

Determinantes de Custos: uma proposta de taxonomia e agrupamento.

Simone Alves da Costa (USP) - simone.ac@gmail.com

Diogo Moreira Carneiro (FEA-USP) - diogocarneiro@yahoo.com.br

Resumo:

O artigo teve por objetivo esclarecer o conceito e fatores pertencentes à taxonomia dos determinantes de custos, bem como verificar a viabilidade de possíveis classificações, hierarquizações ou agrupamentos. Sua motivação baseia-se na importância da GEC como ferramenta competitiva para as empresas, além de contribuições teóricas para a estrutura conceitual da GEC e a formação de uma teoria geral, estudos pouco comuns em tempos de predominante pesquisa positivista (IUDÍCIBUS et al, 2005). Como resultados, os determinantes mais comumente aceitos pela teoria foram levantados, podendo ser considerados como parte de sua taxonomia. Além disso, apoiando-se na proposta de Banker e Johnston (2007), no conceito de estratégia de Mintzberg e Quinn (1996) e nas listagens de determinantes de custos apresentadas pelos autores estudados, foi sugerido um possível agrupamento para os determinantes: relacionados aos produtos/serviços (referentes às estratégias de marketing: projeto do produto, qualidade e utilização da capacidade); relacionados ao processo (referentes às estratégias da operação: tecnologia, arranjo físico, diversidade, localização e escopo); e globais (que tangenciam a estrutura como um todo: fatores institucionais, comprometimento, experiência, tempestividade, modelo de gestão, escala, relações na cadeia de valor e estrutura de capitais). Tal proposta pode ser estudada em conjunto com as relações temporais, o impacto no custo e a possibilidade de mensuração em pesquisas posteriores que visem verificar possíveis relações.

Palavras-chave: *Determinantes de custos. Taxonomia. Gestão Estratégica de Custos.*

Área temática: *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

Determinantes de Custos: uma proposta de taxonomia e agrupamento.

Resumo

O artigo teve por objetivo esclarecer o conceito e fatores pertencentes à taxonomia dos determinantes de custos, bem como verificar a viabilidade de possíveis classificações, hierarquizações ou agrupamentos. Sua motivação baseia-se na importância da GEC como ferramenta competitiva para as empresas, além de contribuições teóricas para a estrutura conceitual da GEC e a formação de uma teoria geral, estudos pouco comuns em tempos de predominante pesquisa positivista (IUDÍCIBUS *et al.*, 2005). Como resultados, os determinantes mais comumente aceitos pela teoria foram levantados, podendo ser considerados como parte de sua taxonomia. Além disso, apoiando-se na proposta de Banker e Johnston (2007), no conceito de estratégia de Mintzberg e Quinn (1996) e nas listagens de determinantes de custos apresentadas pelos autores estudados, foi sugerido um possível agrupamento para os determinantes: relacionados aos produtos/serviços (referentes às estratégias de marketing: projeto do produto, qualidade e utilização da capacidade); relacionados ao processo (referentes às estratégias da operação: tecnologia, arranjo físico, diversidade, localização e escopo); e globais (que tangenciam a estrutura como um todo: fatores institucionais, comprometimento, experiência, tempestividade, modelo de gestão, escala, relações na cadeia de valor e estrutura de capitais). Tal proposta pode ser estudada em conjunto com as relações temporais, o impacto no custo e a possibilidade de mensuração em pesquisas posteriores que visem verificar possíveis relações.

Palavras-chave: Determinantes de custos. Taxonomia. Gestão Estratégica de Custos.

Área temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos.

1 Introdução

A perspectiva de custos é crucial para entender de forma plena o desempenho das empresas. Esta afirmação parte da ideia de que o resultado de uma organização é composto essencialmente pelas diferenças entre as receitas obtidas por uma empresa e os custos e despesas provenientes de sua operação. Sendo parte essencial dessa equação principal para se chegar ao resultado, os custos têm ganhado mais atenção na gestão realizada pelas empresas, principalmente quando há restrições que visem o aumento de receitas.

No processo de gestão, ao se incluir a vertente estratégica, são ultrapassados os limites da simples mensuração, sendo a contabilidade de custos inserida em um contexto estratégico, que contempla, além da mensuração propriamente dita, a informação e a decisão. Dessa forma, a Gestão Estratégica de Custos (GEC) defende a inclusão dos temas relacionados à análise de custos ao planejamento estratégico das empresas, cujo objetivo final é a aquisição de vantagem competitiva (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

O *Institute of Management Accountants* (IMA, 1990) define que o objetivo da GEC é reduzir custos enquanto simultaneamente fortalece a posição estratégica da empresa. Porém, gerir os custos de forma estratégica é mais do que simplesmente reduzir custos, mas sim, procurar os melhores caminhos para a empresa como um todo, analisando os objetivos da organização a longo prazo e verificando o que a concorrência também está fazendo.

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*).

O termo *cost drivers* tem sido usado para duas finalidades nas pesquisas acadêmicas: (1) identificar a causa principal dos custos, aqui denominadas determinantes de custos (COSTA; ROCHA, 2014); e (2) como medida de alocação para grupos comuns de elementos de custos, que Martins (2010) denomina direcionadores de custos. Nesta pesquisa, os determinantes de custos constituem o alvo.

