UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

DETERMINANTES DE CUSTOS: UMA PROPOSTA DE SISTEMATIZAÇÃO

Diogo Moreira Carneiro

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

São Paulo

2015

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Andson Braga de Aguiar
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

DIOGO MOREIRA CARNEIRO

Determinantes de Custos: uma proposta de sistematização

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

Versão Corrigida
(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

São Paulo

2015

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Carneiro, Diogo Moreira.
Determinantes de custos: uma proposta de sistematização **/** Diogo Moreira Carneiro. -- São Paulo, 2015.
140 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2015.
Orientador: Welington Rocha**.**

1. Contabilidade de custo. 2. Contabilidade gerencial. 3. Contabilidade estratégica. 4. Microeconomia. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657.42

À minha maravilhosa esposa Natália,

por encher meus dias de amor e alegria,

pelo apoio, pelo carinho, e sobretudo, pela paciência.

A minha mãe Benê, minha tia Plá, minha irmã Marina,

meu pai Gil e toda a minha família pelo incansável e constante apoio.

Aos amigos, porque a vida não é feita só de trabalho.

Agradecimentos

Agradeço a família e aos amigos.

Agradeço aos colegas, pela prazerosa convivência neste período. Especialmente aqueles que também se tornaram grandes amigos: Sara, Marcão, Rayssa, Caio e tantos outros que não cabem neste espaço.

Agradeço aos membros do CMS-Lab, pelos desafios enfrentados juntos.

Agradeço ao Professor Welington Rocha, por todas as oportunidades que me foram oferecidas e pelos maravilhosos ensinamentos, que se estenderam para muito além da universidade e contribuíram para enriquecer minha vida.

Agradeço ao Professor Márcio Borinelli, por ter compartilhado seu profundo conhecimento, pelos valiosos conselhos, pelas brilhantes contribuições e pela satisfação da sua convivência.

Agradeço a todos os professores, alunos e colaboradores da USP com quem convivi todo esse tempo. O que se leva dessa experiência vai muito além do título...

“A linguagem é uma fonte de mal-entendidos” (Antoine de Saint-Exupéry)

RESUMO

Carneiro, D.M. (2015). *Determinantes de custos: uma proposta de sistematização*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

O termo *determinantes de custos* tem origem na expressão em inglês *cost driver*, que faz parte da terminologia concebida no contexto das práticas de contabilidade gerencial que eclodiram no final do século XX. O termo *cost driver* passou a ser utilizado para designar os fatores que causam os custos, e na medida em que estas práticas de gestão se desenvolveram, o termo passou a ser adotado para finalidades distintas. O termo *cost driver* é adotado com diferentes propósitos nas práticas de gestão: (i) atribuir custos aos objetos de custos; (ii) estimar o comportamento dos custos (*cost behavior*); e (iii) designar os fatores que causam os custos das entidades no âmbito da gestão estratégica de custos (GEC). O termo *cost driver* costuma ser traduzido para a língua portuguesa de duas formas: como *direcionador de custos*, para designar as abordagens de atribuição de custos e *cost behavior*; e *determinante de custos*, para designar os fatores que causam os custos das entidades no contexto da GEC. Embora guardem inúmeras semelhanças em seu significado, a concepção do termo se modifica significativamente conforme a abordagem em que é utilizada. Além disso, constatam-se divergências de significado, conceituação e uso do termo em cada abordagem. Nota-se ainda que a acepção do termo em cada abordagem remete a uma perspectiva microeconômica diferente, o que implica uma série de condições que devem ser consideradas para garantir a adequação conceitual da prática de gestão. A existência de diversas concepções para o termo causa ambiguidades de interpretação, indefinições, e pode até mesmo levar o usuário a utilizar o arcabouço conceitual inadequado, obtendo informações distorcidas para o processo de gestão. Esta pesquisa propõe uma sistematização para auxiliar os usuários da informação de custos na aplicação dos conceitos relacionados aos *cost drivers*, no sentido de *determinantes de custos* e *direcionadores de custos*. A proposta de sistematização leva em conta as visões distintas, mas complementares, dos termos *determinantes* e *direcionadores de custos*, e desenvolve uma abordagem procedimental que auxilia usuários e pesquisadores na avaliação do arcabouço teórico e conceitual que deve ser adotado de acordo com o propósito prático que se deseja.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Estratégica, Microeconomia.

ABSTRACT

Carneiro, D.M. (2015). *Cost drivers: a proposal for systematization*. Master tesis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

The concept of *cost drivers* emerged among the specific terminology developed within the new Management Accounting practices during the end of 20th century. *Cost driver* was the concept used initially to nominate the factors that cause costs, and as those new practices evolved, the expression *cost driver* turned to new purposes within different contexts. There is at least three different Management Accounting practices adopting the expression *cost driver*: (i) assign costs to the cost objects, particularly product cost; (ii) understand the *cost behavior*; and (iii) designate the factors that cause the costs of the company, within the Strategic Cost Management context. This problem is even bigger in Brazil due to the wide translations options. Despite the similarities of meanings through the management practices, the expression *cost driver* has different effects for each purpose. In addition to the differences of interpretation between the approaches, there is also some differences in *cost driver* meaning found within the same practice. Furthermore, the concepts of *cost driver* for each purpose has specific microeconomic theoretical assumptions, whose conditions has to be satisfied in order to provide correct information. Considering this exposition, the existence of different concepts and meanings attained to the expression *cost driver* mislead users to inadequate cost analysis and design inadequate cost systems. This research propose a systematization to help users to understand cost information and design better cost practices. The proposal is purpose-oriented and assume the different existing approaches as complimentary in order to design Management Accounting information according to desired user purpose.

Keywords: Cost Accounting, Management Accounting, Strategic Accounting, Microeconomics

Sumário

1. Introdução ... 17

1.1 Antecedentes: o papel do problema de pesquisa ... 17

1.2 Caracterização da situação-problema objeto de estudo ... 18

1.2.1 A utilidade da informação de custos para os gestores ... 18

1.2.2 Contextualização do termo *determinantes de custos* ... 24

1.2.3 A importância de uma base teórica sólida ... 27

1.2.4 As definições e a sistematização no conhecimento científico ... 29

1.2.5 A importância da prática nas Ciências Sociais Aplicadas ... 33

1.2.6 Introdução aos conceitos de *determinantes de custos* e suas abordagens ... 34

1.2.7 Breve reflexão sobre as tentativas de sistematização dos *determinantes de custos* existentes na literatura ... 36

1.2.8 Síntese esquemática do problema de pesquisa ... 37

1.3 Questão de Pesquisa ... 38

1.4 Objetivos da pesquisa ... 39

1.5 Justificativa do estudo ... 39

1.6 Contribuição da Pesquisa ... 41

1.7 Delimitação do estudo ... 42

1.8 Limitações do estudo ... 43

1.9 Organização do trabalho ... 44

2. Trajetória da pesquisa ... 45

2.1 Introdução ... 45

2.2 Tipologia da pesquisa ... 46

2.3 Passos da pesquisa ... 48

3. Estrutura conceitual ... 51

3.1 O termo *cost driver*: antecedentes, principais aplicações e abordagens ... 51

3.2 O termo *cost driver* e suas definições ... 55

3.2.1 O termo *cost driver* e suas definições associadas à abordagem de atribuição de custos 56

3.2.2 O termo *cost driver* e suas definições associadas à abordagem da estimativa dos custos (*cost behavior*) ... 60

3.2.3 O termo cost driver e suas definições associadas à abordagem da Gestão Estratégica de Custos ... 62

3.2.4 O termo *cost driver* e seu significado ... 64

3.3 Propósitos de uso associados às abordagens do termo *cost driver* ... 67

3.4 A abordagem da atribuição de custos ... 70

3.5 A abordagem da análise do comportamento dos custos (*cost behavior*) 78
3.6 A abordagem da Gestão Estratégica de Custos 87
3.6.1 A Gestão Estratégica de Custos 87
3.6.2 O termo *cost driver* na Gestão Estratégica de Custos: revisão da literatura 88
3.6.3 Determinantes de Custos: uma conceituação ampla na língua portuguesa 97
3.7 A fundamentação teórica dos custos na Microeconomia 100
4. Apresentação e análise dos resultados 109
4.1 Análise das principais abordagens relacionadas aos *cost drivers* 110
4.2 Uma breve apresentação das abordagens procedimentais na identificação dos *cost drivers* 130
4.3 Uma proposta de sistematização 136
5. Considerações Finais 145
5.1 Principais resultados da pesquisa 145
5.2 Sugestões para pesquisas futuras 146
6. Referências 149
Apêndice – Principais fatores *determinantes de custos* mencionados na literatura 157

Lista de Quadros

Quadro 1- Propósitos de Uso da Informação de Custos – Resumo 22
Quadro 2 - Classificação tipológica 48
Quadro 3 - Definições de cost drivers e contextos em que são utilizadas..... 65
Quadro 4 - Determinantes de custos propostos por Porter (1985) 90
Quadro 5 - Determinantes de custos propostos por Riley (1987) em Shank e Govindarajan (1997)... 92
Quadro 6 - Determinantes de custos propostos por Costa e Rocha (2014) 96
Quadro 7 - Características de gestão estratégica e operacional..... 126
Quadro 8 - Comparação de determinantes de custos e direcionadores de custos 129

Lista de Figuras

Figura 1 - Propósitos de Uso da Informação de Custos para a Organização 24
Figura 2 – Problematização da Pesquisa 38
Figura 3 - Métodos de Atribuição de Custos 74
Figura 4 - Atribuição de custos em dois estágios no ABC 75
Figura 5 - Terminologia dos Cost drivers no ABC 77
Figura 6 - Modelo do Comportamento do Custo da Atividade 81
Figura 7 - Função de Custos e Linearidade dentro da Faixa Relevante 83
Figura 8 - Curvas de Custo de Curto Prazo (Microeconomia) 103
Figura 9- Curvas de Custo de Longo Prazo (Microeconomia) 104
Figura 10 - Relações entre curvas de custos 115
Figura 11 - Abordagens dos determinantes e direcionadores de custos 122
Figura 12 - Proposta de sistematização para uso dos determinantes e direcionadores de custos 140
Figura 13 - Fatores determinantes de custos conforme a literatura 159

Siglas

ABC *activity-based costing* ou custeio baseado em atividades

ABM *activity-based management* ou gestão baseada em atividades

ERP *enterprise resource planning* ou sistema de gestão integrado

GEC gestão estratégica de custos

SG&A *sales, general & administrative* ou gastos gerais e administrativos

1. Introdução

1.1 Antecedentes: o papel do problema de pesquisa

A centelha que dá início à produção de um bom estudo científico reside justamente na identificação de um problema de pesquisa adequado. Para ensejar um trabalho de qualidade, um problema de pesquisa deve ser relevante e evidenciar uma situação que efetivamente careça de esclarecimentos e respostas, algo que o trabalho científico deve cuidar de alcançar.

O problema de pesquisa, portanto, constitui uma questão relacionada a dificuldades práticas ou teóricas, que carece de investigação, discussão, decisão ou solução (Andrade, 2002 e Theóphilo, 2004). Baseado nas considerações de Andrade (2002), Kerlinger (1980), Salomon (1999) e Teóphilo (2004), Borinelli (2006, p.9) resume os principais aspectos do problema de pesquisa da seguinte forma:

(O problema de pesquisa):

- Representa o ponto de partida de toda investigação científica;
- Decorre de uma questão que envolve dificuldades teóricas ou práticas;
- Evidencia uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução;
- Requer tratamento científico; e
- Deve estar imbuído de relevância operativa, contemporânea e humana.

Além disso, deve-se ter em mente que um problema de pesquisa deve ser corretamente delimitado, proporcionando uma definição clara e precisa daquilo que se pretende solucionar. Daí desprende-se o objetivo da pesquisa, o ponto que permanecerá em mente e norteará o desenvolvimento de todo o trabalho.

O problema de pesquisa deve então manifestar esta inquietação na forma de uma indagação. Conforme Kerlinger (1980), é importante evidenciar tal problema como uma questão, definida em sua forma interrogativa.

A primeira parte deste trabalho ocupa-se justamente de contextualizar a problemática acerca do tema analisado, buscando evidenciar os elementos que levam à definição da questão objeto de estudo.

1.2 Caracterização da situação-problema objeto de estudo

A viabilização da pesquisação científica só é possível a partir da formulação clara e precisa de um problema concreto a ser estudado (Martins & Theóphilo, 2007). Esta seção tem o objetivo de desenvolver esta formulação ao apresentar as principais características que formam o problema de pesquisa que este trabalho se propõe a resolver.

1.2.1 A utilidade da informação de custos para os gestores

As organizações estão inseridas na sociedade em um ambiente altamente competitivo e caracterizado por mudanças cada vez mais rápidas. Desta forma, a necessidade de responder a estas mudanças se tornou uma exigência fundamental (Chenhall, Harrison & Watson, 1981).

Essa necessidade de respostas impõe aos gestores que estejam preparados para tomarem decisões acertadas e manter-se no mercado. Esta ação, no entanto, requer informações adequadas para auxiliar no processo decisório, e as informações relativas à situação econômica, financeira e patrimonial que dão suporte às decisões de gestão e controle são geradas no âmbito da controladoria e da contabilidade gerencial.

Conforme argumentado por Baines e Langfield-Smith (2003), as informações de que os gestores necessitam para tomarem decisões em ambientes cada vez mais incertos são específicas; assim, na medida em que os cenários de atuação destes gestores são mutantes, o processo de geração destas informações deve ter capacidade de adaptar-se a estes contextos. Portanto, as mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial podem ser influenciadas pelas modificações no ambiente externo destas organizações (Atkinson et al., 1997).

Neste contexto, na medida em que representa parte importante da contabilidade gerencial, a perspectiva de custos tem importância crucial para se compreender o desempenho das organizações em sua totalidade. Ao constituir parte essencial para obtenção de resultado, os custos têm ganhado mais atenção no processo de gestão realizado pelas entidades, como ilustra o surgimento e a adoção de práticas de custos mais adequadas para fins gerenciais.

Para que os gestores desempenhem bem seu papel ao administrar as organizações, é fundamental que possam contar com informações a respeito dos custos relacionados às suas atividades, ou seja, os recursos consumidos para que a entidade possa ofertar os bens e serviços por ela produzidos.

Logo, uma parte importante da informação gerada no âmbito dos sistemas de informações das organizações constitui-se das informações geradas pelos sistemas de custos, cujos propósitos de uso no processo de gestão concentram-se no controle e na tomada de decisões (Brickley, Smith & Zimmerman, 2007).

Cumpre salientar que a relevância da informação de custos não se limita ao processo gerencial, como subsídio ao processo de decisão interna das empresas. Ao compor a base para o cálculo dos valores dos estoques e do custo dos produtos fabricados e comercializados, além dos serviços entregues, constitui informação importante para a elaboração das demonstrações contábeis das empresas, portanto, parte importante das informações fornecidas aos usuários externos das informações contábeis das organizações (Hansen & Mowen, 2005; Atkinson et. al, 1997).

Portanto, a informação de custos consiste em informação fundamental para a tomada de decisão pelos gestores das organizações, seus usuários internos. Porém, é também um componente relevante para a preparação das demonstrações contábeis destinadas a fornecer informações a usuários externos, principalmente seus credores e investidores (tanto efetivos quanto potenciais), além de entidades governamentais e outros usuários externos que tenham interesse na situação financeira da organização (Iudícibus, 2004; CPC).

Sendo assim, compreender os principais propósitos a que se destina a informação de custos constitui um aspecto considerável para direcionar os esforços na compreensão deste importante tema da contabilidade. Na medida em que a função das ciências contábeis é produzir informações, não se deve perder de vista para quais usos estas informações são empregadas. Assim, não é em vão salientar alguns de seus propósitos de uso mais relevantes, apontados pela literatura.

Para Martins (2010), a utilização da informação de custos teve sua função ampliada para além da mensuração dos estoques (para fins de auditoria e fiscais), passando a contemplar também finalidades gerenciais, como definição de preços, análise da rentabilidade de um produto (e possibilidade de redução do custo), decisões de produção ou compra, introdução ou retirada de produtos.

Por sua vez, Horngren, Sundem e Stratton (2004) consideram que o sistema de custos deve fornecer informações a respeito do valor dos estoques e custo dos produtos para a elaboração de demonstrações contábeis e outros relatórios voltados a usuários externos, bem como informações de custo voltadas ao controle operacional e decisões estratégicas, para usuários internos.

Para Kaplan (1988), ao longo do século XX os sistemas de custos foram desenvolvidos principalmente com finalidades fiscais e societárias, e por isso falhavam em prover aos gestores as informações tempestivas e precisas que estes necessitam para gerar eficiência operacional e avaliar o custo dos produtos. Além disso, as informações fornecidas não eram suficientes para avaliar ou incentivar tentativas de redução de custos. Os autores consideram que o sistema de custo deve fornecer informação para três propósitos: (i) avaliação de estoques e demonstrações financeiras; (ii) controle operacional; e (iii) mensuração do custo individual dos produtos.

Em sua obra Relevance Lost, Johnson e Kaplan (1991) consideram que o sistema de contabilidade gerencial deve apurar o custo do produto com precisão, de modo a possibilitar decisões sobre: (i) formação de preços; (ii) lançamento de novos produtos e retirada de obsoletos; e (iii) resposta a produtos rivais.

Por sua vez, para Lukka e Granlund (1996), as decisões consideradas mais importantes são: (i) determinação de preço dos produtos; (ii) análise da rentabilidade do produto; (iii) contabilidade orçamentária (*tender accounting*); e (iv) redução dos custos.

Jerico e Castilho (2004) apresentam os seguintes propósitos de uso da informação de custos: (i) avaliação do desempenho; (ii) tomada de decisões e planejamento operacional; (iii) avaliação da viabilidade de um serviço; (iv) análise da viabilidade econômica de um projeto; e (v) decisões sobre alocação de recursos e redução de custos sem prejuízo da qualidade.

Para Mugnol e Ferraz (2006), a informação de custo é importante para fundamentar a tomada mais segura de decisões, desde as mais simples, como a modificação de rotinas de trabalho e a terceirização de análises, até as de maior grau de complexidade, como a aquisição de novos equipamentos ou mudança do perfil da empresa.

Roy e Griggs (2008) consideram que há diferenças entre o propósito da perspectiva comercial da produtiva no que se refere à informação de custos. Enquanto a primeira a utiliza para a tomada de decisões "de cima para baixo", a produtiva tenta modelar diferentes formas de produção desde o design, que possibilitem comparações entre diferentes modelos.

Para Abbeele, Roodhooft e Warlop (2009), o compartilhamento da informação do custo total da transação pode proporcionar oportunidades de barganha na cadeia comprador-fornecedor, sendo isso mais evidenciado na hipótese em que o comprador tem menor poder de barganha, possibilitando uma análise conjunta dos fatores que mais influenciam nesses custos.

Devine, Ealey e Clock (2008) argumentam que, embora o gerenciamento dos custos seja uma necessidade, é ainda mais importante que as informações de custos sejam utilizadas para dar suporte a decisões relacionadas com a base de clientes, serviços prestados, e decisões de investimentos, além de fornecer informações mais precisas sobre o custo dos serviços e prover suporte, tanto às decisões de rotina quanto estratégicas.

Por meio das informações de custos, a contabilidade gerencial constitui um importante mecanismo para decisões de controle no âmbito das organizações. Segundo Brickley, Smith e Zimmerman (2007), existem decisões de gestão, referentes aos aspectos do processo decisório em que os gestores iniciam ou implementam uma decisão; e decisões de controle, referentes aos aspectos deste processo em que os gestores ratificam ou monitoram as decisões. Assim, a função contábil tem um papel muito importante no sistema de avaliação de desempenho ao monitorar decisões, notadamente a contabilidade interna.

Além dos autores supracitados, são inúmeras as referências sobre os propósitos de usos das informações de custos na literatura da contabilidade, principalmente quando voltada aos usuários internos. Não obstante as frequentes citações abordando o uso para suporte de outras

decisões, a própria gestão (redução, por exemplo) dos custos é uma lembrança recorrente quando os autores tratam deste assunto, e não apenas em termos rotineiros e táticos, mas também em termos estratégicos, muitas vezes associado ao próprio posicionamento da empresa.

Cabe destacar, no entanto, que os gestores não devem gerenciar as informações de custos propriamente ditas – tarefa que cabe à controladoria – mas sim concentrar-se em gerenciar os fatores que causam ou influenciam tais custos. As informações de custos geradas pela contabilidade apenas representam os efeitos de vários fatores inerentes à organização e ao processo produtivo, portanto, a gestão efetiva dos custos deve ter como objetivo as causas dos custos, ou seja, os *determinantes de custos*.

A relação de propósitos de uso observada nesta seção pode ser comprimida conforme o quadro a seguir:

Quadro 1- Propósitos de Uso da Informação de Custos – Resumo

PROPÓSITOS DE USO - QUADRO RESUMO
Formação e gestão de preços
Gerenciamento de produtos e serviços - análise de rentabilidade, composição (mix), desenvolvimento, lançamento, retirada
Terceirização: produzir ou comprar
Gestão de Custos: análise, redução e racionalização
Análise de lucratividade e composição de clientes
Decisões de investimento
Avaliação (valoração) de estoques
Planejamento e controle operacional
Planejamento e acompanhamento orçamentário
Gestão da capacidade e do overhead
Avaliação e controle de desempenho
Gestão de processos
Decisões estratégicas - posição na cadeia de valor, perfil da empresa, tamanho da fábrica etc.
Análise de viabilidade econômica de projetos

Fonte: autores citados

Não obstante a relação de propósitos de uso identificados para a informação de custos, é importante também conhecer de que maneira estes propósitos são tratados no âmbito das organizações, pois esta compreensão é fundamental para a avaliação sistemática dos determinantes de custos sem perder de vista sua utilização prática.

Assim, a avaliação da utilidade da informação de custos conforme exposto ao longo desta seção nos leva a compreensão de dois principais grupos de interessados: usuários internos da organização (analistas e gestores) e usuários externos à organização que tenham interesse em sua situação econômica e financeira (investidores, credores, autoridades fiscais e outras entidades governamentais etc.).

Usuários externos à organização estão geralmente interessados nas informações reportadas em suas demonstrações contábeis, elaboradas de acordo com regras e instruções normatizadas e préviamente estabelecidas na contabilidade financeira, e cujos números são impactados principalmente pelas informações de custos que afetam a valoração de estoques e o cálculo dos resultados.

Por sua vez, os usuários internos da organização costumam interessar-se pelas informações oriundas da contabilidade gerencial, utilizadas para fins de tomada de decisão e controle. Essas informações são utilizadas tanto para acompanhar e controlar o desempenho da organização quanto para suportar as informações tomadas no processo de gestão da empresa. Decisões estas que são tomadas tanto no nível tático e operacional, quanto em nível estratégico.

De qualquer modo, um fator comum que afeta tanto a informação de custos para o usuário interno quanto para o usuário externo em suas decisões é a compreensão das causas dos custos, ou seja, os fatores que determinam ou condicionam o consumo de recursos na organização. Conhecer as causas dos custos é imprescindível ao processo de gestão, particularmente ao subsidiar a tomada de decisão e o controle. Também é relevante ao processo de valoração dos estoques e dos custos associados aos resultados, uma vez que a compreensão e a atribuição adequada dos custos depende da correta identificação dos recursos consumidos por cada entidade custeada.

Dessa forma, os propósitos de uso da informação de custos nas organizações podem ser esquematizados conforme a Figura 1:

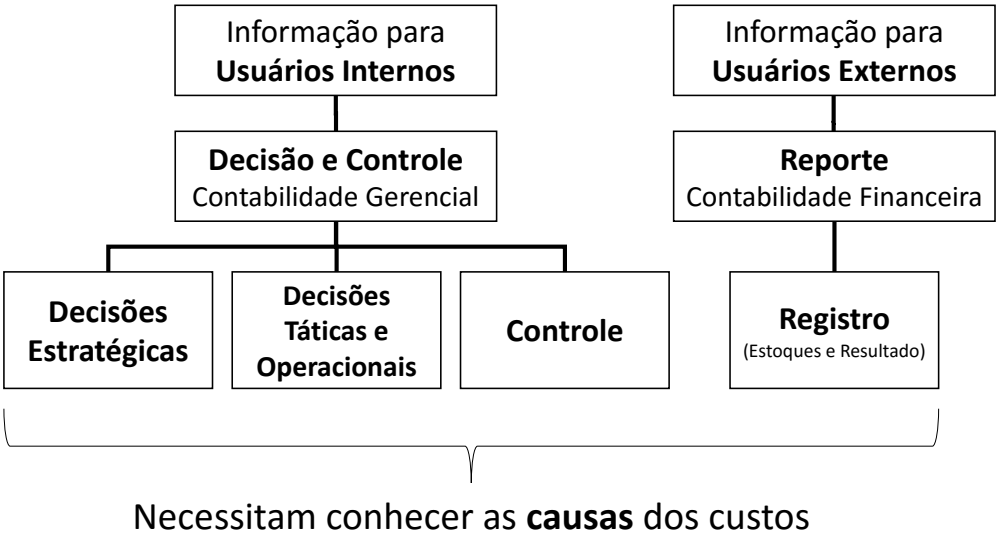

Figura 1 - Propósitos de Uso da Informação de Custos para a Organização

Adaptado de Hansen e Mowen (2005); Blocher et. al. (2008); Horngren, Sundem, Stratton (2004); Atkinson et. al. (2000)

1.2.2 Contextualização do termo *determinantes de custos*

A preocupação com as causas dos custos das organizações e de seus produtos e serviços não é recente, e sempre esteve presente nas ciências relacionadas aos negócios. Entretanto, seu estudo ganhou novo fôlego a partir de novas abordagens nos métodos de custeio e na gestão de custos desenvolvidas no fim do Século XX.

Um dos fatores básicos associado aos custos é a demanda pelos bens e serviços ofertados pela organização. É ela quem define o volume de produção e direciona grande parte dos esforços empreendidos no âmbito organizacional. Em razão de sua relevância, as abordagens tradicionais relacionadas ao estudo dos custos apoiaram-se em larga medida na separação dos custos entre fixos e variáveis, considerando o volume produzido pela entidade como seu grande fator determinante (Morse, Davis & Hartgraves, 2002; Hansen & Mowen, 2005).

Entretanto, a elevada complexidade dos sistemas de produção, intensificada pelo emprego de tecnologia e automação, além da vasta diversidade de produtos e serviços produzidos em uma mesma planta, principalmente em alguns setores industriais, conduziram a uma crescente

relevância dos custos indiretos nos processos produtivos (Hansen & Mowen, 2005; Martins, 2010).

Verificou-se então que grande parte destes custos indiretos era mais fortemente correlacionada com outros fatores – como transações ligadas a operações logísticas, associadas ao balanceamento da produção, à qualidade e à configuração dos parâmetros de produção – do que com o volume de produção propriamente dito. Essa constatação chamou a atenção de analistas e estudiosos, que passaram a investigar o efeito desses fatores no nível total dos custos, possibilitando formas mais acuradas de atribuir custos aos objetos de custos ou compreender seu comportamento (Miller & Vollman, 1985; Banker, Potter & Schroeder, 1994).

O enfoque da gestão estratégica também atribuiu grande destaque ao estudo das causas dos custos, considerando este um dos pilares do alcance de vantagem competitiva pelas organizações, trazendo novas abordagens ao estudo dos fatores que efetivamente causam ou influenciam os custos de uma organização (Shank & Govindarajan, 1993; Porter, 1985).

Assim, o contexto atual se caracteriza por um relevante interesse no estudo dos fatores que causam ou influenciam os custos, e esse interesse parte de vários campos do conhecimento preocupados em fornecer aos gestores e usuários informações úteis ao processo de gestão e à tomada de decisão. Contudo, a evolução dos estudos relacionados às causas e origens dos custos evoluiu de forma relativamente distinta em cada campo do conhecimento, de modo que cada um desenvolveu seu próprio aparato conceitual e sua própria terminologia.

Entretanto, independentemente do campo do conhecimento, o termo usualmente empregado na literatura em língua inglesa para designar os fatores que causam ou influenciam os custos é *cost driver*. Em sua tradução para a língua portuguesa, o termo *cost driver* foi expresso por meio de vários sinônimos: determinantes, direcionadores, condutores, geradores, propulsores, vetores etc. Em termos de produção acadêmica no Brasil, a expressão tem sido compreendida principalmente sob dois significados distintos: (1) identificar a causa principal dos custos no âmbito da gestão estratégica de custos, geralmente sob a denominação de *determinantes de custos*; e (2) como medida de análise e alocação para grupos comuns de elementos de custos, no âmbito da contabilidade de custos e usualmente denominado como *direcionadores de*

custos (Souza & Diehl, 2009; Souza & Rocha, 2009; Slavov & Takahashi, 2010; Costa & Rocha, 2014).

A expressão em português *determinantes de custos*, objeto desta pesquisa, constitui uma tradução para a língua portuguesa do termo em inglês *cost driver*. Nesse sentido, é impossível estudar em profundidade os conceitos relacionados à expressão *determinantes de custos* sem conhecer melhor o principal termo adotado em trabalhos publicados globalmente, cuja interpretação usualmente transcende a compreensão que se faz do termo *determinantes de custos* da forma como é utilizado no Brasil.

Na literatura em língua inglesa, o mesmo termo *cost driver* tem sido utilizado para representar pelo menos três importantes papéis na contabilidade gerencial: (1) determinar, em termos estratégicos, a estrutura de custos de uma organização (no contexto da gestão estratégica de custos); (2) possibilitar a atribuição dos custos aos objetos de custos; e (3) explicar o comportamento dos custos (*cost behavior*), no sentido de analisar como o custo total do objeto de custo se modifica conforme os fatores se alteram (Blocher et. al., 2008; Shank & Govindarajan, 1993; Morse, Davis & Hartgraves, 2002; Horngren, Datar & Foster, 2004).

É importante salientar que o que distingue os significados do termo *cost driver* em suas diferentes abordagens é o campo do conhecimento e, principalmente, o propósito a que se destina. Em uma perspectiva mais ampla, no âmbito da contabilidade de custos, o termo *cost driver* (geralmente traduzido para a língua portuguesa como *direcionador de custos*), é fundamental para diversas decisões administrativas, conforme o objeto de custos tomado como referência. Além de fornecer informações para a gestão dos elementos de custos da organização em nível tático e operacional, o conhecimento das suas causas é fundamental para a análise do seu comportamento (*cost behavior*) e a adequada alocação de custos às entidades objetos de custeio, no processo conhecido como atribuição de custos (Blocher et. al., 2008; Morse, Davis & Hartgraves, 2002).

Do ponto de vista da gestão estratégica de custos, o termo *cost driver* (geralmente traduzido para a língua portuguesa como *determinante de custos*) também representa um elemento fundamental ao processo de planejamento estratégico e à definição do posicionamento das organizações em seu meio, podendo ser fonte de significativa vantagem competitiva (Shank & Govindarajan, 1993; Porter, 1985). Esta abordagem é aparentemente menos disseminada do

que aquelas mais associadas à contabilidade de custos no sentido de atribuição dos custos e estudo de seu comportamento (*cost behavior*), e sua sistematização é ainda menos desenvolvida.

Cabe ainda acrescentar que as causas dos custos também permanecem um elemento fundamental no estudo da microeconomia, uma vez que formam a base das funções de custos nas funções de produção da firma.

Portanto, o contexto apresentado mostra o complexo conjunto de significados associados ao termo *cost driver*, inclusive quando se leva em conta sua tradução para a língua portuguesa. Essa situação pode implicar imprecisões, ambiguidades, inadequação da compreensão do significado adotado e até mesmo o uso inapropriado de conceitos e métodos.

Tais circunstâncias sugerem a necessidade de uma sistematização que auxilie no entendimento dos conceitos associados ao termo *cost driver*, e que também proporcione uma terminologia mais adequada à sua compreensão. Esta necessidade é ainda mais premente em relação à concepção associada ao termo em língua portuguesa *determinante de custos*.

Este cenário também aponta a carência de uma sistematização que auxilie os gestores a aplicarem adequadamente estes conceitos na prática empresarial (uma abordagem procedimental, portanto, no sentido de como fazer), e auxilie também estudiosos, pesquisadores, professores e acadêmicos em geral a abordarem o tema com clareza em relação às distinções e conceitos inerentes a cada uma das aplicações do termo. Nesse sentido, uma sistematização pode auxiliar em suas atividades acadêmicas, inclusive na realização de pesquisas baseadas em uma abordagem prática.

1.2.3 A importância de uma base teórica sólida

Custos são sacrifícios incorridos pela empresa ao longo do seu processo produtivo, ou seja, são os bens e serviços consumidos pela organização na produção de outros bens e serviços (Martins & Rocha, 2010). Sendo assim, os custos são parte relevante do dia a dia de qualquer gestor, e a relação com os fatores que causam ou influenciam os custos são fatos com os quais

os gestores estão razoavelmente familiarizados no exercício de suas atividades, seja de forma consciente ou inconsciente.

Ora, se a existência dos custos é um fato do dia a dia das organizações, e eles são causados ou influenciados em maior ou menor medida por outros fatos, sob controle ou fora de controle da organização, é de interesse dos gestores conhecer de que forma se dá esta relação.

Conforme Marconi e Lakatos (2008), sob o aspecto científico, fato é considerado uma observação empiricamente verificada, e a teoria se refere a relações entre fatos. As autoras asseveram esta relação da seguinte forma:

> a teoria se refere a relações entre os fatos ou, em outras palavras, à ordenação significativa desses fatos, consistindo em conceitos, classificações, correlações, generalizações, princípios, leis, regras, teoremas, axiomas etc.
> Dessa forma, conclui-se que:
> a) Teoria e fato não são diametralmente opostos, mas inextrincavelmente inter-relacionados, consistindo em elementos de um mesmo objetivo – a procura da verdade -, sendo indispensáveis à abordagem científica;
> b) Teoria não é especulação, mas um conjunto de princípios fundamentais, que se constituem em instrumento científico apropriado na procura e principalmente na explicação dos fatos;
> c) Ambos, teoria e fato, são objetos de interesse dos cientistas: não existe teoria sem ser baseada em fatos; por sua vez, a compilação de fatos ao acaso, sem um princípio de classificação (teoria), não produziria a ciência – ter-se-ia um acúmulo de fatos não sistematizados, não relacionados, mas amorfos e dispersos, impossíveis de serem interligados e explicados;
> d) O desenvolvimento da ciência pode ser considerado como uma inter-relação constante entre teoria e fato (p. 116).

Oliveira et. al. (2003) acrescentam que “teorias são explicações que relacionam fatos, conceitos em um todo coerente, tornando compreensível dado aspecto da realidade que busca representar. É um modelo da realidade, mas vai além do aspecto meramente preditivo; a teoria encerra em si uma doutrina, uma explicação de por que as ‘coisas’ são como são” (p. 41).

Goode e Hatt (1969:13-8, citado por Marconi & Lakatos) destacam a interdependência entre teoria e fatos, indicando o papel da teoria em relação aos fatos nos seguintes aspectos:

> 1) Orienta os objetivos da ciência: a teoria serve como orientação para restringir a amplitude dos fatos a serem estudados, seja limitando cada campo do conhecimento, seja definindo os principais aspectos de uma investigação, precisando, portanto, os tipos de dados que devem ser abstraídos da realidade como objeto de análise;
> 2) Oferece um sistema de conceitos: a teoria serve como sistema de conceptualização e de classificação dos fatos;
> 3) Resume o conhecimento: a teoria serve para resumir sinteticamente o que já se sabe sobre o objeto de estudo, através das generalizações empíricas e das inter-relações entre afirmações comprovadas;

4) Prevê fatos: a teoria serve para, baseando-se em fatos e relações já conhecidos, prever novos fatos e relações;
5) Indica lacunas no conhecimento: a teoria serve para indicar os fatos e as relações que ainda não estão satisfatoriamente explicados e as áreas da realidade que demandam pesquisas (p. 117).

De uma maneira concisa, Martins e Theóphilo (2007) acrescentam que "as teorias apresentam-se como um quadro de referência, metodicamente sistematizado, que sustenta e orienta a pesquisa" (p. 28). Destarte, "diferentes teorias produzem diferentes instrumentos, diferentes observações e interpretações e, por consequência, diferentes resultados. Constituem diferentes redes para se tentar capturar a realidade. [....] A pesquisa e a teoria têm seus desenvolvimentos paralelos e indissociáveis. Se se deseja chegar a conclusões pertinentes que transcendam o senso comum, não se pode desconsiderar o pólo teórico inerente a toda pesquisa empírica válida" (p. 28).

A abordagem dos *determinantes de custos* constitui objeto de estudo de diversas disciplinas distintas, cada qual com sua abordagem, seu conjunto de instrumentos e seus objetivos específicos. Mais do que isso: estas diferenças podem ser observadas inclusive dentro dos próprios campos de conhecimento. Esta pluralidade, no entanto, resulta em um arcabouço teórico impreciso e mal definido, mais ainda por se tratar de um termo estrangeiro, o que acaba por dificultar o trabalho do pesquisador na definição de seus construtos. Resulta daí a necessidade de sistematização das abordagens existentes, esforço que deve ser acompanhado da tentativa de se obter uma delimitação mais precisa dos conceitos associados ao tema.

1.2.4 As definições e a sistematização no conhecimento científico

Ao apresentar uma abordagem teórica, o pesquisador deve lançar mão de conceitos claros e bem definidos, sob risco de propor um construto cujas formulações são tão abrangentes ou ambíguas que não podem ser analisadas empiricamente. Sendo assim, de maneira análoga à abordagem falseacionista de Karl Popper (Bêrni & Brena, 2012), a precisão da linguagem científica é condição sine qua non para separar as proposições científicas das não cientificas. "Isso significa que as proposições teóricas precisam ser elaboradas de forma a eliminar toda e qualquer ambiguidade, sendo semanticamente formuladas de modo a gerar interpretações unívocas" (p.70).

