

# Além do direcionamento de custos: a visão dos Determinantes de Custos - Cost Drivers - na Gestão Estratégica de Custos

**Tiago Nascimento Borges Slavov** (UNISO) - tiago.borges@usp.br

**Mauricio Takahashi** (USP) - mautaka@uol.com.br

## **Resumo:**

*Com o desenvolvimento da literatura sobre o Activity Based Costing – ABC, a utilização do termo Cost Drivers passou a ser amplamente utilizada na literatura contábil. No entanto, diferentes usos e aplicações do conceito, principalmente quando comparada a abordagem dos métodos de custeio em detrimento a abordagem estratégica, com ênfase esta última na Gestão Estratégica de Custos, ressaltam a ausência de consenso e, principalmente, uma necessidade de distinção clara na utilização e concepção do termo Cost Driver. Através de um ensaio teórico aprofundado nas bases teóricas da concepção do termo, em contraposição com seu uso atual, o estudo propõe apresentar uma distinção de definições para Cost Drivers, que tornem mais evidentes seus objetivos, enquanto determinantes de custos e direcionadores de custos. O estudo demonstrou evidências sobre o distanciamento dos pressupostos fundamentais do conceito de Cost Drivers utilizado na literatura, sendo que a maior dificuldade é identificar sua aplicação na vertente da Gestão Estratégica de Custos, onde muitas vezes a utilização da terminologia acaba afetando a validade do ensaio.*

**Palavras-chave:** *Cost Driver. Gestão Estratégica de Custos. Direcionadores.*

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

# Além do direcionamento de custos: a visão dos Determinantes de Custos - *Cost Drivers* - na Gestão Estratégica de Custos

## Resumo

Com o desenvolvimento da literatura sobre o Activity Based Costing – ABC, a utilização do termo *Cost Drivers* passou a ser amplamente utilizada na literatura contábil. No entanto, diferentes usos e aplicações do conceito, principalmente quando comparada a abordagem dos métodos de custeio em detrimento a abordagem estratégica, com ênfase esta última na Gestão Estratégica de Custos, ressaltam a ausência de consenso e, principalmente, uma necessidade de distinção clara na utilização e concepção do termo *Cost Driver*. Através de um ensaio teórico aprofundado nas bases teóricas da concepção do termo, em contraposição com seu uso atual, o estudo propõe apresentar uma distinção de definições para *Cost Drivers*, que tornem mais evidentes seus objetivos, enquanto determinantes de custos e direcionadores de custos. O estudo demonstrou evidências sobre o distanciamento dos pressupostos fundamentais do conceito de *Cost Drivers* utilizado na literatura, sendo que a maior dificuldade é identificar sua aplicação na vertente da Gestão Estratégica de Custos, onde muitas vezes a utilização da terminologia acaba afetando a validade do ensaio.

Palavras-Chave: *Cost Driver*. Gestão Estratégica de Custos. Direcionadores.

Área-Temática: Gestão Estratégica de Custos

## 1 Introdução

Desde a Revolução Industrial, berço de construções sociais e administrativas em que a literatura identifica como origem dos sistemas de contabilidade de custos, verifica-se uma profunda evolução desses sistemas, de meros modelos contábeis otimizados para mensurar custos de produtos e serviços, para modelos de gestão a partir da qual decisões e estratégias são formuladas. A partir dessa visão evolutiva da Contabilidade de Custos para a Gestão Estratégica de Custos, vários artefatos surgiram, sempre procurando estabelecer refinamentos para a teoria, aproximando-a dos mais altos escalões do processo decisório da organização, a fim de disseminar sua utilidade para além dos departamentos contábeis. Porém, a visão ortodoxa dos profissionais contábeis, mesmo diante da necessidade iminente de evolução no uso das informações produzidas pelos sistemas de custos, vem colocando em cheque a contribuição da Contabilidade Gerencial, distanciando-a dos seus objetivos. Johnson e Kaplan (1987) na obra *Relevance Lost* deram uma grande contribuição para a inserção deste debate, tanto na área empresarial quanto acadêmica. Não foram os primeiros a levantarem a questão, mas conseguiram estabelecer um ponto de partida importante para a inserção da Contabilidade Gerencial na visão estratégica dos negócios.

Esta visão estratégica foi profundamente explorada por Porter (1985) que ao descrever a estratégia competitiva como ações de uma empresa para garantir sua vantagem competitiva, identificou três estratégias genéricas que devem ser usadas individualmente ou em conjunto para criar uma posição sustentável no longo prazo: custo, diferenciação e foco. Na diferenciação por custo o autor estabelece que a empresa deve centrar seus esforços na busca de eficiência produtiva, na ampliação do volume de produção e na minimização de gastos que não agregam valor ao preço do produto, sendo este um dos principais atrativos para o

consumidor. Outrossim, ao analisar profundamente as outras duas estratégias: diferenciação e foco logo se percebe que não são posições que podem ser trabalhadas isoladamente, ou seja, a escolha pela diferenciação afetará significativamente a estrutura de custos da empresa (normalmente para mais) assim como o foco. Pois, em uma economia competitiva, preços e custos são sempre fatores decisivos no sucesso do empreendimento.

Shank e Govindarajan (1993) sistematizaram as problemáticas anteriores (sistemas de "contabilização" de custos e necessidade de visão estratégica) e definiram uma visão de Gestão Estratégica de Custos em que a abordagem da Gestão de Custos deve ser caracterizada pela análise das informações, não apenas do ambiente interno, mas também do ambiente externo. Logo, os autores posicionaram a Análise de Direcionadores de Custos como uma visão complementar e indissociável da Análise da Cadeia de Valor e Posicionamento Estratégico da Organização.