Os estudos sobre determinantes de custos são escassos e têm sido realizados enfatizando a plataforma teórica (FIFER, 1989; SHANK, 1989; WILSON, 1990; WARD *et al.*, 1992; DIXON; SMITH, 1993; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Desses, alguns tentaram promover tipos de agrupamentos com vistas a facilitar seu estudo, principalmente buscando uma possível operacionalização para pesquisas empíricas (RILEY, 1987 *apud* SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; COOPER, 1990; BANKER; JOHNSTON 2007).

Do que se observou nessa pesquisa, ainda não há consenso sobre o conceito e/ou um possível agrupamento ou hierarquização dos determinantes de custos, embora o tema seja de reconhecida importância pelos pesquisadores da área (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997) e sugestão recorrente para futuras pesquisas (SLAVOV, 2013). Assim, norteia esse artigo a seguinte questão de pesquisa: Que fatores, isolados ou agrupados, podem ser considerados como parte da taxonomia dos determinantes de custos (*cost drivers*)?

Por taxonomia entenda-se descrição ou classificação científica. Dessa forma, este artigo tem por objetivo esclarecer o conceito e fatores pertencentes à taxonomia dos determinantes de custos, bem como verificar a viabilidade de possíveis classificações, hierarquizações ou agrupamentos que já tenham sido ou possam ser realizados.

Assim, pretende-se contribuir com a ampliação, viabilidade e operacionalização de estudos teóricos e empíricos envolvendo os determinantes de custos, considerando que o assunto tem o potencial de aumentar a competitividade das empresas em tempos de alta concorrência (SHANK, 2006). Além disso, a Estrutura Conceitual da GEC carece de incrementos, tanto teóricos quanto empíricos, para seu desenvolvimento (SLAVOV, 2013), motivação para a qual essa pesquisa também se direciona.

Outro ponto interessante a ser destacado é a predominância atual da pesquisa positiva que, se por um lado busca entender o mundo contábil como ele é, por outro lado, deixa de pensar como ele deveria ser, tendo dificuldade em traçar um elo entre as várias pesquisas realizadas, no sentido de formar uma teoria geral (IUDÍCIBUS *et al.*, 2005). O que se defende no presente artigo, posição corroborada pelo trabalho de Iudícibus *et al.* (2005), é que as abordagens são complementares e, embora a tendência seja a predominância da pesquisa positivista, o pensar contábil também faz parte da epopeia de sua evolução.

Por conseguinte, como metodologia de pesquisa, foi escolhido o ensaio teórico, que se fundamenta nos pilares da exposição lógica, reflexão e argumentação, dando maior liberdade ao autor, sem perder o rigor lógico e a coerência na argumentação (SEVERINO, 2000). Por tal motivo, o texto não segue os padrões sequenciais de apresentação corriqueiramente utilizados nos artigos científicos.

O artigo se estrutura da seguinte forma: o capítulo 2 fala sobre os usos para o termo *cost drivers* na literatura, esclarecendo o conceito de determinante de custos; o capítulo 3 relaciona os principais trabalhos que mencionaram os determinantes de custos, bem como as tentativas de efetivar listas ou agrupamentos; o capítulo 4 discute inter-relações e agrupamentos possíveis para os determinantes de custos; e o capítulo 5 sintetiza as considerações realizadas ao longo do trabalho.

2 *Cost Drivers: Determinantes versus Direcionadores de custos*

Para fins desta pesquisa, os principais autores que versam sobre o assunto consideram que os 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 resultado de vários determinantes que agem em conjunto, como pode ser observado no trecho seguinte.

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. (*Ibid.*, p. 43).

Segundo Porter (1985), este processo de análise de custos, envolvendo os determinantes de custos, atua em conjunto com as análises da concorrência, uma vez que o conhecimento dos determinantes de custos dos concorrentes potencializa o conhecimento dos custos em termos competitivos e facilita a criação e aplicação da estratégia da empresa.

Souza e Rocha (2009, p. 37) conceituam 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.” 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.

Slavov e Takahashi (2010), em discussão sobre o termo *cost drivers*, chegaram à seguinte definição: “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”. Na perspectiva deste estudo, a definição apresentada atende aos pontos principais que envolvem os determinantes de custos, podendo-se incluir ainda a questão da competitividade, ou seja, a compreensão de tais fatores propicia um olhar mais analítico que pode levar a vantagens frente à concorrência, estendendo a análise aos fatores externos de uma organização, fato que pode impactar diretamente a estratégia de uma empresa.

O uso da expressão *cost drivers* trouxe em sua tradução vários sinônimos para o termo: determinantes, direcionadores, condutores, vetores etc. Esse esclarecimento é importante a fim de estabelecer o objeto de estudo aqui tratado, bem como diferenciar os distintos significados que podem aparecer.

Martins (2010) define outro uso possível, comentado na introdução desse artigo: “[...] direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos ‘consomem’ (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.” Outro autor expõe sua visão sobre este assunto:

Considerando que a medida de atividade representa o fator pelo qual os custos de um determinado processo podem variar mais diretamente, a medida de atividade não é o determinante de custos. O determinante de custos é o fator cuja ocorrência gera custos. Uma medida de atividade é uma variável dependente, no sentido de uma análise de regressão. (BRIMSON, 1991, p. 121).