Esta necessidade é tratada de forma clara em Martins e Theóphilo (2007), que apresentam a importância do rigor na definição dos termos e conceitos para a realização de pesquisa científica da seguinte forma:

> Ao buscar solução para um problema, ou encontrar evidências para testar uma hipótese de pesquisa, o investigador deve explicar, com clareza e precisão, o que significam os principais termos, conceitos, definições e construtos que estão sendo utilizados no estudo que realiza. A ausência desse procedimento pode comprometer a validade e a confiabilidade dos achados da pesquisa, ou dos resultados do trabalho concluído, causando sobreposição e contradição de explicações sobre o fenômeno estudado, bem como de possíveis aplicações. É indispensável a conceituação e definição dos principais termos e variáveis, a fim de que o investigador e interessados nos resultados compartilhem os mesmos entendimentos sobre os conceitos, definições, possíveis construtos e variáveis incluídas no estudo, compreendendo de maneira semelhante os resultados, conclusões e limitações da investigação (p. 32-33).

Os autores discorrem ainda sobre a adequação da definição para a realização da pesquisa científica, bem como as características que as definições devem possuir para possibilitar a compreensão dos conceitos almejados para a condução da pesquisa empírica:

> Para conduzir os conceitos do nível teórico e abstrato para o empírico e observacional, proporcionando, com isso, o teste empírico das proposições, a ciência no geral e o cientista no particular necessitam das definições. Uma definição é adequada quando propicia suficientes características essenciais por meio das quais seja possível relacionar o termo em causa com a referência correspondente. Deve esclarecer o fenômeno sob investigação e permitir uma comunicação não ambígua. Definir consiste em determinar a extensão e a compreensão de um objeto ou abstração. Enunciar, dentro de um limite demarcado, os atributos essenciais e específicos do definido, tornando-o inconfundível. Em geral, uma definição é a releitura, à luz de uma teoria, de um certo número de elementos do mundo real; é, portanto, uma interpretação, explicação (p. 34).

Sobre esta necessidade, Martins e Rocha (2010), acrescentam que “a definição e o uso correto dos termos são de fundamental importância em todas as áreas do conhecimento humano, principalmente quando se trata de conhecimento científico e da sua aplicação prática” (p. 32).

Os autores vão além, apontando que “em todas as áreas do conhecimento humano, principalmente quando se trata de conhecimento científico e da sua aplicação prática, a taxonomia é fundamental, pois ajuda a delimitar, diagnosticar, entender e explicar os fenômenos, eventos, variáveis ou atributos sob investigação. Isso é necessário para que se possa construir uma estrutura conceitual forte, sobre bases conceituais sólidas” (p. 21). Viana (2012) acrescenta que a indefinição conceitual e terminológica tem consequências particulares nas ciências sociais aplicadas, na medida em que a pesquisa em contabilidade influencia e é influenciada pelas organizações e pelo comportamento organizacional.

Em linha com esta visão, Mattessich (1972) aponta imprecisões e problemas decorrentes da indefinição dos conceitos em contabilidade, dificultando até mesmo as delimitações entre os campos do conhecimento:

> Traditional accounting, as most other academic disciplines, partly borrows concepts from neighboring disciplines and partly creates its own conceptual apparatus. Yet, accounting theoreticians rarely make an effort to indicate clearly which of their terms are primitive (hence borrowed from outside) and which are derived from these primitives by means of nominal definitions within the accounting theory proper. This vagueness is one reason why the boundaries of traditional accounting theory and its subareas are blurred and why accounting itself is usually described instead of defined (p. 470-471).

O autor aponta ainda que a falha em discernir entre conceitos interpretados e não-interpretados pode ser ainda pior do que a confusão gerada pela falha em distinguir termos primitivos (não definidos) e definidos. Nesse sentido, a interpretação constitui a relação entre um fenômeno (fato ou idéia) e o termo (símbolo) que o representa. Conceitos gerais requerem interpretações específicas e, em muitos casos, empíricas. Frequentemente, controvérsias acadêmicas revelam diferenças de interpretações entre os oponentes, usualmente, sem que se perceba.

Sendo assim, o autor enfatiza a necessidade de uma ampla e sistemática pesquisa taxonômica para se obter uma melhor conceptualização:

> To attain better conceptualization in accounting and management information systems, comprehensive and systematic taxonomic research is indispensable. Such research will have to formulate both the conditions of each of the uninterpreted accounting concepts as well as the rules of interpretations of all the specific and standardized subconcepts. Such classificational research is tedious and by far not as glamourous as model building, and it might take some time before the Linnaeus of accounting emerges. However, if biology was in position to classify over one-and-a-half million species of plants and animals within a complex taxonomic system of kingdoms, phyla, classes (with subclasses), orders (with suborders and sections), families, genera and species, then it should not be impossible for accounting to produce a classificational structure of a dozen or hundreds of concepts and subconcepts (p. 472).

Mattessich (1972) também destaca a importância de submeter os conceitos das ciências aplicadas a procedimentos de testes sistemáticos para eliminar teorias inadequadas para seus objetivos práticos. Isso deve ocorrer para hipóteses, diagnósticos, modelos, teorias, sistemas, entre outros.

Ao estudo dos *determinantes de custos* e sua pesquisa empírica interessa também o esclarecimento das definições de dois tipos, conforme apresentados por Martins e Theóphilo

(2007): a “definição constitutiva”, ou conceitual, e a “definição operacional”. Os autores descrevem estes dois tipos de definições conforme segue.

A definição constitutiva (conceitual) define “palavras com palavras”. Tal tipo de definição compara-se às definições de dicionários, utilizadas por todos, inclusive pelos cientistas. Segundo os autores, estas definições podem não ser suficientes para propósitos científicos, uma vez que “trazem imprecisões que podem comprometer o entendimento dos achados da pesquisa. [....] Dependendo dos propósitos e contextualização da pesquisa, essa definição poderá comprometer a clareza e precisão dos resultados da investigação. Ou seja, não expressar, corretamente, o fenômeno que se está pesquisando” (p. 34).

Para contornar tais deficiências, os pesquisadores lançam mão de definições operacionais, que podem ser entendidas como uma “ponte entre os conceitos ou construtos e as observações, comportamentos e atividades reais. A definição operacional atribui um significado concreto ou empírico a um conceito ou variável, especificando as atividades ou operações necessárias para medi-lo ou manipulá-lo. Uma definição operacional, alternativamente, especifica as atividades do pesquisador para medir ou manipular uma variável”.

Os autores esclarecem de forma ainda mais clara os conceitos de definição constitutiva e definição operacional, conforme segue (Martins & Theóphilo, 2007):

> Uma definição operacional deve especificar a sequência de passos para se obter uma medida. A mensuração científica é obtida com definições operacionais que podem ser usadas e replicadas por qualquer número de pessoas. Isto é o que faz uma definição operacional objetiva. Reafirmando: uma definição operacional é um procedimento que atribui um significado mensurável a um conceito através da especificação de como o conceito é aplicado dentro de um conjunto específico de circunstâncias. Nesses termos, definição é uma operação pela qual se determina e se enuncia a compreensão de um conceito – é a declaração do significado de um conceito, isto é, do uso que do conceito pode ser feito em um dado campo de investigação. A utilização de definições operacionais remove ambiguidades, de tal forma que todas as pessoas envolvidas com o tema terão o mesmo entendimento e, da mesma forma, irão mensurar a característica em questão. Uma definição conceitual, ou um conceito, tem pouco significado comunicável até que se saiba como ele será utilizado em uma aplicação ou operação específica. Como a definição operacional é construída em um particular contexto, podem-se ter várias definições operacionais para um mesmo conceito, ou seja, a definição operacional de um conceito poderá mudar de acordo com a aplicação. [....] Definições operacionais são muito utilizadas nas Ciências Sociais Aplicadas: Psicologia, Sociologia, Economia, Educação, Administração, Contabilidade etc., todavia, suas limitações devem ser objeto de atenção por parte dos pesquisadores dessas áreas. As definições operacionais podem obscurecer aspectos sistemáticos e teóricos dos conceitos científicos; podem conduzir a ciência a preocupar-se com aspectos triviais, diminuindo o valor das definições constitutivas. Definições operacionais são limitadas no auxílio ao pesquisador quando de suas explicações sobre a realidade. Há sempre o perigo de se fracionar de tal modo um conceito que o torne com pouca relevância em relação ao seu verdadeiro significado (p. 34-35).

Além da importância do significado do conceito de definição, as distinções apresentadas anteriormente entre definição constitutiva e definição operacional são importantes em outras seções do trabalho, quando são discutidos em maiores detalhes as diferenças entre os conceitos dos termos *determinantes de custos* e *direcionadores de custos*.

Uma vez esclarecida a importância de uma estrutura conceitual e de definições adequadas para o desenvolvimento da pesquisa científica, é importante ter em mente que grande parte das críticas direcionadas às práticas de pesquisas realizadas no campo da contabilidade gerencial frequentemente apontam a ausência de critérios e objetivos como elemento enfraquecedor dos resultados obtidos nos estudos empíricos (Theóphilo & Iudícibus, 2009).

No que tange aos determinantes de custos (*cost drivers*), a confusão entre termos e critérios dificulta a própria compreensão dos conceitos envolvidos, impedindo o amadurecimento deste conhecimento e a realização de pesquisas teóricas e empíricas. Nesse sentido, é necessário o desenvolvimento de uma estrutura conceitual sólida, que proporcione conceitos comuns aos diversos campos do conhecimento e ofereça uma estrutura robusta tanto do ponto de vista teórico quanto do ponto de vista prático.

1.2.5 A importância da prática nas Ciências Sociais Aplicadas

As ciências sociais têm por objeto o homem considerado no contexto das manifestações sociais de sua vida. O homem não pode ser compreendido sem as influências de seu contexto sem perder sentido e coerência, e exige uma leitura múltipla, capaz de dar conta de sua complexidade (Martins & Theóphilo, 2007). A contabilidade estuda justamente o efeito da ação do homem sobre o patrimônio, inclusive o patrimônio das entidades, que são agregados compostos de pessoas voltados à obtenção de fins comuns, constituindo, portanto, parte do sistema social (Oliveira et. al., 2003). Conforme Oliveira et. al. (2003):

> Como Ciência Aplicada, a contabilidade busca a utilização dos conhecimentos consolidados na solução de problemas concretos. É nessa situação que se definem seus objetivos, ou seja, sua utilização como sistema de informações para fins gerenciais (p. 53).

Nesse sentido, a abordagem das pesquisas realizadas no âmbito da contabilidade gerencial deve sempre levar em conta sua aplicação prática, no sentido de compreender ou influenciar

os objetivos e propósitos verificados a partir dos seus usuários. Dessa forma, o fio condutor que governará esta pesquisa é a aplicação prática dos conceitos estudados, buscando associar o desenvolvimento do trabalho à sua utilidade em atender os propósitos dos usuários da contabilidade gerencial em suas atividades práticas.

1.2.6 Introdução aos conceitos de *determinantes de custos* e suas abordagens

A gestão estratégica de custos (GEC) defende a inclusão dos temas relacionados à análise de custos no planejamento estratégico das empresas, cujo objetivo final é a aquisição de vantagem competitiva. Ao se considerar o enfoque nos custos como parte integrante do processo de gestão, sua relevância vai além da mensuração propriamente dita, passando a contemplar também as etapas de informação e decisão (Shank & Govindarajan, 1997).

As práticas da contabilidade gerencial são importantes ferramentas para subsidiar a tomada de decisão nas organizações, e a informação produzida nos sistemas de informações de custos estão entre os elementos que permitem alcançar vantagens competitivas para a organização, representando um determinante de sucesso do processo de gestão estratégica (Slavov, 2013). Dessa maneira, as práticas de gestão de custos devem estar alinhadas às estratégias da organização, de modo a proporcionar maior competitividade para a empresa. Para Shank (1989), a GEC se fundamenta em três pilares: a análise da cadeia de valor, a análise do posicionamento estratégico e a análise dos *determinantes de custos* (*cost drivers*).

Em relação ao contexto da GEC e a abordagem dos *determinantes de custos* (*cost drivers*) como "causa principal dos custos", a literatura conta com diversas definições que, embora em sua essência remetam ao mesmo significado, apresentam ambiguidades e imprecisões que prejudicam sua compreensão com clareza e distinção, e isso não se limita apenas às múltiplas definições sobre o significado do termo *cost driver*. Também não há consenso em relação à forma mais adequada de se estruturar e abordar os *determinantes de custos* nas pesquisas científicas.

Nesse sentido, Porter (1985) é um dos primeiros a propor uma lista dos principais *determinantes de custos*. Foram identificados dez fatores, relacionados pela cadeia de valor:

economias de escala, aprendizagem, padrão de utilização da capacidade, elos, inter-relações, integração, tempestividade, políticas discricionárias, localização e fatores institucionais.

Shank e Govindarajan (1997) repercutiram a sistematização elaborada no trabalho de Riley (1987 citado por Shank & Govindarajan, 1997), que tornou-se bastante conhecida. Em sua proposta, os custos são explicados pelas escolhas estruturais e habilidades de execução da organização, que moldam a posição competitiva da empresa. Os autores separam os *determinantes de custos* em dois grandes grupos: estruturais, relacionados às escolhas realizadas pela organização que direcionam o custo do produto, e não são diretamente relacionadas ao desempenho (a ampliação desses fatores nem sempre afeta positivamente o resultado da empresa); e execucionais, que dependem da capacidade em executar seus processos de forma bem sucedida; diretamente relacionados com o desempenho (a ampliação desses fatores sempre afeta positivamente o resultado da empresa). Os autores identificam cinco determinantes estruturais (escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade) e seis determinantes execucionais (comprometimento da força de trabalho ou participação, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do layout das instalações, configuração do produto e exploração de ligações na cadeia de valor).

Morse, Davis e Hartgraves (2003) partem do trabalho de Shank (1989) e Shank e Govindarajan (1997), substituindo o termo determinantes execucionais por determinantes organizacionais ou operacionais, e adicionando uma terceira categoria de determinantes de custos de atividades. Sendo assim, os autores não propõem uma lista exaustiva de possíveis determinantes de custos, mas ilustram com exemplos pontuais sua sistematização de determinantes de custos separados em determinantes de custos estruturais (como tamanho, tipo de construção), determinantes de custos organizacionais (relação com fornecedores, descentralização do modelo de gestão, desenho operacional da produção, desenho do produto, especificação do produto), e determinantes de custo de atividades, que associam o consumo de recursos às atividades e remetem à compreensão do termo traduzido como *direcionador de custos*.

Já Cooper (1990) desenvolveu um modelo que propõe uma hierarquia de atividades de manufatura e custos de *overhead*, com o objetivo de classificar os diferentes tipos de determinantes de custos usados, principalmente nos modelos de custeio baseado em

atividades, argumentando a importância desse tipo de trabalho para o desenvolvimento de uma teoria consistente sobre o assunto (Kaplan, 1998).

No Brasil, Costa e Rocha (2014) procuraram organizar a relação dos principais *determinantes de custos* existentes na literatura em uma lista destacando as principais características de cada um (modelo de gestão, escala, utilização da capacidade, escopo, experiência, tecnologia, diversidade, comprometimento, qualidade, arranjo físico, projeto do produto ou serviço, relações na cadeia de valor, estrutura de capitais, tempestividade, localização e fatores institucionais).

Observa-se, portanto, uma grande variedade de significados e conceitos acerca do termo *determinantes de custos*, o que constitui um problema na medida em que permite diversas interpretações diferentes entre si, e muitas vezes incompatíveis.

1.2.7 Breve reflexão sobre as tentativas de sistematização dos *determinantes de custos* existentes na literatura

Conforme exposto na seção anterior, não se pode alegar que a literatura não possui definições ou conceitos relacionados ao tema dos *determinantes de custos*. O problema que se coloca, portanto, refere-se muito mais às assimetrias e ambiguidades das definições existentes do que à ausência de conceitos e definições.

Foi visto que "uma definição [...] deve esclarecer o fenômeno sob investigação e permitir uma comunicação não ambígua" (Martins & Theóphilo, 2007, p. 34). Ora, ao que parece, o conjunto das definições apresentadas não satisfaz esta condição, uma vez que cada uma das definições preocupa-se em atribuir um significado distinto a um mesmo conceito em comum. Nesse sentido, as definições consideradas na literatura falham em eliminar a ambiguidade da comunicação relacionada ao tema dos *determinantes de custos*.

Além disso, a definição deve "enunciar, dentro de um limite demarcado, os atributos essenciais e específicos do definido, tornando-o inconfundível" (Martins & Theóphilo, 2007, p. 34). Assim, o conjunto das definições apresentado implica sobreposições e imprecisões entre os conceitos de *direcionadores* e *determinantes* de custos, indicando falha em demarcar

os limites necessários para a atribuição do tema, resultando em atributos mal definidos, cujos significados permitem confusão na interpretação do termo.

Outro problema identificado é a limitação do alcance das sistematizações existentes para a realização de pesquisas científicas. Ao que parece, as sistematizações não possuem um embasamento teórico que possibilite a análise de suas premissas, o que dificulta a comparabilidade entre as sistematizações existentes e até mesmo a avaliação de sua pertinência em termos científicos.

Dessa forma, observa-se que os estudos sobre *determinantes de custos* são escassos e costumam enfatizar a plataforma teórica (Fifer, 1989; Shank, 1989; Wilson, 1990; Ward, Hewson & Srikanthan., 1992; Dixon, 1993; Smith, 1997; Shank & Govindarajan, 1997). Dentre estes estudos, alguns procuraram promover algum tipo de agrupamento para facilitar seu estudo, notadamente em busca de uma possível operacionalização para pesquisas empíricas (Riley, 1987 citado por Shank & Govindarajan, 1997; Cooper, 1990; Banker & Johnston, 2007).

Tal esforço, no entanto, não parece ter produzido resultados satisfatórios, uma vez que não há na literatura amostra relevante de abordagens empíricas ou mesmo procedimentais no que tange aos determinantes de custos, o que sugere a persistência da carência de um arcabouço teórico robusto para o desenvolvimento do conhecimento científico relacionado ao tema.

1.2.8 Síntese esquemática do problema de pesquisa

A problematização apresentada ao longo das seções anteriores pode ser ilustrada sucintamente por meio da Figura 2 a seguir:

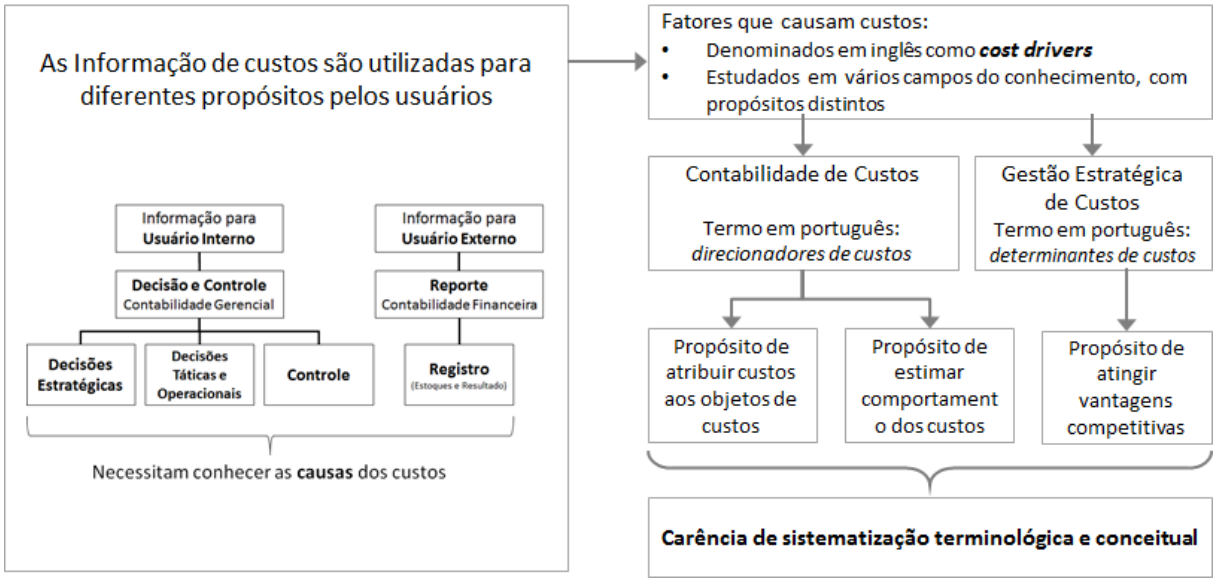

Figura 2 – Problematização da Pesquisa

Preparado pelo autor

1.3 Questão de Pesquisa

A descrição da situação problema caracterizada naa seções anteriores evidencia que existem lacunas significativas nas definições sobre a taxonomia e a tipificação do tema dos determinantes de custos, dificultando a compreensão e a realização de pesquisas empíricas relacionadas ao tema.

Cabe então a este trabalho propor a seguinte questão de pesquisa:

Como os conceitos associados ao termo *cost driver* podem ser sistematizados para sua operacionalização?

Como não poderia ser diferente, a compreensão do termo *cost driver* considerado nesta questão de pesquisa leva em conta sua acepção de acordo com o termo original utilizado na língua inglesa, contemplando suas diversas traduções para a língua portuguesa.

1.4 Objetivos da pesquisa

A presente pesquisa tem como propósito esclarecer os principais conceitos e elementos relacionados aos *cost drivers*, considerando sua concepção mais ampla associada ao termo em sua língua original, o inglês. Assim, a partir desta análise, este trabalho tem o objetivo de propor uma sistematização que auxilie a abordagem prática dos *cost drivers* sob um enfoque procedimental.

Nesse sentido, este trabalho tem o objetivo de propor uma sistematização que auxilie a aplicação prática dos conceitos associados ao termo *cost driver*, tanto para o processo de gestão empresarial quanto para a realização de pesquisas acadêmicas relacionadas ao tema.

Para o atingimento destes objetivos gerais, faz-se necessário o cumprimento de algumas etapas intermediárias, ou específicas, quais sejam:

a) Compreender em profundidade as diferenças conceituais entre os termos *determinantes de custos* e *direcionadores de custos*,
b) Comparar as diversas abordagens existentes na literatura associadas ao uso dos termos *determinantes de custos* e *direcionadores de custos*;
c) Relacionar os principais propósitos de uso associados aos termos *determinantes de custos* e *direcionadores de custos*, considerando o significado associado ao termo na língua inglesa *cost drivers*.

1.5 Justificativa do estudo

A utilização de termos adequados e conceitos especificados corretamente é fundamental para que se possa evoluir no desenvolvimento do conhecimento científico. Apenas quando se delimita adequadamente a matéria que se pretende estudar, estruturando seus conceitos e definindo suas limitações, é que se alcança o diálogo e a continuidade na evolução da pesquisa acadêmica.

Somente a partir de uma estrutura definida criteriosamente torna-se possível a construção de uma base sobre a qual são realizadas pesquisas e avanços relacionados a um determinado

tema. Isso é válido para qualquer campo do conhecimento científico, e é especialmente verdade nas fronteiras entre disciplinas de áreas distintas. Conforme Mattessich (1972), quando um determinado assunto é abordado por áreas multidisciplinares, ocorre um risco de surgirem zonas turvas, onde os conceitos não são muito bem especificados e, frequentemente, conceitos semelhantes são tomados por termos diferentes, ao passo que conceitos distintos compartilham o mesmo nome.

A estruturação de um arcabouço que esclareça semelhanças e diferenças, buscando alinhar pontos convergentes e definir limites para eventuais distanciamentos é um passo fundamental para a realização de novas pesquisas relacionadas ao tema, possibilitando avanços representativos no campo científico.

Desse modo, o presente trabalho justifica-se pela perceptível carência de um arcabouço teórico relacionado à taxonomia e tipificação dos *cost drivers*, principalmente no contexto da GEC, prejudicando a realização de pesquisas de cunho empírico e o desenvolvimento do conhecimento neste tema.

As tentativas realizadas no sentido de estruturar uma tipificação para o tema dos *cost drivers* não foram suficientemente desenvolvidas, de modo que as alternativas propostas se mostraram incompletas e insuficientes para possibilitar pesquisas mais efetivas do ponto de vista prático. As abordagens existentes divergem de modo significativo e mostram-se frágeis frente à complexidade do tema.

Nesse sentido, a presente pesquisa justifica-se do ponto de vista acadêmico pela inexistência de uma tipificação adequada para que acadêmicos possam avançar sobre o tema amparados em bases mais robustas e criteriosas. Além disso, a própria prática do ensino dos *cost drivers* é prejudicada pela ausência de critérios uniformes e bem fundamentados para discussões relacionadas ao tema.

Os *cost drivers*, notadamente em sua acepção geralmente associada ao termo *determinantes de custos*, também são fatores muito importantes para organizações interessadas na definição de estratégias que possibilitem o atingimento de vantagens competitivas. A abordagem estratégica deve ser levada em conta em empresas que buscam melhorar seu posicionamento

frente aos concorrentes e sua posição na cadeia de valor, e nesse aspecto os *cost drivers* constituem um dos pilares da gestão estratégica de custos.

Assim, este trabalho justifica-se também ao propor uma base que auxilie administradores e analistas a aplicarem adequadamente os conceitos associados ao termo *cost driver* em suas práticas de gestão. Nesse sentido, a existência de uma abordagem procedimental para a utilização destes conceitos constitui uma ferramenta adicional para auxiliar os usuários da informação gerencial a conduzirem seus negócios municiados de práticas adequadas de gestão.

1.6 Contribuição da Pesquisa

Conforme Borinelli (2006), a ciência contábil vem passando por um processo de validação empírica de suas proposições. Nesse sentido, a existência de uma taxonomia robusta que possibilite posteriores pesquisas empíricas relacionadas ao tema dos determinantes de custos por si só já constitui uma relevante contribuição desta pesquisa.

De acordo com Lakatos e Marconi (1992), dentre as contribuições teóricas que a pesquisa pode trazer encontram-se a clarificação da teoria, a resolução de pontos obscuros e a confirmação geral. Ora, o desenvolvimento de uma tipificação constitui justamente uma contribuição efetiva no que diz respeito a estes pontos.

Em primeiro lugar, trata-se de clarificar aspectos conceituais e teóricos relacionados aos *determinantes* e *direcionadores de custos* para cada abordagem analisada, considerando os contextos da contabilidade de custos e da gestão estratégica de custos. Conforme foi apresentado anteriormente, as zonas fronteiriças entre as disciplinas apresentam pontos obscuros em que os conceitos não são bem definidos e conceituados, limitando o desenvolvimento de pesquisas cuja abordagem requer tais conhecimentos.

Além disso, o processo de tipificação visa justamente identificar pontos que não estão especificados, classificados e definidos para resolver aspectos obscuros existentes no tema objeto de estudo. Este esforço visa proporcionar uma estrutura teórica e conceitual que

possibilite o desenvolvimento de novos avanços nas pesquisas sobre *determinantes e direcionadores de custos*.

Contribui também ao propor uma sistematização com propósitos práticos, que pode auxiliar administradores e analistas a utilizarem conceitos associados aos termos *determinantes de custos* e *direcionadores de custos*, proporcionando maior clareza na utilização de instrumentos de gestão.

1.7 Delimitação do estudo

A delimitação do estudo é necessária para evitar "temas muito amplos que ou são inviáveis como objeto de pesquisa aprofundada ou conduzem a divagações, discussões intermináveis, repetições de lugares comuns ou "descobertas" já superadas" (Markoni & Lakatos, 2008, p. 45).

Em sua tese, Borinelli (2006) indica que estabelecer as delimitações de um trabalho é definir o seu escopo (enfoque), alcance (extensão), abrangência (profundidade), tipo de abordagem e horizonte de estudo. Acrescenta ainda a observação de que "a delimitação de objeto diz respeito à finalidade de estudo e estabelece o que é estudado com circunscrição de espaço (unidade de observação) e tempo (intervalo ou unidade)" (p. 36).

Conforme Markoni e Lakatos (2008), a delimitação do assunto implica:

a) distinguir o sujeito e o objeto da questão;
b) especificar os limites da extensão tanto do sujeito quanto do objeto;
c) determinar as circunstâncias.

Sendo assim, percorrendo os itens apresentados acima, o trabalho está estruturado da seguinte maneira:

Quanto ao sujeito, o estudo busca investigar o universo da gestão de custos, e o objeto em questão consiste nos *cost drivers*, termo em sua concepção original na língua inglesa, usualmente traduzido para o português como *determinantes* ou *direcionadores de custos*, em perspectivas mais específicas.

O sujeito em questão encontra-se restrito ao campo da gestão de custos, considerando as práticas de gestão e controle dos custos organizacionais compreendidas neste arcabouço. Por sua vez, o objeto encontra-se restrito à abordagem propositiva no que diz respeito à conceituação e à sistematização do tema com o intuito de viabilizar uma abordagem procedimental e científica.

É importante salientar que o trabalho se encontra restrito à análise de referências disponíveis na literatura consultada, e não se propõe a realizar investigações de campo, mensurações de impacto econômico ou testes científicos baseados em hipóteses.

Este estudo também não se aprofunda em discussões exaustivas relacionadas aos possíveis fatores *determinantes ou direcionadores de custos*, nem tampouco avaliar se alguns fatores são mais relevantes do que outros e em quais circunstâncias isso ocorre. O trabalho limita-se a propor uma abordagem procedimental voltada a operacionalização dos *cost drivers* com propósito prático, sem aprofundar-se em detalhes específicos de cada passo ou nos detalhes específicos pertinentes a cada conceito.

Sendo assim, pode-se dizer que o estudo tem como delimitação o campo da gestão de custos, abordando a conceituação e sistematização dos *cost drivers*, sob uma ótica ampla baseada na literatura existente.

1.8 Limitações do estudo

Uma limitação a ser verificada é que nem todos os campos do conhecimento que tratam dos determinantes de custos (*cost drivers*) estão compreendidos nesta pesquisa. Ao delimitar o estudo nos campos da contabilidade gerencial, microeconomia e gestão estratégica de custos, a pesquisa deixa de contemplar alguns campos que estudam, direta ou indiretamente, o tema em questão. Uma das áreas identificadas é a disciplina da engenharia, notadamente a engenharia de produção. Também não estão compreendidas outras áreas do campo da administração (além da gestão estratégica), tampouco áreas do campo da sociologia.

Outro ponto de alerta que deve ser levado em conta é o risco de o estudo defrontar-se com uma investigação embasada em uma questão denominada por Martins e Theóphilo (2007) como “problema de engenharia”, ou seja, perguntas do tipo “como fazer alguma coisa”. Aqui, a eventual inadequação desta abordagem reside na impossibilidade de se testar tais proposições de modo que a ciência mostre sua correção ou incorreção.

Conforme Martins e Theóphilo (2007), existem problemas teóricos, de ação ou técnicos. Os problemas teóricos podem ser tratados cientificamente ao se contornar os possíveis efeitos distorcivos da ausência de testes ao serem abordados com hipóteses e observações que possibilitem constatações. Nesse sentido, a análise cuidadosa amparada em referências disponíveis em literatura selecionada visa mitigar este risco.

1.9 Organização do trabalho

No que se refere à organização, o Capítulo 1 apresenta aspectos introdutórios ao tema, além de formular a problematização, questão de pesquisa e as justificativas do estudo.

O Capítulo 2 aborda a trajetória metodológica pela qual a pesquisa foi construída.

O Capítulo 3 expõe a estrutura conceitual com base na revisão da literatura, destacando os pontos relevantes para o desenvolvimento da análise e a respectiva sistematização.

O Capítulo 4 apresenta a análise dos conceitos e expõe o desenvolvimento da proposta de sistematização.

Finalmente, o Capítulo 5 traz as considerações finais e sugestões para pesquisas futuras.

2. Trajetória da pesquisa

Esta seção destina-se a apresentar as principais técnicas e procedimentos seguidos na realização da pesquisa.

2.1 Introdução

Uma característica fundamental das ciências é a utilização de métodos científicos. Embora nem todos os ramos que empregam o uso destes métodos sejam ciência, não há ciência sem o emprego de métodos científicos (Marconi & Lakatos, 2008).

O rigor da pesquisa em termos de métodos e técnicas empregados é uma característica fundamental para que o trabalho tenha um caráter científico, entretanto, só se pode pensar nos métodos e técnicas que serão empregados quando se tem um problema de pesquisa devidamente especificado.

Conforme Marconi e Lakatos (2008), o método é "o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista" (p. 83).

Para Gil (1999), o que faz com que o conhecimento científico se diferencie dos demais é justamente a sua verificabilidade. Portanto, para que um conhecimento possa ser considerado científico, deve-se poder identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação – ou seja, "determinar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento" (p. 26). Nesse sentido, Gil define o método científico como o "conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento".

Em um sentido mais estrito, o objetivo fundamental da pesquisa científica é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos. Logo, a pesquisa social é o "processo que, utilizando a metodologia científica, permite a obtenção de novos conhecimentos no campo da realidade social [....] Este conceito de pesquisa, portanto, aplica-

se às investigações realizadas no âmbito das mais diversas ciências sociais, incluindo a economia e a contabilidade" (Gil, 1999, p. 42).

2.2 Tipologia da pesquisa

A classificação da pesquisa científica não constitui uma tarefa das mais simples, e isso ocorre em larga medida em razão da inexistência de um único padrão ou consenso em relação à organização dos métodos e técnicas de pesquisa existentes.

Muitos autores dedicam-se ao tema e propõem diferentes classificações e modos de organização da metodologia científica (Demo, 2000; Salomon, 1999; Borinelli, 2006). Em relação às possibilidades a serem escolhidas pelos pesquisadores, Marconi e Lakatos (2008) definem os métodos de procedimentos como "etapas mais concretas da investigação, com finalidades mais restritas em termos de explicação geral dos fenômenos e menos abstratas. [....] Pressupõem uma atitude concreta em relação ao fenômeno e estão limitados a um domínio particular" (p. 106). As autoras acrescentam ainda que geralmente são utilizados vários deles concomitantemente.

Sendo assim, nesta abordagem tipológica são apresentadas as principais características empregadas nesta pesquisa sem, no entanto, adotar uma única classificação ou referencial.

Uma primeira classificação que pode ser estabelecida diz respeito à finalidade da pesquisa. Para Gil (1999), uma pesquisa científica pode ser pura, que busca desenvolver os conhecimentos científicos sem preocupação direta com suas aplicações e consequências práticas; ou aplicada, com interesse na aplicação, utilização e consequências práticas dos conhecimentos. Nesse sentido, este trabalho constitui uma pesquisa aplicada, já que se preocupa com a prática, a aplicação imediata em realidades circunstanciais. Esta abordagem diferencia-se em larga medida da pesquisa pura, de caráter muito mais generalista, preocupada com a construção de teorias e leis.

Quanto ao seu objetivo, a pesquisa também pode ser agrupada em diferentes níveis. Gil (1999) e Andrade (2002) classificam as pesquisas em três grupos: estudos exploratórios,

estudos descritivos e estudos explicativos (que verificam hipóteses). Este estudo, portanto, caracteriza-se por uma abordagem exploratória.

As pesquisas exploratórias "têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores" (Gil, 1999, p. 43). Seu objetivo é "proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses" (Gil, 2002, p. 41).

O autor enriquece a descrição dos propósitos da pesquisa exploratória com a seguinte formulação (Gil, 1999):

> Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.
> Muitas vezes as pesquisas exploratórias constituem a primeira etapa de uma investigação mais ampla. Quando o tema escolhido é bastante genérico, tornam-se necessários seu esclarecimento e delimitação, o que exige revisão da literatura, discussão com especialistas e outros procedimentos. O produto final deste processo passa a ser um problema mais esclarecido, passível de investigação mediante procedimentos mais sistematizados (p. 43).

De um modo geral, estudos exploratórios possibilitam um planejamento menos rígido, considerando os mais variados aspectos relativos ao fato estudado. Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem "levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso. Procedimentos de amostragem e técnicas quantitativas de coleta de dados não são costumeiramente aplicados nestas pesquisas" (Gil, 1999, p. 43; 2002, p. 41).

Tendo em vista o problema de pesquisa e o tema abordado, o trabalho utiliza-se do levantamento bibliográfico para a obtenção de seus propósitos. A pesquisa bibliográfica constitui estratégia de pesquisa necessária e indispensável para a condução de qualquer pesquisa científica (Martins & Theóphilo, 2007). Também conhecida como pesquisa de fontes secundárias, esta técnica abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, e sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi publicado, ou seja explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas (Marconi & Lakatos, 2008; Martins & Theóphilo, 2008).

Esta abordagem visa a interpretação de uma idéia ou conceito, possibilitando a formulação de respostas por meio do confronto de várias afirmações, que podem apresentar-se de maneira explicita ou implícita no trabalho de outros autores (Martins & Theóphilo, 2008). Para atingir este intuito, sugere-se que a pesquisa bibliográfica de publicações compreenda as seguintes fases: (i) identificação; (ii) localização; (iii) compilação e (iv) fichamento (Marconi & Lakatos, 2008).

Em resumo, a tipologia da pesquisa pode ser observada conforme quadro a seguir:

Quadro 2 - Classificação tipológica

Critério	Classificação
Finalidade	Pesquisa Aplicada
Objetivo	Abordagem Exploratória
Técnica/Estratégia	Levantamento Bibliográfico

Preparado pelo autor

2.3 Passos da pesquisa

Uma vez identificadas as principais classificações atinentes à pesquisa, cabe detalhar os passos que compõem o caminho percorrido no desenvolvimento deste trabalho:

i. Identificação antecedentes, conceitos e definições relacionadas aos *determinantes de custos*, considerando sua acepção ampla oriunda do termo correspondente na língua inglesa, o termo *cost drivers*, incluindo seu significado usualmente traduzido para o português sob a denominação *direcionadores de custos*. Este passo deve ser realizado por meio de pesquisa bibliográfica em livros, teses, dissertações e artigos científicos de contabilidade gerencial, contabilidade de custos e gestão estratégica de custos;
ii. Identificação das principais abordagens das práticas de custos relacionadas aos *cost drivers*, no sentido de verificar o contexto em que o termo é utilizado na literatura, além da identificação dos principais propósitos de uso associados a cada abordagem;
iii. Identificação de conceitos básicos das ciências econômicas que se relacionam com os *cost drivers*, em especial aqueles oriundos da microeconomia;

iv. Análise do papel dos *cost drivers* em relação à estrutura teórica e conceitual das abordagens da contabilidade de custos relacionadas ao termo, levando em consideração os passos anteriores;

v. Identificação das abordagens procedimentais relacionadas às práticas de custos relacionadas aos *cost drivers*;

vi. Desenvolvimento de uma sistematização para os *cost drivers*, considerando as abordagens procedimentais existentes, seus principais conceitos e os propósitos de uso das informações de custos identificados para os *cost drivers*.

