2, p. 185-207, mai./ago. ISSN 1980-4814

Schein, Edgar H. (1991). What is culture. *Newbury Park, CA: Sage*, p. 243-253.

Strauss, Anselmo, Corbin, Juliet, (1998). *Basics of Qualitative Research- Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. 2. Ed. United States: Sage Publications.

Stefano, Nara medianeira. (2011). Gerenciamento de custos em pequenas empresas prestadoras de serviços utilizado o ACTIVITY BASED COSTING (ABC). *Estudios gerenciales* Vol. 27 No.121 Octubre- Diciembre, 14-37.

Silva, Lindomar Pinto da et al. (2018). Comprometimento no trabalho e sua relação com a cultura organizacional mediada pela satisfação. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 20, p. 401-420.

Sousa, Álvaro Daniel Costa. (2013). O Sistema Custeio Baseado em Atividades e a Melhor Afetação dos recursos. Dissertação (Mestre em Contabilidade e Finanças). *Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto*. Porto.

Teixeira, P. C., Cervi, A. F. C., Jugend, D., & Oliveira, O. J. D. (2014). Padronização e melhoria de processos produtivos em empresas de panificação: estudo de múltiplos casos. *Production*, 24, 311-321.

Venturini, Jonas Cardona. Pereira, Breno Augusto Diniz. Ceretta, Paulo Sergio. Ghilardi, Wanderlei José. Costa, Paulo Ricardo de Jesus. (2006). Evolução dos sistemas de custeio: um enfoque à luz do sistema baseado na atividade - ABC *XIII Congresso Brasileiro de Custos* – Belo Horizonte, MG, Brasil.

Wrubel, Franciele et al. (2016). Cultura organizacional nas práticas orçamentárias: estudo em uma cooperativa agroindustrial. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 11, n. 3.

Zanetti, Amilson Carlos. (2003) O processo de medições de desempenho organizacional e o método de custeio baseado na atividade (ABC). *Revista Brasileira de Contabilidade*, [S.l.], n. 140, p. 48-57, ago. 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/460>>. Acesso em: 30 jul. 2021.

Zhang, Yi & Hoque, Zahirul & Isa, Che. (2015). The Effects of Organizational Culture and Structure on the Success of Activity-Based Costing Implementation. *Advances in Management Accounting*. 25. 229-257. 10.1108/S1474-787120150000025008.