Pela citação anterior, percebe-se que a medida de uma atividade não se constitui na causa real do custo, de forma que o verdadeiro determinante de custo seria esta causa real, que

gera tal medida. A medida propriamente dita estaria mais ligada ao aspecto da mensuração contábil e é denominada direcionador de custos (MARTINS, 2010), comumente utilizada em trabalhos que utilizem o Custeio Baseado em Atividades (BABAD; BALACHANDRAN, 1993).

Pode-se dizer que o direcionador de custos mensura um grupo de recursos homogêneos, que compõem as atividades, cujo desempenho pode ser mensurado por mais de um direcionador de custos. Dessa forma, para a expressão *cost driver* há dois equivalentes em português: o direcionador de custos (medida pelo qual uma atividade será custeada) e o determinante de custos (causa macro real do custo). O segundo termo é o foco deste estudo.

Além disso, pode-se afirmar que este conceito de determinantes de custos também guarda relação com os conceitos utilizados na microeconomia. Cabe destacar que a contabilidade e a economia possuem uma origem comum e caminham na mesma direção, compartilhando inúmeros métodos e conceitos (ROSS, 1983).

Nesse sentido, do ponto de vista da teoria econômica, os determinantes de custos são os fatores que determinam a magnitude dos parâmetros da função custo de uma organização. Para as funções de custo, a variável de interesse é o custo médio, e os fatores que afetam as variáveis de interesse podem incluir produção (volume), índices salariais, preços de insumos, economias de escalas etc. O conhecimento da variação em custos devido a fatores diferentes permite incluir diretamente variáveis adicionais na função de custos, diminuindo o “ruído” e sua imprecisão (BESANKO *et al*, 2006).

A teoria econômica apresenta técnicas utilizando análise de regressão para estimar o formato das curvas de custos (BESANKO *et al*, 2006). Tais técnicas estatísticas, no entanto, não possibilitam a compreensão adequada dos determinantes que efetivamente provocam os custos das organizações, uma vez que, na maior parte das vezes, as equações geralmente não captam adequadamente os parâmetros que efetivamente determinam o custo. Além disso, a mera aplicação das regressões mostra apenas as eventuais relações entre as variáveis (e o sinal), mas não dão maiores pistas das razões pelas quais elas se relacionam.

Assim, pode-se definir que os determinantes de custos são as causas reais dos custos. Em outras palavras, a raiz dos custos, ou ainda, os elementos que estão no cerne e provocam a existência de um determinado custo, sua essência.

Após essas delimitações, podem ser mostradas algumas tentativas de classificação propostas pelos autores em relação aos determinantes de custos.

3 Identificação e Classificações propostas para os Determinantes de custos

Banker e Johnston (2007) afirmam que não existe uma lista única, que seja aceita amplamente, que unifique a teoria ou taxonomia dos determinantes de custos, valores, receita e lucros e suas relações subjacentes. Conforme apontado por Martins e Rocha (2010):

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. (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 21).

Os autores vão além, apontando 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” (*Ibid.*, p. 32).

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

A Contabilidade tradicional, assim como a maioria das disciplinas acadêmicas, empresta conceitos de disciplinas vizinhas e parcialmente cria seu próprio aparato conceitual. Ainda assim, teóricos da contabilidade raramente se esforçam em indicar claramente quais dos seus termos são primitivos (assim, emprestados de fora) e quais são derivados destes primitivos por meio de definições nominais dentro da própria teoria da contabilidade. Esta imprecisão é uma razão pela qual os limites da teoria da contabilidade tradicional e suas subáreas são turvos e porque a contabilidade em si é geralmente descrita ao invés de definida. (MATTESSICH, 1972, p.p. 470-471).

O autor enfatiza a necessidade de uma ampla e sistemática pesquisa taxonômica para se obter uma melhor conceituação, e essa assertiva é válida também ao objeto de estudo desta pesquisa:

Para obter melhor conceituação em contabilidade e sistemas de informações gerenciais, pesquisas taxonômicas abrangentes e sistemáticas são indispensáveis. Tal pesquisa deve formular tanto as condições de cada um dos conceitos contábeis não interpretados quanto as regras de interpretação de todos os subconceitos específicos e padronizados. (*Ibid.*, 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.

Não obstante à necessidade de se realizar uma cuidadosa estrutura para classificação, o desenvolvimento de uma taxonomia é um esforço um tanto ambicioso (JAGALLA; BECKER; WEBER, 2011). Uma importante limitação a esta tarefa é o risco de se simplificar excessivamente a realidade, conforme muito bem indicada por Colquitt e Zapata-Phelan (2007, p. 1.283): “como em qualquer taxonomia, a nossa pode ser acusada de destruir distinções significativas em nome da parcimônia. Ademais, taxonomias – como teorias – são tentativas de eliminar parte da complexidade encontrada no mundo real”.

Assim, buscou-se inicialmente apresentar na sequência as principais tentativas de estabelecer uma relação dos principais fatores e, também, de agrupá-los, a fim de verificar comportamentos parecidos ou inter-relações entre elementos distintos.