3. Estrutura conceitual

A partir da problemática de pesquisa formulada no Capítulo 1, é fundamental conhecer as principais características dos *cost drivers*, com vistas a esclarecer o problema levantado. Esta seção tem o objetivo de apresentar os antecedentes, as aplicações e as principais definições relacionadas ao termo *cost driver*, considerando os termos geralmente utilizados para designar seus conceitos em língua portuguesa, *determinantes de custos* e *direcionadores de custos*.

Além de contextualizar os *cost drivers* (*determinantes e direcionadores de custos*), são identificadas as principais abordagens das práticas de custos associadas a ele e seus principais propósitos de uso, obtidos a partir da contabilidade gerencial e da gestão estratégica de custos (GEC).

Por fim, a fundamentação teórica da microeconomia pertinente ao tema é brevemente apresentada.

3.1 O termo *cost driver*: antecedentes, principais aplicações e abordagens

O uso do termo *cost driver* ganhou relevância no final do Século XX, quando surgiram novas práticas de custos em resposta à crescente preocupação de estudiosos e gestores com a representatividade dos custos indiretos e com o papel da informação de custos na gestão estratégica das organizações.

Durante a maior parte do Século XX a contabilidade de custos caracterizou-se pela ênfase na valoração dos estoques, atribuindo os custos de manufatura aos produtos com o objetivo de preparar demonstrações contábeis para usuários externos. A preparação dos relatórios financeiros tornou-se o principal aspecto a definir os sistemas de contabilidade de custos, uma vez que as organizações e seus gestores contentavam-se em conhecer informações médias e agregadas dos custos de seus produtos, pois dada a homogeneidade e a simplicidade da produção, não havia necessidade de informações detalhadas e acuradas sobre os custos dos produtos individualmente (Hansen & Mowen, 2005).

Neste contexto, as firmas usualmente forneciam produtos relativamente semelhantes, cuja produção consumia recursos de maneira razoavelmente aproximada. Assim, as informações médias de custos, geradas por sistemas orientados para as demonstrações contábeis, mostravam-se suficientes para a gestão. Mesmo empresas que passavam a apresentar crescente diversificação em sua produção hesitavam em modificar seus sistemas de custos, pois o sacrifício necessário para processar e fornecer informações mais detalhadas excedia os eventuais benefícios gerados por elas (Hansen & Mowen, 2005; Eldenbur & Wolcott, 2007).

No decorrer das décadas de 1950 e 1960, os usuários das informações gerenciais passaram a se preocupar com as deficiências e limitações verificadas nas informações de custos obtidas a partir dos sistemas formulados com o objetivo de preparar demonstrações contábeis. Contudo, os esforços para melhorar o sistema concentravam-se em tornar a contabilidade financeira mais útil aos gestores, porém, sem considerar procedimentos e informações diferentes daqueles adotados para os relatórios financeiros destinados aos usuários externos (Hansen & Mowen, 2005).

Foi durante as décadas de 1980 e 1990 que se reconheceu amplamente a insuficiência das práticas de contabilidade de custos tradicionais para atender necessidades gerenciais. Críticos afirmavam que os sistemas de contabilidade gerencial existentes eram não apenas obsoletos, mas inúteis em fornecer as informações de custos acuradas e detalhadas necessárias para que os gestores pudessem melhorar a qualidade e a produtividade, além de reduzirem seus custos (Hansen & Mowen, 2005; Eldenbur & Wolcott, 2007; Johnson & Kaplan, 1987).

Nesse sentido, os sistemas de custos precisavam adequar-se às organizações modernas, caracterizadas cada vez mais pela predominância de atividades de natureza administrativa, inclusive aquelas relacionadas aos serviços, à gestão da produção e todo o apoio ao ambiente produtivo. Assim, os chamados custos indiretos passaram a representar uma parcela cada vez mais significativa em relação aos custos identificáveis diretamente aos produtos e serviços na estrutura de custos das organizações. Tornou-se necessário então o desenvolvimento de um novo sistema de contabilidade gerencial que atendesse às demandas dos gestores inseridos neste novo ambiente econômico (Hansen & Mowen, 2005; Eldenbur & Wolcott, 2007).

Este novo ambiente caracteriza-se de maneira distinta daquele observado em meados do Século XX. O avanço tecnológico e a consequente automatização dos processos produtivos

representam importantes vetores desta mudança, principalmente nos setores de manufatura. Além disso, a maior complexidade dos sistemas de produção causada pela diversidade de produtos e serviços produzidos em uma mesma planta também conduzem a uma maior relevância dos custos indiretos (Miller & Vollman, 1985; Martins, 2010; Martins & Rocha, 2010).

Esta nova relação entre custos diretos e indiretos levou os gestores a direcionarem seus esforços para a gestão dos custos indiretos em busca de melhorias em performance e produtividade. Assim, um ponto crítico para o controle destes custos consiste na identificação das forças que direcionam estes custos. Em um clássico artigo publicado em 1985, Miller e Volmann demonstraram que os custos indiretos de uma fábrica não são direcionados pelo volume de produção, como estabelecem os sistemas ditos tradicionais, mas sim por outros tipos de transações, que os autores identificaram como (i) transações logísticas, (ii) transações de balanceamento do processo produtivo, (iii) transações de qualidade, e (iv) transações de mudanças nos sistemas para acomodar as mudanças nos parâmetros de produção (Miller & Vollman, 1985).

Estudos posteriores comprovaram que os custos indiretos eram realmente maiores do que o custo de mão de obra direta, e revelaram que, embora fossem correlacionados com o custo de mão de obra direta (da forma como costumavam ser tratados), eram ainda mais fortemente correlacionados às medidas das transações de manufatura, confirmando o que havia sido descrito por Miller e Vollman (Banker, Potter & Schroeder, 1994).

Este novo cenário mostrou a importância de se compreender efetivamente o comportamento dos custos e alocar corretamente os custos indiretos de produção, uma vez que a realidade requer modelos que possibilitem informações adequadas para o processo de gestão. Nesse sentido, foram desenvolvidas práticas de contabilidade gerencial inovadoras, capazes de produzir informações mais relevantes, utilizando-se de medidas que permitem a atribuição dos custos aos objetos de custos de forma mais clara, precisa e acurada, por meio do rastreamento (Hansen & Mowen, 2005).

A atribuição dos custos dos recursos aos objetos de custos por meio do rastreamento ocorre pela utilização do que se denominam *cost drivers* (nesta abordagem, frequentemente

traduzidos como *direcionadores de custos*). Esta técnica, assim como o próprio termo *cost driver*, ganhou destaque em razão das novas práticas de custos, principalmente o custeio e gestão baseados em atividades (*ABC/M – Activity-based Costing/Management*), que se apoiam em medidas mais acuradas para atribuir os custos aos objetos de custos. Nesse caso, os custos são atribuídos aos objetos de custos por meio das atividades, selecionadas como métrica de rastreamento. No contexto do ABC/M, estas métricas de rastreamento dos custos também são frequentemente denominadas *activity drivers* ou *resource drivers*, e de modo mais abrangente, *cost drivers* (Hansen & Mowen, 2005; Horngren, Datar & Foster, 2004; Atkinson et. al., 1997; Blocher et. al., 2008; Shank & Govindarajan, 1993).

Nesse aspecto, Gosselin (2007, p: 645) comenta sobre o surgimento de uma terminologia específica a partir dos novos instrumentos de contabilidade de custos da seguinte forma: "*The emergence of ABC has led to the development of a specific ABC terminology with new concepts like activities, activity drivers,* ***cost drivers****, resource drivers, activity cost pools, and cost objects*".

Além da evolução das técnicas de atribuição de custos indiretos aos objetos de custos, o foco das novas práticas de contabilidade gerencial ampliou-se para uma perspectiva mais estratégica, possibilitando aos gestores avaliarem melhor o atendimento aos clientes e o posicionamento das organizações na cadeia de valor. Nesse contexto, a contabilidade de custos deve prover informações para auxiliar as empresas a alcançar e manter vantagens competitivas sustentáveis (Hansen & Mowen, 2005; Shank & Govindarajan, 1993).

Sob essa perspectiva, os *cost drivers* ganharam novos usos: por um lado, constitui a essência das práticas de estimativa e avaliação do comportamento dos custos (prática também conhecida como *cost behavior*), abordagem que ganhou relevância como ferramenta para auxiliar gestores e analistas a compreenderem como os custos se modificam de acordo com o nível de seus fatores causais. De forma geral, organizações fazem uso destas previsões para a realização de orçamentos e tomada de decisões (Blocher et. al., 2008; Horngren, Datar & Foster, 2004).

Por outro lado, *cost drivers* também são estudados no sentido usualmente traduzido para o português como *determinantes de custos*, os verdadeiros fatores causadores dos custos, que definem ou influenciam a estrutura de custos de uma organização e afetam seu

posicionamento na cadeia de valor. Esta última abordagem ganhou força a partir dos trabalhos de Porter (1985) e Shank e Govinrarajan (1993), que defendem que as organizações devem buscar alcançar e manter vantagens competitivas sustentáveis por meio de três pilares: a análise de seu posicionamento estratégico, a análise da cadeia de valor e a análise de seus *cost drivers* (*determinantes de custos*).

Assim, a evolução da contabilidade gerencial atribuiu maior relevância à compreensão e utilização dos *cost drivers*, e esse desenvolvimento desdobrou-se em várias concepções distintas em torno do mesmo termo. Nesse sentido, para compreender e sistematizar o termo *determinantes de custos*, é necessário compreender com clareza a essência do significado do termo que o precede em sua língua original, a língua inglesa.

Além disso, é importante compreender os diferentes usos do conceito de *cost driver* conforme a abordagem empregada, de modo que possibilite a avaliação de sua adequação em relação aos seus propósitos de uso – aspecto relevante quando a preocupação principal é a abordagem prática.

Desse modo, as próximas seções têm como objetivo apresentar em maior profundidade os significados e as principais abordagens relacionadas ao termo *cost driver*. Para tanto, nas próximas seções: (i) são avaliadas as definições do termo *cost driver* associadas às abordagens mencionadas para compreender e sintetizar a compreensão de seu significado; (ii) são verificados os principais propósitos de uso relacionados às abordagens dos *cost drivers*; (iii) são apresentadas em maior profundidade as principais características de cada abordagens identificada; e (iv) são apresentados os conceitos básicos relacionados aos *cost drivers* sob a perspectiva da microeconomia.

3.2 O termo *cost driver* e suas definições

O termo *cost driver* tem sido amplamente utilizado na literatura da contabilidade gerencial, e seu significado varia de acordo com o contexto em que está inserido e com os propósitos de uso em questão. Nesse sentido, é importante para este trabalho avaliar cuidadosamente as definições do termo *cost driver* que vêm sendo adotadas nas publicações acadêmicas, pois

somente dessa forma é possível verificar com clareza os diversos significados a ele atribuídos e avaliar possíveis semelhanças e divergências.

Além disso, a avaliação das definições associadas ao termo *cost driver* em diferentes contextos pode indicar a existência de características comuns que permitam sintetizar uma compreensão mais abrangente do termo, independentemente do propósito a que se destina ou a situação em que se coloca. Naturalmente, o significado amplo do termo *cost driver* também deve ser válido para os termos utilizados em sua tradução para a língua portuguesa.

Esta distinção é importante para este trabalho para (a) identificar as características gerais e específicas dos termos em uso, segregando com maior clareza as abordagens existentes; (b) esclarecer as delimitações teóricas associadas a cada abordagem do termo *cost driver*, conferindo maior nitidez à estrutura conceitual empregada em cada caso; (c) permitir a sistematização conceitual dos *cost drivers* para um enfoque prático, norteado pelos propósitos de uso almejados pelos usuários.

Desse modo, para avaliar a definição abrangente do termo *cost driver*, é preciso compilar e analisar as principais definições associadas ao termo verificadas na literatura. Assim, nesta seção são avaliadas algumas definições observadas na literatura para cada um dos usos do termo *cost driver* identificados: (i) atribuir custos aos objetos de custos; (ii) estimar o comportamento dos custos; e (iii) analisar os determinantes dos custos da entidade no contexto da gestão estratégica de custos.

3.2.1 O termo *cost driver* e suas definições associadas à abordagem de atribuição de custos

Em primeiro lugar, são observadas as definições de *cost drivers* associadas à abordagem da atribuição de custos, no contexto das práticas mais sofisticadas de custeio para gestão, particularmente o ABC – *Activity-Based Costing*, em que o rastreamento dos custos atribuídos aos objetos de custos é elemento chave do processo de gestão, já que o conhecimento das causas dos custos dos objetos possibilita a atuação sobre elas. Neste contexto, *cost drivers* são geralmente traduzidos para a língua portuguesa como *direcionadores de custos* (Brimson, 1991; Hansen & Mowen, 2005).

Em termos históricos, o termo *cost driver* ainda não era facilmente encontrado nos primeiros textos de maior relevância noticiados sobre as práticas inovadoras de atribuição dos custos indiretos aos produtos, cujas publicações remontam a meados da década de 1980, como "*The Hidden Factory*" (Miller & Vollmann, 1985) e "*Measure Costs Right: Make the Right Decisions*" (Cooper & Kaplan, 1988).

No início da década de 1990, no entanto, o termo *cost driver* já havia se popularizado, e era frequentemente visto em publicações relacionadas às novas práticas de atribuição de custos em ascensão, particularmente o ABC. Cooper e Kaplan (1992) afirmavam que o sistema de custos ABC utilizava diferentes *activity cost drivers*, que descreviam como o termo que generalizava uma base de atribuição ou alocação, e representava a demanda que os *outputs* causavam em cada atividade. Turney (1992) enfatizou a visão de processo do modelo ABC, que refletia a necessidade por uma nova categoria de informação sobre a performance das atividades que fosse capaz de mostrar as causas do trabalho, o que ele denominou *cost drivers*. Este autor definiu *cost drivers* como fatores que determinam a carga de trabalho e esforço necessária para executar uma atividade.

Ao estudar a otimização dos *cost drivers* no ABC, Babad e Balachandran (1993) definem *cost driver* como um evento, associado com uma atividade, que resulta no consumo dos recursos da firma. Por sua vez, Homburg (2001) descreve o uso dos *cost drivers* no ABC para mensurar a utilização de recursos de *overhead* pelos objetos de custo.

No cenário brasileiro, Martins e Rocha (2010) definem direcionador de custos (*cost drivers*) como a variável que representa a relação de causa e efeito entre seu próprio volume e o consumo de recursos, e Souza e Diehl (2009, p: 160), os definem como "indicadores que medem a execução das atividades, relacionando seu consumo aos objetos de custo (produtos, clientes etc.)".

Para Blocher et. al. (2008), *cost driver* é qualquer fator que causa mudança no custo de uma atividade, e deve ser utilizado no contexto da atribuição de custos, "*since indirect costs cannot be traced to the cost pool or cost object, the assignment for indirect costs is made by using cost drivers*" (p. 55). Hirsch e Louderback (1992) também recomendam o conceito de

cost drivers para fins de atribuição de custos, e definem *cost driver* como atividades que causam a queda ou a elevação de custos específicos.

O uso dos *cost drivers* para atribuição de custos também é defendido por Atkinson et. al. (2000), que os definem como unidade de medida para o nível (ou quantidade) de atividades executadas. Sugerem ainda que sua utilização deve funcionar em conjunto com a taxa do direcionador de custo da atividade, o índice que representa os custos dos recursos para fornecer uma atividade em relação ao nível da capacidade disponível para esses recursos.

Eldenburg e Wolcott (2007) também recomendam o uso dos *cost drivers* para fins de atribuição de custos. Para as autoras, *cost drivers* são a melhor escolha para uma base de alocação, no caso de uma conta de custos do ABC, pois evidenciam uma relação de causa e efeito entre a base de alocação e os custos da atividade. A definição de *cost driver* adotada pelas autoras refere-se a algum *input* ou atividade que provoca uma mudança no custo total de um determinado objeto de custeio.

Por sua vez, Brimson (1991), que adota a abordagem do ABC, aprofunda a definição dos *cost drivers* ao segregar a compreensão do termo no sentido da abordagem da gestão estratégica de custos de sua compreensão associada ao nível da atribuição de custos, que ele define como direcionadores de atividades ou direcionadores de recursos, conforme o uso. O autor defende que a medida de atividade, ou *direcionador de atividade* (*activity driver)* representa o fator pelo qual os custos de um determinado processo podem variar mais diretamente, e que o *activity driver* não é o mesmo que *cost driver*. Para o autor, o *cost driver* é o fator cuja ocorrência gera custos (de modo semelhante ao entendimento traduzido para a língua portuguesa como *determinante de custos*), ao passo que *activity driver* é uma variável dependente, no sentido de uma análise de regressão. Nesse contexto, a atribuição de custos deve ser direcionada por outras medidas, *resource drivers* (direcionadores do custo dos recursos às atividades) e *activity drivers* (direcionadores do custo das atividades aos objetos de custeio, como os produtos):

> Whereas the activity measure represents the factor by which the costs of a given process vary most directly, the activity measure is not the cost driver. The cost driver is the factor whose occurrence creates cost. An activity measure is a dependent variable in the sense of a regression analysis.
> To illustrate the difference, consider the activity of inserting components into electronic boards. As the number of inserts increases/decreases the factors of production (labor, technology, and the like) must be simultaneously adjusted. The activity measure is, therefore, the number of inserts. However the number

> of inserts is caused by factors such as the product design and the available technology. These factors represent the cost drivers. The cost drivers are therefore the upstream causes of cost and are removed from the analyzed activity (p. 121).

Esta visão é compartilhada por Gosselin (2007), para quem *resource drivers* e *activity drivers* representam conceitos distintos:

> Resource drivers are measures of the consumption of resources by activities and activity cost polls. They are used in the first stage of ABC when one needs to assign costs to activities. Activity drivers are measures of the consumption of activities by each product or services (p. 645).

Para Hansen e Mowen (2005), no que diz respeito à atribuição de custos, *cost drivers* são os fatores causais observáveis que mensuram o consumo de recursos por um objeto de custos. *S*ão os fatores que causam mudanças na utilização de recursos, portanto, possuem uma relação de causa e efeito com os custos associados ao objeto de custos. No entanto, ao abordar o ABC, o autor também menciona o termo *resource driver*, que ele define como "*factors that measure the consumption of resources by activities* […] *once resource drivers are identified, then the costs of the resource can be assigned to activities*" (p. 126).

As diversas definições apresentadas são verificadas na circunstância de atribuição de custos aos objetos no contexto das práticas de custos mais recentes, preocupadas com a relação de causa e efeito entre os custos e os objetos de custos. Nota-se que não há uma plena harmonia entre os autores, no entanto, há elementos comuns presentes na maior parte destas definições, o que torna possível a contraposição sistemática entre elas com o objetivo de alcançar uma compreensão abrangente, que represente em larga medida o significado desejado pela maioria dos autores. Nesse sentido, o conjunto de definições apresentado possibilita uma análise mais ampla com o intuito de compreender o termo *cost driver* quando utilizado no contexto da atribuição de custos.

Em relação à designação do sujeito que constitui o *cost driver*, há uma variedade de termos adotados pelos diferentes autores, alguns mais abrangentes (fatores, eventos, variáveis, *inputs*) e outros mais específicos (indicadores, atividades, unidades de medida). Assim, como não é possível encontrar qualquer consenso entre os autores no que diz respeito aos termos

específicos, a razoabilidade leva à opção por um termo mais abrangente. Dentre os termos abrangentes verificados, todos remetem ao mesmo sentido, cuja concepção é mais ampla. Assim, a recorrência do termo "fator" estabelece a opção para definição do sujeito da definição operacional.

Em sentido análogo, a avaliação da ação existente nas diversas definições conduz ao entendimento prevalente do sentido de determinar, causar, gerar, resultar – todas as expressões levam à compreensão da relação de causa e efeito. Além disso, há diversos termos que remetem ao conceito de mensurar (medida, nível, carga), o que corrobora a necessidade de mensuração inerente à prática de atribuição de custos.

Por fim, o leque de objetos existente nas definições analisadas também é amplo: são mencionados principalmente os termos atividades, objetos, consumo de recursos e custos. Nesse sentido, considerando consumo de recursos e custos sinônimos; e a atividade como elemento específico do termo mais abrangente objeto (de custo), o exercício de análise leva à compreensão do termo *cost driver* no contexto de atribuição de custos que pode ser resumida da seguinte forma:

Cost drivers são fatores que causam o consumo de recursos pelos objetos de custo e podem ser mensurados.

3.2.2 O termo *cost driver* e suas definições associadas à abordagem da estimativa dos custos (*cost behavior*)

A abordagem da estimativa dos custos é mencionada na literatura sob a denominação de *cost behavior*, e constitui a compreensão do comportamento dos custos por meio de estimativas que o associam aos seus *cost drivers* (Horngren, Sundem & Stratton, 2004; Anderson, Banker & Janakiraman, 2000; Hansen & Mowen; 2005; Blocher et al., 2008). Naturalmente, na medida em que este enfoque busca estimar os custos como uma função que descreve uma relação de causa e efeito entre o objeto de custo e seus *cost drivers*, compreender este termo é importante para entender seu significado e para esclarecer as características necessárias para este propósito. Assim, cumpre avaliar algumas definições adotadas para este uso.

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004), *cost driver* é “qualquer medida de produção que gera custos (isto é, causa o consumo de recursos onerosos)” (p. 36). Em Horngren, Datar e Foster (2004), o termo *cost driver* é definido como “uma variável, como o nível de atividade ou volume, que causalmente afeta os custos sobre dado período de tempo” (p. 29). Os autores enfatizam ainda que “existe um relacionamento de causa e efeito entre uma mudança no nível de atividade ou volume e no nível de custos totais” (p. 29).

Entretanto, alguns autores adotam para a abordagem da estimativa de custos as mesmas definições de *cost driver* utilizadas no contexto da atribuição de custos (apresentadas anteriormente), como Blocher et. al. (2008), Hirsch e Louderback (1992), Atkinson et al. (2000) e Hansen e Mowen (2005). Outros autores que se dedicam apenas à análise desta abordagem, como Anderson, Banker e Janakiraman (2000), não se ocupam em definir o termo utilizado em seus estudos, empregando a mesma terminologia adotada por outros autores.

Assim, a compreensão do termo associado a esta abordagem deve levar em conta as definições dos autores que adotam a mesma definição utilizada no contexto da atribuição de custos, além das peculiaridades dos autores que abordam o termo *cost driver* especificamente no contexto do *cost behavior*, conforme mencionado anteriormente.

Por tratar-se de um conjunto parecido com aquele adotado na análise anterior, as conclusões obtidas neste processo analítico também são semelhantes. Portanto, a ênfase nos termos que definem as características do *cost driver* como observável e mensurável também aparecem de forma prevalente no presente contexto, além da explicita relação de causalidade. No entanto, ao avaliar o objeto em questão, é possível notar que existe uma maior especificidade ao mencionar o próprio consumo de recursos em detrimento de outros objetos de custos. Ora, esta diferença faz sentido, uma vez que a abordagem do *cost behavior* consiste justamente na compreensão do comportamento dos custos por meio da estimativa da função de custos, onde o custo (ou seja, o consumo de recursos) constitui a variável dependente.

Assim, o entendimento dos *cost drivers* no contexto do *cost behavior* é muito semelhante àquele verificado no contexto da atribuição de custos, entretanto, com o objeto mais específico na figura do consumo de recursos, ou seja, o custo. Portanto, a análise das

definições apresentadas leva à compreensão do termo *cost driver* para o contexto da estimativa de custos que pode ser resumida da seguinte maneira:

Cost drivers são fatores mensuráveis que causam os custos

3.2.3 O termo cost driver e suas definições associadas à abordagem da Gestão Estratégica de Custos

A abordagem da gestão estratégica de custos surge do trabalho de Shank e Govindarajan (1993) a partir de conceitos da contabilidade de gestão estratégica (CGE), adotando a visão de Porter (1985) para modelar conceitos da gestão de custos ao contexto da estratégia empresarial. Esta nova abordagem apoia-se principalmente em três aspectos: a análise da cadeia de valor, o posicionamento estratégico e a análise dos *cost drivers* (Slavov, 2013). Neste contexto, o termo *cost driver* é mais frequentemente traduzido para a língua portuguesa como *determinantes de custos*.

Diversas definições foram utilizadas para o termo *cost driver* inseridas neste contexto, cujo propósito difere das abordagens vistas nas seções anteriores, associadas à atribuição dos custos e à análise do comportamento dos custos (*cost behavior*).

Para Porter (1985), *cost drivers* são os "determinantes estruturais do custo de uma atividade, e diferem de acordo com o controle que uma empresa exerce sobre eles. Eles determinam o comportamento dos custos dentro de uma atividade, refletindo quaisquer elos ou inter-relações que o afetem. O desempenho dos custos de uma empresa em cada uma de suas principais atividades distintas acumula-se para estabelecer a posição dos custos relativos" (p. 58). O autor ainda acrescenta que os *determinantes de custos* agem em conjunto, ou seja, nenhum deles é responsável isoladamente pela posição de custos; e sua análise não requer alto grau de precisão, pois sua importância é relativa em relação à concorrência.

Lord (1996) simplifica ao afirmar apenas que não importa qual o posicionamento estratégico escolhido pela empresa, mas sim, a análise das causas dos custos, as quais são chamadas *cost drivers* (*determinantes de custos*).

Wilson (1990), por sua vez, afirma que a posição de custos em relação a concorrentes deriva da configuração de custos associados com sua cadeia de valor, e os custos podem ser resultado de vários *determinantes* que agem em conjunto. Esta colocação pode ser verificada no trecho a seguir:

> Qualquer posição de custo da empresa (em relação aos seus concorrentes) é derivada dos padrões de comportamento de custos associados com sua cadeia de valor. Estes, por sua vez, dependem dos determinantes de custos que são os determinantes estruturais de custos de atividades. Alguns determinantes de custos estão dentro do controle da empresa, mas alguns não estão e, o custo de uma determinada atividade pode ser devido a vários determinantes de custos agindo em conjunto. (p. 43).

No contexto brasileiro, Souza e Rocha (2009) definem *determinantes de custos* como "fatores que determinam a existência ou ausência de um elemento de custo, definem seu limite inferior e seu comportamento e influenciam a composição da estrutura de custos de uma entidade" (p. 37). Souza e Diehl (2009), por sua vez, optam por uma definição mais concisa, em que *cost drivers* são os fatores que geram os custos.

Slavov e Takahashi (2010) chegam à seguinte definição sobre o termo *cost driver*: "*determinantes de custos* são os fatores que condicionam quais são e os níveis de utilização de recursos por uma cadeia de valor para se ter produtos" (p.12).

Morse, Davis e Hartgraves (2003) também optam por uma abordagem mais simplificadora ao afirmar que *determinantes de custos* são os "fatores que causam ou influenciam os custos".

Blocher et. al. (2008), para quem *cost driver* é qualquer fator que causa mudança no custo de uma atividade, e Hansen e Mowen (2005), que definem *cost drivers* como os fatores causais observáveis que mensuram o consumo de recursos por um objeto de custos; também empregam suas definições gerais para contexto semelhante à GEC.

Assim, as definições apresentadas possibilitam a análise que conduz à compreensão do significado do termo *cost driver* no contexto da gestão estratégica de custos que é necessário para o desenvolvimento deste trabalho.

No que diz respeito ao objeto atribuído ao *cost driver* no contexto da GEC, embora existam menções restringindo sua compreensão aos elementos estruturais, há uma prevalência do termo "fatores" como sujeito das definições observadas.

Por sua vez, a relação entre o elemento e o objeto varia de acepções mais concisas para outras bastante detalhadas. No entanto, é possível identificar que quase todas as definições trazem em sua essência a relação de causalidade (determinar, causar, gerar), sendo que o sentido de "determinar" (em português) consiste no termo mais comum entre os autores que se debruçam especificamente sobre esta abordagem.

Em relação ao objeto das definições, a existência do termo "custos" é quase unânime, sendo que a maior parte opta por uma concepção mais abrangente do termo, sem delimitar eventuais entidades ou objetos de custos. Assim, a compreensão do termo *cost driver* que pode ser sintetizada desta análise consiste no seguinte:

Cost drivers são fatores que determinam os custos

3.2.4 O termo *cost driver* e seu significado

Após analisar o significado do termo *cost driver* conforme o contexto em que se apresenta na literatura, cumpre analisar comparativamente as definições com o objetivo de compreender as características que são comuns a todos as abordagens e as peculiaridades que diferenciam seu significado conforme o contexto.

Nesse sentido, o conjunto de definições apresentado pode ser compilado e organizado de modo que facilite o processo de análise. Esta compilação pode ser observada no Quadro 3, a seguir:

Quadro 3 - Definições de cost drivers e contextos em que são utilizadas

Autor	Elemento (Sujeito)	Relação (Entre elemento e objeto)	Objeto	Atribuição	*Cost Behavior*	GEC
Babad & Balachandran (1993)	evento, associado com uma atividade	que resulta no consumo	dos recursos da firma	X		
Brimson (1996) - *Activity Driver*	medida de atividade	que representa	fator cuja ocorrência gera custos	X		
Eldenbur & Wolcott (2007)	algum input ou atividade	que provoca uma mudança	no custo total de um determinado objeto de custeio	X		
Homburg (2001)	-	mensurar a utilização de recursos de overhead	pelos objetos de custo	X		
Martins & Rocha (2010)	variável	que representa a relação de causa e efeito entre seu próprio volume	o consumo de recursos	X		
Souza & Diehl (2009)	indicadores	que medem a execução das atividades, relacionando seu consumo	objetos de custo (produtos, clientes etc)	X		
Turney (1992)	fatores	que determinam a carga de trabalho e esforço necessária	para executar uma atividade	X		
Atkinson et. al. (2000)	unidade de medida	para o nível (ou quantidade)	de atividades executadas	X	X	
Hirsch & Louderback (1992)	atividades	que causam a queda ou a elevação	de custos específicos	X	X	
Blocher et. al. (2008)	qualquer fator	que causa mudança	no custo de uma atividade	X	X	X
Hansen & Mowen (2005)	fatores causais observáveis	que mensuram o consumo de recursos por um	objeto de custos	X	X	X
Horngren, Datar & Foster (2004)	uma variável, como o nível de atividade ou volume	que causalmente afeta os; sobre dado período de tempo	custo		X	
Horngren, Sundem, Stratton (2004)	qualquer medida de produção	que gera	custos (isto é, causa o consumo de recursos onerosos)		X	
Brimson (1996) - *Cost Driver*	fator	cuja ocorrência gera	custos			X
Lord (1996)	causas reais dos	-	custos			X
Morse, Davis & Hartgraves (2003)	fatores	que causam ou influenciam	os custos			X
Porter (1985)	determinantes estruturais	-	custo de uma atividade			X
Slavov & Takahashi (2010)	fatores	que condicionam quais são e os níveis de utilização de recursos	por uma cadeia de valor para se ter produtos			X
Souza & Diehl (2009)	fatores	que geram	os custos			X
Souza & Rocha (2009)	fatores	que determinam a existência ou ausência de um elemento de custo; definem seu limite inferior e seu comportamento; e influenciam a composição .	da estrutura de custos de uma entidade			X
Wilson (1990)	determinantes estruturais	-	custo de uma atividade			X

Fonte: autores citados

Além disso, vale relembrar sucintamente o que se entende por *cost driver* de acordo com o que foi apresentado em cada contexto nas seções anteriores:

i. No contexto de atribuição de custos aos objetos de custos, *cost drivers* são fatores que causam consumo de recursos pelos objetos de custo e podem ser mensurados;
ii. No contexto da estimativa dos custos por meio de sua função (*cost behavior*), *cost drivers* são fatores mensuráveis que causam os custos; e
iii. No contexto da gestão estratégica de custos, *cost drivers* são fatores que determinam os custos.

Assim, a partir da análise das definições em seus respectivos contextos, observa-se que independentemente da abordagem, o sentido que se dá aos *cost drivers* remete à causa dos custos, evidenciando a relação de causalidade entre os fatores causais e a existência dos custos. Em um sentido mais amplo, entende-se que *cost drivers* são simplesmente os fatores que causam os custos.

Além deste sentido que permeia todas as definições, outro ponto importante que pode ser notado é a semelhança entre as definições associadas aos contextos de atribuição de custos e do *cost behavior*. Nas duas situações, a compreensão das definições apresentadas remete ao mesmo significado, que adiciona ao sentido de "causa" dos custos a ênfase em sua possibilidade de mensuração.

Nesse sentido, é possível notar a diferença entre o significado do *cost driver* nas abordagens da atribuição de custos e *cost behavior*, comumente traduzidas para a língua portuguesa como *direcionadores de custos*, e seu significado na abordagem da gestão estratégica de custos, geralmente traduzido pela expressão *determinantes de custos*. No contexto da gestão estratégica de custos, a relação entre os fatores e os custos remete a um relacionamento mais forte, com ênfase na geração dos custos, no seu condicionamento e na sua determinação propriamente dita.

Por sua vez, nos contextos da atribuição de custos e do *cost behavior*, a ênfase recai na capacidade do *cost driver* ser mensurável, destacando sua objetividade para utilização como medida observável do consumo de recursos. Nota-se que esta ênfase na possibilidade de

mensuração é importante para atender ao propósito dos *cost drivers* nestes contextos, que é justamente a quantificação dos custos que são mensurados.

Nesse sentido, no caso do ABC, os *cost drivers* são por vezes substituídos por termos mais específicos de acordo com a relação estabelecida, ora denominado *direcionador de recursos*, ao designar a relação causal entre a ocorrência das atividades e o consumo dos recursos, e *direcionador de atividades*, ao designar a relação causal entre a elaboração de um produto e a ocorrência das atividades.

Não obstante as similaridades entre os significados dos *cost drivers* em seus contextos, em termos comparativos, observa-se que na abordagem da gestão estratégica de custos seu significado remete principalmente à existência e ao condicionamento dos custos em um sentido mais amplo, ao passo que nos contextos da atribuição de custos e do *cost behavior* o termo *cost driver* remete à mensuração dos custos que já se encontram estabelecidos e condicionados conforme o significado atribuído pela GEC.

Desse modo, a concepção de causalidade deve permanecer em mente ao analisar qualquer prática de custos no que tange ao termo *cost driver*. Contudo, o significado do termo *cost driver* cerca-se de um conjunto de conceitos específicos de acordo com a abordagem empregada, como se verá nas próximas seções.

3.3 Propósitos de uso associados às abordagens do termo *cost driver*

A contabilidade está inserida no ramo das ciências sociais aplicadas, que estuda as interações do homem em sociedade. Ao contrário das ciências ditas “puras”, elas modificam-se na medida em que lidam com o fator humano e suas interações (Martins & Theóphilo, 2007; Oliveira et. al., 2003).

Nesse sentido, uma das principais preocupações das ciências sociais aplicadas é sua interação com a prática, uma vez que tais disciplinas só são úteis na medida em que podem interferir no meio em que estão inseridas. Isso é particularmente relevante nas ciências aplicadas aos negócios, grupo em que a contabilidade está inserida.

Assim, uma preocupação que deve estar sempre na mente do pesquisador – como um fio condutor dos trabalhos realizados nesta área – é a utilidade dos estudos para os usuários, na medida em que se propõem a resolver problemas que de alguma forma afetam o comportamento dos usuários da informação contábil. Dessa forma, estudos e pesquisas acadêmicas realizados no âmbito da contabilidade só se justificam se forem úteis aos usuários a que se destinam, sejam eles acadêmicos ou, na maior parte dos casos, usuários da informação contábil.

Portanto, um ponto relevante que deve nortear este estudo é o propósito de uso do objeto em análise, o que torna necessário conhecer as aplicações práticas do termo *cost driver*, especialmente no que diz respeito às abordagens vistas anteriormente. Cumpre então resgatar, a partir da literatura, os principais propósitos de uso apontados em textos e publicações relacionados ao termo *cost driver* conforme a abordagem em que se encontram inseridos (Brimson, 1991; Martins & Rocha, 2010; Souza & Diehl, 2009; Eldenburg & Wolcott, 2007; Hansen & Mowen, 2005; Blocher et. al., 2008; Horngren, Sundem & Stratton, 2004; Atkinson et. al., 2000; Hirsch & Louderback, 1992; Horngren, Datar & Foster, 2004; Porter, 1985; Shank & Govindarajan, 1993; Costa & Rocha, 2014):

a. Principais propósitos de uso associados ao contexto da atribuição dos custos aos objetos de custos:
    i. Gerenciar produtos: concepção, definição e alteração do projeto, priorização dos produtos mais lucrativos, eliminação de produtos do portfólio etc.;
    ii. Gerenciar a produção: composição do mix de produção, melhoria de eficiência e efetividade;
    iii. Gerenciar a lucratividade de produtos, clientes, classes ou categorias de clientes, canais, mercados e segmentos de mercado etc.;
    iv. Gerenciar processos: concepção e projeto do processo, racionalização das atividades que agregam valor (principalmente no ABC/M);
    v. Gerenciar preços: definição do preço para licitações e concorrências, formação de preço etc;
    vi. Valorar estoques para demonstrações contábeis (conforme princípios contábeis geralmente aceitos);
    vii. Elaborar e acompanhar orçamentos;

viii. Calcular o resultado do período para demonstrações contábeis (conforme princípios contábeis geralmente aceitos);
ix. Afetar o comportamento dos gestores;
x. Etc.

b. Principais propósitos de uso associados ao contexto da estimativa dos custos (*cost behavior*):
   i. Planejar e orçar os efeitos das atividades futuras;
   ii. Elaborar e acompanhar orçamentos;
   iii. Controlar atividades;
   iv. Tomar decisões de marketing de curto prazo apropriadas (inclusive precificação);
   v. Projetar sistemas de controle gerencial eficazes;
   vi. Projetar sistemas acurados e úteis de custeio de produtos;
   vii. Validar *cost drivers* identificados;
   viii. Avaliar os métodos de manufatura ou práticas novas de serviço;
   ix. Tomar decisões de produção de curto prazo (ex: automatizar operações, atividades e processos);
   x. Etc.

c. Principais propósitos de uso associados ao contexto da gestão estratégica de custos:
   i. Decidir o nível da capacidade de produção (escala) e investimentos com efeitos de longo prazo;
   ii. Decidir a possibilidade de mix de produtos que serão produzidos (escopo), em uma perspectiva de longo prazo;
   iii. Definir a tecnologia pelo qual a organização irá operar numa perspectiva de longo prazo;
   iv. Decidir sobre o nível de qualidade esperado em uma perspectiva de longo prazo;
   v. Escolher a localização das estruturas físicas da organização;
   vi. Definir o *design* de produtos ou arranjo físico (*layout*);

vii. Estabelecer a estrutura de capitais da organização;
viii. Avaliar os efeitos dos fatores institucionais na organização;
ix. Decidir sobre o posicionamento e as relações da organização na cadeia de valor;
x. Escolher a diversidade de produtos e serviços consumidos, fornecedores, clientes, insumos; máquinas e equipamentos;
xi. Decidir a capacidade que será utilizada;
xii. Substituir equipamentos;
xiii. Terceirizar atividades;
xiv. Comprar ou produzir internamente partes, peças e componentes;
xv. Importar ou adquirir insumos no mercado interno;
xvi. Abrir ou fechar unidades, filiais, agências etc.;
xvii. Gerenciar o processo de inovação;
xviii. Automatizar operações, atividades e processos;
xix. Iniciar novos projetos;
xx. Definir políticas associadas à força de trabalho;
xxi. Etc.