Porter (1985) é o primeiro a propor uma lista para estabelecer uma relação dos principais determinantes de custos. Ele identificou dez fatores, apresentados no Quadro 1.

Quadro 1: Determinantes de custos propostos por Porter (1985)

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.
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 <i>layout</i> , 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 <i>know-how</i> 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 <i>tradeoffs</i> 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).

Mesmo que não se concorde integralmente com esta relação, a lista foi uma das primeiras tentativas de organizar o estudo dos determinantes de custos. Outra proposta bastante conhecida é a de Riley (1987) *apud* Shank e Govindarajan (1997), que divide os determinantes de custos em dois grupos: Estruturais e Execucionais (Quadro 2).

Quadro 2: Determinantes de custos propostos por Riley (1987) *apud* Shank e Govindarajan (1997)

Estruturais: Envolve 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).
<p>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;</p> <p>Escopo: grau de integração vertical;</p> <p>Experiência: quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;</p> <p>Tecnologia: que tecnologias de processos são usadas em cada etapa da cadeia de valor da empresa;</p> <p>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.</p>
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.
<p>Comprometimento da força de trabalho: envolve o conceito de comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua.</p> <p>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.</p> <p>Utilização da capacidade: dada em função das escolhas de escala na construção da unidade;</p> <p>Eficiência do layout das instalações: quão eficiente, em comparação com as normas atuais, é o layout;</p> <p>Configuração do produto: eficácia da formulação ou do projeto dos produtos;</p> <p>Exploração de ligações na cadeia de valor: exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa.</p>

Fonte: adaptado de Riley (1987) *apud* Shank e Govindarajan (1997).

Essa relação traz uma inovação no sentido de propor uma tipologia, argumentando que os custos podem ser explicados em função das escolhas estruturais ou das habilidades de

execução que moldam a posição de competitividade da empresa. No entanto, a definição de cada grupo, bem como a explicação do porque cada fator deveria ou não compor determinado grupo, não é clara, prejudicando a análise.

Para Shank e Govindarajan (1997), os fatores estruturais apresentam economias ou deseconomias, resultando em redução (ou aumento) menor (ou maior) do que a receita; os fatores execucionais sempre apresentam redução de custos, pois dependem da forma como a empresa executa essas funções, influenciando diretamente seu desempenho. No entanto, vale ressaltar que a lista é teórica e desconsidera as possíveis relações existentes entre os determinantes.

A comparação entre as listas de Porter (1985) e Riley (1987) *apud* Shank e Govindarajan (1997) também sinaliza algumas diferenças, como itens que constam em uma e não na outra, mostrando a falta de consenso em relação à matéria.

Cooper (1990) desenvolveu um modelo que foi sendo aprimorado e propõe uma hierarquia de atividades de manufatura e custos de *overhead*: nível de unidade; nível de lotes; nível de sustentação de produtos; e nível de sustentação das instalações. O objetivo de criar essa taxonomia era 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).

Esta taxonomia foi sendo incrementada, tendo sido incluídos: cliente-sustentável e canal-sustentável, argumentando que era possível mostrar como clientes, marcas, regiões, produtos etc., geram receitas e consomem recursos (COOPER, 1991). Cooper e Kaplan (1998) *apud* Banker e Johnston (2007) ainda adicionaram as vertentes: fornecedor-sustentável, marca sustentável, linha de produtos sustentável, local sustentável e corporativo sustentável. Algumas críticas foram feitas a essa proposição: o uso de um único *cost driver* para cada grupo de custos e relações estritamente entre eles (NOREEN, 1991), que foram empiricamente confirmadas por Anderson *et al* (2003).

Deve-se lembrar também que geralmente quando se usa o termo *cost driver* para o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* – ABC), remete-se ao segundo grupo mencionado na seção anterior, os direcionadores de custos. Se for observada a primeira classificação proposta (COOPER, 1990), parece ser mesmo restrita aos direcionadores. No entanto, ao se incluir as vertentes de clientes, canais, regiões etc., remete-se a termos que podem explicar as causas dos custos e, por isso, tangenciam o escopo dos determinantes de custos. Assim, por esse motivo, bem como pela escassez de propostas de taxonomias encontradas, esse esquema foi considerado neste estudo.

Cooper e Kaplan (1998) *apud* Banker e Johnston (2007) dividiram essa hierarquia em dois grupos: gestão baseada em atividades estratégicas (atividades relacionadas à eficácia) e gestão baseada em atividades operacionais (atividades relacionadas à eficiência); sendo para o primeiro grupo: precificação de produtos, *mix*, decisões de introdução e continuação, relações de gerenciamento de clientes, relações de gerenciamento de fornecedores e desenho/desenvolvimento de novos produtos. O segundo grupo estaria mais ligado a esforços contínuos para gerenciar e reduzir custos e usar os ativos mais eficientemente.

Essas definições são um tanto difíceis de serem operacionalizadas, já que há pouca convergência na literatura ao que seria estratégico ou operacional (SLAVOV, 2013); além disso, os esforços de redução de custos podem permear toda a estrutura, de forma que é difícil limitá-los apenas ao segundo grupo. Um ponto problemático dessa separação é identificar quais atividades pertencem a cada grupo. Ainda, como separar o impacto de um custo em uma vertente estratégica ou operacional?

No Brasil, o estudo de Costa e Rocha (2014) organizou a relação dos principais determinantes de custos existentes na literatura, conforme demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 – 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 e Rocha (2014)

O quadro supracitado é uma tentativa de realizar uma lista mais exaustiva, sintetizando o conhecimento existente na literatura até o momento. A relação pode auxiliar na pressuposição de variáveis para teste em trabalhos de campo. Por outro lado, não houve proposição de hierarquização que pudesse agrupar os itens propostos por características ou impactos semelhantes, apenas selecionando o que já havia sido de alguma forma sugerido na literatura até então.

Sintetizando, não foram encontrados durante a pesquisa elementos que caracterizem uma relação única dos principais determinantes de custos ou tipologias que auxiliem no seu estudo, pelo menos não amplamente aceitas. Algumas tentativas foram realizadas nesse sentido, porém necessitam de um aprofundamento nas discussões e de posteriores testes empíricos, a fim de fundamentar e validar as relações propostas pelos autores.

4 Inter-relações e agrupamentos possíveis para os Determinantes de custos

Na seção anterior foi discutida a definição de determinante de custos, bem como as principais relações entre eles e algumas tipologias sugeridas pelos autores para agrupá-los. Pode-se perceber que houve poucas tentativas de consolidação de uma listagem única ou de possíveis grupos. Se for considerada também a questão da inter-relação entre os determinantes de custos, não foram encontradas pesquisas com esse objetivo.

Alguns autores tentaram estabelecer modelos em que os determinantes de custos pudessem ser matematicamente analisados (FRIEDLAENDER *et al.*, 1988; FOSTER; GUPTA, 1990; BANKER; JOHNSTON, 1993; DATAR *et al.*, 1993; ANDERSON, 1995; BANKER *et al.*, 1995; MACARTHUR; STRANAHAN, 1998), mas essas tentativas tem várias limitações por dificuldade de acesso às informações das empresas ou dificuldades na construção dos modelos, uma vez que é difícil capturar todas as variáveis que podem ter influência ao mesmo tempo sobre os custos.

No sentido de tentar captar esse tipo de relacionamento, Banker e Johnston (2007) criaram um esquema tentando sintetizar o que foi desenvolvido em termos de construtos até o momento pelos principais autores (Figura 1). As taxonomias poderiam ser organizadas em torno das relações de causa e efeito entre negócios genéricos, marketing e estratégias operacionais; e determinantes de valor, receita, custo e lucro.

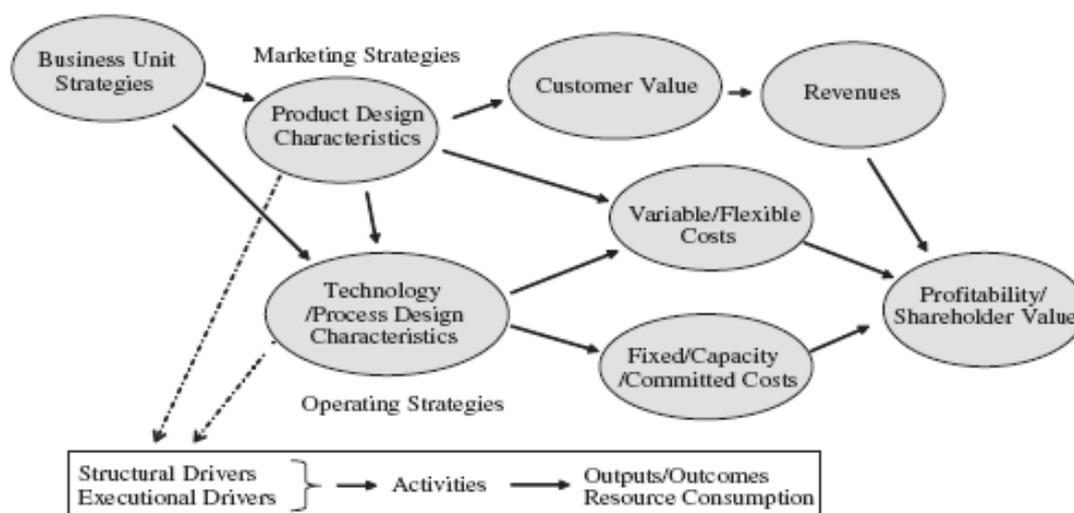


Figura 1 – Relações entre unidades estratégicas de negócio e determinantes de valor, custo, receita e lucro.

Fonte: Banker e Johnston (2007).

Este esquema parte da escolha de uma unidade estratégica de negócio, como proposto por Porter (1985), uma escolha considerada fundamental e que influencia, por exemplo, a tecnologia e as estratégias de marketing, e pode ser alinhada com a estratégia genérica do negócio (liderança em custos ou diferenciação). Tais estratégias são influenciadas pelas preferências dos consumidores e tem potencial para alterar o projeto e a qualidade de um produto, por exemplo.