Ao constituir um balizador para a contabilidade de custos como campo de estudo, o conhecimento dos propósitos de uso associados a cada abordagem dos *cost drivers* norteará a sistematização com enfoque prático e voltado aos usuários da informação de custos.

3.4 A abordagem da atribuição de custos

Um dos principais objetivos da contabilidade de custos é atribuir custos aos produtos, serviços, clientes e outros objetos de interesse para a preparação dos relatórios contábeis ou para fins gerenciais. Estes custos são essenciais para a preparação de balanços sociais e demonstrações de resultados, mas também podem produzir informações de alta qualidade que resultem em melhores decisões, principalmente no contexto das práticas de custos consideradas mais modernas. Os custos são atribuídos aos objetos de custos por meio dos *cost drivers* (*direcionadores de custos*), aplicados de acordo com o método de custeio adotado (Hansen & Mowen, 2005; Martins & Rocha, 2010; Martins, 2010).

A relevância dos custos indiretos nas estruturas organizacionais atuais implica a necessidade de um tratamento adequado para sua análise e atribuição aos produtos e serviços. O mesmo grau de arbitrariedade ou subjetividade eventualmente tolerado no passado pode agora provocar enormes distorções, acentuando-se ainda mais conforme a proporção de custos indiretos e a diversificação da produção (Martins, 2010).

Em essência, a grande diferença entre os diversos métodos de custeio existentes é a maneira como lidam com o comportamento dos elementos que são considerados no custo dos produtos. É justamente esta particularidade que define os custos que serão atribuídos aos produtos e aqueles que serão considerados como despesas do período. Sendo assim, o que diferencia um método de custeio dos demais é o que ele considera custo do produto e o que considera encargo do período (Martins, 2010).

A relação entre os custos e os objetos de custos deve ser explorada de modo que aumente a acurácia dos custos atribuídos, assim, um custo pode ser classificado como direto em relação a um produto ou uma unidade de produto apenas se houver mensuração precisa dos fatores envolvidos em seu processo produtivo. Para tanto, é necessário mensurar a quantidade de recursos consumidos, utilizados ou processados por meio de algum fator ou medida de consumo. Esta mensuração só pode ser feita se houver viabilidade técnica que permita identificar, associar e mensurar o custo em relação a cada produto; e se esta mensuração puder ser obtida a um custo inferior ao benefício da informação por ela gerada (Hansen & Mowen, 2005; Martins & Rocha, 2010; Martins, 2010).

Sendo assim, é possível compreender que os custos diretos são aqueles cuja mensuração e identificação em relação à entidade objeto de custeio ocorre de forma clara e precisa. Em outras palavras, os custos diretos são aqueles que podem ser rastreados aos objetos de custos com facilidade e acurácia (Hansen & Mowen, 2005; Martins & Rocha, 2010; Martins, 2010).
Os custos indiretos, por sua vez, são aqueles que não podem ser rastreados aos objetos de custos com facilidade e acurácia. Ou seja, são todos aqueles cuja alocação às entidades objeto de custeio só pode ser realizada por meio de estimativas e aproximações, geralmente estabelecidas com algum grau de subjetividade.

Naturalmente, a alocação dos custos indiretos possui um grau de precisão inferior àquele encontrado nos custos diretos, entretanto, sua atribuição deve ser feita de modo a evitar possíveis arbitrariedades. A atribuição dos custos deve ser feita de forma criteriosa. Em geral, recomenda-se a seguinte ordem de prioridade: (i) alocação direta; (ii) rastreamento; e (iii) rateio (Martins, 2010).

Entende-se por rateio – ou base de alocação – a atribuição dos custos aos objetos com base em alguma medida definida pelo gestor, e esta medida não expressa necessariamente uma relação de causalidade. Constitui apenas uma medida utilizada como referência para a alocação de custos cuja identificação não pode ser verificada de forma precisa. O rateio deve ser considerado somente quando não há a possibilidade de utilizar nem alocação direta nem o rastreamento. Além disso, é importante ter em mente que rateios arbitrários devem ser evitados para fins gerenciais, uma vez que tais critérios não necessariamente indicam a verdadeira relação entre os custos e o objeto de custo, gerando distorções que podem ser muito relevantes (Martins, 2010; Eldenburg & Wolcott, 2007).

O rastreamento, por sua vez, refere-se à alocação baseada na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência de um fator, como por exemplo, uma atividade, e a geração do custo. Esta relação deve representar o consumo dos recursos envolvidos na realização da atividade, portanto, a geração de seu custo. Em outras palavras, o rastreamento busca identificar o que efetivamente gerou o custo de forma analítica e racional, buscando mitigar eventuais distorções ao analisar a relação entre o custo e suas causas através do *cost driver*, frequentemente traduzido par a língua portuguesa no contexto de atribuição de custos como *direcionador de custos*, expressão que também é utilizada nesta seção para representar este significado (Martins, 2010; Brimson, 1991).

O *cost driver* (*direcionador de custos*) é justamente a variável que representa a relação de causa e efeito entre seu próprio volume e o consumo de recursos (Martins & Rocha, 2010). Em um contexto de atribuição de custos, *cost drivers* são os fatores causais observáveis que mensuram o consumo de recursos por um objeto de custos. *Direcionadores de custos*, portanto, são os fatores que causam mudanças na utilização de recursos e possuem uma relação de causa e efeito com os custos associados ao objeto de custos (Hansen & Mowen, 2005).

A principal diferença entre os critérios de rateio e os direcionadores de custos é a existência do rastreamento, que indica uma relação mais objetiva de causalidade, obtida a partir de estudos e pesquisas ao invés de mera arbitrariedade e subjetivismo (Martins, 2010). Em relação à essa diferença, Eldenburg e Wolcott (2007) acrescentam a seguinte idéia:

> Idealmente, os custos de uma atividade são alocados aos objetos do custeio usando-se um direcionador que seja capaz de explicar as alterações ocorridas nos custos dessa mesma atividade. Às vezes, os termos *direcionador de custos* e *base de alocação* são usados indistintamente. Entretanto, um *direcionador de custo* refere-se a alguma medida da atividade que faz os custos flutuarem, ao passo que uma *base de alocação* refere-se à base utilizada para alocar os custos na contabilidade. Há diversas bases de alocação que não são direcionadores de custos. Por exemplo, nos sistemas tradicionais de custeio, a área de um prédio em metros quadrados é frequentemente usada como uma base de alocação para custos relacionados aos prédios, como seguros e impostos prediais, porém em nenhum departamento ou área específica de trabalho existe uma relação de causa e efeito entre esses custos e a quantidade de metros quadrados. Portanto, a base de alocação relacionada à área em metros quadrados não constitui um direcionador de custos.

É importante salientar que o direcionador de custos é inerente às práticas de custos modernas, em que a agregação de custos é feita de forma criteriosa, permitindo a identificação clara e rastreável do direcionador de custos a partir da relação de causa e efeito. Esta prática é um dos pilares do custeio e da gestão baseada em atividades (*ABC/M – Activity-Based Costing / Management*), sistema desenvolvido mais recentemente e apropriado às novas práticas de gestão. Por outro lado, a utilização de bases de alocação remete aos sistemas baseados em funções ou departamentos, mais antigo e inadequado às necessidades impostas pelos desafios enfrentados na atualidade (Hansen & Mowen, 2005).

Vale observar que os direcionadores de custos não representam apenas a mensuração e atribuição dos custos indiretos aos objetos de custos. É possível verificar a presença dos *direcionadores de custos* também nos chamados custos diretos, sendo que neste caso sua identificação permite a atribuição dos custos de maneira transparente, fácil, precisa e acurada, implicando em pleno rastreamento dos recursos aos objetos de custos (geralmente por meio de observação física). Esta relação torna-se clara ao tomarmos como exemplo o processo de manufatura de alianças de ouro puro. O ouro é o material utilizado na confecção dos produtos, e sua atribuição ocorre de forma direta e plenamente rastreável por meio do peso do material existente na joia (a quantidade de ouro contida em cada aliança), seu *direcionador de custos*.

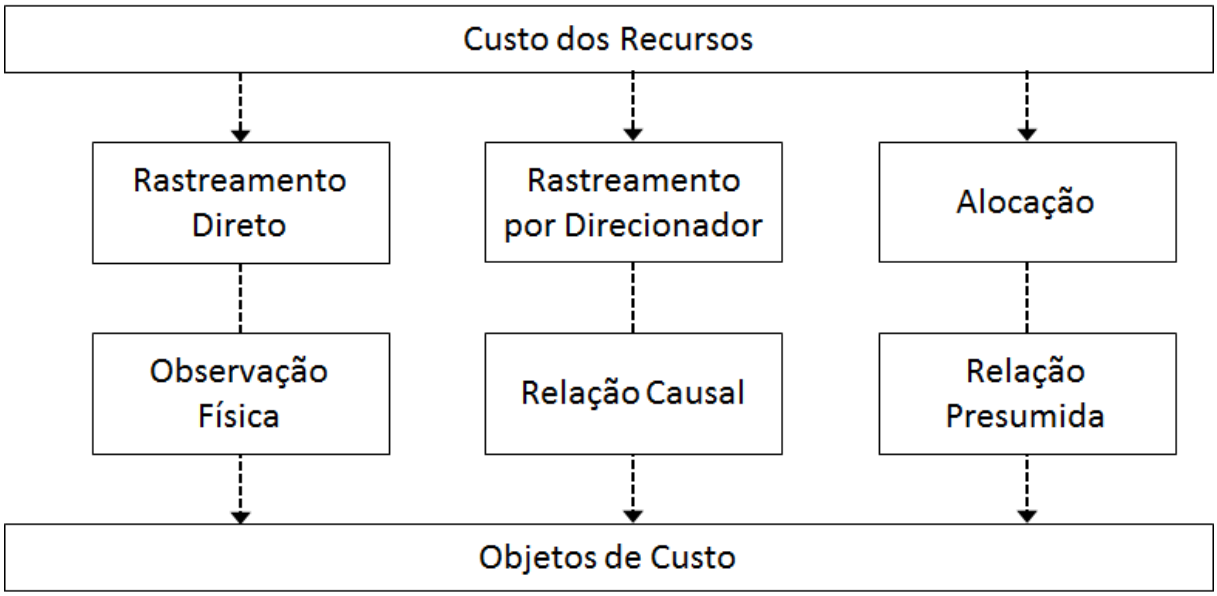

Figura 3 - Métodos de Atribuição de Custos

Fonte: Adaptado de Hansen e Mowen, 2005

Além dos custos identificados como diretos e indiretos, em muitos casos há alguns custos para os quais não é possível identificar nenhum relacionamento com os objetos de custos, como alguns custos de pesquisa e desenvolvimento, legais ou jurídicos, contabilidade, serviço de informação, salários de executivos etc. Estes custos não devem ser alocados aos objetos de custos, sob o risco de produzir informações de custos pouco confiáveis, que podem até mesmo levar a decisões profundamente prejudiciais à organização (Horngren, Sundem & Stratton, 2004)

Um típico sistema de custos voltado à gestão realiza a atribuição dos custos dos recursos aos objetos finais de custos em dois estágios. Inicialmente, os custos dos recursos são agregados aos objetos de custos conhecidos como centros de custos (*cost pools*), que são grupos relevantes de custos que podem ser organizados de diversas maneiras. É importante que a definição dos centros de custos seja feita de maneira criteriosa para manter o rastreamento dos custos de acordo com os critérios de causa e efeito estabelecidos. Em um segundo momento, estes custos são atribuídos aos produtos e serviços com base nas taxas calculadas para os centros de custos e as proporções consumidas pelos respectivos produtos e serviços (Blocher et. al., 2008; Bromwich & Hong, 1999).

Esta relação pode ser observada na Figura 4, construída no âmbito do ABC, em que os custos associados aos centros de custos (*cost pools*) são atribuídos aos produtos por meio das atividades ali realizadas, o *direcionador de custos*. Nesse caso, os centros de custos são definidos com base nas atividades, e podem ser denominados *centros de custos de atividades* ou *centros de atividades* (Hansen & Mowen, 2005):

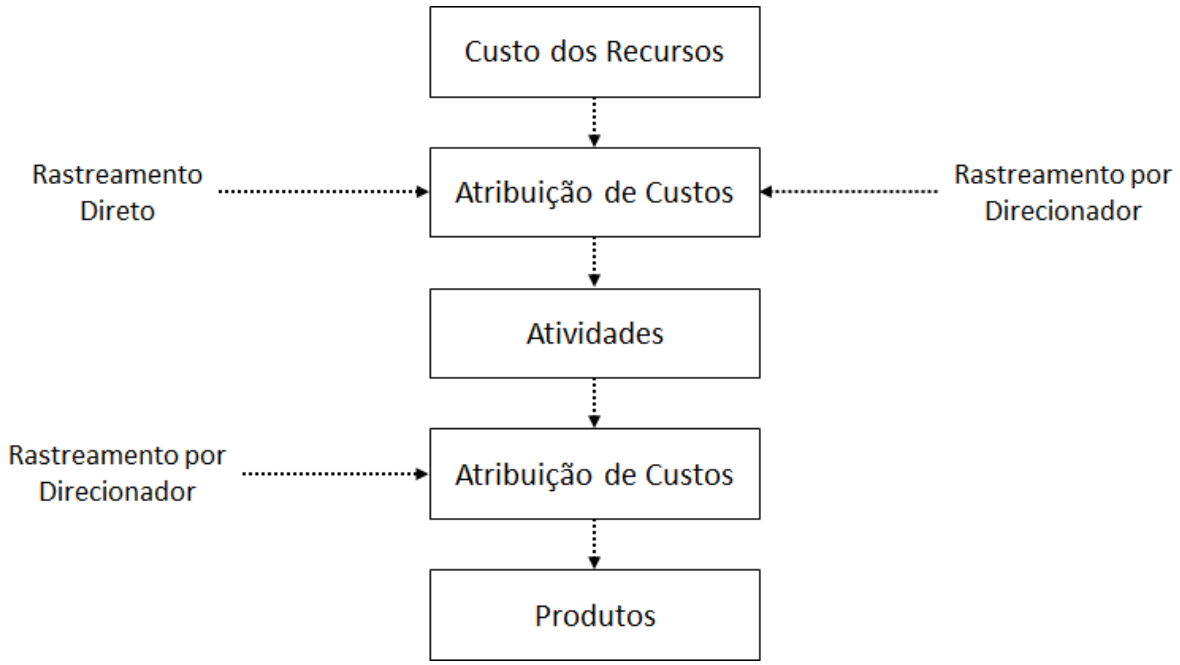

Figura 4 - Atribuição de custos em dois estágios no ABC

Fonte: Adaptado de Hansen & Mowen, 2005

O estudo dos *cost drivers* ganhou relevância no contexto do sistema de custos conhecido como custeio baseado em atividades, ou ABC (*Activity-Based Costing*). O ABC representa as práticas de custos modernas ao basear-se na constatação de que existem custos que não são afetados por variações no volume físico de produção da empresa e costumam ser classificados como fixos, mas que na verdade são influenciados por outras variáveis, tais como quantidade de componentes dos produtos, a frequência requerida para preparação de máquinas, a complexidade do processo de suprimento etc. Esses fatores são agregados por atividades e utilizados como direcionadores de custos (Martins & Rocha, 2010).

Outro aspecto importante das práticas de atribuição de custos com finalidade gerencial, também associado ao processo de atribuição de custos do ABC, é a utilização da capacidade

prática no cálculo da taxa de atribuição de custos. Este procedimento permite mensurar o custo das atividades ao nível ofertado, atribuindo custos aos produtos conforme sua demanda. Isso permite a identificação do custo da capacidade não utilizada, muito importante para a gestão de custos, além de assegurar certa estabilidade e confiabilidade aos custos atribuídos aos objetos de custos no que diz respeito aos processos (Atkinson et. al., 2000; Blocher et. al., 2008; Martins & Rocha, 2010; Brimson, 1991).

Também se recomenda utilizar dados referentes a períodos não muito curtos para a atribuição de custos, além de ajustá-los continuamente para refletirem as mudanças no ambiente operacional, como reorganizações, mudanças nas atividades ou nos processos etc. Esta recomendação tem o intuito de aumentar a representatividade dos custos atribuídos aos objetos, já que períodos muito curtos podem estar excessivamente expostos a oscilações e sazonalidades que não representam modificações na atribuição dos custos. Além disso, esta recomendação também assegura a fidedignidade da informação de custos na medida em que o sistema de custos representa a estrutura produtiva da empresa com base na estrutura associada aos seus fatores de produção (Martins & Rocha, 2010; Brimson, 1991).

No que tange à atribuição de custos no arcabouço do ABC, Souza e Diehl (2009) asseveram que *cost drivers* são "indicadores que medem a execução das atividades, relacionando seu consumo aos objetos de custo (produtos, clientes etc). Por exemplo, a atividade 'comprar' pode ser medida pelo número de ordens de compra, pelo tempo gasto em cada atividade 'comprar' ou por outro indicador que meça a sua execução. (p. 160)" Os autores acrescentam que um bom direcionador deve atender alguns requisitos, tais como (i) refletir a demanda sobre os objetos; (ii) refletir ou estar relacionado à causa básica (o fato que gera a atividade); e (iii) ser possível e prática sua quantificação. Além disso, os direcionadores podem ser de três tipos: Transação, Duração e Intensidade.

Por sua vez, Brimson (1991, p: 119-120) conceitua a medida de atividade da seguinte forma:

> an activity measure is an input, an output, or a physical atribute of an activity. For example,the input to the purchasing activity is a purchase requisition, and the output is a purchase order […] (i) the ideal activity measure is simple to understand, easy to measure, easy to extract from existing data sources, and directly related to the activity's factors of production; (ii) there must be a direct relationship between changes in the volume of an activity measure and the factors of production; (iii) activity measures extend beyond direct production measures; (iv) by determining the output and users of activity information, the manager can determine wheter specific activities are in service of short-range and/or long-term priorities; e (v) Knowing the cost per activity assists in planning and budgeting.

Sob esta perspectiva, os *cost drivers* utilizados para atribuir os custos dos recursos aos centros de custos (ou centros de atividades, em termos mais específicos) são conhecidos como *direcionadores de recursos*, ao passo que os direcionadores de custos utilizados para atribuir os custos dos centros de custos aos produtos e serviços são denominados *direcionadores de atividades* (Brimson, 1991; Hansen & Mowen, 2005; Lyly-Yrjanâinen, Kulmala, & Paranko, 2000). A denominação dos *cost drivers* conforme a terminologia do ABC pode ser ilustrada conforme a Figura 5:

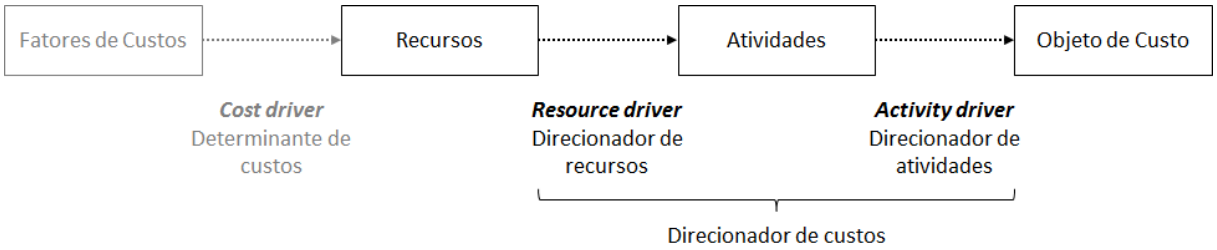

Figura 5 - Terminologia dos Cost drivers no ABC

Fonte: adaptado de Brimson (1991); Hansen & Mowen (2005); Lyly-Yrjanâinen, Kulmala, & Paranko (2000)

Desse modo, conforme exposto nesta seção, as principais características da abordagem da atribuição de custos no que se refere aos *cost drivers* (*direcionadores de custos*) são:

a) Em geral, segrega custos entre diretos e indiretos;
b) A atribuição dos custos indiretos aos objetos de custos é feita por meio de rastreamento, representando uma relação de causa e efeito. O rastreamento se dá por meio dos *direcionadores de custos*;
c) As práticas de custeio para fins gerenciais são preponderantemente em dois estágios, atribuindo os custos dos recursos aos centros de custos e dos centros de custos aos objetos. Essa prática também ocorre no ABC, que adota centros de custos associados às atividades e *direcionadores de custos* associados aos recursos e às atividades (também denominados *direcionadores de recursos* e *direcionadores de atividades*, respectivamente);

d) O cálculo da taxa de atribuição de custos é realizado considerando a capacidade prática, permitindo avaliar o custo da capacidade não utilizada e conferindo estabilidade e confiabilidade aos custos atribuídos aos objetos de custos;
e) Utilizam-se de dados referentes a períodos não muito curtos para a atribuição de custos, conferindo estabilidade e fidedignidade dos custos atribuídos em relação a sazonalidades e ao processo produtivo;
f) São feitos ajustes recorrentes nos dados utilizados pelo sistema de custos para refletirem as mudanças no ambiente operacional, como reorganizações, mudanças nas atividades ou nos processos.

3.5 A abordagem da análise do comportamento dos custos (*cost behavior*)

Além da atribuição dos custos aos produtos e serviços, as organizações também fazem uso da contabilidade de custos para preparação de previsões e orçamentos, para fins de controle e para tomada de decisões. Para estas finalidades, é necessário conhecer o comportamento dos custos (*cost behavior*), ou seja, a maneira como os custos se modificam de acordo com o nível de seus fatores causais (Hansen & Mowen, 2005; Eldenbur & Wolcott, 2007, Brickley, Smith & Zimmerman, 2007).

Compreender o comportamento dos custos requer uma considerável dose de cautela, uma vez que esta conduta se sujeita a uma série de fatores, tais como a estrutura temporal, a variedade de atividades e muitos outros. Por exemplo, na maioria dos casos, a medida que direciona o material direto ao produto é o número de unidades produzidas. Analogamente, é comum associar a variação do custo de mão de obra direta conforme a variação nas horas de mão de obra direta utilizadas na produção (a unidade de medida que direciona seu custo). Entretanto, nem sempre esta associação representa uma relação verdadeira – depende da maneira como estes custos comportam-se em relação ao objeto. O custo da mão de obra direta pode ser fixo conforme os termos de contratação da mão de obra (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 1995).

Para entender esta relação, é fundamental identificar não apenas os custos atribuíveis de forma direta ou indireta, mas também quais custos são fixos e quais são variáveis. De maneira geral, os custos fixos são aqueles cujo montante não é afetado pelo volume de atividade.

Naturalmente, os custos variáveis são aqueles cujo montante é afetado de maneira direta pelo volume de atividade. (Martins, 2010; Hansen & Mowen, 2005; Martins & Rocha, 2010).

Não obstante, a visão da estrutura de custos fixos e variáveis apenas em relação ao volume de atividade da empresa é incompleta, já que não contempla outros importantes fatores de variabilidade dos custos. Por exemplo, alguns insumos (como lubrificantes, desengraxantes etc.) utilizados na preparação das máquinas utilizadas podem representar custos fixos operacionais em relação ao volume total de sua produção, mas variáveis em relação ao número de preparações. Assim, para a atividade de produzir nas máquinas, o volume relevante é a quantidade produzida, mas para a atividade de preparar as máquinas para a produção, este volume pode ser a quantidade de lotes (Martins & Rocha, 2010).

Para se classificar um custo em fixo ou variável, é importante ter em mente alguns critérios: (i) A escolha da entidade objeto de custo: um item de custo específico pode ser considerado variável em relação a uma determinada entidade objeto de custo e fixo em relação a outra; (ii) o nível de atividade ou patamar que se deseja analisar. Um custo pode ser fixado em patamares diferentes conforme o volume de atividade, mas sua relação com o volume permanece fixa no intervalo definido; e (iii) Faixa relevante: o padrão de comportamento dos custos variáveis e fixos é válido para as funções de custo lineares apenas dentro da faixa relevante. Fora da faixa relevante, os padrões de comportamento dos custos variáveis e fixos mudam, fazendo com que se tornem não lineares (Horngren, Datar & Foster, 2004).

No modelo clássico de *cost behavior* disseminado na literatura contábil, os custos são descritos como fixos ou variáveis em relação ao volume de atividade, e os custos variáveis se alteram proporcionalmente aos *cos drivers* (Anderson, Banker & Janakiraman, 2000; Noreen, 1991) – neste contexto, o termo *cost driver* também é geralmente traduzido para a língua portuguesa como *direcionador de custos.*

Nesse sentido, o comportamento dos custos é bem mais compreendido por meio das suas funções, e o conhecimento da função de custos permite realizar estimativas e previsões de custos. Estimativa de custos é a tentativa de medir a relação entre custos passados e o respectivo nível dos fatores. Serve, por exemplo, para que os administradores avaliem o que afetou um determinado custo de período em período, ou então compreender quais

componentes são fixos e quais são variáveis desses custos. A compreensão das estimativas de custos também auxilia os administradores a realizarem previsões de custos mais precisas, pois através das funções obtidas é possível prever o comportamento dos custos a partir do nível esperado dos fatores (Horngren, Datar & Foster: 2004)

A função de custo descreve matematicamente como um custo se altera de acordo com as mudanças ocorridas no nível de um fator a ele relacionado. A compreensão do comportamento dos custos a partir de sua função depende principalmente de se encontrar seus *drivers*, ou seja, verificar se existe efetivamente uma relação de causa e efeito entre o nível de um determinado fator e os custos incorridos. As melhores previsões de custos e estimativas de suas funções dependem de quão corretamente os fatores que afetam os custos são identificados, e a ausência da relação de causa e efeito prejudica os usuários e gestores ao estimar ou prever os custos, limitando sua capacidade de administrá-los (Horngren, Datar & Foster, 2004).

Em geral, as funções de custos assumem as atividades como medidas para o consumo dos fatores de produção. Toda atividade necessita de recursos para realizar as tarefas a que se propõe, e estes recursos – tais como material, energia, trabalho e equipamentos – são combinados para produzir um produto ou serviço, um *output*. Por exemplo, se for considerada a atividade de mover materiais, os recursos (*inputs*) necessários seriam pallets (material), combustível (energia), operador (trabalho) e empilhadeira (equipamento). O produto (*output*) resultante seria materiais movidos, entretanto, a questão é justamente a forma como medir este *output*. Neste caso, uma boa medida seria o número de vezes que a atividade foi realizada. Quanto mais movimentos são feitos, mais alto torna-se o custo de mover materiais. Assim, é possível assumir que o número de vezes em que os materiais foram movidos é uma boa medida para a atividade de mover materiais. Esta relação pode ser observada na Figura 6:

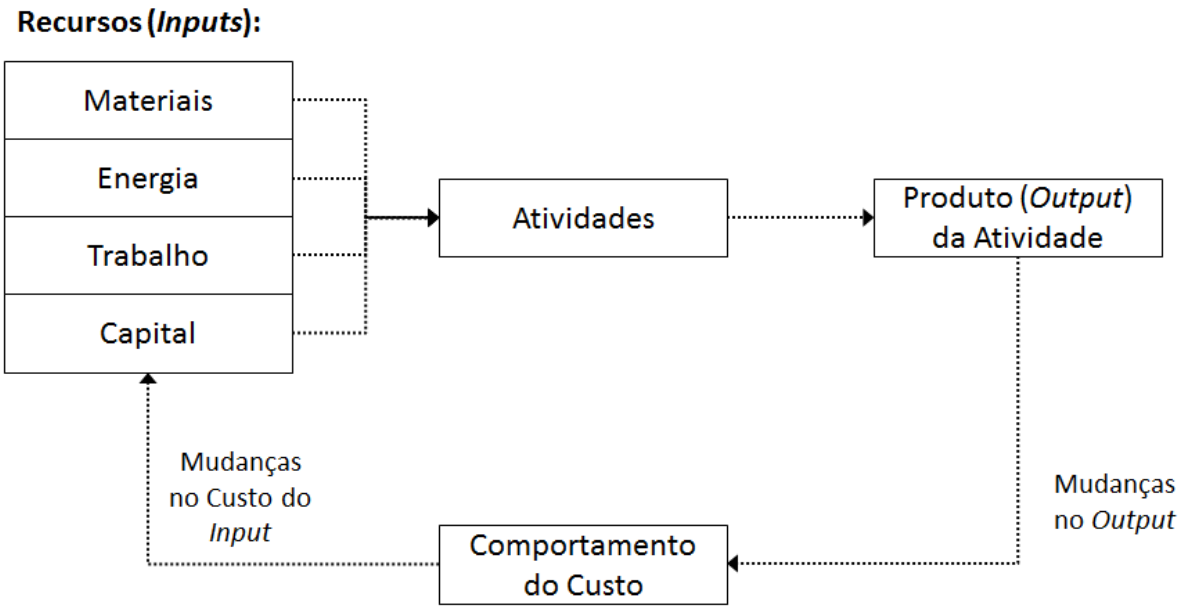

Figura 6 - Modelo do Comportamento do Custo da Atividade

Fonte: Adaptado de Hansen e Mowen, 2005

As medidas definidas para os *outputs* das atividades são os *direcionadores de atividades*, e devem explicar as mudanças no custo das atividades por meio das mudanças do uso de recursos pela atividade. A escolha de um *direcionador* não é específica apenas no nível da organização, mas também da atividade ou do custo a ser mensurado. Em geral, os *direcionadores de atividades* são divididos em dois grupos: direcionadores de atividades unitários ou baseados em unidades (ou volume), como quilos de materiais utilizados, quilowatts-hora de energia consumida, horas de trabalho direto etc.; e direcionadores de atividade não unitários, como modificações nas configurações das máquinas (*set up*), depreciação da fábrica, salário do gerente da planta, departamento de compras industrial etc. (Hansen & Mowen, 2005).

Dessa forma, a relação de causa e efeito deve ser avaliada a partir de situações que evidenciem o surgimento desta causalidade, tais como (Horngren, Datar & Foster, 2004):

a. A relação quantitativa entre o nível da atividade e os custos. Um exemplo desta relação quantitativa pode ser verificado entre o próprio volume de produção e o material direto. Quanto maior é a quantidade física de unidades produzidas,

maior é a quantidade de material direto necessário para a produção, elevando seu custo total de material direto.

b. Um acordo contratual. É comum encontrarmos casos em que o custo de uma atividade é definido por alguma medida do nível de sua utilização. Um exemplo representativo desta situação é um contrato de utilização de linhas telefônicas em que a quantidade de minutos utilizados está especificada no contrato como medida que afeta o custo da utilização deste recurso.

c. Uma combinação de lógica e conhecimento das operações. Alguns exemplos são o número de pontos de inspeção necessários para inspecionar um determinado processo, ou então a quantidade de itens existentes em um pedido de compras. Muito provavelmente, processos com muitos pontos de inspeção ou produtos com muitas peças implicam custos mais altos do que processos mais simples ou produtos com poucas peças.

Não obstante sua relevância, a interpretação da correlação entre variáveis requer muito cuidado. Uma correlação elevada entre duas variáveis não significa necessariamente que uma das variáveis é a causa da outra. Por exemplo, uma correlação alta entre duas variáveis, x e y, indica apenas que elas se movimentam juntas. Pode ser que x tenha causado y, y tenha causado x, ou mesmo que ambas tenham sido afetadas por uma terceira variável, z, ou a correlação tenha se dado em razão de uma mudança aleatória. Conclusões sobre causa e efeito não podem ser baseadas apenas em correlações. Apenas uma relação efetivamente verificada, como nas situações apresentadas acima (relação quantitativa física, contratual ou lógica), é capaz de estabelecer uma relação economicamente plausível entre o nível de uma atividade e seus custos. A plausibilidade econômica é crítica porque proporciona ao analista a confiança de que a relação estimada aparecerá novamente em outros conjuntos de dados em situação semelhante (Horngren, Datar & Foster, 2004).

Do ponto de vista microeconômico, os livros introdutórios costumam representar a função de custos como uma curva em formato de “S” invertido, conforme Figura 7. Isso significa que em níveis baixos de produção, os custos aumentam a uma taxa decrescente, pois neste nível assume-se que existe capacidade ociosa em virtude da subutilização dos fatores que representam custos fixos, o que torna o custo médio cada vez mais baixo (as organizações podem se beneficiar de economias de escala). Na medida em que o nível de produção alcança o limite de sua capacidade, as restrições de utilização dos fatores fixos existentes implicam

novos arranjos produtivos que provocam custos fixos adicionais e levam a um custo médio mais elevado, de modo que o custo médio passa a aumentar conforme o volume de produção aumenta (relação conhecida como deseconomia de escala) (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 1995).

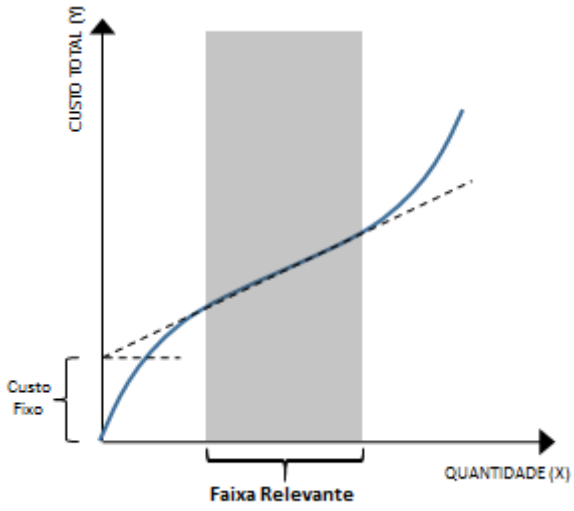

Figura 7 - Função de Custos e Linearidade dentro da Faixa Relevante

Fonte: Adaptado de Horngren, Datar & Foster, 2004; Hansen & Mowen, 2005; Blocher et. al., Eldenburg & Woolcott, 2005

A função na forma como mostrada na Figura 7, no entanto, representa o comportamento teórico dos custos da firma em um aspecto mais amplo, considerando decisões de longo prazo e modificações na estrutura produtiva da organização (como o aumento de sua estrutura de custos fixos após atingir a capacidade instalada inicialmente). Para decisões gerenciais, é usual restringir os níveis de custos a um intervalo em que as relações observadas entre os direcionadores e os custos sejam estáveis e válidas, assumindo-se que neste intervalo a relação entre as variáveis ocorre de forma linear.

Este intervalo representa uma situação de equilíbrio entre os custos fixos e variáveis, ou seja, apenas o nível específico em que a organização costuma operar regularmente, e é conhecido como faixa relevante (ou intervalo relevante). É justamente para este intervalo que a classificação entre custos fixos e variáveis torna-se apropriada, e o comportamento dos custos pode ser mais facilmente representado na forma de uma função linear (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 1995; Hansen & Mowen, 2005; Blocher et al., 2008).

Nesse sentido, Horngren, Sundem e Stratton (2004) tecem o seguinte comentário sobre a adoção da faixa relevante:

> Os contadores e gestores, frequentemente, assumem que o comportamento de custos é linear ao longo de algum(a) intervalo (faixa) relevante de níveis de direcionador de custos. O comportamento linear do custo pode ser representado graficamente por uma linha reta, porque cada custo é presumido ser fixo ou variável. Lembre-se de que o intervalo relevante especifica os limites do direcionador de custo de atividade dentro dos quais um relacionamento específico entre um custo e seu direcionador de custo será válido. Os gestores, em geral, definem o intervalo relevante baseados em sua experiência prévia com níveis diferentes de atividade e custo.

Horngren, Datar e Foster (2004) acrescentam que a faixa relevante é o intervalo do nível do volume normal de atividade em que há um relacionamento específico entre o nível de atividade (ou volume) e o custo em questão. Por exemplo, um custo é fixo apenas em relação á determinada faixa (normalmente larga) da atividade ou volume total (na qual se espera que a empresa opere).

Considerando-se o comportamento dos custos em sua faixa relevante, a função de custos pode ser representada de forma gráfica, de modo que o nível de atividade, como número de lotes de produção ou de horas-maquina, representa o eixo horizontal, e o total de custos correspondentes (ou dependentes) aos níveis daquela atividade são representados no eixo vertical.

O comportamento dos custos da firma na faixa relevante pode ser descrito de maneira bem aproximada pela seguinte equação:

$$C = f + vQ \qquad (1)$$

Onde:

C = Custos totais

f = Custos fixos

v = Taxa de custo variável

Q = Quantidade de produção

Esta equação linear descreve o comportamento dos custos no intervalo relevante, sendo que o intercepto representa os custos fixos no eixo vertical e o coeficiente angular representa a taxa de custo variável (Atkinson, Banker, Kaplan e Young, 1995).

Para os custos variáveis, a equação de custos pode ser expressa simbolicamente da seguinte forma:

$$C = pQ \qquad (2)$$

Onde:

C = Custo do recurso

p = Preço por unidade do recurso

Q = quantidade do insumo, em número de unidades

No entanto, foi visto que não é fácil encontrar medidas tão especificas quanto as quantidades consumidas dos recursos disponíveis para a maioria dos custos indiretos. Isso ocorre tanto pela inviabilidade de se dispor deste tipo de informação quanto pelo custo excessivo de se obter esta medida em relação ao benefício esperado desta informação. Dessa forma, os sistemas de informações atribuem os custos indiretos aos objetos por meio dos *direcionadores de custos*.

Assim, ao invés da equação anterior, utiliza-se a equação:

$$C = R * X \qquad (3)$$

Onde:

C = Custo do recurso

R = Taxa do *direcionador de custo*

X = Quantidade (volume) do *direcionador de custo* que representa a medida para a atividade.

Assim, *direcionadores de custos* (ou de atividades) podem ser tanto medidas diretas, como horas de supervisão, quanto medidas indiretas, como outros direcionadores que são utilizadas para refletir a quantidade da atividade desempenhada.

A taxa do *direcionador de custo*, entretanto, pode nem sempre estar disponível facilmente. Assim, a análise dos registros contábeis permite verificar a taxa adequada a partir da seguinte equação:

$$R_i = C_i / X_i \qquad (4)$$

Além disso, é importante salientar que em muitos casos a produção só é possível ao se desempenhar diversas e numerosas atividades. Nestes casos, os princípios descritos anteriormente aplicam-se a cada uma destas atividades, conforme exemplo a seguir considerando várias atividades:

$$R_1 = C_1 / X_1,\ R_2 = C_2 / X_2,\ R_3 = C_3 / X_3,\ R_4 = C_4 / X_4,\ \ldots\ R_n = C_n / X_n \qquad (5)$$

O custo total do objeto de custos compreende o custo de cada uma destas atividades:

$$C = C_1 + C_2 + C_3 + C_4 + \ldots + C_n$$
$$C = R_1X_1 + R_2X_2 + R_3X_3 + R_4X_4 + \ldots + R_nX_n$$

Isso quer dizer que o custo total é uma função dos *direcionadores de custos* de todas as atividades. Nesse caso, a utilização de apenas um *direcionador de custos* causaria distorções nos custos calculados.

Desse modo, conforme exposto nesta seção, as principais características da abordagem do comportamento dos custos (*cost behavior*) no que se refere aos *cost drivers* (*direcionadores de custos*) são:

a) Segrega custos entre fixos e variáveis, considerando os seguintes aspectos:
    i. Objeto de custos: um item de custo específico pode ser considerado variável em relação a determinada entidade objeto de custo e fixo em elação a outra; e
    ii. Faixa relevante: o padrão de comportamento dos custos variáveis e fixos é válido para as funções de custo lineares apenas dentro da faixa relevante. Fora da faixa relevante, os padrões de comportamento dos custos variáveis e fixos mudam, fazendo com que se tornem não lineares

b) No modelo clássico de *cost behavior* disseminado na literatura contábil, os custos são descritos como fixos ou variáveis em relação ao volume de atividade, e os custos variáveis se alteram proporcionalmente aos *cos drivers* (*direcionadores de custos*);
c) O comportamento dos custos é compreendido por meio das suas funções, e baseia-se na existência de uma relação de causa e efeito entre o nível de um determinado fator e os custos incorridos;
d) A relação de causa e efeito é verificada de acordo com a plausibilidade econômica, ou seja, relação econômica que sustenta a causalidade entre o nível de um determinado fator e os custos incorridos;

3.6 A abordagem da Gestão Estratégica de Custos

Nas duas seções anteriores, foram vistas as abordagens relacionadas ao termo *cost driver* que são usualmente associadas ao termo traduzido para a língua portuguesa como *direcionador de custos*. Desse modo, esta seção destina-se a apresentar com mais profundidade os principais conceitos relacionados à abordagem do termo *cost driver* conforme sua adoção no contexto da gestão estratégica de custos, normalmente traduzido para a língua portuguesa como *determinante de custos*.

3.6.1 A Gestão Estratégica de Custos

A obra *The Strategy Process* (Mintzberg & Quinn, 2006) traz a perspectiva de que não há uma única visão de estratégia, aceita universalmente, mas sim diversas definições adotadas por autores e gestores que podem ser utilizadas conforme o contexto. Em uma das acepções, a estratégia é conceituada como o modelo ou plano que integra as principais políticas, metas e sequencias de ações de uma organização em um todo coerente. Além disso, a obra traz também o conceito de decisões estratégicas como aquelas que determinam a direção geral da empresa e sua viabilidade, considerando as mudanças que podem ocorrer.

Ao analisar os conceitos da gestão estratégica de custos, Slavov (2013) define operacionalmente gestão estratégica como "as principais iniciativas tomadas pelos gestores em nome dos proprietários, envolvendo a utilização racional de recursos, para melhorar o desempenho da firma em seu ambiente externo" (p. 105). Esta definição sintetiza os principais elementos encontrados na literatura, e permite uma categorização de variáveis entre a gestão estratégica e a gestão operacional.

Nessa mesma linha, o autor analisa diversas referências, passando pelo conceito de gestão de custos, para definir operacionalmente a gestão estratégica de custos como "as principais filosofias, atitudes e artefatos tomados pelos gestores que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva competitiva baseada na melhoria e na criação de valor da firma em seu ambiente" (p. 154).

Em relação aos custos para decisão, Bacic (2004) acrescenta que "o uso dos modelos de custo para decisão, subordinados à perspectiva estratégica, permite otimizar os resultados em situações dadas. Estes modelos são também elementos importantes para auxiliar a tomada de decisões quando é preciso modificar as variáveis de estrutura. O uso destes modelos deve estar subordinado a análise estratégica, dado que esta problemática não está incluída nos mesmos". Tal perspectiva ressalta a importância de se considerar a estratégia no âmbito da gestão de custos das organizações.

A gestão estratégica de custos, portanto, representa uma análise de custos considerada em um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos são avaliados para desenvolver estratégias que propiciem à empresa o atingimento de vantagem competitiva sustentável (Shank & Govindarajan, 1993).

3.6.2 O termo *cost driver* na Gestão Estratégica de Custos: revisão da literatura

Muito embora práticas modernas de atribuição e gestão de custos, como o ABC/M, estejam compreendidas no arcabouço da gestão estratégica de custos, de um modo geral, os principais autores que versam sobre o termo *cost drivers* no âmbito da GEC o fazem sob a perspectiva da formulação da estratégia da organização. Consideram que os *cost drivers*, neste contexto traduzido para a língua portuguesa como *determinantes de custos*, são as causas reais dos

custos (Lord, 1996). Sua análise propicia o atingimento de vantagem competitiva sustentável (Wilson, 1990); e podem ou não estar sob controle de uma empresa (Porter, 1985). Wilson (1990) ainda afirma que os custos podem ser resultados de vários *cost drivers* que agem em conjunto".

Porter (1985) descreve o conceito de *cost driver* da seguinte forma:

> A firm's cost position results from the cost behavior of its value activities. Cost behavior depends on a number of structural factors that influence cost, which I term *cost drivers*. Several cost drivers can combine to determine the cost of a given activity. The important *cost driver* or drivers can differ among firms in the same industry if they employ different value chains. A firm's relative cost position in a value activity depends on its standing vis-à-vis important *cost drivers* (p. 70).

Porter (1985) não se preocupa em sistematizar os *determinantes de custos*, apenas em identificar os principais fatores que determinam o comportamento dos custos. O autor ainda destaca dois aspectos importantes associados ao conceito: os *determinantes* podem estar mais ou menos sob o controle de uma empresa; e interagem para determinar o comportamento de custos de uma atividade particular, ou seja, um único *cost driver* jamais é o único determinante da posição do custo de uma empresa. O autor apresenta estes conceitos juntamente aos dez principais condutores identificados, conforme segue:

> Ten major cost drivers determine the cost behavior of value activities: economies of scale, learning, the pattern of capacity utilization, linkages interrelationships, integration, timing, discretionary policies, location, and institutional factors. Cost drivers are the structural causes of the cost of an activity and can be more or less under a firm's control. Drivers often interact to determine the cost behavior or a particular activity, and the relative impact of cost drivers will differ widely among value activities. Thus no one cost driver, such as scale or the learning curve, is ever the sole determinant of a firm's cost position. Diagnosing the cost drivers of each value activity allows a firm to gain a sophisticated understanding of the sources of its relative cost position and how it might be changed (p. 62).

Acrescenta ainda que a empresa deve procurar quantificar a relação entre os *direcionadores* e o custo de uma atividade de valor sempre que possível e, embora não seja necessário um alto grau de precisão, é preciso certo nível de quantificação, de modo a determinar a importância relativa de cada *direcionador* dos custos, além de facilitar as estimativas da posição dos custos em relação à concorrência.

Os determinantes apresentados por Porter encontram-se resumidos no quadro a seguir:

Quadro 4 - Determinantes de custos propostos por Porter (1985)

Economias de Escala	As economias surgem de eficiências na operação real de uma atividade em maior escala, bem como de aumentos em infraestrutura ou nas despesas indiretas necessárias para sustentarem uma atividade proporcionais ao seu crescimento.
Aprendizagem	O custo de uma atividade pode cair com o passar do tempo devido à aprendizagem, que aumenta sua eficiência, utilizando-se de inúmeros mecanismos, e incluem fatores como: mudança de *layout*, melhor programação, aprimoramento da eficiência da mão de obra, modificações no projeto do produto que facilitam a fabricação, melhor rendimento, procedimentos que aumentam a utilização do ativo, melhor adaptação das matérias-primas ao processo etc.
Padrão de utilização da capacidade	Os custos fixos criam uma penalidade pela subutilização da capacidade, e a razão custo fixo-variável indica a sensibilidade de uma atividade de valor à utilização, de forma que esse se torna um determinante de custos.
Elos	O custo de uma atividade de valor é frequentemente afetado pelo modo como outras atividades são executadas, sendo eles de dois tipos: elos dentro da cadeia de valores (internos) e elos verticais da cadeia de valores com fornecedores e canais (externos).
Inter-relações	Refere-se às inter-relações com outras unidades empresariais dentro da empresa, por exemplo, o compartilhamento de atividades similares ou de *know-how* entre atividades independentes de valor similar.
Integração	Cada uma das atividades de valor emprega ou poderia empregar insumos adquiridos, envolvendo assim opções de integração explícitas ou implícitas, que podem reduzir o custo de inúmeras maneiras, por exemplo, evitando custos de utilização do mercado, como os de aquisição e de transporte.
Tempestividade	É refletida no custo quando, por exemplo, a empresa é a primeira a mover-se, ou seja, a primeira a entrar em um novo mercado, logo, pode ter custos mais baixos de estabelecimento e manutenção de uma marca, ou vantagens de aprendizagem. Por outro lado, existem desvantagens como: a compra de um equipamento mais moderno, possível apenas aos que entram posteriormente no mercado, por não estarem ainda disponíveis aos primeiros entrantes; altos custos para desenvolvimento do mercado ou do produto; equipe de trabalho mais antiga e, portanto, mais onerosa etc.
Políticas discricionárias	Escolhas de políticas arbitrárias que refletem a estratégia da empresa e geralmente envolvem *tradeoffs* entre custo e diferenciação
Localização	Fator que afeta o custo de diversas formas, como na escolha de mão de obra, da administração, das matérias-primas, da energia e de outros fatores etc.
Fatores institucionais	Itens relacionados à especificidade da empresa, como regulamentação governamental, incentivos financeiros, sindicalização, tarifas, tributos, normas locais, entre outros.

Fonte: Adaptado de Porter (1985).

Ao abordar este assunto, Wilson (1990) destaca que Porter identificou a cadeia de valor como um meio de desdobrar as atividades estrategicamente relevantes da empresa, e a vantagem competitiva surge ao conduzir estas atividades de um modo mais eficiente em termos de custos do que seus competidores. Wilson segue os mesmos conceitos introduzidos por Porter (1985) e mencionados anteriormente, e enfatiza que para obter benefícios reais deste tipo de análise, deve-se tentar quantificar o impacto de cada determinante no custo de um valor ou atividade. Uma vez feito isto para a própria empresa, o próximo passo é fazer o mesmo para seus competidores e, dessa maneira, as vantagens relativas de custos podem ser identificadas e exploradas. O autor acrescenta que a vantagem de custo deve ser mantida depois de estabelecida, o que requer um esforço contínuo.

Por sua vez, Shank e Govindarajan (1993) identificam a fragilidade em explicar o comportamento dos custos apenas com base no volume de produção, e afirmam embasar-se em modelos da economia das organizações industriais de Scherer (1980) para compreender outros fatores que ajudam a entender o comportamento dos custos.

Para estes autores, o custo é causado, ou determinado, por muitos fatores que são inter-relacionados de maneiras complexas, e compreender o comportamento do custo significa compreender a complexa interação do conjunto de *determinantes de custos* agindo em qualquer dada situação. Seguindo este caminho, partem do esforço de Porter (1985) em criar uma lista abrangente de *determinantes de custos*, enfatizando que a tentativa de construir esta lista é mais importante do que a lista em si, pois consideram que na literatura de gestão estratégica havia lista melhor, elaborada por Riley, em 1987.

Alinhados com a proposta de Riley (1987), Shank e Govindarajan (1993) dividem os *determinantes de custos* em duas categorias. A primeira categoria compreende os *determinantes de custos* estruturais, em linha com a literatura da organização industrial de Scherer e Ross (1980): escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade. Cada determinante estrutural envolve escolhas da firma que determinam o custo do produto.

A segunda categoria dos *determinantes de custos* nesta classificação denomina-se determinantes execucionais, que são aqueles determinantes da posição de custos da firma que dependem de sua habilidade de execução bem sucedida. Nesta categoria os autores introduzem uma diferenciação peculiar: ao contrário dos determinantes estruturais, em que pode haver, por exemplo, economias ou deseconomias de escala ou escopo, os determinantes execucionais comportam-se de forma mensurável monotonicamente com a performance. Isso significa que a presença destes determinantes está associada a uma melhor performance da firma. Os determinantes execucionais relacionados nesta classificação são envolvimento da força de trabalho (participação), gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência no layout das instalações, configuração do produto e exploração de ligações na cadeia de valor.

Os *determinantes de custos* relacionados por Riley (1987) citado por Shank e Govindarajan (1997) são:

Quadro 5 - Determinantes de custos propostos por Riley (1987) em Shank e Govindarajan (1997)

Estruturais: Envolvem escolhas realizadas pela empresa que direcionam o custo do produto, não diretamente relacionadas ao desempenho (a ampliação desses fatores nem sempre afeta positivamente o resultado da empresa).
Escala: o tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing, sendo que a curva de escala baseia-se na premissa de que quanto maior a fábrica de um concorrente para uma determinada função econômica, mais barato é para o concorrente desempenhar a função; Escopo: grau de integração vertical; Experiência: quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora; Tecnologia: que tecnologias de processos são usadas em cada etapa da cadeia de valor da empresa; Complexidade: a amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes, com referências claras à diversidade de produtos, que para algumas empresas leva à utilização de subsídios cruzados na hora de mensurar a lucratividade, ou seja, valeria o pacote oferecido de produtos como um todo e não cada produto individualmente.
Execucionais: Dependem da capacidade da empresa em executar seus processos de forma bem sucedida; diretamente relacionados com o desempenho (a ampliação desses fatores sempre afeta positivamente o resultado da empresa). Exemplos de deseconomias são bem menos frequentes.
Comprometimento da força de trabalho: envolve o conceito de comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua. Gestão da qualidade total: crenças e realizações objetivando a qualidade do produto e do processo. A estrutura analítica relevante para medir e controlar esses custos seria: prevenção, avaliação, falha interna e falha externa. Sendo que: quanto mais baixo o nível de qualidade, maiores tendem a ser os custos de falhas internas e externas e menores os custos de prevenção e avaliação; e, quanto maior o nível de qualidade, menores os custos de falhas e maiores os custos de prevenção e avaliação. Utilização da capacidade: dada em função das escolhas de escala na construção da unidade; Eficiência do layout das instalações: quão eficiente, em comparação com as normas atuais, é o layout; Configuração do produto: eficácia da formulação ou do projeto dos produtos; Exploração de ligações na cadeia de valor: exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa.

Fonte: Adaptado de Riley (1987) citado por Shank & Govindarajan (1997)

Shank e Govindarajan (1993) admitem que a lista pode não ser definitiva, mas destacam que as principais ideias a serem consideradas permanecem, conforme segue:

- For strategic analysis, volume is usually not the most useful way to explain cost behavior;
- In a strategic sense, it is more useful to explain cost position in terms of the structural choice and executional skills that shape the firm's competitive position;
- Not all strategic drivers are equally important all the time, but some (more than one) of them are very probably very important every case;
- For each cost driver there is a particular cost analysis framework that is critical to understanding the positioning of a firm. Being a well-trained cost analyst requires knowledge o these various frameworks. (p. 22-23)

Para Lord (1996), não importa o posicionamento estratégico, a análise das causas dos custos é importante, e estas causas são chamadas *determinantes de custos*. Lord (1996) parte dos

trabalhos de Porter (1985) e Shank (1989), e destaca a análise dos *determinantes de custos* como um conceito muito mais abrangente do que no custeio por atividades (ABC), uma vez que foca primeiramente na complexidade. Acrescenta que embora Porter (1985) tenha defendido quantificar a análise dos determinantes de custos, limita-se aos seus aspectos mais operacionais (por exemplo, alcançar o tipo de escala apropriado, aprender com os concorrentes, nivelar a produção, trabalhar com fornecedores e canais para explorar conexões verticais, otimizar localização, melhorar a influencia na negociação através das políticas de compras).

Outros autores que adotam a obra de Shank (1989) e Shank e Govindarajan (1993) como referência são Morse, Davis e Hartgraves (2002). Eles utilizam o conceito de atividade como unidade de trabalho, cuja realização consome recursos que custam dinheiro e, para gerenciar tais atividades e seus custos, é necessário compreender como os custos respondem aos *determinantes de custos*, os fatores que causam ou influenciam custos.

Adicionam que o *determinante de custos* mais básico é a demanda do consumidor, sem a qual a organização não existiria. Para servir aos clientes, gestores e empregados tomam uma variedade de decisões e realizam numerosas ações. Estas decisões e ações, empreendidas para satisfazer às demandas dos clientes, determinam custos. Os autores indicam que estes *determinantes de custos* podem ser classificados de diversas maneiras, e sugerem a divisão em três categorias para auxiliar o estudo da contabilidade gerencial: determinantes estruturais, organizacionais e de atividades.

Os autores partem do arcabouço de Riley (1987) preconizado por Shank e Govindarajan (1993), mas com algumas adaptações. Em sua versão, os determinantes execucionais são substituídos por determinantes operacionais, e adicionam ainda uma terceira categoria, a qual denominam *determinantes de custos* de atividades. Nesta acepção, o conceito de determinantes de atividades se aproxima muito do entendimento do termo *cost driver* como *direcionador de custos* nas duas abordagens anteriores.

Outra diferença nesta abordagem é que os autores evitam a confecção de listas abrangentes para identificar os *determinantes de custos*. Ao invés disso, ocupam-se em apresentar alguns exemplos para ilustrar cada uma das classificações. Nota-se que os exemplos não apresentam

diferenças em relação à estrutura de Riley (1987), com exceção dos *determinantes de custos* de atividades, inexistentes na concepção deste autor.

Nesse sentido, os *determinantes de custos* estruturais são escolhas fundamentais sobre o tamanho e escopo das operações e a tecnologia empregada para entregar produtos ou serviços aos consumidores. Os tipos de atividades e os custos das atividades realizadas para satisfazer as necessidades dos clientes são influenciados por alguns fatores da organização, como tamanho, localização, o escopo das suas operações, e as tecnologias utilizadas. Decisões que afetam os determinantes estruturais dos custos são tomadas com pouca frequência, e uma vez tomadas, a organização está comprometida com um curso de ação que será difícil de alterar.

Os *determinantes de custos* organizacionais são escolhas relacionadas à organização das atividades e ao envolvimento das pessoas dentro e fora da organização na tomada de decisão. Tal qual os *determinantes de custos* estruturais, os *determinantes de custos* organizacionais influenciam os custos ao afetar as atividades realizadas para satisfazer às necessidades dos clientes e seus custos. Decisões que afetam os *determinantes de custos* organizacionais são tomadas dentro de um contexto de decisões preliminares que afetam os *determinantes de custos* estruturais. Os autores tomam como exemplo uma organização manufatureira, em que prévias decisões sobre instalações, equipamentos e localização já são tidas como dadas quando decisões que impactam os determinantes de custos organizacionais são feitas, como o layout das instalações e a maneira de se realizar o trabalho.

A terceira classificação refere-se aos *determinantes de custos* de atividades, que são unidades específicas de trabalho realizadas para servir às necessidades dos clientes e que consomem recursos, e o cliente pode estar fora ou dentro da organização. Uma vez que a realização das atividades consome recursos e os recursos custam dinheiro, a realização das atividades determina os custos.

Morse, Davis e Hartgraves (2002) afirmam que em gestão de custos, gestores fazem escolhas relacionadas aos *determinantes de custos* estruturais e organizacionais, e estas decisões afetam os tipos de atividades necessárias para satisfazer às necessidades dos clientes. Já que os diferentes tipos de atividades têm custos diferentes, as decisões dos gestores afetam os custos das atividades e a rentabilidade. Assim, boas escolhas no nível dos *determinantes de*

custos estruturais e organizacionais requerem a compreensão das conexões entre os três tipos de *determinantes de custos*, além do conhecimento dos custos das diferentes atividades.

Já no âmbito dos pesquisadores brasileiros, Souza e Rocha (2009) abordam o conceito de *determinantes de custos* como "fatores que determinam a existência ou ausência de um elemento de custo, definem seu limite inferior e seu comportamento e influenciam a composição da estrutura de custos de uma entidade" (p. 37). Dentre eles são citados: tecnologia, escala, nível de utilização da capacidade, escopo, complexidade da linha de produção, curva de experiência, estrutura de capitais, forma de relacionamento das entidades na cadeia de valor, modelo de gestão etc.

Rocha (1999) complementa que "embora os autores utilizem o termo *determinantes de custos*, todos os fatores são influenciadores do resultado; sabe-se que decisões são tomadas em função de resultados; e quando o foco está no custo é porque ele é uma variável muito importante na formação do resultado" (p. 9).

Seguindo esta mesma linha, o estudo de Costa e Rocha (2014) organizou a relação dos dezesseis principais determinantes de custos existentes na literatura, conforme apresentado no Quadro 6.

Quadro 6 - Determinantes de custos propostos por Costa e Rocha (2014)

Determinante de Custos	**Descrição**
Modelo de gestão	Envolve regras de conduta dentro de um contexto organizacional, centrados na figura do líder e nos valores da empresa e, essas regras irão nortear as decisões e, por consequência, a direção que a empresa terá em termos estratégicos e no que tange aos custos.
Escala	Fator que define a dimensão ou porte da empresa, envolvendo decisões que poderão impactar o volume das atividades e trazer benefícios nas transações econômicas. O gerenciamento adequado pode levar às economias de escala.
Utilização da Capacidade	Correspondente ao volume propriamente dito e impacta o nível de ociosidade do sistema.
Escopo	Utilização de recursos, processos e atividades comuns para a criação de múltiplos produtos, serviços ou subprodutos, de forma que a empresa possa usufruir na plenitude de seu aparato produtivo, maximizando seus resultados. O gerenciamento adequado leva às economias de escopo.
Experiência	Horizonte de tempo em que uma empresa desempenha uma atividade; porém, não basta apenas estar a tempos fazendo algo, é necessário aprender com os erros, manter os acertos e desenvolver um processo contínuo de melhoria e aprendizado para que se retire o benefício adequado da experiência e esse determinante possa influenciar positivamente os custos da empresa.
Tecnologia	Forma como uma empresa utiliza seu conhecimento sobre o negócio para combinar recursos, tangíveis ou intangíveis, e transformá-los em produtos ou serviços concernentes com sua atividade-fim.
Diversidade	Variedade, gama ou amplitude que pode ser aplicada a distintos elementos da organização: Produtos e Serviços, Fornecedores, Clientes, Máquinas e Equipamentos. Tal amplitude tem vantagens e desvantagens, que afetam de forma distinta a estrutura de custos de uma empresa.
Comprometimento	Obtenção do compromisso dos colaboradores com as questões ligadas à empresa, sejam elas as tarefas cotidianas, valores, programas de qualidade ou qualquer outro mecanismo que seja tido como necessário para o desempenho com excelência por parte da organização.
Qualidade	Envolve uma gama de características que levam o cliente a optar por um determinado produto ou serviço em detrimento a outros. Assim, deve ser observada por todos na organização, a fim de que o produto ou serviço, bem como sua disponibilidade, possam alcançar o patamar desejado pelo cliente.
Arranjo Físico	Forma como os recursos são posicionados, visando facilitar a movimentação e locomoção no local de trabalho, dar o acondicionamento adequado aos produtos e propiciar um ambiente seguro e saudável ao trabalhador. Todas essas questões impactam diretamente os custos, à medida que é necessário ter um local em condição (temperatura, espaço físico, apetrechos para armazenamento etc.) conforme é planejado para o desenvolvimento do produto.
Projeto do produto ou serviço	Configuração que inclui as considerações sobre as expectativas e necessidades dos clientes, de forma que todas as características para atender tais demandas devem estar contempladas no desenho de um produto ou escopo de um serviço.
Relações na cadeia de valor	Relações inter-processuais que podem se iniciar dentro da firma e se estender aos clientes, fornecedores e outros agentes, cuja troca de informações e cooperação mútua visam um benefício comum.
Estrutura de Capitais	Forma como a empresa se financia, equilibrando recursos próprios e de terceiros para dar andamento às atividades e projetos da entidade, no curto e longo prazos.
Tempestividade	Fator de aumento ou diminuição dos custos em relação à concorrência, ficando de certa forma à mercê das condições do mercado.
Localização	Variável estratégica cuja escolha ou alteração afeta significativamente os custos de uma empresa.
Fatores Institucionais	Normas, políticas, regulamentações, legislações ou quaisquer outros elementos que possam afetar a operação de uma empresa e, por consequência, os seus custos, sem que esta possa interferir diretamente.

Fonte: Adaptado de Costa & Rocha (2014)

O Quadro 6 representa uma tentativa de realizar uma lista mais exaustiva, sintetizando o conhecimento existente na literatura até o momento. Tal relação tem o intuito de auxiliar na pressuposição de variáveis para realização de trabalhos empíricos. Entretanto, não houve proposição de segregação que pudesse agrupar os itens existentes por características, apenas relacionando o que já havia sido de alguma forma sugerido na literatura até então.

Desse modo, conforme exposto nesta seção, as principais características da abordagem da gestão estratégica de custos no que se refere aos *cost drivers* são:

a) Determinantes de custos são as causas reais dos custos, no sentido de determinar a estrutura de custos de uma organização;
b) Geralmente assumem a organização como objeto de custos;
c) Têm como propósito a gestão estratégica, com o intuito de propiciar vantagens competitivas sustentáveis para a organização;
d) Afetam a organização em conjunto (mais de um);
e) Os fatores determinantes não são igualmente importantes. Em geral, alguns poucos são muito importantes para a organização o tempo todo;
f) É importante tentar buscar quantificar os efeitos dos *determinantes de custos* para buscar compreender a posição da organização em relação aos concorrentes;
g) As principais classificações dos *determinantes de custos* os segregam entre *determinantes de custos* estruturais e *determinantes de custos* execucionais (ou operacionais);
h) Há um número relativamente grande de fatores *determinantes de custos* já estudados pela literatura (ao menos dezesseis).

3.6.3 Determinantes de Custos: uma conceituação ampla na língua portuguesa

O termo *cost driver* representa o tema central desta pesquisa, tanto considerando sua conceituação associada à tradução para a língua portuguesa como *determinante de custos*, quanto aquela associada à tradução para a língua portuguesa como *direcionador de custos*. Assim, por se tratar da utilização prática e abrangente do conceito de *cost driver*, é importante

analisar se a terminologia adotada em língua inglesa é adequada para denominar o conceito que se pretende representar.

Antes que se conduza o esforço de sistematização ou classificação, cabe verificar se a terminologia utilizada permite que o conceito que se procura representar tenha seu significado plenamente esclarecido e livre de qualquer imprecisão ou ambiguidade. Para tanto, é válido desbastar o emaranhado de termos e expressões que eventualmente turvam o seu mais claro sentido.

Muito embora o termo original *cost driver* concebido em língua inglesa tenha sido traduzido de diversas maneiras, não é vão o esforço de especificar de maneira mais precisa os termos mais utilizados nas traduções realizadas no Brasil. Nesse sentido, é cabível uma breve análise em relação aos termos *determinantes e direcionadores de custos*, respectivamente.

O dicionário de filosofia de Gérard Durozoi, André Roussel, Marina Appenzeller (1993) apresenta o termo *determinante* da seguinte forma:

> **determinante,**
> **determinação,**
> **determinismo**
> O substantivo **determinante** é utilizado às vezes para designar os elementos que determinam um fato ou um resultado.
> O adjetivo é considerado num sentido particular por Kant na expressão **juízo determinante**, que discerne quais casos particulares dependem de uma lei geral já conhecida por oposição ao juízo de reflexão (cf. juízo).
> O termo **determinação** é às vezes considerado em psicologia um sinônimo de decisão e até de vontade, quando se evoca a determinação com a qual um indivíduo age.
> Em **epistemologia**, é uma relação que existe entre dois fenômenos, de forma que, se um é dado, o outro também o é. O sentido então é próximo de determinismo.
> Considerado em sua acepção concreta (por exemplo, em medicina), o termo determinismo designa o conjunto de condições necessárias à existência de um fenômeno. Contudo, é especialmente empregado em epistemologia com sentido de princípio fundamental de qualquer ciência experimental segundo a qual "as mesmas causas produzem os mesmos efeitos" –, o que implica, de um ponto de vista metafísico, que não existe efeito sem causa e fundamenta a possibilidade da indução, que generaliza a experiência proporcionando-lhe força de lei.
> No decorrer do século XX, o determinismo absoluto foi contestado em virtude das descobertas da microfísica (relações de incerteza), mas também de suas dificuldades de aplicação nas ciências humanas – nas quais sua afirmação estrita faria da existência do homem, histórica ou psicológica em particular, um mecanismo simples, mas inaceitável: é substituído então naturalmente por um **determinismo estatístico**.

É importante frisar que em termos epistemológicos, a noção de causa é empregada em diversas situações cotidianas, envolvendo tanto o senso comum como a ciência. Considera-se

a existência de três tipos de uso para o conceito de causa, conforme segue (Martins & Theóphilo, 2007):

> No primeiro tipo, a relação caracteriza-se por se referir a um único caso e não pode ser estendida, como fator explicativo, a outros eventos similares. É, por isso, uma explicação própria do senso comum – portanto, inadequada para aplicação na ciência. [...] A segunda forma de utilização do conceito de causalidade é denominada "relação invariante necessária entre eventos diferentes". Nela, a idéia principal é a ocorrência de eventos sucessivos no tempo, tendo a sucessão um caráter necessário: dado um certo evento "A", sempre ocorre um outro evento "B". Essa é a forma tradicional do entendimento de causalidade, de grande importância para a explicação científica, tanto na previsão de uma ocorrência, quanto para inferir que um evento ocorreu no passado com base na análise do presente. [...] Com o nascimento da ciência moderna, os pensadores passaram a exigir que, além de necessárias, as relações deveriam ser "determinadas", isto é, deveriam poder dizer o "como", o "quando" e o "quanto" da relação. Esse entendimento de causalidade é chamado de "relação invariante necessária e determinada entre eventos diferentes" (p. 10).

Sendo assim, ao menos no que tange a compreensibilidade da expressão utilizada na língua portuguesa, o termo *determinante* parece apropriado, notadamente ao expressar "elementos que determinam um fato ou um resultado" (Durozoi et.al, 1993), e estar associado ao sentido de causalidade, considerando sua idéia principal "a ocorrência de eventos sucessivos no tempo, tendo a sucessão um caráter necessário: dado um certo evento 'A', sempre ocorre um outro evento 'B'" (p. 10).

É importante observar ainda que a noção de causalidade no sentido de "determinada" possibilita uma compreensão até mesmo mais abrangente do que a simples relação invariante necessária entre eventos necessários, na medida em que sugere a determinação do "como" (de que maneira), "quando" (em que momento) e o "quanto" (em que medida).

Por sua vez, no que diz respeito ao termo *direcionador*, cumpre verificar algumas definições que auxiliem na avaliação em relação à sua adequação. Para tanto, uma ótima referência é o verbete "direcionar", associado ao termo *direcionador*, que apresenta o seguinte significado:

> **direcionar**, v. Tr. dir. 1. Dar direção a. 2. Orientar, dirigir, encaminhar, conduzir. (Houaiss, 1987)
>
> **di.re.ci.o.nar**, v.t. 1. Dar direção a. 2.Orientar, encaminhar, conduzir. (Luft, 1984)

O termo parece adequado ao que se espera da expressão em análise, na medida em que direcionar significa dar direção, orientar, conduzir. No entanto, cabe observar que seu sentido não estabelece necessariamente uma relação causal, como o termo determinante. Ao invés disso, possui um significado mais brando em termos de interação, sem sugerir uma relação intrínseca de causa e efeito.

Não obstante o sentido mais brando do termo direcionar, seu significado aparentemente atende ao requisito de compreender que um *direcionador de custos* dá direção aos custos, orienta, conduz ou dirige os custos aos seus objetos.

Por sua vez, o termo *custo*, em um significado amplo mais adequado à utilização da expressão em todas as suas perspectivas, representa o uso de recursos para algum propósito (Blocher et. al., 2008).

Em uma concepção um pouco mais restrita, *custo* significa "o dinheiro ou valor monetário sacrificado por bens e serviços que espera-se trazer benefícios atuais ou futuros para a organização" (Hansen & Mowen, 2005).

Em Martins e Rocha (2010)), o termo *custo* apresenta-se na contabilidade de custos com significado de "expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços" (p. 9).

Nota-se que estas definições trazem o significado de ser aquilo que se sacrifica (consome) para obter algum retorno.

Assim, a partir da verificação individual das palavras utilizadas, as traduções *determinantes de custos* e *direcionadores de custos* representam adequadamente o entendimento sugerido da leitura do termo *cost driver* em seu contexto original.

3.7 A fundamentação teórica dos custos na Microeconomia

A economia interessa-se pelo estudo dos custos na medida em que eles são redutores das receitas para a obtenção do lucro econômico. Contudo, antes de qualquer análise, é importante apontar as diferenças entre os custos econômicos e os custos contábeis. Enquanto custos contábeis amparam-se nos custos históricos pela sua objetividade e verificabilidade, principalmente para atender a credores e investidores (para fins societários, portanto), os custos econômicos baseiam-se no conceito de custo de oportunidade. Este conceito diz que o custo econômico de se empregar recursos em determinada atividade é o valor do melhor uso

alternativo renunciado destes recursos. O custo econômico pode não corresponder aos custos históricos, na medida em que reflete a oportunidade renunciada tempestivamente. Por exemplo, ao se empregar materiais no processo produtivo, renuncia-se a alternativa de revendê-los pelo preço de mercado (Besanko et. al, 2006). Esta diferença conceitual, entretanto, não apresenta alterações significativas para a análise do comportamento econômico dos custos, objeto de análise nesta seção.

Isto posto, é importante considerar que o interesse dos gestores sobre os custos não se limita ao conhecimento dos custos passados, da forma como são apresentados nos relatórios da contabilidade societária voltada aos usuários externos. É importante compreender de que forma seus custos comportam-se em relação aos fatores e ao nível de produção. Dessa forma, a função de custo total constitui uma boa ferramenta. Ela representa a relação entre os custos totais de uma entidade (em termos microeconômicos, a *firma*) e a quantidade total de produtos produzidos em determinado período de tempo (Besanko, 2006, Pindyck, 2005). A relação entre os custos dos fatores (conforme o conceito econômico) e a função de produção como determinante dos custos dos produtos é apresentada por Mansfield (1998):

> Managerial economists define the cost of producing a particular product as the value of the other products that the resources used in its production could have produced instead. [....] The costs of inputs to a firm are their values in their most valuable alternative uses. These costs, together with the firms production function (which indicates how much of each input is requires to produce various amounts of the product), determine the cost of producing the product. This is called the opoortunity cost doctrine (p. 295).

A função de custos de uma firma mostra vários relacionamentos entre seus custos e o nível de produção. A função de produção da firma e os preços pagos pelos insumos determinam suas funções de custos, que podem pertencer ao curto prazo ou ao longo prazo (Mansfield, 1998).

Na teoria da produção, uma importante distinção a ser feita é entre o curto prazo, em que as quantidades de alguns insumos são variáveis enquanto outras possuem oferta fixa, e o longo prazo, em que todos os fatores podem variar (Douglas, 1992). Em termos adequados a este trabalho, Mansfield (1998) acrescenta:

> The short run is a time period so short that the firm cannot alter the quantity of some of its inputs. As the length of the time period increases, the amounts of more and more inputs become variable. Any time span between one where the quantity of no input is variable and one where the quantity of all inputs is variable could reasonably be called the short run. However, a more restrictive definition is generally employed: we say that the short run is the time interval so brief that the firm cannot alter the quantities

> of plant and equipment. These are the firm's fixed inputs, and they determine the firms scale of plant. Inputs like labor, which the firm can vary in quantity in the short run. Are the firm's variable inputs (p. 296).

Douglas (1992) destaca a pertinência de classificar os insumos com base na distinção entre ser ou não variável no curto prazo. Note-se que uma vez que o trabalho é tipicamente considerado variável e o capital considerado fixo no curto prazo, estes termos são tradicionalmente utilizados na ciência econômica para denotar, respectivamente, todos os recursos variáveis e fixos. Quando os termos trabalho e capital são utilizados nesse sentido, deve-se pensar que uma unidade de trabalho deve incluir, por exemplo, a hora do tempo de um trabalhador adicionada de todo um pacote de recursos necessários, como matéria prima, combustível e outros insumos variáveis; por outro lado, o capital deve incluir as instalações, equipamentos, terrenos, edificações, salários dos supervisores e outros gastos que não variam com o nível de produção.