Para os autores, esse tipo de antecipação à necessidade do consumidor altera custos fixos e variáveis, e também a receita, uma vez que está diretamente ligada ao valor do cliente e sua disposição para pagar. O projeto do processo, por sua vez, determina os custos (e sua classificação em fixos e variáveis). As características dos produtos têm influência em outros determinantes de custos, como escopo e complexidade da linha de produção.

Outra consideração importante desses autores é que o modelo de Porter (1985) engloba os determinantes e classificações propostos por Riley (1987) *apud* Shank e Govindarajan (1997), sendo mais abrangente. Eles afirmam que a implementação e a formulação da estratégia são parte de um processo contínuo, iterativo e evolutivo. Este esquema representaria, então, uma sequência de importância e causalidade em tomada de decisão, começando com estratégia e terminando com o valor e lucratividade ao acionista.

Considerando as listagens de determinantes de custos apresentadas, o esquema incorpora alguns dos principais fatores determinantes de custos, porém, poderia incluir mais itens de forma a enriquecer a explicação e possíveis inter-relações entre eles. Por exemplo, determinantes de custos como o modelo de gestão, relações na cadeia de valor e estrutura de capitais tangenciam toda a estrutura da empresa e não foram considerados. As preferências dos consumidores podem alterar a demanda e, por isso, ter impacto direto na utilização da capacidade. Dessa forma, o esquema está um pouco simplista em termos de inter-relações no que se refere aos determinantes de custos existentes. Uma evolução desse esquema é proposta na figura a seguir, privilegiando a análise do ponto de vista dos determinantes de custos.

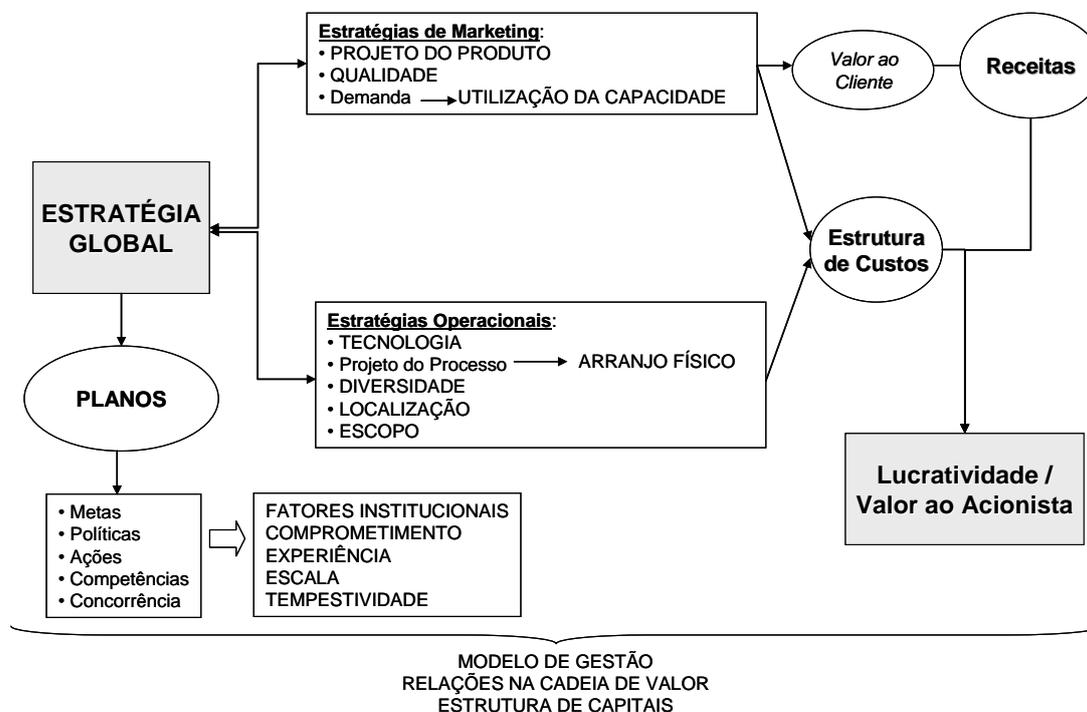


Figura 2 – Relações entre unidades estratégicas de negócio e determinantes de custos.

Na Figura 2, o esquema proposto por Banker e Johnston (2007) foi adaptado, colocando ênfase nos fatores determinantes de custos. Outra modificação foi partir do que

aqui está nomeado como estratégia global da empresa, seguindo a abordagem dos autores Mintzberg e Quinn (1996) para Estratégia, conforme abaixo:

Uma estratégia é o padrão ou plano que integra as principais metas, políticas e sequências de ação da organização em um todo coeso. Uma estratégia bem formulada ajuda a organizar e alocar os recursos de uma organização em uma postura única e viável, baseadas em suas competências internas e deficiências relativas, mudanças antecipadas no ambiente e movimentos contingentes por oponentes inteligentes. (*Ibid.*, 1996, p. 3).

Neste contexto, os elementos que envolvem o plano estratégico global se relacionam com as políticas e metas organizacionais (fatores institucionais), bem como às ações e competências inerentes à empresa, às quais o comprometimento e experiência se tornam necessários para que o plano seja implementado. A concorrência é um fator externo, que impacta a estratégia global e, conseqüentemente, questões relacionadas à tempestividade.