Assim, três conceitos do custo total no curto prazo devem ser considerados: (i) custos fixos totais, (iii) custos variáveis totais e (iii) custos totais, que correspondem à soma dos custos totais fixos e variáveis. A função de custo variável total e custo total possuem o mesmo formato, e diferem apenas em um valor constante, correspondente ao custo fixo. Além dos custos totais, os gestores devem interessar-se também na função média de produção e na função de custo marginal, que representa a adição ao custo total ao adicionar-se uma unidade a mais de produção. Estas funções podem ser verificadas na Figura 8:

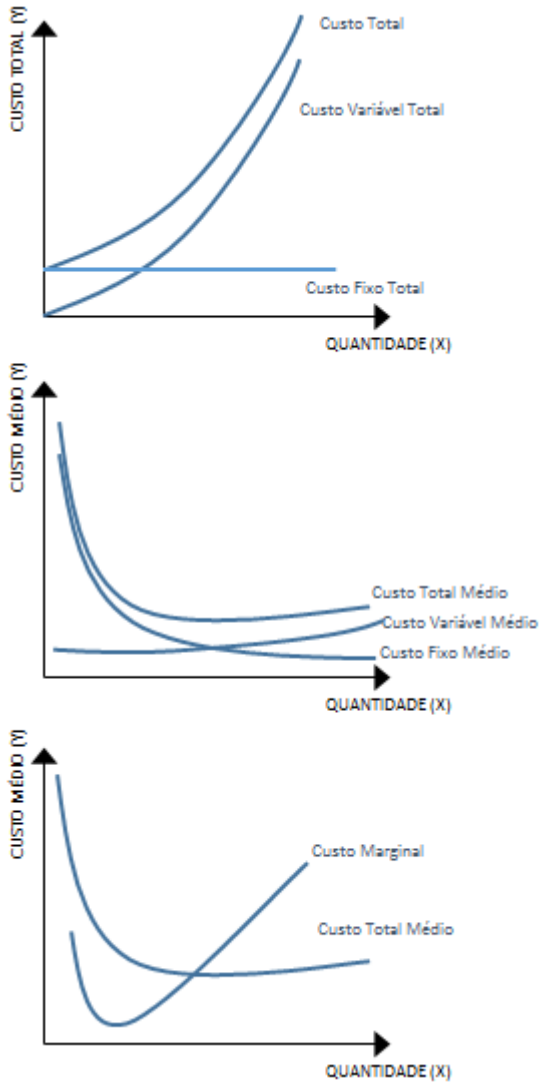

Figura 8 - Curvas de Custo de Curto Prazo (Microeconomia)

Fonte: Adaptado de Douglas, 1992, Mansfield (1998) e Pindyck (2005)

No longo prazo, todos os insumos são variáveis, e a firma pode construir qualquer escala ou tipo de instalação que quiser. Assim, não há que se falar em funções de custos fixos de longo prazo, e a função de custo de longo prazo deve apresentar o custo mínimo unitário de cada nível de produção para qualquer alternativa desejável de instalação que pode ser construída. Isso porque a firma pode mudar a configuração de sua instalação se a nova alternativa apresentar a possibilidade de um custo médio inferior, e ela certamente o fará se puder planejar seu longo prazo, de acordo com a premissa microeconômica da racionalidade perfeita dos agentes (Douglas, 1992; Mansfield, 1998; Varian, 2006). Assim, a função de custo médio de longo prazo pode ser visualizada na Figura 9:

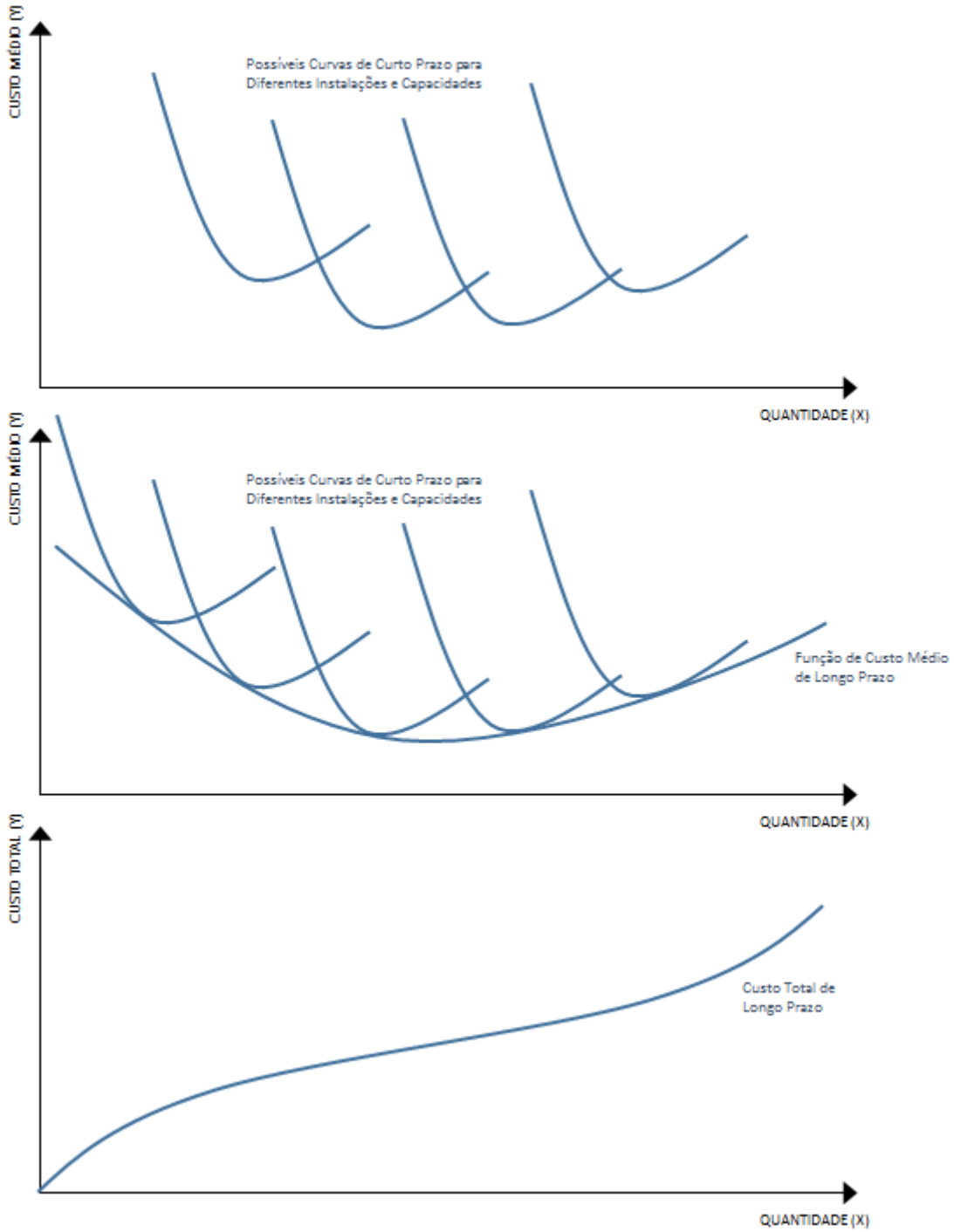

Figura 9- Curvas de Custo de Longo Prazo (Microeconomia)

Fonte: Adaptado de Douglas, 1992 e Mansfield (1998)

A curva de custo médio de longo prazo é importante em termos práticos para tomada de decisão na medida em que mostra aos gestores se instalações maiores possuem vantagem de

custos em relação a instalações menores, e em que medida isso acontece. Quando esta vantagem ocorre, podemos afirmar que há economias de escala (Mansfield, 1998). Por outro lado, quando instalações maiores implicam custos médios maiores, costuma-se dizer que há deseconomias de escala.

É importante destacar ainda que a função de custo total conforme apresentada nesta abordagem microeconômica descreve uma relação de eficiência. Conforme Besanko (2006), "ela representa a relação entre o custo total e a produção, supondo que a empresa produza de maneira mais eficiente possível considerando-se suas competências tecnológicas atuais. Obviamente, as empresas nem sempre produzem de forma tão eficiente quanto teoricamente poderiam. A literatura substancial sobre gestão da qualidade total e reengenharia serve de testemunha para a atenção que os gerentes dão à melhoria da eficiência. É por isso que enfatizamos que a função de custo total reflete as competências atuais da empresa" (p. 36).

Portanto, a relação estável entre fatores de produção e a produção em si é definida pelo estado da tecnologia (ou estado da arte) de uma determinada firma. Douglas (1992) introduz este conceito da seguinte forma:

> **The state of technology**. The productivity of a factor of production refers to the amount of output that can be produced by that input, holding constant the input of all other factors of production. Obviously, an input, such as human resources, can be more productive if it works with modern mechanical and computer-assisted equipment and high-quality raw materials. Similarly, the plant or equipment can be more produtctive if it is being operated by highly skilled and well-trained workers. We use the frase the state of technology when we refer to the quality of resources involved in the production process: Higher states of technology are associated with more productive inputs. Thus, the state of technology refers to the inheernt ability of factors of production to produce output, given the simultaneous efforts of all other inputs to the production process [....] Thus, the state of technology is incorporated into the specification of the production function and is reflected by the precise mathematical form taken by any particular production function (p. 212).

Isso significa, portanto, que alterações na relação entre os insumos e os produtos (aqui definido como estado de tecnologia) levam a modificações na função de custos de uma organização, que, em termos gráficos, pode ser deslocada ou ter seu formato alterado.

Não obstante, cumpre salientar que as restrições e premissas típicas da microeconomia tradicional (ou neoclássica) levaram a uma série de críticas afirmando que aquele modelo era incapaz de lidar com firmas complexas (Panarella, 2010; Penrose, 1995), além de considerar apenas a indústria em si como unidade de análise, ignorando a organização interna das firmas

(Panzar, 1989). Nesse bojo, a organização industrial foi incorporada à microeconomia, enriquecendo-a com conteúdo mais complexo, capaz de explorar as condições que levavam ao abandono do modelo tradicional (Panarella, 2010; Panzar, 1989). Em seu conteúdo, encontram-se conceitos para analisar o papel da tecnologia na determinação da estrutura da firma e da indústria, com ênfase na função de produção multiproduto, economia de escala, economia de escopo e monopólio (Panzar, 1989).

No contexto deste trabalho, como observado por Panarella (2010), vale apontar que Shank e Govindarajan (1997) advogam o uso de modelos da organização industrial e, quando se referem aos determinantes de custos, descrevem-no como tecnologia, economias de escala, economias de escopo, etc. Assim, os *determinantes de custos* em Shank e Govindarajan (1997) têm elementos comuns aos determinantes das estruturas de mercado, no paradigma estrutura-conduta-desempenho, sintetizado no contexto da organização industrial por Scherer e Ross (1990).

Em relação às estimativas quantitativas, há um amplo aparato teórico e estatístico para estimar custos no âmbito da microeconomia. Muitos autores destacam os avanços nos trabalhos teóricos e empíricos nesta área (Panzar,1989; Mansfield, 1998; Besanko, 2006; Banker e Johnston, 1993), e embora os métodos de estimativas de curto prazo (análise de regressão de séries temporais por simples extrapolação) tenham apresentados resultados enriquecedores, alguns autores, apontam dificuldades e inconsistências nas abordagens realizadas para o longo prazo (Demski, 1976; Foster e Gupta, 1990; Douglas, 1992; Mansfield, 1998;). De acordo com Mansfield (1998) é muito difícil encontrar casos em que a escala da firma se altera e a tecnologia e outras variáveis relevantes permanecem as mesmas, o que dificulta as abordagens estatísticas através de séries temporais.

Destarte, para este estudo, é importante enfatizar alguns pontos fundamentais verificados na análise da abordagem microeconômica:

a) A microeconomia possui um robusto arcabouço teórico para lidar com os custos no âmbito da firma, principalmente na relação entre insumos e produtos, considerando as características dos custos fixos e variáveis do ponto de vista do curto prazo e do longo prazo (quando todos os insumos são considerados variáveis). Estas relações são representadas pelas curvas e funções de custos;

b) A função de produção representa um determinado estado de tecnologia (habilidade dos fatores de produção em gerar produtos). Mudanças na tecnologia são incorporadas às especificações da função de custos, e em termos gráficos, alteram seu formato ou deslocam seu posicionamento – ou ambos;
c) Os conceitos de *determinantes de custos* na literatura de gestão estratégica de custos, tais como tecnologia, economias de escopo, economias de escala etc., têm elementos comuns aos determinantes de estruturas de mercado da organização industrial (Panarelli, 2010; Shank & Govindarajan, 1997; Scherer & Ross, 1990);
d) Os *determinantes de custos* mencionados pela literatura de gestão estratégica de custos e organização industrial representam o *estado de tecnologia*, e modificam a função de produção (Panzar, 1989);
e) As ferramentas para quantificar as funções de custos no curto prazo (análise de regressão de séries temporais por simples extrapolação) apresentam bons resultados para trabalhos empíricos;
f) Por sua vez, as funções de custos no longo prazo necessitam de ferramentas estatísticas mais complexas e raramente admitem o uso de séries temporais.

4. Apresentação e análise dos resultados

Conforme foi visto ao longo das seções anteriores, a estrutura conceitual em torno dos *cost drivers* é ampla, apoiando-se em conceitos oriundos de diversas disciplinas e abordagens teóricas. A evolução do uso do termo na contabilidade gerencial embasou-se nas estruturas conceituais mais apropriadas a cada finalidade almejada, e isso foi demonstrado na exposição das principais abordagens relacionadas ao termo *cost driver*, também concebidos na língua portuguesa como *determinantes de custos e direcionadores de custos*.

O presente trabalho tem o propósito de explorar os principais conceitos relacionados ao termo *cost driver* com o intuito de propor uma sistematização que auxilie em abordagens práticas relacionadas ao tema, principalmente considerando o uso estratégico dos *cost drivers*. Nesse sentido, este capítulo tem o objetivo de analisar os enfoques apresentados anteriormente para esclarecer os principais conceitos relacionados aos *cost driver* e a fundamentação teórica inerente a cada um.

A partir desta análise, são reavaliados os propósitos de uso associados ao termo *cost driver* para alcançar uma sistematização com enfoque prático, definida a partir dos propósitos de uso relevantes aos usuários.

Assim, este capítulo encontra-se estruturado da seguinte forma: (i) é desenvolvida uma análise das abordagens do termo *cost drivers*, considerando alguns aspectos teóricos da microeconomia, da contabilidade gerencial e da gestão estratégica de custos; (ii) os principais conceitos relacionados às abordagens do termo *cost driver* são esclarecidos à luz da análise dos conceitos, dos propósitos de uso da informação de custo e outros aspectos teóricos; (iii) as principais abordagens procedimentais relacionadas às abordagens do termo *cost drivers* são brevemente apresentadas; e finalmente (iv) é proposta uma sistematização para as abordagens do termo *cost driver* orientada pela utilização prática e pelos propósitos de uso da informação de custo.

4.1 Análise das principais abordagens relacionadas aos *cost drivers*

O tema da gestão de custos possui uma abordagem que transcende a contabilidade gerencial, uma vez que constitui uma das pedras fundamentais para o sucesso de uma organização, despertando um grande interesse de acadêmicos e estudiosos de diversas áreas do conhecimento. Logo, o processo de análise dos *cost drivers* deve também possuir este caráter, utilizando conceitos e fundamentos teóricos oriundos de outros campos do conhecimento que cercam o tema, como a microeconomia.

Conforme Bacic (2011), a gestão de custos deve ter um ponto de vista integrador e multidisciplinar, preocupando-se com a estrutura interna, o ambiente externo e aspectos pouco quantitativos (Slavov, 2013). Souza e Diehl (2009) compartilham opinião semelhante, e enfatizam a abordagem mais prática dos custos, conforme segue:

> A gestão de custos é uma preocupação organizacional que, concretamente, transcende fronteiras departamentais, e não está restrita a funções e áreas em particular na organização. Por outro lado, nas empresas, o domínio dos conceitos e, portanto, da linguagem sobre custos é ainda restrito a funções especializadas. Muitas vezes, em vista da própria necessidade de gestores não especialistas, criam-se linguagens paralelas, com termos próprios que ao invés de aproximar os diferentes profissionais, acabam por afastá-los. O papel dos gestores e, particularmente do profissional de custos na organização, é aproximar os sistemas de custos das necessidades dos tomadores de decisão, tanto ao fornecer informações úteis e facilmente compreensíveis como ao educar os seus pares, superiores e subordinados. Para tanto, o gestor preocupado com a temática de custos precisa compreender as diferentes linguagens, ter visão sistêmica da organização e atuar proativamente na operação dos problemas nessa área. Com essas atitudes, esse profissional terá condições de fornecer subsídio para decisão em diferentes contextos e ao mesmo tempo agir preventivamente, em termos de gestão de custos.

Sob esta perspectiva, este trabalho visa analisar o tema dos *cost drivers* levando em consideração seu desenvolvimento no âmbito da contabilidade gerencial e da gestão estratégica de custos, mas sem afastar-se demasiadamente da microeconomia, uma vez que são disciplinas intimamente relacionadas ao tema dos custos e fornecem valioso ferramental para sua análise e desenvolvimento.

Uma vez compreendidas as abordagens do termo *cost driver* com base nas referências da literatura, é pertinente avaliar sua concepção sob uma perspectiva microeconômica mais ampla, considerando as características e os propósitos associados a cada abordagem. Este exercício possibilita ainda esclarecer o embasamento teórico e conceitual inerente a cada

abordagem, reduzindo a ocorrência de imprecisões e inadequações, e auxiliando em sua aplicação nos diversos propósitos.

Considerando o arcabouço teórico microeconômico apresentado anteriormente, o ponto teórico central que caracteriza as diversas abordagens no que diz respeito ao termo *cost driver* é a avaliação dos efeitos dos fatores na estrutura de custos das entidades no que diz respeito à sua tecnologia e seus impactos sobre a composição entre custos fixos e custos variáveis.

No contexto da abordagem da atribuição de custos, o propósito de uso geral dos *cost drivers* (*direcionadores de custos*) é possibilitar a mensuração dos objetos de custos de uma forma que reflita efetivamente a motivação do consumo de recursos decorrente daquele objeto. Para efeito de gestão, é importante avaliar a ocorrência dos custos necessários para ofertar o nível de *output* de acordo com a estrutura de custos fixos existente (capacidade prática), bem como avaliar os custos (*inputs*), tanto fixos quanto variáveis, que foram efetivamente demandados pelos objetos de custos.

Nesse sentido, a boa prática da gestão de custos moderna recomenda calcular as taxas de atribuição de custos aos produtos considerando: (i) custos fixos calculados em razão da capacidade ofertada, denominada capacidade prática instalada; (ii) dados referentes a um horizonte temporal longo o suficiente que permita eliminar o efeito de variações e sazonalidades indesejadas; e (iii) plausibilidade econômica, no sentido de garantir a relação de causa e efeito entre os *direcionadores de custos* e o consumo de recursos (Brinson, 1991; Martins & Rocha, 2010).

Tais recomendações são essenciais para a análise dos custos que são fixos e variáveis, levando sempre em consideração o objeto de custos (nesse caso, o produto). Além disso, as recomendações (i) e (ii) equivalem a dizer que, para esta abordagem, é interessante considerar uma estrutura de custos estável em termos de processo de produção.

Em outras palavras, estas recomendações, necessárias ao processo de atribuição dos custos aos produtos, são o mesmo que assumir que para esta prática a estrutura de custos deve ser constante (não há alteração na estrutura dos custos fixos), ou seja, trata-se da perspectiva microeconômica do curto prazo.

Além disso, a abordagem da atribuição de custos também estabelece que sempre que houver qualquer alteração relevante no processo de produção (como a aquisição de um equipamento que aumente a capacidade ou a automatização de um processo), deve-se revisar as métricas utilizadas pelo sistema de custos. Nesse caso, isso é necessário porque é preciso ajustar a função de custos linear de curto prazo com algumas características para outra função de custos linear de curto prazo, com características distintas. Note-se que a função linear de custos define que o custo do objeto varia em razão proporcional à variação no nível do *direcionador de custos*.

Na abordagem da atribuição de custos, não é muito comum a análise dos custos na forma de função. Esta análise só é relevante para esta abordagem quando leva a alguma decisão de cunho tático ou estratégico, geralmente tomada utilizando informações obtidas fora do contexto da atribuição de custos. Ainda assim, as características da função linear de custos são fundamentais ao funcionamento desta prática, e permeiam toda a sua sistematização. É graças a este funcionamento que informações como o custo da capacidade não utilizada são obtidas.

Para as decisões que geralmente são tomadas a partir desta abordagem, a plausibilidade econômica também é muito relevante. Apenas a identificação efetiva de causalidade, identificada a partir de evidências como relação quantitativa física, contratual ou lógica, estabelece uma relação economicamente plausível entre o nível do *direcionador de custos* e o objeto de custo. A existência desta relação é fundamental para a atribuição dos custos com base na capacidade efetivamente demandada pelos objetos de custo (em uma função linear nos moldes do curto prazo). Além disso, apenas a existência da plausibilidade econômica sustenta os métodos de custeio em dois estágios, de modo que os custos atribuídos aos *cost pools* e deles para os produtos e serviços ainda preservem uma relação de causa e efeito que justifique sua motivação e respectiva atribuição.

No contexto da abordagem do *cost behavior* o propósito fundamental é estimar o comportamento dos custos a partir de uma função linear de custos, que estabelece uma relação quantitativa da ocorrência dos custos com seus fatores causais.

Uma característica fundamental do modelo tradicionalmente adotado pela literatura é a constatação de que os custos variáveis se modificam em proporção às mudanças nos *direcionadores de custos* (Anderson, Banker & Janakiraman, 2000). Nesse sentido, a aplicação deste modelo implica na classificação dos custos entre fixos e variáveis, e esta classificação usualmente é feita a partir de algumas considerações, como (i) o objeto de custo que será considerado (um item de custo específico pode ser variável no que diz respeito a um objeto de custo e fixo quanto a outro); e (ii) Faixa relevante (os padrões de comportamento dos custos variáveis e fixos são válidos apenas em uma faixa relevante, e fora desta faixa o comportamento de custos variáveis e fixos muda) (Horngren, Datar & Foster (2004).

De modo semelhante à análise realizada para a abordagem da atribuição de custos, as premissas expostas anteriormente equivalem a dizer que a estrutura da microeconomia que deve ser considerada é a estrutura de curto prazo. A simples segregação dos custos em fixos e variáveis já indica esta correspondência, e o conceito de faixa relevante só se justifica sob esta perspectiva.

A faixa relevante é mencionada principalmente em razão da preocupação dos autores com a adequação da utilização de equações lineares. A abordagem de Horngren, Datar, Foster (2004) e Atkinson, Banker, Kaplan e Young (1995) enfatiza a estabilidade dos padrões de comportamento dos custos de modo que se tornem lineares, podendo ser representados por uma equação linear em função da quantidade dos custos variáveis, considerando os custos fixos como intercepto, numa aproximação utilizada para simplificar a análise ($C = F + qV$).

Na microeconomia, a função de custo busca representar o comportamento do custo total de uma determinada entidade objeto de análise, em geral, a firma. Conforme foi visto anteriormente, a função de custo médio de longo prazo nada mais é do que a representação gráfica de infinitas possibilidades de tamanhos de plantas e estruturas produtivas, cada uma com seu próprio arranjo entre custos fixos e variáveis, que podem ser representadas individualmente na forma de uma curva de custo de curto prazo. O formato da curva de custo médio se justifica na medida em que, dentre as inúmeras possibilidades de planta, o comportamento racional dos agentes leva os gestores a selecionarem apenas as curvas que atingem o menor custo médio possível para cada nível de capacidade, de modo que a curva de longo prazo representa justamente estes pontos mínimos. Esta relação pode ser observada

entre as curvas do lado direito da Figura 10 adiante, representando a relação entre as curvas de custo médio de curto e longo prazos.

Por sua vez, a curva de custo total da firma costuma ser representada por uma curva em formato de “S” invertido. Para níveis baixos de produção, os custos aumentam em uma taxa decrescente, já que se assume que neste nível as organizações têm possibilidade de economias de escala, o que reduz o custo médio dos produtos. As economias de escala surgem da possibilidade de se produzir mais com a mesma estrutura ou com baixo nível de investimento em custos fixos, e são caracterizadas pela redução do custo médio com o aumento no volume de produção.

Uma vez que o nível de produção alcança níveis mais elevados de capacidade, torna-se mais oneroso aumentar a estrutura fixa para aumentar a produção, e os custos passam a aumentar a uma taxa crescente, ou seja, passam a existir deseconomias de escala, e o custo médio passa a aumentar conforme o volume aumenta (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 1995; Mansfield, 1998). Esta relação pode ser verificada na parte inferior da Figura 10.

Conforme Atkinson, Banker, Kaplan e Young, (1995), esta é uma representação teórica do custo de oportunidade disponível para qualquer firma em uma indústria particular, entretanto, para decisões gerenciais, é necessário estimar custos que sejam aplicáveis a um intervalo bem mais estreito dos níveis de produção. Este intervalo representa apenas o nível específico em que a firma costuma operar regularmente, que é conhecido como faixa relevante, e é justamente o intervalo de produção em que a classificação entre custos fixos e variáveis torna-se apropriada.

A chamada faixa relevante, portanto, constitui as relações de produção em um determinado nível de capacidade disponível para a firma para um dado momento, em que a estrutura de custos fixos encontra-se determinada. Este nível, portanto, nada mais é do que a curva de custos de curto prazo, conforme pode ser visualizado na Figura 10 ao se comparar sua parte superior com a parte inferior:

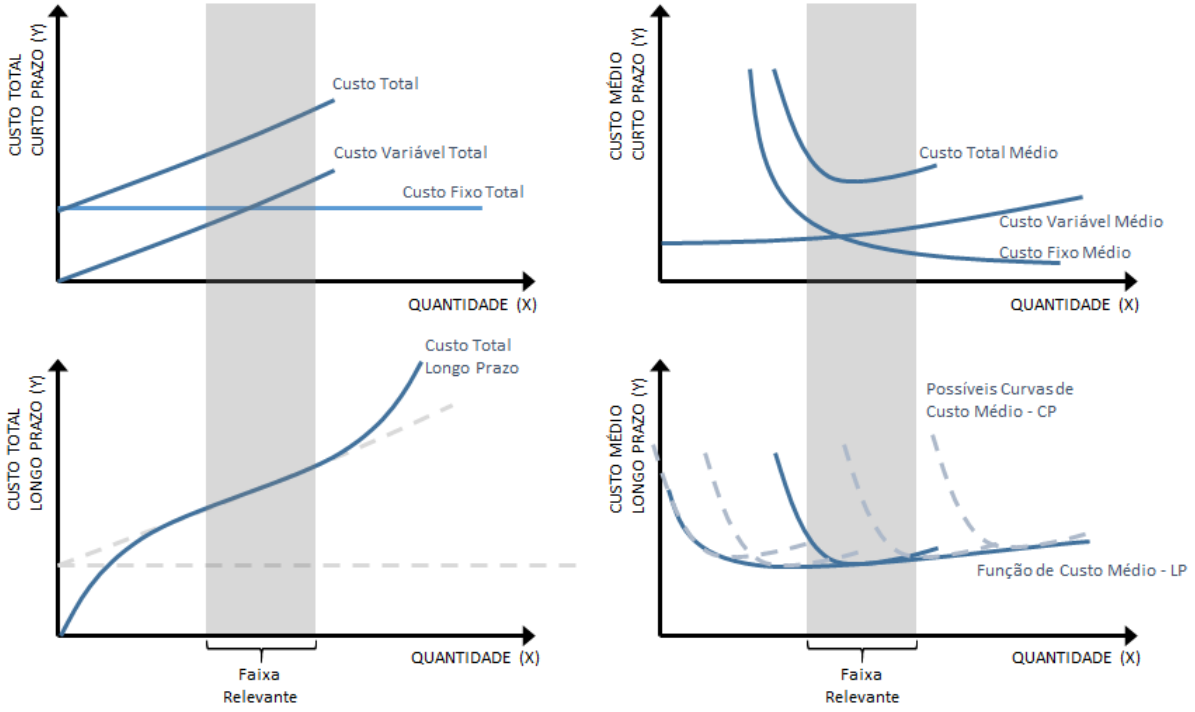

Figura 10 - Relações entre curvas de custos

Fonte: Adaptado de Douglas, 1992; Mansfield (1998) e Varian (2006)

Sendo assim, na abordagem do *cost behavior*, dizer que o *direcionador de custos* é apropriado apenas na chamada faixa relevante equivale a dizer que nesse caso o *direcionador de custos* é apropriado apenas para lidar com o curto prazo, onde a função de custos é linear.

Para os propósitos contemplados pela abordagem do *cost behavior*, a estrutura teórica do curto prazo é perfeitamente compatível. No entanto, deve-se salientar que a utilização das funções de custos para estimar e prever o custo dos objetos só é válida se forem respeitadas as características estabelecidas para o curto prazo pela microeconomia, principalmente a estabilidade da estrutura de custos fixos.

Se as funções de custos forem utilizadas para estimar custos em cenários onde ocorrem modificações na estrutura de custos fixos, a presunção de linearidade da função de custos deixa de existir e sua utilização pode produzir resultados distorcidos e conceitualmente equivocados, o que pode levar a decisões inadequadas.

Por fim, no contexto da abordagem da gestão estratégica de custos, os *determinantes de custos* são analisados com o propósito de auxiliar as organizações a atingir vantagens competitivas sustentáveis por meio de sua análise. Nessa abordagem, *determinantes de custos* são fatores que causam os custos de uma organização, podem estar mais ou menos sob seu controle e geralmente agem em conjunto (Porter, 1985; Lord, 1996; Wilson, 1990).

Para esta abordagem, *determinantes de custos* interagem de forma complexa sobre a organização em cada situação, e estão relacionados ao seu posicionamento estratégico e suas decisões em nível estratégico e tático (Shank & Govindarajan, 1993; Lord, 1996). A classificação dos *cost drivers* adotada por Shank e Govindarajan (1993) segrega os fatores determinantes em dois grupos distintos: (i) *determinantes de custos* estruturais, associados aos conceitos da literatura da organização industrial (Riley, 1987 citado por Shank & Govindarajan, 1993; Scherer & Ross, 1980). Por exemplo: escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade; e (ii) *determinantes de custos* execucionais, que dependem de sua habilidade de execução bem sucedida. Por exemplo: envolvimento da força de trabalho (participação), gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência no layout das instalações, configuração do produto e exploração de ligações na cadeia de valor.

Do ponto de vista da microeconomia; as decisões tomadas com base nos *determinantes de custos* sob o enfoque da gestão estratégica de custos modificam o *estado da arte* da tecnologia da firma, uma vez que alteram as relações entre os insumos e os produtos, sendo incorporados pela função de produção e refletidos em sua forma, modificando a estrutura de custos da organização no que diz respeito aos custos fixos e variáveis. Nesse sentido, estas decisões sempre possuem implicações que só podem ser avaliadas na perspectiva microeconômica de longo prazo, em que são avaliados os efeitos das possíveis modificações da estrutura de custos da firma.

Sob esta ótica, a aplicação de funções de custos para avaliar os efeitos dos *determinantes de custos* não é recomendável, uma vez que o formato da curva de custos e sua respectiva equação estão sujeitos a modificações frequentes decorrentes de alterações em sua estrutura. Vale acrescentar que as análises da literatura econômica com base na função de custos de longo prazo neoclássica costumam considerar apenas a curva que tangencia os arranjos associados à máxima eficiência e envelopa todas as outras alternativas, uma vez que seriam

sempre os arranjos escolhidos pelos agentes dotados de racionalidade perfeita, premissa muito distante da realidade estudada pela contabilidade gerencial.

Por outro lado, as complexas funções desenvolvidas no âmbito da organização industrial necessitam que uma série de condições sejam atendidas para funcionar adequadamente, e a literatura demonstra que os resultados da aplicação de funções para estudar o comportamento dos custos na perspectiva de longo prazo nem sempre trazem resultados satisfatórios (Demski, 1976; Foster & Gupta, 1990; Douglas, 1992; Mansfield, 1998; Bromwich & Hong, 1999).

Isto posto, cumpre realizar uma breve comparação da análise dos *cost drivers* entre as abordagens de atribuição de custos e do *cost behavior* (*direcionadores de custos*) e da gestão estratégica de custos (*determinantes de custos*), considerando as perspectivas de curto e longo prazo da Microeconomia.

Enquanto os *direcionadores de custos* estão associados a um recorte específico da função de custos referente ao chamado curto prazo, em que a função de custos é linear, os *determinantes de custos* são justamente o conjunto de fatores que pode modificar o formato ou o posicionamento da função de custos a partir de decisões estratégicas e táticas, e têm efeitos tanto no curto prazo quanto no longo prazo.

Esta análise também permite dizer que os *determinantes de custos* têm impacto estrutural nos custos de uma entidade, corroborando as proposições defendidas por Porter (1985). Isso não quer dizer que seus impactos não se desdobrem ao nível execucional ou organizacional, como defendido por Shank e Govindarajan (1996), Morse, Davis e Hartgraves (2002), Blocher et. Al. (2008), Hansen e Mowen (2005) e outros. Ao contrário: na medida em que os *determinantes de custos* afetam o estado de tecnologia das empresas, seus efeitos não se limitam apenas a questões mais genéricas, e espraiam-se para todos os níveis de gestão da organização. Nesse sentido, os *determinantes de custos*, em maior ou menor medida, afetam toda a estrutura de custos da entidade.

Por sua vez, é possível afirmar que os *direcionadores de custos* não estão associados a mudanças estruturais, uma vez que dependem justamente da estabilidade entre os fatores de produção e os produtos para serem válidos. Desse modo, conforme visto, os *direcionadores*

de custos têm maior relação com as escolhas entre o nível de insumos consumidos em relação ao nível de produtos produzidos dentro de uma função de custos linearmente definida (a chamada "faixa relevante").

E por que é importante observar as condições que caracterizam a abordagem da prática de custos de acordo com a perspectiva microeconômica de curto prazo ou de longo prazo? Ora, é justamente a condição inerente à perspectiva de curto prazo (a estabilidade dos fatores fixos) que assegura a adequação da função de custos linear. Dessa forma, se esta condição não for atendida, as estimativas e atribuições de custos baseadas na função linear de custos deixam de ter validade, passando a fornecer informações de custos incompatíveis com a realidade, o que poderia levar a decisões inadequadas.

Nesse aspecto, a não observância das condições da teoria econômica indicadas para a utilização das abordagens associadas aos *cost drivers* pode de fato resultar em informações limitadas ou inadequadas, e esta implicação pode ser ilustrada a partir de alguns exemplos tomados da literatura.

Em um dos principais artigos publicados no contexto da literatura relacionada ao comportamento dos custos, ou *cost behavior* (Richartz, Borgert & Ensslin, 2014), Anderson, Banker e Janakiraman (2003) utilizam esta abordagem para demonstrar a existência de custos rígidos (*sticky costs*) em gastos com atividades de vendas e atividades gerais e administrativas (SG&A – Sales, General & Administrative). Isto é, os custos aumentam numa dimensão superior quando as receitas aumentam do que quando as receitas diminuem, ou seja, a relação entre custo e volume não é simétrica. Para os autores, este resultado é explicado pelo comportamento discricionário dos gestores ao ajustarem o nível das atividades (*cost drivers*) em resposta às alterações na demanda por elas.

Os achados deste estudo ilustram a necessidade de se observar a existência das condições necessárias para a aplicação de cada uma das abordagens associadas aos *cost drivers*. Neste estudo é possível observar que a aplicação das técnicas do *cost behavior* sem os devidos cuidados poder levar a conclusões inadequadas quando o comportamento dos custos não é verdadeiramente linear, condição necessária para a abordagem em questão.

De acordo com os autores, os custos de contratação, treinamento e demissão de funcionários não variam apenas em relação ao nível da atividade, mas em relação a outros fatores, como o comportamento dos gestores, e a própria natureza dos processos de demissões, treinamentos e contratação. Assim, quando há modificação no nível da atividade, há modificação na estrutura dos fatores de produção (alteração dos custos fixos), modificando o formato da função de custos. Por essa razão, não se pode considerar a mesma curva em momentos distintos – a função de custos possui inclinações diferentes quando o nível da atividade está aumentando e quando o nível da atividade está diminuindo.

Nesse sentido, se os gestores destas organizações utilizassem a abordagem do *cost behavior* para analisar seus custos considerando erroneamente sua estrutura de fatores fixos estável e o comportamento dos custos linear, obteria informações inadequadas, podendo tomar decisões equivocadas. Nesse caso, há que se considerar os efeitos dos *determinantes de custos*, os fatores que provocam os custos, tais como modelo de gestão, comprometimento, fatores institucionais etc.

Outro importante trabalho da literatura que demonstra a necessidade de observar as condições necessárias para cada abordagem dos *cost drivers* é o artigo de Bromwich e Hong (1999), em que o ABC é analisado com base em conceitos de custos incrementais fundamentados nos estudos sobre a importância da tecnologia na microeconomia.

Os autores sugerem que métodos de custeio baseados em atividades (ABC) ou volume de produção, típicos sistemas de custos em dois estágios, não atendem a uma série de condições necessárias para garantir a separabilidade das funções de custos e mensurar os custos incrementais de forma consistente com a teoria econômica, podendo gerar informações distorcidas.

As condições apontadas pelos autores (e não atendidas por estes métodos de custeio) referem-se à forma como os custos são agrupados em centros de custos, violando as condições de agregação necessárias para garantir a atribuição dos custos aos produtos. Tais condições são construídas a partir das sofisticadas funções de custos da organização industrial, e encontram-se resumidas a seguir:

i. A tecnologia considerada em um centro de custos não deve ser agregadora em termos de consumo de insumos, o que significa que não pode haver economias ou deseconomias de escopo;
ii. Deve ser possível agregar todos os insumos consumidos em um centro de custos como um único insumo global, comportando-se da mesma maneira;
iii. A tecnologia de cada centro de custos deve ser homotética, ou seja, o mix de insumos deve ser fixo e independente do volume de produção;
iv. O direcionador de custos do centro de custos deve ser linearmente homogêneo para todos os insumos do centro de custos;
v. As atividades devem ter tecnologias independentes (a transformação de recursos em produtos deve ocorrer paralelamente);
vi. Deve haver mercados de insumos perfeitos, com preços estabelecidos de forma independente;
vii. O índice de preços deve ser uma função linear homogênea em relação ao preço dos insumos, ou seja, os preços não devem variar com o volume dos insumos.

O trabalho de Bromwich e Hong (1999) constitui uma rica e aprofundada análise dos conceitos destas práticas de custos a partir do aparato teórico da economia, exercício que traz excelentes reflexões e pode conferir maior conforto e confiança aos estudiosos e usuários das informações fornecidas. Seus resultados demonstram a inadequação de se atribuir custos aos produtos sem considerar diversas condições que são impraticáveis no mundo corporativo atual, e demonstram muito bem a dificuldade em se atribuir custos considerando as características inerentes à perspectiva econômica de longo prazo. Além disso, os efeitos negativos da estruturação incorreta do sistema de custos podem ser potencializados ao considerar seus efeitos no comportamento dos gestores (Mastilak, 2011)

Considerando-se as modificações na estrutura de tecnologia da firma (no sentido da forma como os insumos são transformados em produtos) e seus impactos nos fatores de produção, principalmente as modificações na estrutura dos fatores fixos, é necessário assegurar as condições que garantam a aplicabilidade das funções de custos de longo prazo conforme descritas por Bromwich e Hong (1999). Daí a importância de se observar as condições da perspectiva de curto prazo, possibilitando a adequada utilização da função de custos linear que caracteriza esta perspectiva.

O trabalho de Bromwich e Hong (1999) ilustra muito bem as condições que devem ser atendidas e suas eventuais implicações quando não se observam as condições de curto prazo ao se projetar ou operar um sistema de custos. Isso reforça as recomendações existentes na literatura para assegurar a aplicabilidade do modelo de atribuição de custos considerando a função de custos linear, tais como:

a) Considerar um horizonte de tempo estável. No contexto do ABC, Brimson (1996) aconselha utilizar dados trimestrais ou semestrais, mas ajustá-los continuamente para refletirem as mudanças no ambiente operacional – reorganizações, modificações de atividades e outros fatos semelhantes – garantindo que os fatores fixos permaneçam tratados como fixos;
b) Utilizar a capacidade prática; considerando os fatores fixos de produção estabelecidos, sendo eles utilizados ou não, assegura-se a atribuição correta dos custos de forma linear (Eldenburg & Wolcott, 2007; Blocher et. Al., 2008, Brimson, 1991);
c) Observar a plausibilidade econômica, no sentido de verificar a causalidade da relação entre *direcionadores de custos* e fatores de produção, garantindo a consistência da relação econômica entre as variáveis (Horngren, Datar & Foster, 2004).

Outra característica que marca as diferenças entre *determinantes de custos* e *direcionadores de custos* refere-se à sua mensuração. Enquanto os *direcionadores de custos* são essencialmente quantificáveis, e seu papel é atribuir magnitude aos padrões de consumo de recursos (seja por meio de rastreamento direto ou por meio do custeio em dois estágios); os *determinantes de custos* não são facilmente mensuráveis, e esforços de mensuração geralmente esbarram nos fatores que agem em conjunto, tornando complicada sua quantificação através de ferramentas simples de análise.

Isso se dá, em larga medida, por algumas características inerentes ao entendimento da abordagem estratégica. Conforme Bacic (1994), “a noção de estratégia levanta implicitamente dois problemas: o de incerteza e o de visão de longo prazo”. O autor complementa com alguns aspectos que ilustram a dificuldade em se atribuir custos aos *cost drivers*

compreendidos no contexto da GEC por meio de funções. Para Bacic (1994), "o conceito de incerteza é parte básica e ineliminável de toda decisão estratégica. Essas decisões não podem ser representadas ou simplificadas por meio de funções maximizadoras de lucro nem mediadas por distribuições históricas de probabilidades que pressupõem que os padrões do passado vão-se repetir. A complexidade e a insuficiência de informações são elementos que qualificam o quadro de incerteza que demarca as decisões estratégicas".

Nesse sentido, em um exercício de reflexão, é possível considerar os *direcionadores de custos* como a faceta mensurável dos *determinantes de custos* (Gosselin, 2007). Ao constituírem fatores mensuráveis que causam os custos, os *direcionadores de custos* podem ser utilizados para associar fatores aos objetos de custos, e a existência e a estrutura destes fatores são determinadas pelos *determinantes de custos*. Esta relação pode ser compreendida a partir da Figura 11:

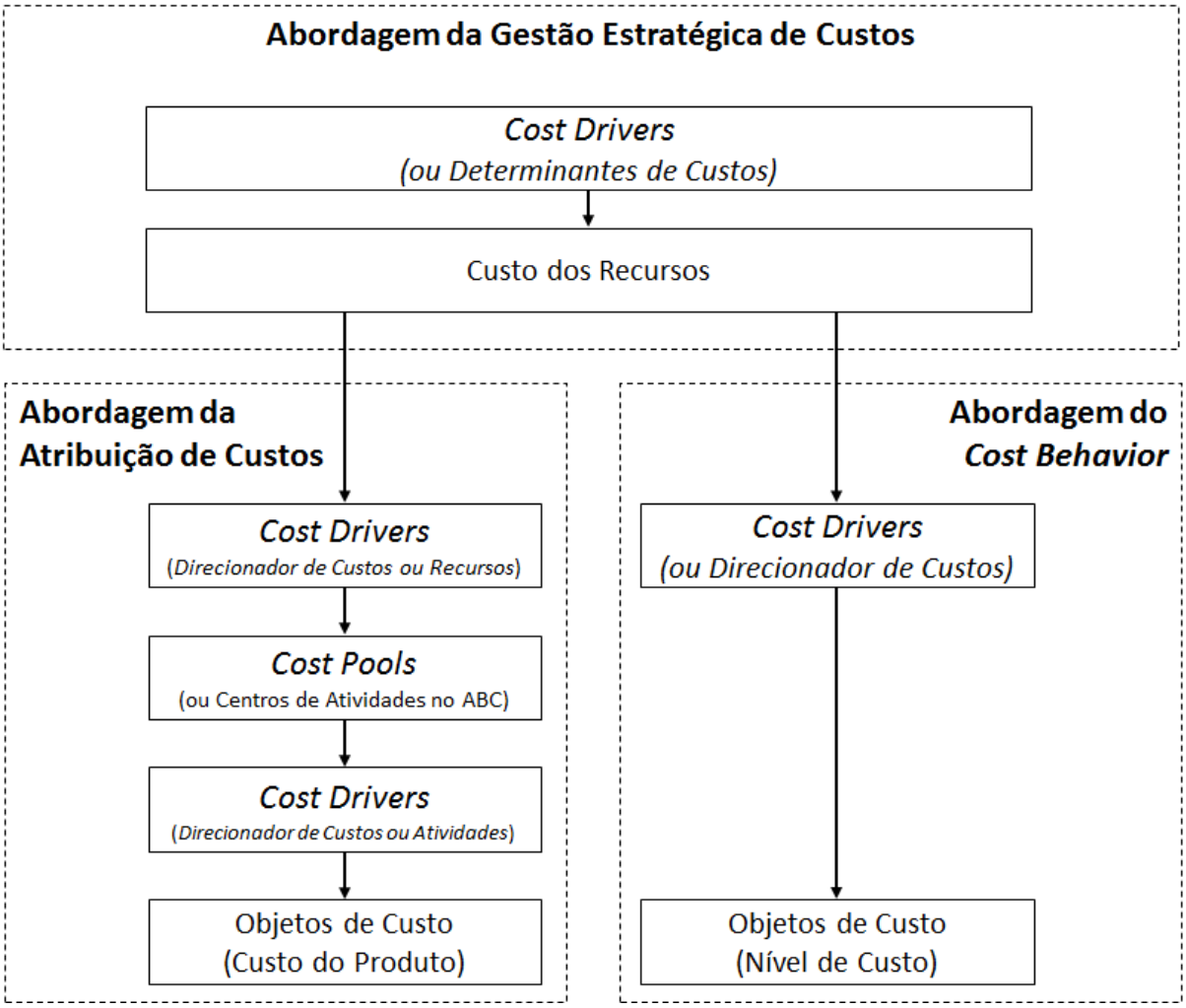

Figura 11 - Abordagens dos determinantes e direcionadores de custos

A distinção observada entre *direcionador de custos* e *determinante de custos* já foi abordada na literatura por alguns autores. Ao analisar as diferenças entre os dois conceitos, *activity measure* no papel de *direcionador de custo* do segundo estágio do ABC, e *cost driver* conforme a concepção aqui apresentada no sentido de *determinantes de custos*, Brimson (1991) apresenta a seguinte colocação:

> Whereas the activity measure represents the factor by which the costs of a given process vary most directly, the activity measure is not the cost driver. The cost driver is the factor whose occurrence creates cost. An activity measure is a dependent variable in the sense of a regression analysis.
> To illustrate the difference, consider the activity of inserting components into electronic boards. As the number of inserts increases/decreases the factors of production (labor, technology, and the like) must be simultaneously adjusted. The activity measure is, therefore, the number of inserts. However the number of inserts is caused by factors such as the product design and the available technology. These factors represent the cost drivers. The cost drivers are therefore the upstream causes of cost and are removed from the analyzed activity (p. 121).

Gosselin (2007) apresenta uma análise comparativa que enriquece ainda mais a avaliação das diferenças entre as concepções do termo *cost driver* como *direcionador de custos* e como *determinantes de custos*:

> There are two different levels of cost drivers. Porter (1980) uses the concept of cost drivers as a designation for structural variables that explains the cost of an activity. Following Porter, Shank (1989) and Shank e Govindarajan (1989, 1993) classify cost drivers into two categories: structural and executional cost drivers. Structural cost drivers such as scale of investment and product diversity involve strategic choices made by the firm about its economic structure. Executional cost drivers are factors on which an organization depends upon to execute its activities successfully. Cooper (1988a) defines a cost driver as a measure of the manner in which products consume activities. Setup time, number of setups, material handling hours, and ordering hours are examples of cost drivers under this definition. The strategic cost management and ABC perspectives on cost driver complement each other in a strategic cost management perspective. The first represents the structural or executional cost determinants while the second is the operationalization of those determinants. For example, product diversity is a structural cost driver (Shank, 1989), the number of setups or setup time represent some ways to measure the impact of product diversity on production costs (p. 647).

A confusão entre os termos, seus significados e suas aplicações pode ser encontrada na literatura, o que enfatiza a carência de delimitações mais claras para o uso dos termos existentes. É possível encontrar aplicações do arcabouço teórico inerente a uma das abordagens do termo *cost driver* em circunstâncias e propósitos associados a outros contextos, não raro levando a conclusões limitadas ou até mesmo equivocadas.

Muito embora as perspectivas associadas às diferentes abordagens do termo *cost driver* sejam complementares, é importante compreender o que as distingue. A análise do termo no que diz respeito à sua concepção, seu propósito e seus significados de acordo com sua interpretação enquanto definição leva a distingui-los como tipos distintos.

O conceito inerente ao significado do termo *cost driver* no sentido de *determinante de custos* assemelha-se mais ao entendimento de uma definição constitutiva, ou conceitual. É um esforço de explicar por meio de palavras em que se constitui determinado conceito, necessariamente abrangente. A definição operacional associada ao *determinante de custos* é propositalmente ampla, de modo a compreender qualquer fator que de alguma maneira gera ou influencia os custos de uma determinada entidade.

Apesar da recorrente menção à importância de se quantificar os *determinantes de custos* na literatura (Porter, 1985; Wilson, 1990; Shank & Govindarajan, 1996), uma definição com esta amplitude traz em si dificuldades inerentes ao processo de operacionalização, um problema significativo ao se buscar realizar pesquisas empíricas em moldes mais positivistas, ocasião em que os objetos de análise precisam ser bem especificados (Martins & Theóphilo, 2007; Marconi & Lakatos, 2008).

Por sua vez, o conceito de *cost driver* no sentido de *direcionador de custos* aproxima-se muito mais do entendimento de uma definição operacional. Refere-se justamente a medidas que podem ser associadas ao consumo de recursos, portanto, algo mais tangível, facilmente observável. Um *direcionador de custos* tem o firme propósito de refletir quantitativamente uma relação entre dois objetos, portanto, o sentido operacional é intrínseco à sua existência.

Conforme Martins e Theóphilo (2007), "uma definição operacional é um procedimento que atribui um significado mensurável a um conceito através da especificação de como o conceito é aplicado dentro de um conjunto específico de circunstâncias" (p. 34-35). Ora, o entendimento do *direcionador de custos* é exatamente o que se espera de uma definição operacional, ou seja, atribuir um significado mensurável a um conceito por meio de uma especificação em um contexto. No caso, o conceito em questão é justamente o *determinante de custos*. Pode-se então considerar o *direcionador de custos* uma medida associada aos

efeitos dos *determinantes de custos* em um dado recorte (o curto prazo, ou a faixa relevante), em um contexto em que se pretende mensurar seu comportamento.

Esta análise leva à verificação de uma representativa diferença do ponto de vista de seu próprio tipo de definição, que nos leva a concluir que a acepção de *determinante de custos* está associada ao tipo de definição constitutiva, ao passo que o entendimento do termo *direcionador de custos* remete ao tipo de definição operacional.

Portanto, também é válido dizer que, em termos de gestão estratégica, o conhecimento dos *determinantes de custos* atuando em cada caso é mais relevante em termos estratégicos do que em termos operacionais. Para efeitos mais operacionais, o conhecimento dos *direcionadores de custos* pode ser mais efetivo do que o estudo dos *determinantes de custos* em si.

Assim, a extensão deste raciocínio sugere que *determinantes de custos* devem ser analisados preferencialmente de forma pontual, avaliando cuidadosamente sua eventual relevância e os possíveis impactos nos processos em análise. Já os *direcionadores de custos* representam relações relativamente estáveis no recorte considerado, e podem ser utilizados de forma recorrente e sistemática para fins de controle ou tomada de decisões de cunho mais operacional. Cabe lembrar que, para cumprir adequadamente seu papel, os *direcionadores de custos* devem ser reavaliados periodicamente, ou sempre que houver alguma evidência de alterações nas relações por ele representadas (uma mudança nos *determinantes de custos*, portanto).

A análise relativa a adequação de cada abordagem no que diz respeito ao tipo de gestão realizada, levando em conta suas características estratégicas e operacionais (ou táticas) também é importante para a abordagem prática

Desse modo, de uma forma bem concisa, decisões táticas são escolhas entre alternativas com visão imediata ou limitada. Também são chamadas de decisões de curto prazo ou operacionais, e envolvem as decisões específicas de curto prazo que moldam as atividades do dia-a-dia da organização. Embora alguns autores advoguem que os efeitos das decisões táticas costumam durar menos de um ano, é importante enfatizar que tais decisões também

costumam implicar consequências de longo prazo (Hirsch & Lourdeback, 1992; Hansen & Mowen, 2005; Slavov, 2013; Eldenburg & Wolcott, 2007).

Por sua vez, as decisões estratégicas são aquelas que definem o curso de uma organização por um longo período, e consistem em escolhas que devem levar a organização a atingir vantagens competitivas. São exemplos de decisões estratégicas entrar ou não em um novo mercado, desenvolver ou não um determinado tipo de novo produto etc. De um modo geral, decisões táticas também devem auxiliar estes objetivos globais, mesmo que seus efeitos imediatos sejam no curto prazo (Hirsch & Lourdeback, 1992; Hansen & Mowen, 2005; Slavov, 2013).

Esta breve apresentação conceitual das decisões estratégicas e táticas ou operacionais podem ser complementadas com a apresentação das principais características estratégicas e operacionais relacionadas ao processo de gestão, que foram sintetizadas por Slavov (2013), conforme Quadro 7:

Quadro 7 - Características de gestão estratégica e operacional

Características Estratégicas	Características Operacionais
Planejamento menos estruturado	Planejamento mais estruturado
Orientação mais sintética das decisões	Orientação mais analítica das decisões
Maior nível hierárquico do pessoal envolvido	Menor nível hierárquico do pessoal envolvido
Menor frequência das decisões	Maior frequência das decisões
Maior precedente para outras decisões	Menor precedente para outras decisões
Maior quantidade de capacidades e recursos envolvidos	Menor quantidade de capacidade e recursos envolvidos
Maior abrangência dos recursos e de capacidades envolvidos	Menor abrangência dos recursos e de capacidades envolvidos
Maior abordagem em relação a produtos e mercados	Maior abordagem em relação a processo e atividades
Maior prazo para acompanhamento do resultado	Menor prazo para acompanhamento do resultado
Maior dificuldade para reversão	Menor dificuldade para reversão
Maior custo do erro da decisão	Menor custo do erro da decisão
Menor oportunidade para melhorias incrementais	Maior oportunidade para melhorias incrementais
Maior posicionamento em relação à inovação	Menor posicionamento em relação à inovação

Fonte: adaptado de Slavov (2013)

A análise das decisões e características associadas aos aspectos estratégicos e operacionais expostos anteriormente em conjunto com os principais propósitos de uso de cada abordagem, apresentados na seção 3.3 deste estudo (propósitos de uso) conduz à constatação de que os

propósitos de uso associados às abordagens associadas ao *direcionador de custos* estão mais alinhados com as decisões e características de cunho operacional.

Por sua vez, é possível observar que os propósitos de uso relacionados à abordagem da gestão estratégica de custos estão alinhados tanto com as decisões e características de cunho estratégico quanto operacional. Nesse sentido, vale resgatar a sistematização de Shank e Govindarajan (1993) dos *cost drivers* considerados pela GEC, que os segrega em *determinantes de custos* Estruturais e *determinantes de custos* Execucionais. Os *determinantes de custos* Estruturais são aqueles que direcionam o custo do produto, como escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade; e os *determinantes de custos* execucionais dependem da capacidade da empresa em executar seus processos de forma bem sucedida, como comprometimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do *layout* das instalações e configuração do produto.

Uma primeira análise leva a crer que os *determinantes de custos* estruturais estariam mais associados às características estratégicas, ao passo que os execucionais estariam mais associados a características operacionais. No entanto, esta analogia não é correta. O sentido que norteia a segregação dos *determinantes de custos* não é o mesmo que segrega a gestão estratégica da gestão organizacional, assim, existem *determinantes de custos* estruturais cujos efeitos são tanto operacionais quanto estratégicos, e o mesmo se aplica aos *determinantes de custos* execucionais.

É importante ter em mente o que diferencia a gestão estratégica da gestão operacional, principalmente seu aspecto temporal. Portanto, os *determinantes de custos* têm efeitos tanto operacionais quanto estratégicos. Do ponto de vista microeconômico, esta avaliação se justifica, pois os *determinantes de custos* têm a característica de modificar a estrutura de custos da entidade, alterando o formato e a posição de sua função de custos e forçando a alteração da perspectiva de curto prazo assumida para um determinado período (e inclinação e posição da função de custos). Assim, não importa o horizonte temporal em que os *determinantes de custos* atuam, seus efeitos terão sempre a característica de modificar a estrutura de custos da organização, seja numa perspectiva mais longa ou mais curta no horizonte de tempo.

Assim, por conta destas características, os *direcionadores de custos* podem ser usados para decisões e controles recorrentes, inseridos no contexto do processo de gestão operacional das organizações. Por sua vez, em razão de suas características específicas que afetam a estrutura de custos das organizações, os *determinantes de custos* não são avaliados sistematicamente no âmbito das atividades corporativas, e devem ser analisados pontualmente, considerando as características específicas associadas à necessidade que se pretende avaliar.

A análise apresentada ao longo desta seção possibilita a compreensão das principais diferenças entre as abordagens dos *direcionadores de custos* e *determinantes de custos*. As principais características observadas nesta análise podem ser visualizadas de forma sintética no Quadro 8:

Quadro 8 - Comparação de determinantes de custos e direcionadores de custos

Caracterização	*Direcionadores de Custos*	*Determinantes de Custos*
Quanto aos objetivos	O objetivo é aumentar a precisão na alocação dos recursos (atribuição de custos); e realizar estimativas e previsões de custos sob as condições existentes (*cost behavior*).	O objetivo é tomar decisões que afetam a estrutura de custos da entidade com o intuito de atingir vantagens competitivas sustentáveis.
Quanto à perspectiva Microeconômica em relação a Curto Prazo e Longo Prazo	Em termos microeconômicos, considera-se o Curto Prazo, ou seja, condições estáveis em relação aos fatores fixos de produção (função de custos linear).	Em termos microeconômicos, considera-se o Longo Prazo, ou seja, todos os fatores de produção são variáveis (função de custos não linear e sujeita a modificações frequentes em sua forma e posição).
Quanto ao impacto nos custos	Tem maior impacto na relação entre o nível dos insumos e o custo dos objetos de custos (principalmente produtos), considerando um horizonte temporal em que os fatores fixos de produção são estáveis e a função de custos é bem definida e linear, geralmente denominada "faixa relevante".	Tem impacto na estrutura de custos da organização, modificando seus fatores fixos de produção: em termos microeconômicos, afeta a forma e a posição da função de produção.
Quanto ao tipo de definição	Assemelha-se mais às características de definições operacionais.	Assemelha-se mais às características de definições constitutivas.
Quanto à mensuração	Podem ser mensurados por meio de alguma medida objetiva observável que represente a relação de causa e efeito entre a medida e o nível de custo. Podem ser instrumentalizados satisfatoriamente por regressões de séries temporais (*cost behavior*) ou procedimento para atribuição de custos.	Mais difíceis de serem mensurados quantitativamente por meio de medidas objetivas observáveis, e podem requerer outras técnicas de análise, tanto quantitativas (análise de investimentos, como TIR, Payback, VPL), quanto qualitativas.
Quanto ao nível de gestao e às características das decisões	Estão mais associados às características das decisões associadas à gestão operacional e tática.	Estão associados tanto às decisões associadas às características da gestão tática/operacional quanto às decisões associadas à gestão estratégica.
Quanto à frequência de sua utilização	São estáveis sob as condições consideradas para o horizonte temporal estabelecido ("faixa relevante"), e podem ser usados para decisões e controles recorrentes. No entanto, devem ser reavaliados periodicamente ou sempre que houver indícios de alterações nas relações entre os fatores e os custos (mudanças na estrutura dos custos).	Devem ser avaliados pontualmente, conforme o caso que se pretende analisar.

4.2 Uma breve apresentação das abordagens procedimentais na identificação dos *cost drivers*

Na seção anterior foi feita uma análise dos *cost drivers*, levando em conta sua caracterização de acordo com as abordagens consideradas: atribuição de custos, *cost behavior* e gestão estratégica de custos. De acordo com o propósito deste trabalho, toda esta elucidação tem o objetivo de possibilitar uma sistematização que auxilie os usuários na utilização prática dos conceitos relacionados aos *cost drivers*.

Assim, a presente seção tem o propósito de apresentar brevemente as principais abordagens procedimentais associadas aos contextos em que os *cost drivers* estão inseridos, no sentido de demonstrar os passos de "como fazer" ao debruçar-se sobre cada abordagem. Esta apresentação deve aproximar os conceitos relacionados aos *cost drivers* da sua aplicação prática, fornecendo informações valiosas ao processo de sistematização.

Esta exposição apresentará inicialmente os procedimentos referentes ao conceito de *cost driver* nos contextos de atribuição dos custos e do *cost behavior*, numa acepção mais semelhante ao termo *direcionador de custos*, e em seguida apresentará os procedimentos dos *cost drivers* no contexto da gestão estratégica de custos, considerando sua concepção comumente associada ao termo *determinante de custos*.

No processo de atribuição de custos em dois estágios, da forma realizada no ABC, são executados basicamente os seguintes passos (Eldenburg & Wolcott, 2008; Brimson, 1991, Blocher et. al., 2008):

1. Definir o objeto de custos para o qual os custos serão atribuídos;
2. Definir os centros de custos (na terminologia do ABC, centros de atividades ou simplesmente atividades);
3. Atribuir os custos dos recursos aos centros de custos (no caso do ABC, às atividades, por meio dos *direcionadores de recursos*);
4. Identificar os *direcionadores de custos* (no ABC, *direcionadores de atividades*) para cada centro de custos (ou atividade, no caso do ABC);
5. Calcular a taxa de alocação para cada centro de custos (ou atividade, no caso do ABC);

6. Atribuir o custo dos centros de custos (ou atividades, no caso do ABC) aos objetos de custos por meio dos *direcionadores de custos* (no ABC, *direcionadores de atividades*).

No processo de estimativa de custos, também denominado *cost behavior*, são executados basicamente os seguintes passos (Blocher et. al., 2008):

1. Definir o objeto de custos a ser estimado;
2. Identificar os *direcionadores de custos*;
3. Coletar dados consistentes e acurados;
4. Visualizar os gráficos em forma gráfica;
5. Selecionar e empregar o método de estimativa;
6. Verificar a acurácia da estimativa de custos.

Em ambos os casos, destaca-se a necessidade de identificar os *direcionadores de custos*. Nesse sentido, cumpre salientar que é recomendável verificar a *plausibilidade econômica*, no sentido da relação de causa e efeito entre os *cost drivers* e o nível de custos, além de determinar a chamada *faixa relevante* que será considerada.

Além disso, é preciso considerar que a identificação de um potencial *direcionador de custos* requer um processo específico para cada organização. Quando se busca identificar direcionadores de custos para produtos ou serviços, geralmente as pessoas da organização que atuam mais próximas do processo de fabricação do produto ou da prestação do serviço são as mais indicadas para prover informações sobre *direcionadores de custos*. Assim, medidas como a obtenção de uma visão geral do processo e a interação com as pessoas com ele familiarizadas são ações que costumam fornecer pistas dos direcionadores mais apropriados para cada situação (Horngren, Datar & Foster, 2004).

O acesso a sistemas de informações da organização também pode auxiliar na identificação dos *direcionadores de custos*. Em geral, grandes empresas fazem uso de Sistemas de Gestão Integrado, ou *ERPs* (*Enterprise Resource Planning*). Estes sistemas costumam possibilitar o rastreamento de informações financeiras e não-financeiras, além de fornecer informações detalhadas das interações dentro da empresa e entre a empresa e seus clientes e fornecedores.

Além disso, existem ao menos quatro métodos de estimativa dos custos que podem auxiliar na identificação dos direcionadores (Horngren, Datar & Foster, 2004; Martins & Rocha, 2010):

1. Método da engenharia industrial;
2. Método de conferência;
3. Método de análise contábil;
4. Método de análise quantitativa;

Esses métodos diferem entre si quanto ao (a) valor de implementação, (b) às suposições que fazem e (c) às informações que fornecem sobre a precisão da função de custo estimada. Tais métodos não são mutuamente excludentes, e as organizações podem fazer uso de combinações destes métodos para obtenção de direcionadores e estimativas mais robustas.

O método da engenharia industrial, também conhecido como método da mensuração do trabalho, consiste na estimativa das funções de custos a partir da análise do processo e no relacionamento entre suas entradas e saídas em termos físicos. Faz parte deste método procedimentos como estudos de tempos e movimentos, análise das operações requeridas para a execução das atividades e avaliação técnica do consumo dos insumos em cada etapa do processo. Estes procedimentos transformam as medidas de *inputs* físicos em custos, resultando na obtenção de uma função de custo estimada que relaciona os custos dos insumos consumidos ao nível de produto obtido (*outputs*) ao fim do processo, ou seja, *seu direcionador de custos* (Horngren, Datar & Foster, 2004).

O método da engenharia pode ser muito trabalhoso e consumir muito tempo. Nesse sentido, a análise de toda a estrutura de custos pode ser considerada muito onerosa e pouco prática, além de defrontar-se com certas categorias de custos muito difíceis de serem especificadas, como os custos associados à pesquisa e desenvolvimento e atividades de Marketing.

O método de conferência constrói as funções de custos fundamentado em análise e opiniões sobre o comportamento dos custos e seus direcionadores. Este levantamento é conduzido levando em conta os vários departamentos de uma organização que conhecem ou estão envolvidos com o processo, tais como os departamentos de compras, engenharia de processos, produção e outros. Este método possibilita a cooperação e o agrupamento do conhecimento de especialistas de várias funções na cadeia de valor da organização, o que lhe confere credibilidade. Além disso, por tratar-se de um método relativamente simples e que não requer

análises detalhadas de dados, o método de conferência possibilita o rápido desenvolvimento das funções e estimativas de custos. Por outro lado, o fato de apoiar-se principalmente em opiniões ao invés de sustentar-se em estimativas sistemáticas amparadas em dados, a precisão deste método depende fortemente do conhecimento dos envolvidos e do cuidado com que as análises são realizadas (Horngren, Datar & Foster, 2004).

O método de análise contábil estima as funções de custos com base em classificações realizadas nas contas de custos a partir do razão auxiliar. Estas contas contábeis podem ser classificadas como custo variável ou fixo em relação ao nível de atividade identificado. Nesta abordagem são realizadas análises qualitativas em vez de quantitativas na ocasião da decisão de classificação dos custos. Por exemplo, cabe ao gestor ou analista de custos identificar como os custos se comportam e de acordo com qual medida eles devem ser atribuídos aos objetos de custos. Nesse caso, as informações das contas contábeis devem ser analisadas para estimar uma função de custos linear que associe os custos às suas respectivas medidas de atividade. A experiência e o julgamento do analista são fundamentais para separar os custos fixos e variáveis em relação ao direcionador de custos, obtendo uma equação linear de custo $Y=a+bX$ (Horngren, Datar & Foster, 2004; Blocher et. Al., 2008).

Neste método, a obtenção de estimativas confiáveis dos componentes de custos fixos e variáveis depende de indivíduos que conheçam por completo as operações e tomem as decisões de classificação dos custos adequadamente. A credibilidade deste método pode ser valorizada se for complementada com outro método de estimativa, como o método de conferência.

Finalmente, a análise quantitativa usa métodos matemáticos e estatísticos para avaliar a adequação das medidas selecionadas aos propósitos desejados com base na análise de um volume de dados significativo que permita realizar inferências sobre o comportamento dos *direcionadores de custos* em relação aos custos. Entre as técnicas verificados nesta categoria, encontram-se as seguintes:

a) Análise de diagramas de dispersão;
b) O método de dois pontos;
c) O método dos pontos altos e baixos;
d) Análise de regressão.

Geralmente, a aplicação destas metodologias permite a identificação dos *direcionadores de custos* que atendem aos requisitos associados às abordagens de atribuição de custos e *cost behavior*.

No contexto da gestão estratégica de custos, a abordagem procedimental sugerida para se identificar e analisar os *cost drivers* não possui tanta riqueza de detalhes e procedimentos. Em alguns casos, baseia-se muito mais em técnicas qualitativas (Costa, 2011) do que em procedimentos quantitativos, uma vez que não é tão simples colher dados quantitativos para a realização desta análise.

Para Porter (1985), as organizações devem conhecer sua estrutura de custos para alcançar vantagens competitivas, e para esta finalidade é necessário uma análise dos *determinantes de custos*. O autor assevera que esta abordagem não deve substituir ou diminuir a necessidade de outras técnicas de análise de custos para propósitos distintos, mas acrescentar uma metodologia objetiva para ajudar a empresa a compreender o comportamento do custo de uma maneira integral e ampla, que oriente a busca pela vantagem de custo sustentável.

O autor afirma que não é necessário um alto grau de precisão na análise dos *determinantes de custos* isoladamente, mas alguma quantificação é necessária para determinar a importância relativa de cada determinante, facilitando a construção de estimativas da posição de custos em relação à concorrência. Além disso, mesmo que não se tenha clareza dos valores exatos associados aos efeitos de cada *determinante de custos*, o simples exercício de buscar estima-los ajuda a compreender o custo da organização (Porter, 1985; Costa, 2011).

O autor descreve ainda algumas técnicas, resumidas da seguinte forma (Porter, 1985, p.108):

1. Identificar a cadeia de valores apropriada e designar-lhes custos e ativos;
2. Diagnosticar os *cost drivers* de cada atividade de valor e o modo como eles interagem;
3. Identificar cadeias de valores dos concorrentes, e determinar o custo relativo dos concorrentes e as fontes de diferenças nos custos.
4. Desenvolver uma estratégia para reduzir a posição dos custos relativos através do controle dos *cost drivers* ou da reconfiguração da cadeia de valores e/ou valor "corrente abaixo";

5. Assegurar que os esforços de redução dos custos não acabem com a diferenciação, ou fazer uma opção consciente de realizar isto;
6. Testar a estratégia de redução dos custos com relação à sustentabilidade.

Por sua vez, Shank e Govindarajan (1993) sugerem uma breve abordagem para se avaliar os *determinantes de custos*, e para isso partem de alguns conceitos considerados ideias-chave para nortear o trabalho, conforme segue (p. 193):

1. Para a análise estratégica, o volume geralmente não é a maneira mais útil para explicar o comportamento dos custos;
2. O que é mais útil em um sentido estratégico é explicar a posição do custo em termos de escolhas estruturais e de habilidades de execução que moldem a posição competitiva da empresa;
3. Nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns (mais de um) deles são provavelmente muito importantes em todos os casos;
4. Para cada direcionador de custos há uma estrutura de análise de custos específica que é fundamental para se compreender a posição de uma empresa. Ser um analista de custos bem treinado requer o conhecimento destas várias estruturas. A gerência eficaz exige informações sobre esses assuntos.

Os autores recomendam procurar compreender como os custos das organizações se comportam e de que forma são influenciados pelos seus *determinantes de custos*, e isso pode ser feito por meio de indagações relacionadas à quantidade de *determinantes de custos*, a forma como agem, a maneira como se relacionam, seus efeitos etc. A partir disso, os autores sugerem quantificar os direcionadores em uma equação simples em que os *determinantes de custos* interagem de uma forma multiplicativa. A partir daí, deve-se atribuir pesos exponenciais aos *determinantes de custos* e utilizar artimanhas aritméticas para tirar conclusões sobre a estrutura de custos das organizações baseadas nas premissas assumidas.

4.3 Uma proposta de sistematização

Após a investigação e a análise da estrutura conceitual relacionada ao tema dos *cost drivers*, o principal propósito deste trabalho é construir uma abordagem procedimental que auxilie os usuários a utilizar os conceitos associados ao termo *cost driver* em um enfoque prático.

Para tanto, é necessário associar a utilização do termo *cost driver* com as principais decisões tomadas pelos gestores na administração de seus negócios e que de alguma forma se relacionam com os conceitos dos *cost drivers*. Nesse sentido, esta sistematização parte de sua utilidade prática para então indicar a abordagem que deve ser seguida.

A sistematização deve levar em conta os conceitos consistentes e adequados para cada finalidade almejada de acordo com seu arcabouço teórico pertinente. Assim, em termos de abordagens procedimentais, a identificação dos usos associados ao termo *direcionadores de custos* leva às abordagens procedimentais existentes na literatura que mais se adequam àquele contexto, conforme exposto na seção anterior.

No entanto, no que diz respeito à abordagem associada ao contexto compreendido pelo termo *determinante de custos*, a sistematização proposta não segue a rigor nenhum passo a passo já estabelecido na literatura. Ao invés disso, indica um conjunto de passos baseado nas referências estudadas que pode auxiliar na abordagem dos *cost drivers* neste contexto. Em linhas gerais, a sistematização proposta pode ser descrita por meio dos seguintes passos:

1. Definir o propósito de uso a ser analisado, no sentido de estabelecer qual ação ou decisão será objeto de análise;
2. Verificar qual abordagem associada ao termo *cost driver* é mais adequada ao propósito de uso em questão. Esta verificação pode ser realizada com o apoio dos agrupamentos dos propósitos de uso apresentado nas seções 3.3 e as características das abordagens apresentadas nas seções 3.4 a 3.6 e analisadas na seção 4.1. É importante observar que as decisões não costumam estar relacionadas apenas à aplicação dos *cost drivers* corretos, e necessitam de elementos adicionais que embasem adequadamente o processo decisório. Isto posto, a verificação da abordagem mais adequada deve levar em conta o seguinte encaminhamento:

a) Quando o objetivo é conhecer o custo de algum objeto de custos (produtos, atividades, processos etc.), é provável que se trate da abordagem da atribuição de custos;
b) Quando o objetivo é realizar estimativas e previsões de custos sob as condições operacionais existentes, é provável que se trate da abordagem do *cost behavior*;
c) Quando o objetivo é tomar decisões que afetam a estrutura ou a composição de custos da entidade com o intuito de atingir vantagens competitivas sustentáveis, é provável que se trate da abordagem da gestão estratégica de custos;

3. Seguir a abordagem procedimental estabelecida para cada uma das abordagens. Para os contextos de atribuição de custos e *cost behavior*, a abordagem procedimental existente na literatura e apresentada anteriormente pode ser seguida. No entanto, quando o contexto é a gestão estratégica de custos, é recomendável refletir sobre a abordagem procedimental a ser seguida. No contexto desta sistematização, sugere-se uma abordagem procedimental específica para a abordagem dos *determinantes de custos*. O passo a passo conforme as abordagens apresenta-se resumidamente da seguinte forma:

3.1. Para a abordagem do *cost behavior*:

3.1.1. Definir o objeto de custos a ser estimado;
3.1.2. Identificar os *direcionadores de custos*;
3.1.3. Coletar dados consistentes e acurados;
3.1.4. Visualizar os dados em forma gráfica;
3.1.5. Selecionar e empregar o método de estimativa;
3.1.6. Verificar a acurácia da estimativa de custos.

3.2. Para a abordagem da atribuição de custos:

3.2.1. Definir o objeto de custos para o qual os custos serão atribuídos;
3.2.2. Definir os centros de custos (na terminologia do ABC, centro de atividades ou simplesmente atividades);
3.2.3. Atribuir os custos dos recursos aos centros de custos (no caso do ABC, às atividades, por meio dos *direcionadores de recursos*);
3.2.4. Identificar os *direcionadores de custos* (no ABC, *direcionadores de atividade*) para cada centro de custos (ou atividade, no caso do ABC);
3.2.5. Calcular a taxa de alocação para cada centro de custos (ou atividade, no caso do ABC);

3.2.6. Atribuir o custo dos centros de custos (ou atividades, no caso do ABC) aos objetos de custos por meio dos *direcionadores de custos* (no ABC, *direcionadores de atividades*).