O porte da empresa é uma decisão estratégica global, e influencia diretamente no plano estratégico. Aproveitar as oportunidades de mercado tem impacto direto nas estratégias chamadas operacionais, que também alteram outros determinantes de custos: tecnologia, arranjo físico, diversidade, localização e escopo. Ao grupo de estratégias de marketing, além do projeto do produto, há impacto em fatores como qualidade (características do produto) e utilização da capacidade (volume efetivo).

A interação desses fatores compõe a estrutura de custos da empresa. Por estrutura de custos entende-se que cada setor tem certa composição de custos que moldará em grande parte sua conduta no que tange à gestão de custos, buscando a criação de estratégias para reduzir custos (KOTLER, 2000) ou gerenciá-los (ROCHA, 1999; SOUZA; ROCHA, 2009). Da combinação da estrutura de custos com as receitas, chega-se ao resultado, que é uma das mensurações mais próximas do valor que é adicionado ao acionista.

Considerando as classificações propostas no capítulo anterior, tem-se duas principais: Estruturais e Execucionais (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997); e Estratégicos e Operacionais (COOPER; KAPLAN, 1998).

Da estrutura mostrada anteriormente (Figura 2), uma possível classificação para os determinantes de custos seria separá-los em:

- 1) Determinantes relacionados aos produtos/serviços (representados na figura pelo grupo de estratégias de marketing: projeto do produto, qualidade e utilização da capacidade);
- 2) Determinantes relacionados ao processo (representados na figura pelo grupo de estratégias da operação: tecnologia, arranjo físico, diversidade, localização e escopo); e
- 3) Determinantes globais (que tangenciam a estrutura como um todo: fatores institucionais, comprometimento, experiência, tempestividade, modelo de gestão, escala, relações na cadeia de valor e estrutura de capitais).

Algumas relações poderiam ser testadas em relação à classificação. Por exemplo, a relação temporal: os determinantes de custos relacionados ao processo poderiam ter um impacto maior no curto prazo, enquanto os demais têm possibilidade de alteração mais coerente no médio e longo prazos.

Outro aspecto que poderia ser testado é o impacto nos custos, verificando se os determinantes de custos podem ter predominantemente um impacto único no custo, quando os impactos seriam sempre favoráveis; ou duplo, quando os impactos no custo poderiam ser favoráveis ou desfavoráveis.

No caso do primeiro, o impacto do gerenciamento do determinante de custos com aumento da incidência de um determinado fator acarretaria em redução de custos. No

segundo, tanto pode haver incremento quanto diminuição de custos. Essa sugestão se assemelha à proposta de Shank e Govindarajan (1997), quando estabelecem que há relações fixas entre os determinantes de custos Estruturais e Execucionais e seu impacto no custo conforme o tipo.

Também poderia ser verificada a possibilidade de mensuração, ou seja, conforme suas características, quando há medidas objetivas que possam expressar e controlar tal item, ele seria tido como mensurável. Quando não há algum tipo de medida para avaliá-lo, ele seria não mensurável. Determinantes de custos como modelo de gestão e tempestividade tem uma característica mais subjetiva que dificulta encontrar uma medida ou modelo para sua mensuração, diferentemente do que ocorre com escala e diversidade, que já foram inclusive objeto de estudos anteriores para fins de mensuração e teste (FRIEDLAENDER *et al.*, 1988; BANKER; JOHNSTON, 1993; ANDERSON, 1995; MACARTHUR; STRANAHAN, 1998)

Vale destacar que essa é uma primeira tentativa de expandir as visões pelas quais os determinantes de custos costumam ser classificados e analisados. Alguns itens apresentam sutilezas que dificultam este processo de agrupamento. A proposta acima não é absoluta, de forma que pesquisas posteriores visando validar essas considerações são muito bem vindas.

5 Considerações Finais

O objetivo do presente estudo foi esclarecer o conceito e fatores pertencentes à taxonomia dos determinantes de custos, bem como verificar a viabilidade de possíveis classificações, hierarquizações ou agrupamentos que já tenham sido ou possam ser realizados em função da existência dos determinantes de custos.

Respondendo à questão de investigação proposta, o capítulo 3 trouxe à luz os determinantes mais comumente aceitos pela teoria, e que podem ser considerados como parte de sua taxonomia. Já o capítulo 4, apoiando-se na proposta de Banker e Johnston (2007), no conceito de estratégia de Mintzberg e Quinn (1996) e nas listagens de determinantes de custos apresentadas pelos autores estudados, foi sugerido um possível agrupamento, que consiste em uma evolução da proposta dos autores obtida por meio de reflexão lógica, representada na Figura 2. Desta proposta, sugeriu-se um possível agrupamento aos determinantes de custos em: relacionados aos produtos/serviços (representados na figura pelo grupo de estratégias de marketing: projeto do produto, qualidade e utilização da capacidade); relacionados ao processo (representados na figura pelo grupo de estratégias da operação: tecnologia, arranjo físico, diversidade, localização e escopo); e globais (que tangenciam a estrutura como um todo: fatores institucionais, comprometimento, experiência, tempestividade, modelo de gestão, escala, relações na cadeia de valor e estrutura de capitais).

Ainda, sugeriu-se que este esquema, bem como as classificações anteriores, pode ser estudado em conjunto com as relações temporais, o impacto no custo e a possibilidade de mensuração em pesquisas posteriores que visem verificar estas relações.

Como propostas de pesquisas futuras, pode-se estudar a ampliação ou redução da lista de fatores determinantes de custos e suas relações endógenas, exógenas e simultâneas. Pode-se também, analisar novamente a questão dos agrupamentos e taxonomias, principalmente buscando a validação empírica e relações de causalidade. Outra possibilidade é o estudo dos fundamentos microeconômicos e sua relação com a abordagem contábil para os determinantes de custos propostos.

Referências

ANDERSON, S. W. *Measuring the impact of product mix heterogeneity on Manufacturing Overhead Cost. The Accounting Review*. Vol. 70, n. 3, 1995.

ANDERSON, M. C.; BANKER, R. D.; JANAKIRAMAN, S. N. *Are selling, general and administrative costs “sticky”?* **Journal of Accounting Research**. Vol. 41, n. 1, 2003.

BABAD, Y. M.; BALACHANDRAN, B. V. *Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing*. **The Accounting Review**. Vol. 68, n. 3, Jul 1993.

BACHARACH, S. B. *Organizational theories: Some criteria for evaluation*. **Academy of Management Review**. Vol. 14, 496-515, 1989.

BANKER, R. D.; JOHNSTON, H. H. *An empirical study of cost drivers in the U.S. Airline Industry*. **The Accounting Review**. Vol. 68, n. 3, 1993.

_____. *Cost and profit driver research*. **Handbook of Management Accounting Research**. Vol. 2, n. 3, 2007.

BANKER, R. D.; POTTER, G.; SCHROEDER, R. G. *An empirical analysis of manufacturing overhead cost drivers*. **Journal of Accounting and Economics**. Vol. 19, 1995.

BESANKO, D.; DRANOVE, D.; SHANLEY, M.; SCHAEFFER, S. **A economia da estratégia** (3ª ed.). Porto Alegre: Bookman, 2006.

COLQUITT, J. A.; ZAPATA-PHELAN, C. P. *Trends in theory building and theory testing: a five-decade study of the Academy of Management Journal*. **Academy of Management Journal**. Vol. 50, 2007.

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

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. *Profit priorities from activity-based costing*. **Harvard Business Review**. Vol. 69, 1991.

_____. *The design of cost management systems: text, cases and readings*. 2. ed. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1998 *apud* BANKER, Rajiv D.; JOHNSTON, Holly Hanson. *Cost and Profit Driver Research*. **Handbook of Management Accounting Research**. Vol. 2, n. 3, 2007.

COSTA, S. A.; ROCHA, W. *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, 2014.

DATAR, S. M.; KEKRE, S.; MUKHOPADHYAY, T.; SRINIVASAN, K. *Simultaneous estimation of cost drivers*. **The Accounting Review**. Vol. 68, n. 3, Jul. 1993.

FOSTER, G.; GUPTA, M. *Manufacturing overhead cost driver analysis*. **Journal of Accounting and Economics**. Vol. 12, 1990.

FRIEDLAENDER, A. F.; WINSTON, C.; WANG, K. *Costs, technology and productivity in the U.S. automobile industry*. **The Bell Journal of Economics**. Vol. 20, n. 1, 1988.

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

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista de Contabilidade e Finanças**. Vol. 16, n. 38, May/Aug, 2000.

JAGALLA, T.; BECKER, S. D.; WEBER, J. *A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from german states*. **Financial Accountability and Management**. Vol. 27, 2011.

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

KOTLER, P. **Administração de marketing**. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

LORD, B. R. *Strategic management accounting: the emperor's new clothes?* **Management Accounting Research**. Vol. 7, 1996.

MACARTHUR, J. B.; STRANAHAN, H. A. *Cost driver analysis in hospitals: A simultaneous equations approach*. **Journal of Management Accounting Research**. Vol. 10, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **The strategy process: concepts, contexts, cases**. 3. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1996.

NOREEN, E. *Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs*. **Journal of Management Accounting Research**. Vol. 3, 1991.

PANARELLA, P. J. M. **Gestão e mensuração de custos: semelhanças e divergências entre a Microeconomia e a Contabilidade Gerencial**. São Paulo, 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

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

RILEY, D. *Competitive cost based investment strategies for industrial companies*. In: **Manufacturing Issues**. Nova York: Booz, Allen and Hamilton, 1987 apud SHANK, John. K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua**

estratégia de custos para crescer em mercados crescentemente competitivos. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Contabilidade e Atuária) – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

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

_____. *Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right sizing*. In A. Bhimani (Ed.), *Contemporary issues in management accounting*. Oxford University Press, 2006.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para crescer em mercados crescentemente competitivos**. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

SLAVOV, T. N. B.; TAKAHASHI, M. **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, 2010.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão Estratégica de Custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. São Paulo, 2013. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Gestão de custos interorganizacionais**. São Paulo: Atlas, 2009.

WILSON, R. *Strategic Cost Analysis. Management accounting*. Vol. 68, n. 9, Oct. 1990.