3.3. Para a abordagem da Gestão Estratégica de Custos:

3.3.1. Definir o objeto de custos a ser analisado. Esta abordagem funciona melhor para objetos de custos menos granulados, como uma empresa (que pode ser a própria empresa ou um concorrente), uma unidade da empresa (por exemplo, uma filial), uma subunidade (por exemplo, uma área ou departamento), uma indústria, um setor, uma cadeia de valor etc. Quando for o caso, os custos podem ser carregados aos objetos mais granulados por meio das outras duas abordagens, conforme visto em no passo 3.3.5;

3.3.2. Verificar a composição dos custos do objeto de custo definido. Isso deve ser feito por meio da identificação dos principais grupos de recursos consumidos pelo objeto, observando os grupos mais representativos e os grupos que apresentam maior variabilidade (em termos relativos, considerando sua posição em relação ao total de recursos consumidos e em relação a outros objetos semelhantes);

3.3.3. Identificar os *determinantes de custos*, considerando os grupos de recursos mais relevantes verificados no passo anterior. Este exercício pode ser realizado com o auxílio da relação de fatores *determinantes de custos* mencionados pela literatura, encontrada no Apêndice, mas não deve se limitar a ela. As possibilidades de *determinantes de custos* são inúmeras, contemplando eventuais fatores que possam determinar o custo do objeto definido;

3.3.4. Buscar evidências que permitam quantificar (estimar) o efeito dos custos associados aos *determinantes de custos*, como dados e informações públicas;

3.3.5. Calcular os custos associados aos *determinantes de custos* aos objetos de custos definidos no primeiro passo. Este procedimento pode ser realizado por meio de eventuais medidas objetivas que permitam a mensuração quantitativa dos *determinantes de custos* identificados, ou por outros meios que permitam quantificar de forma estimada a relação de causa e efeito entre os *determinantes de custos* e os recursos consumidos pelo objeto de custos definido;

3.3.6. Analisar os efeitos dos *determinantes de custos* com o intuito de obter informações que contribuam para a conquista de vantagens competitivas pela organização. Esta análise pode ser realizada por meio dos seguintes passos:

3.3.6.1. Verificar em que medida os *determinantes de custos* encontram-se sob controle ou influência da organização ou do objeto de custos definido;

3.3.6.2. Estimar o horizonte temporal em que os *determinantes de custos* surtirão efeito no objeto de custos definido;

3.3.6.3. Atribuir os custos dos efeitos dos *determinantes de custos* em objetos de custos mais granulados, como produtos e serviços, atividades, processos etc. Este passo deve ser realizado por meio da abordagem da atribuição de custos ou do *cost behavior*;

3.3.6.4. Outras análises específicas.

A sistematização proposta também pode ser visualizada em forma de diagrama, conforme a Figura 12, a seguir:

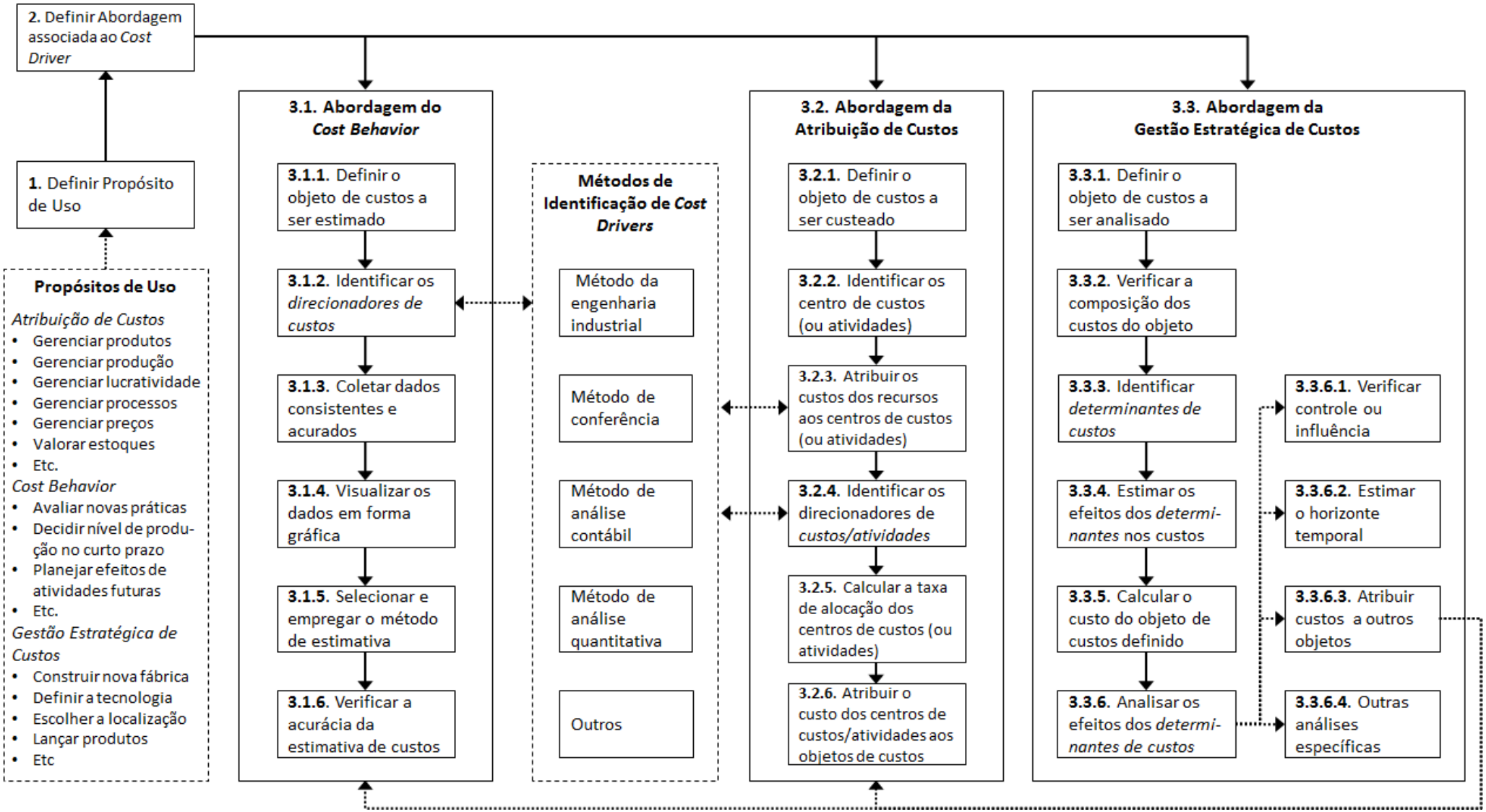

Figura 12 - Proposta de sistematização para uso dos determinantes e direcionadores de custos

Fonte: Blocher et. al. (2008), Brimson (1991), Costa (2011), Eldenburg & Wolcott (2008); Horngren, Datar & Foster (2004), Martins & Rocha (2010), Porter (1985), Shank & Govindarajan (1993).

Esta proposta de sistematização parte da utilização prática pretendida pelo usuário para então indicar os procedimentos que devem ser seguidos para que os *cost drivers* sejam utilizados de maneira adequada conforme o propósito de uso em questão e a abordagem a ele associada.

De forma concisa, trata-se de identificar com clareza o contexto em que o propósito de uso está inserido em termos conceituais, e assim adotar os procedimentos indicados para que os *cost drivers* cumpram seu papel com efetividade e adequação, de acordo com o arcabouço conceitual estabelecido para a abordagem definida.

Nesse sentido, foi visto que o aparato conceitual pode ser significativamente diferente de acordo com a abordagem em que o *cost driver* é empregado e os procedimentos a serem seguidos são específicos de cada contexto, de modo que a adoção de procedimentos ou conceitos alheios à abordagem pretendida pode levar a equívocos e distorções.

De um modo geral, deve-se observar as principais características dos *cost drivers* e sua relação com os objetos de custos conforme a abordagem. No contexto da gestão estratégica de custos, a análise dos *cost drivers* conduz a decisões que moldam a estrutura de custos, e seus efeitos condicionam os custos que serão atribuídos aos produtos ou estimados nas abordagens de atribuição de custos e *cost behavior*. Em termos hierárquicos, são os fatores mais importantes, uma vez que estabelecem os custos que efetivamente afetam os objetos de custos, ainda que seus efeitos não sejam necessariamente mensuráveis de forma objetiva.

Os *cost drivers* devem ser avaliados sob a perspectiva da GEC sempre que a preocupação residir na definição ou modificação da estrutura de custos, decisões cujo efeito tende a perdurar por algum tempo. Os *cost drivers* nesta abordagem devem ser objeto de análise sob uma perspectiva mais macro, já que podem afetar significativamente os custos existentes, independentemente da forma como são atribuídos aos objetos ou estimados.

Sendo assim, os efeitos dos *cost drivers* da abordagem da gestão estratégica de custos afetam os custos operacionalizados pelas outras abordagens. São os custos determinados pelos *cost drivers* deste contexto que serão posteriormente atribuídos aos objetos ou eventualmente utilizados para estimativas. Por sua vez, os *cost drivers* utilizados para operacionalizar as abordagens da atribuição de custos e do *cost behavior* precisam ser mensuráveis, e não

necessariamente afetam os *cost drivers* da abordagem da GEC, uma vez que constituem apenas representações observáveis de seus efeitos. Nesse sentido, pode-se dizer que os *cost drivers* da abordagem da GEC encontram-se em um nível anterior ou precedente das outras abordagens analisadas.

A sistematização proposta, portanto, fornece orientações para a utilização dos *cost drivers* de acordo com o propósito de uso. Quando o intuito implica em analisar os efeitos dos *cost drivers* na estrutura de custos, devem ser seguidos os passos mais abrangentes indicados para a abordagem da GEC, destinados a uma perspectiva mais macro. Quando o intuito remete à análise dos custos, já determinados pela estrutura de custos, e que estão associados a cada entidade objeto de custeio das organizações, principalmente seus produtos, devem ser seguidos os passos mais objetivos indicados para a abordagem da atribuição de custos. Por fim, quando o intuito compreende em estimar estes custos de acordo com o nível de atividade (custos também já condicionados pela estrutura específica determinada pelos *cost drivers* da abordagem GEC), devem ser seguidos os passos indicados para a abordagem do *cost behavior*.

É importante ainda ter em mente que uma abordagem não exclui as demais. Os custos obtidos pelas abordagens mais objetivas da atribuição de custos e do *cost behavior* refletem os efeitos dos *cost drivers* da abordagem da GEC. Estes custos podem ou não estar alinhados com os objetivos dos administradores, e ao analisá-los, os gestores das organizações podem atuar sobre os *determinantes de custos* com o intuito de alterar sua estrutura de custos, modificando os custos atribuídos aos objetos de custos e a função utilizada para estimar o comportamento dos custos.

Por outro lado, a análise dos custos pela abordagem da GEC também pode ser enriquecida com a utilização das outras abordagens. Uma vez estimados os efeitos dos *determinantes de custos* identificados para um objeto de custo mais amplo, como por exemplo, uma organização, é possível analisar os desdobramentos destes efeitos em outros objetos de custos mais granulados, como seus produtos. Esta análise pode ser feita por meio do exercício da atribuição dos custos da organização aos seus produtos de acordo com a abordagem da atribuição de custos, fazendo uso de *direcionadores de custos* que podem ser identificados ou estimados. Os efeitos dos *determinantes de custos* no comportamento dos custos também podem ser estimados conforme a abordagem do *cost behavior*, considerando-se os custos da

organização e os *direcionadores de custos* ajustados de acordo com os efeitos dos *determinantes de custos*. Estas possibilidades estão indicadas no passo 3.3.6.

A sistematização proposta, portanto, apresenta os procedimentos adequados para a utilização dos *cost drivers* em cada abordagem, com o intuito de obter informações úteis ao processo de gestão. Esta sistematização busca identificar a estrutura conceitual mais apropriada para o uso do *cost driver* conforme o propósito, evitando equívocos e distorções ocasionadas pela sua utilização inadequada.

5. Considerações Finais

Nesta seção, são apresentadas as considerações finais da pesquisa, segregadas em duas partes. A primeira apresenta um resumo dos principais resultados obtidos neste trabalho. Na segunda são sugeridas recomendações para estudos futuros relacionados a este tema.

5.1 Principais resultados da pesquisa

As ciências sociais aplicadas ocupam-se de estudar o ser humano no contexto da interação em sociedade. Seu principal objeto de estudo é justamente a prática humana, buscando compreender e influenciar o meio a partir das teorias construídas em seu âmbito. Nesse sentido, o desenvolvimento de estudos que tenham seu propósito voltado à abordagem prática constitui algo de grande valor, objetivando a interação direta com seu objeto de estudo.

Em geral a prática humana está em constante desenvolvimento, evoluindo de forma incessante, e isso não é diferente no mundo dos negócios. Neste contexto, a utilização de informações da contabilidade gerencial constitui um elemento em permanente transformação na busca por soluções que se adequem aos desafios encontrados pelas organizações. Naturalmente, este processo não ocorre de forma completamente organizada e encadeada, uma vez que a prática do mundo dos negócios constitui o motor propulsor no desenvolvimento de novos instrumentos de contabilidade gerencial. Desse modo, não é raro alguns termos e conceitos desenvolvidos em um dado contexto serem empregados para outras finalidades, resultando em evoluções paralelas que podem levar a incompreensões terminológicas e conceituais, e até mesmo ao uso inadequado das ferramentas de gestão, podendo produzir informações inadequadas ao processo de gestão.

O estudo dos *determinantes de custos* constitui um exemplo em que conceitos e terminologias são utilizados para diferentes finalidades. Nesse sentido, o estudo mostrou que o conceito de *determinantes de custos*, abordado a partir do termo que representa sua concepção original em língua inglesa – *cost driver* – é objeto de estudos de diversos campos do conhecimento. As principais aplicações deste conceito ocorrem (i) na abordagem relacionada à atribuição de custos aos objetos de custos, como produtos, serviços, atividades, processos etc.; (ii) na

abordagem da estimativa do comportamento dos custos (*cost behavior*), com o intuito de estimar custos a partir do nível dos fatores que causam os custos, além de realizar previsões; e (iii) na abordagem da gestão estratégica de custos, com o objetivo de analisar os fatores que causam os custos das organizações para a construção de estratégias que conduzam as organizações em direção à conquista de vantagens competitivas sustentáveis.

Nota-se também que o termo original *cost driver* é designado por traduções distintas para a língua portuguesa de acordo com a abordagem em questão: nas abordagens da atribuição dos custos aos objetos de custos e da estimativa de custos (*cost behavior*), é geralmente adotado o termo *direcionador de custos*, ao passo que na abordagem da gestão estratégica de custos, o termo mais utilizado é *determinante de custos*.

A conceituação dos *determinantes e direcionadores de custos* também apresenta diferenças significativas de acordo com a abordagem em questão, e isso ocorre sob diversas perspectivas, desde terminologia até a abordagem conceitual. Nesse sentido, as concepções dos *determinantes de custos* e *direcionadores de custos* sob a ótica da microeconomia implicam condições distintas de análise, sendo que a não observação destas condições pode levar ao uso inadequado das práticas de custos.

As abordagens procedimentais relacionadas aos enfoques existentes dos *cost drivers* também encontram-se em estágios diferentes de desenvolvimento, sendo que o enfoque da gestão estratégica de custos ainda prescinde de uma abordagem procedimental sistematizada em uso na literatura.

Por fim, foi proposta uma sistematização construída a partir da utilização prática dos *determinantes e direcionadores de custos*, e foram desenvolvidos os passos recomendados para auxiliar usuários a selecionarem a abordagem correta de acordo com o propósito de uso que se pretende.

5.2 Sugestões para pesquisas futuras

As distinções entre as diversas concepções dos fatores que causam os custos, os *determinantes e direcionadores de custos*, ainda é algo bastante novo na literatura relacionada

à gestão. Desse modo, ao longo do desenvolvimento deste trabalho, surgiram diversas possibilidades de estudos relacionados ao tema que poderiam contribuir para a sua melhor compreensão.

Em primeiro lugar, foram identificadas as principais abordagens em que os conceitos dos *determinantes de custos* e *direcionadores de custos* são utilizados, entretanto, sua utilização em relação às publicações relacionadas ao tema não foi quantificada, de modo que ainda não se conhece a distribuição das pesquisas em relação às suas principais abordagens. Também não foram investigados de forma exaustiva todos os termos que derivam do termo *cost driver* na língua portuguesa. Nesse sentido, sugere-se um levantamento bibliométrico sistemático para descrever a distribuição da pesquisa científica relacionada a este tema.

Além disso, esta pesquisa buscou avaliar o uso dos *determinantes e direcionadores de custos* de acordo com três abordagens distintas: a atribuição de custos, a estimativa do comportamento dos custos e a GEC. Para cada abordagem, deve ser observado um conjunto de condições que assegura a adequação da abordagem adotada. Sugere-se então uma pesquisa mais abrangente em termos bibliométricos com o objetivo de verificar se estas condições têm sido respeitadas nos estudos realizados a partir da prática, verificando a adequação e a validade do ferramental conceitual utilizado em cada caso.

Por fim, considera-se como produto deste trabalho uma proposta de sistematização a ser utilizada em pesquisas práticas. Nesse sentido, convém fazer uso deste arcabouço para efetivamente realizar pesquisas empíricas relacionadas aos *determinantes de custos* e *direcionadores de custos*, com o intuito de avaliar a adequação da sistematização em relação a prática e analisar este tema a partir desta sistematização.

Estas pesquisas não foram conduzidas no contexto deste estudo por não enquadrarem-se em suas delimitações. Dessa forma, estas sugestões podem constituir interessantes opções de pesquisas para trabalhos futuros

6. Referências

Andrerson, M. C., Banker, R. D., & Janakiraman, S. N. (2003). Are selling, general and administrative costs “sticky”? *Journal of Accounting Research*. Vol. 41, n. 1.

de Andrade, M. M. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*.

Atkinson, A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (1995). *Management Accounting*. Prentice Hall. Englewood, Cliffs, NJ.

Atkinson, A. A., Balakrishan, R., Booth, P., Cote, J. M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E., & Wu, A. (1997). New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, v. 9, p. 79-108.

Babad, Y. M., & Balachandran, B. V. (1993). Cost driver optimization in activity-based costing. *Accounting Review*, 563-575.

Bacic, M. J. (1994). Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial. *Congresso Brasileiro de Custos*.

Bacic, M. J. (2004). *Administración de costos: proceso competitivo y estrategia empresarial*. EDIUNS.

Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 7-8, p. 675-698.

Banker, R. D., & Johnston, H. H. (1993). An empirical study of cost drivers in the U.S. Airline Industry. *The Accounting Review*. Vol. 68, n. 3.

Banker, R. D., & Johnston, H. H. (2007). Cost and profit driver research. *Handbook of Management Accounting Research*. Vol. 2, n. 3.

Banker, R. D., Potter, G., & Schroeder, R. G. (1995). An empirical analysis of manufacturing overhead cost drivers. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 19.

Berni, D. A., Brena, P. M. F. (org.). (2012). *Métodos e técnicas de pesquisa: modelando as ciências empresariais*. São Paulo: Saraiva.

Besanko, D., Dranove, D., Shanley, M., & Schaeffer, S. (2006). *A economia da estratégia* (3ª ed.). Porto Alegre: Bookman.

Bjørnenak, T (2000). Understanding cost differences in the public sector - a cost drivers approach. *Management Accounting Research*. v. 11.

Blocher, E., Chen, K. H., & Lin, T. W. (2008). *Cost management: A strategic emphasis*. McGraw-Hill/Irwin.

Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da praxis*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

Brickley, J. A., Smith, C. W., & Zimmerman, J. L. (2007). *Managerial economics and organizational architecture*. Boston, McGraw-Hill Irwin.

Brimson, J. A. (1991). *Activity accounting: An Activity Based Costing approach*. John Wiley and Sons, New York (1991).

Brimson, J. A. (1996). *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.

Campomar, M. B. (2012). *Economias de escala e de escopo na fixação de preços em marketing: um estudo de caso no setor bancário*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

de Carvalho Jerico, M., & Castilho, V. (2004). Treinamento e desenvolvimento de pessoal de enfermagem: um modelo de planilha de custos. *Rev Esc Enferm USP*, 38(3), 326-31.

Castro, C. M. (1978). *A prática da pesquisa*. São Paulo. McGraw-Hill do Brasil.

Chenhall, R., Harrison, G., & Watson, D. (1981). *The organizational context of management accounting*. London: Pitman.

Coase, R. H. (1990). Accounting and the theory of firm. *Journal of Accounting and Economics*. Vol 3-13.

Cokins, G., Capusneanu, S., & Barbu, C. M. (2011). Decisions based on synthesis documents information of the ABC (Activity-Based Costing) method. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 1(1).

Colquitt, J. A., & Zapata-Phelan, C. P. (2007). Trends in theory building and theory testing: a five-decade study of the Academy of Management Journal. *Academy of Management Journal*. Vol. 50.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, pp. 96-103.

Cooper, R. (1990). Cost classification in unit-based and activity-based manufacturing cost systems. *Journal of Cost Management*. Vol. 4, n. 3.

Cooper, R.., & Kaplan, R. S. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*. Vol. 69.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1-13.

Cooper, R., Slagmulder, R. (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Cost Management*. v. 17, n. 1, Jan/Feb.

Costa, S. A. (2011). *Análise de custos de concorrentes: um estudo dos determinantes de custos no setor de eletroeletrônicos*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Costa, S. A., & Rocha, W. (2014). Determinantes de custos de concorrentes: identificação a partir de informações públicas. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*. Vol.1, n.1, p.4-24.

Demo, P. (2009). *Metodologia do conhecimento cientifico*. São Paulo: Atlas.

Demski, J. S., Feltham, G. A. (1976). Cost determination: A conceptual approach. Ames, IA: Iowa State University Press.

Devine, K., Ealey, T., & O'Clock, P. (2008). A Framework for Cost Management and Decision Support Across Health Care Organizations of Varying Size and Scope. *Journal of Health Care Finance*, 35(2), 63-75.

Diehl, C. A., Miotto, G. R., & Souza, M. A. (2010). Análise da tecnologia das aeronaves como determinante de custos no setor de aviação comercial brasileiro. *Revista Brasileira de gestão de negócios*, v. 12, n. 35, p. 191-207.

Dierks, P., & Cokins, G. (2000). Glossary of activity-based management. Bedford: *CAM-I*.

Dixon, R. (1993). *Strategic management accounting*. Omega, 21(6), 605-618.

Dopuch, N. (1993). A perspective on cost drivers. *Accounting Review*, 615-620.

Douglas, E. J., & Callan, S. (1987). *Managerial economics: analysis and strategy*. Prentice-Hall.

Durozoi, G., & Roussel, A. (2005). *Dicionário de filosofia*. Papirus Editora.

Fifer, R. M. (1989). Cost benchmarking functions in the value chain. *Planning Review*, 17(3), 18-19.

Foster, G., & Gupta, M. (1990). Manufacturing overhead cost driver analysis. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 12.

Gerdin, J., & Greve, J. (2008). The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 33, pp. 995-1009.

Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (5a ed.). São Paulo: Atlas.

Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4ª ed.). São Paulo: Atlas.

Goode, W. J., & Hatt, P. K. (1969). *Métodos em pesquisa social*. São Paulo, Ed. Nacional [1960].

Goold, M. (1986). Accounting and strategy. Research & Current Issues in *Management Accounting*, 181-191.

Gosselin, M. (2007). A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 641-671.

Homburg, C. (2001). A note on optimal cost driver selection in ABC. *Management Accounting Research*, v. 12.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. Prentice Hall.

Houaiss, A. (1987). *Melhoramentos dicionário prático da língua portuguesa*. Companhia Melhoramentos de São Paulo, São Paulo.

IMA. (1990). *Institute of Management Accountants*. Management accounting glossary. Montvale: IMA.

Iudícibus, S., Martins, E., Carvalho, L. N. (2005). Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. *Revista de Contabilidade e Finanças*. Vol. 16, n. 38, May/Aug.

Iudícibus, S. D., & Lopes, A. B. (2004). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas.

Jagalla, T., Becker, S. D., & Weber, J. (2011). A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from german states. *Financial Accountability and Management*. Vol. 27.

Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360.

Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost. The rise and fall of Management Accounting*. Massachusetts: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. (1988). One cost system isn't enough - Are managers getting the information they need to value inventory, control operations, and measure product costs? *Harvard Business Review*, 66(1), 61-66.

Kaplan, R. S. (1998). Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 10.

Kerlinger, F. N. (1980). *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EPU, EDUSP.

Kotler, P. (2000). *Administração de marketing*. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall.

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 207-232.

Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204-228.

Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, v. 7.

Lucas, M., & Rafferty, J. (2008). Cost analysis for pricing: Exploring the gap between theory and practice. *The British Accounting Review*, 40(2), 148–160.

Luft, C. P., de Dimas, A. D., & Nascimento, M. (1984). *Pequeno dicionário da língua portuguesa*. Scipione Autores Ed..

Lukka, K., & Granlund, M. (1996). Cost accounting in Finland: current practice and trends of development. *European Accounting Review*, 5(1), 1–28.

Lyly-Yrjänäinen, J., Kulmala, H. I., & Paranko, J. (2000, December). A practical activity-based costing application in logistics business. In *2nd Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research*. Brussels (p. 16).

Mansfield, E. (1999). *Management economics: theory, application, and cases*. 4th Edition. Norton & Company Inc.

Marconi, M., Lakatos, E. (2010). *Fundamentos da Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas.

Martins, E. (2010). *Contabilidade de Custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas.

Martins, E., & Rocha, W. (2010). *Métodos de Custeio Comparados - custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.

Martins, G., & Theóphilo, C. (2009). *Metodologia da Investigação Cientifica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas.

Mastilak, M. C. (2011). Cost Pool Classification and Judgment Performance. *The Accounting Review*, 86(5), 1709-1729.

Miller, J. G., & Vollmann, T. E. (1985). The Hidden Factory. *Harvard Business Review*, pp. 142-150.

Mintzberg, H., & Quinn, J. B. (1996). *The strategy process: concepts, contexts, cases*. 3. ed. New Jersey: Prentice Hall.

Mattessich, R. (1972). Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting. *Accounting Review*. Vol. 47.

Morse, W. J., Davis, J. R., & Hartgraves, A. L. (2002). *Management Accounting: A Strategic Approach.* South-Western College.

Mugnol, K. C. U., & Ferraz, M. B. (2006). Sistema de informação como ferramenta de cálculo e gestão de custos em laboratórios de análises clínicas. *J Bras Patol Med Lab*, 42(2), 95-102.

Noreen, E. (1991). Conditions under which Activity-based Cost Systems Provide Relevant Costs. *Journal of Management Accounting Research*. 3 p: 159-168

Panarella, P. J. M. (2010). *Gestão e mensuração de custos: semelhanças e divergências entre a Microeconomia e a Contabilidade Gerencial*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo.

Panzar, J. C. (1989). Technological determinants of firm and industry structure. *Handbook of Industrial Organization*, in: R. Schmalensee e R. Willig (ed.), 1st. ed. Vol. 1, chapter 1, p.p. 3-59. Elsevier.

Penrose, E. T. (1995). *The Theory of the Growth of the Firm*. Oxford university press.

Pindyck, R. S., & Rubinfeld, D. L. (2005). *Microeconomia*. 6. ed. Tradução de Eleutério Prado e Thelma Guimarães. São Paulo: Prentice Hall.

Porter, M. (1985). *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press.

Riley, D. (1987). Competitive cost based investment strategies for industrial companies. In: Manufacturing Issues. Nova York: Booz, Allen and Hamilton, citado por Shank, J. K., Govindarajan, V. (1993).

Rocha, W. (1999). *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*., 1999. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo.

Ross, S. A. (1983). Accounting and economics. *The accounting review*. LVIII(2), 375-380.

Roy, R., & Souchoroukov, P., Griggs, T. (2008). Function-based cost estimating. *International journal of production research*, 46(10), 2621-2650.

Salomon, D. V. (1999). C*omo fazer uma monografia*. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes.

Scherer, F. M., & Ross, D. (1990). *Industrial market structure and economic performance*. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship.

Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press.

Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Campus.

Shank, J. K. (1989). Strategic cost management: new wine, or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 1, Fall.

Slavov, T. N. B., & Takahashi, M. (2010). Além do direcionamento de custos: A visão dos determinantes de custos - Cost Drivers - na Gestão Estratégica de Custos. *XVII Congresso Brasileiro de Custos*. Belo Horizonte.

Slavov, T. N. B. (2013). *Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Souza, B. C., & Rocha, W. (2009). *Gestão de Custos Interorganizacionais*. São Paulo: Atlas.

Souza, M. A., & Mexxomo, F. (2012). Determinantes de custos em empresas de pequeno porte do setor moveleiro: um estudo em empresas da Serra Gaúcha. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, v. 4, n. 1, p. 131-149.

Souza, M., & Diehl, C. (2009). *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração*. São Paulo: Atlas.

Theóphilo, C. R. (2004). *Pesquisa em contabilidade no Brasil: uma análise crítico-epistemológica*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo.

Theóphilo, C. R., & Iudícibus, S. (2009). Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 8(2).

Turney, P. B. (1992). Activity-based management. *Management Accounting*, 73(7), 20.

Van den Abbeele, A., Roodhooft, F., & Warlop, L. (2009). The effect of cost information on buyer–supplier negotiations in different power settings. *Accounting, organizations and society*, 34(2), 245-266.

Van Der Stede, W. A., Young, S. M., & Chen, X. C. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, V.30, pp. 655-684.

Varian, H. R. (2006). *Microeconomia - princípios básicos*. Elsevier Brasil.

Ward, K., Hewson, W., Srikanthan, S. (1992). Accounting for Competition. *Management Accounting*. Vol. 70, n.2, 1990.

Wilson, R. (1990). Strategic Cost Analysis. *Management Accounting*, v. 68, n. 9, Oct., 1990.

Apêndice – Principais fatores *determinantes de custos* mencionados na literatura

		Determinantes Estruturais Determinantes Execucionais	
	Porter (1985)	**Riley (1987) apud Shank e Govindarajan (1997)**	**Costa e Rocha (2014)**
Escala	Economias de Escala: As economias surgem de eficiências na operação real de uma atividade em uma escala mais alta, bem como de aumentos que não chegam a ser proporcionais na infraestrutura ou nas despesas indiretas necessárias para sustentarem uma atividade, à medida que ela cresce.	Escala: o tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing, sendo que a curva de escala baseia-se na premissa de que quanto maior a fábrica de um concorrente para uma determinada função econômica, mais barato é para o concorrente desempenhar a função;	Escala: Fator que define a dimensão ou porte da empresa, envolvendo decisões que poderão impactar o volume das atividades e trazer benefícios nas transações econômicas. O gerenciamento adequado pode levar às economias de escala.
Utilização da Capacidad	Padrão de utilização da capacidade: Os custos fixos criam uma penalidade pela subutilização da capacidade, e a razão custo fixo-variável indica a sensibilidade de uma atividade de valor à utilização, de forma que esse se torna um determinante de custos.	Utilização da capacidade: dada em função das escolhas de escala na construção da unidade;	Utilização da Capacidade
Experiência	-	Experiência: quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;	Experiência: Horizonte de tempo em que uma empresa desempenha uma atividade; porém, não basta apenas estar a tempos fazendo algo, é necessário aprender com os erros, manter os acertos e desenvolver um processo contínuo de melhoria e aprendizado para que se retire o benefício adequado da experiência e esse determinante possa influenciar positivamente os custos da empresa.
Aprendizagem	Aprendizagem: O custo de uma atividade de valor pode cair com o passar do tempo devido à aprendizagem, que aumenta sua eficiência, utilizando-se de inúmeros mecanismos, e incluem fatores como: mudança de layout, melhor programação, aprimoramento da eficiência da mão de obra, modificações no projeto do produto que facilitam a fabricação, melhor rendimento, procedimentos que aumentam a utilização do ativo, melhor adaptação das matérias-primas ao processo etc.	-	-
Tecnologia	-	Tecnologia: que tecnologias de processos são usadas em cada etapa da cadeia de valor da empresa;	Tecnologia: Forma como uma empresa utiliza seu conhecimento sobre o negócio para combinar recursos, tangíveis ou intangíveis, e transformá-los em produtos ou serviços concernentes com sua atividade-fim.
Diversidade	-	-	Diversidade: Variedade, gama ou amplitude que pode ser aplicada a distintos elementos da organização: Produtos e Serviços, Fornecedores, Clientes, Máquinas e Equipamentos. Tal amplitude tem vantagens e desvantagens, que afetam de forma distinta a estrutura de custos de uma empresa.
Complexidade	-	Complexidade: a amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes, com referências claras à diversidade de produtos, que para algumas empresas leva à utilização de subsídios cruzados na hora de mensurar a lucratividade, ou seja, valeria o pacote oferecido de produtos como um todo e não cada produto individualmente.	-
Comprometimento	-	Comprometimento da força de trabalho: envolve o conceito de comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua.	Comprometimento: Obtenção do compromisso dos colaboradores com as questões ligadas à empresa, sejam elas as tarefas cotidianas, valores, programas de qualidade ou qualquer outro mecanismo que seja tido como necessário para o desempenho com excelência por parte da organização.
Qualidade	-	Gestão da qualidade total: crenças e realizações objetivando a qualidade do produto e do processo. A estrutura analítica relevante para medir e controlar esses custos seria: prevenção, avaliação, falha interna e falha externa. Sendo que: quanto mais baixo o nível de qualidade, maiores tendem a ser os custos de falhas internas e externas e menores os custos de prevenção e avaliação; e, quanto maior o nível de qualidade, menores os custos de falhas e maiores os custos de prevenção e avaliação.	Qualidade: Envolve uma gama de características que levam o cliente a optar por um determinado produto ou serviço em detrimento a outros. Assim, deve ser observada por todos na organização, a fim de que o produto ou serviço, bem como sua disponibilidade, possam alcançar o patamar desejado pelo cliente.

Determinantes Estruturais

Determinantes Execucionais

	Porter (1985)	Riley (1987) apud Shank e Govindarajan (1997)	Costa e Rocha (2014)
Arranjo Físico	-	-	Arranjo Físico: Forma como os recursos são posicionados, visando facilitar a movimentação e locomoção no local de trabalho, dar o acondicionamento adequado aos produtos e propiciar um ambiente seguro e saudável ao trabalhador. Todas essas questões impactam diretamente os custos, à medida que é necessário ter um local em condição (temperatura, espaço físico, apetrechos para armazenamento etc.) conforme é planejado para o desenvolvimento do produto.
Projeto do produto o serviço	-	Configuração do produto: eficácia da formulação ou do projeto dos produtos;	Projeto do produto ou serviço: Configuração que inclui as considerações sobre as expectativas e necessidades dos clientes, de forma que todas as características para atender tais demandas devem estar contempladas no desenho de um produto ou escopo de um serviço.
Estrutura de Capitais	-	-	Estrutura de Capitais: Forma como a empresa se financia, equilibrando recursos próprios e de terceiros para dar andamento às atividades e projetos da entidade, no curto e longo prazos.
Tempestividade	Tempestividade: É refletida no custo quando, por exemplo, a empresa é a primeira a mover-se, ou seja, a primeira a entrar em um novo mercado, logo, pode ter custos mais baixos de estabelecimento e manutenção de uma marca, ou vantagens de aprendizagem. Por outro lado, existem desvantagens como: a compra de um equipamento mais moderno, possível apenas aos que entram posteriormente no mercado, por não estarem ainda disponíveis aos primeiros entrantes; altos custos para desenvolvimento do mercado ou do produto; equipe de trabalho mais antiga e, portanto, mais onerosa etc.	-	Tempestividade: Fator de aumento ou diminuição dos custos em relação à concorrência, ficando de certa forma à mercê das condições do mercado.
Localização	Localização: Fator que afeta o custo de diversas formas, como na escolha de mão de obra, da administração, das matérias-primas, da energia e de outros fatores etc.	-	Localização: Variável estratégica cuja escolha ou alteração afeta significativamente os custos de uma empresa.
Fatores Institucionais	Fatores institucionais: Itens relacionados à especificidade da empresa, como regulamentação governamental, incentivos financeiros, sindicalização, tarifas, tributos, normas locais, entre outros.	-	Fatores Institucionais: Normas, políticas, regulamentações, legislações ou quaisquer outros elementos que possam afetar a operação de uma empresa e, por consequência, os seus custos, sem que esta possa interferir diretamente.
Escopo	-	Escopo: grau de integração vertical;	Escopo: Utilização de recursos, processos e atividades comuns para a criação de múltiplos produtos, serviços ou subprodutos, de forma que a empresa possa usufruir na plenitude de seu aparato produtivo, maximizando seus resultados. O gerenciamento adequado leva às economias de escopo.
Elos	Elos: O custo de uma atividade de valor é frequentemente afetado pelo modo como outras atividades são executadas, sendo eles de dois tipos: elos dentro da cadeia de valores (internos) e elos verticais da cadeia de valores com fornecedores e canais (externos).	-	-
Relações na cadeia de valor	-	Exploração de ligações na cadeia de valor: exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa.	Relações na cadeia de valor: Relações inter-processuais que podem se iniciar dentro da firma e se estender aos clientes, fornecedores e outros agentes, cuja troca de informações e cooperação mútua visam um benefício comum.

		Determinantes Estruturais	
		Determinantes Execucionais	
	Porter (1985)	Riley (1987) apud Shank e Govindarajan (1997)	Costa e Rocha (2014)
Inter-relações	Inter-relações: Refere-se às inter-relações com outras unidades empresariais dentro da empresa, por exemplo, o compartilhamento de atividades similares ou de know-how entre atividades independentes de valor similar.	-	-
Integração	Integração: Cada uma das atividades de valor emprega ou poderia empregar insumos adquiridos, envolvendo assim opções de integração explícitas ou implícitas, que podem reduzir o custo de inúmeras maneiras, por exemplo, evitando custos de utilização do mercado, como os de aquisição e de transporte.	-	-
Eficiência do layout das instalações	-	Eficiência do layout das instalações: quão eficiente, em comparação com as normas atuais, é o layout;	-
Modelo de gestão	-	-	Modelo de gestão: Envolve regras de conduta dentro de um contexto organizacional, centrados na figura do líder e nos valores da empresa e, essas regras irão nortear as decisões e, por consequência, a direção que a empresa terá em termos estratégicos e no que tange aos custos.
Políticas discricionárias	Políticas discricionárias: Escolhas de políticas arbitrárias que refletem a estratégia da empresa e geralmente envolvem tradeoffs entre custo e diferenciação	-	-

Figura 13 - Fatores determinantes de custos conforme a literatura

Fonte: autores citados