Ocorre, todavia, que ao distanciar-se da literatura tradicional da Contabilidade de Custos, cujo foco é resolver problemas relacionados com a alocação dos custos indiretos (*overhead*) aos produtos, ou seja, mensurar os custos dos produtos, os autores destacaram um uso diferente do conceito de *Cost Driver*, que até então vinha sendo adotado por outros autores (Norton e Kaplan, 1993; Dopuch, 1993). Eles atribuíram ao conceito uma visão estratégica, relacionando-os às causas dos eventos associados às atividades que resultam no consumo dos recursos pela empresa, admitindo-se assim uma redefinição da utilização do termo na literatura. Assim, entende-se que na literatura de Gestão Estratégica de Custos os *Cost Drivers* seriam definidos como Determinantes de Custos (relacionando-os às causas) e não como Direcionadores (relacionando-os às atividades derivadas das causas), sendo esta uma distinção, no mínimo não conclusiva, em que este trabalho pretende apresentar sua argumentação teórica.

## 1.1 Definição do problema, objetivo de pesquisa e metodologia

Partindo do cenário apresentado anteriormente, a pesquisa será norteada pela seguinte indagação: **A diferença existente nos conceitos de determinantes e direcionadores de custos está sendo evidenciada na literatura sobre Gestão Estratégica de Custos?**

Desta forma, este trabalho tem como objetivo identificar a definição de *Cost Drivers* no referencial teórico acerca da Gestão de Custos Estratégicos, verificando a utilização destas definições em textos produzidos no Brasil e no Exterior. Com isso, será demonstrado a partir de exemplos da literatura a aplicação prática dos conceitos (sob a ótica original dos trabalhos), estabelecendo-se uma nova definição (revisada) para *Cost Drivers*.

A pesquisa, conduzida como um ensaio teórico, que consiste em exposição lógica, reflexiva e em argumentação, foi conduzida com alto nível de interpretação e julgamento pessoal, características deste tipo de estudo, mas fundamentados por rigoroso e objetivo aparato de documentação bibliográfica.

Dentre as delimitações da pesquisa destaca-se que o texto se propõe apresentar uma significativa distinção sobre a aplicação do conceito de *Cost Drivers* na literatura de contabilidade gerencial. Admitindo-se que o termo também é utilizado em outras vertentes de estudo e produção científica, o ensaio não se propôs abordar outras aplicações para o termo que não fossem na literatura de Gestão Estratégica de Custos e Contabilidade de Custos.

O artigo foi organizado em dois blocos que buscam explorar as vertentes do conceito *Cost Driver*: o primeiro apresenta uma análise crítica da literatura referencial sobre o tema, desdobrando-se na visão tradicional e estratégica de seu uso, com posterior alinhamento teórico-empírico dos achados. O segundo bloco se propõe apresentar uma distinção de conceitos para os *Cost Drivers*, visando melhorar a sua aplicação.

## 2 Revisão de Literatura

No sentido contábil, custos são definidos como o consumo ou utilização de recursos para atingir determinado objetivo. Geralmente são medidos pelo valor monetário pago para adquirir estes recursos (Martins e Rocha, 2010). Logo, conhecer todos os custos incorridos pelas atividades da organização em determinado período é um objetivo importante, tanto na perspectiva societária (para elaboração das Demonstrações Financeiras) quanto na perspectiva gerencial (processo de identificação, mensuração e registro dos eventos econômicos).

Assim, os conceitos de custo são relevantes apenas se eles influenciam uma decisão e os dados de custos são relevantes apenas se eles são úteis para ajudar a formar o conceito de custo na perspectiva do usuário da informação. Logo, sabe-se que a empresa só pode gerenciar o que ela pode medir (Kaplan, 1993), mas, infelizmente, algumas empresas não conseguem identificar seus custos com precisão, ou pior, não conseguem analisá-lo adequadamente, ou então, não conseguem determinar como os custos se comportam e qual é a melhor estrutura de custos para a entidade.

Neste contexto, o que significa dizer que uma organização compreende bem os seus custos? Poderia se supor que significa que os gestores da organização podem prever com alguma clareza, como os custos vão se comportar perante as ações dos gestores. Em outras palavras, significa que os gestores podem prever como o custo vai se comportar, ou como eles vão direcionar a organização a fazer algo diferente do que ela está fazendo hoje. Dizer que uma organização compreende seus custos significa que os gerentes compreendem a relação de causa-efeito subjacente entre as atividades da organização e os custos da organização (Maher, 2001). Neste contexto, *Cost Driver* é uma característica de uma atividade ou evento que faz com que essa atividade ou evento de custos seja mais ou menos influenciada pelo controle da empresa (Blocher et al., 2007). Em outras palavras, fatores que afetam causalmente os custos (em um determinado momento) são chamados de *Cost Drivers*.

Algumas empresas, especialmente aquelas que seguem a estratégia de liderança de custo, usam o gerenciamento de custos para manter ou melhorar sua posição competitiva (Porter, 1985). Logo, a gestão de custos requer um bom entendimento de como o custo total de um objeto é alterado pela mudança dos *Cost Drivers*. É verificado agora que os custos são direcionados não apenas pelo volume de produção e das medidas relacionadas, como horas de mão de obra direta ou horas-máquina, mas também por variáveis não relacionadas ao volume de produção, resultantes da diversidade das linhas de produtos da empresa e da complexidade de seu processo de produção. É por isso que muitas empresas têm transformado seus sistemas de gestão de custos tradicionais para sistemas de Gestão de Custos Baseados em Atividades - ABC. Além disso, no atual ambiente competitivo de negócios para alcançar uma grande vantagem de custo uma organização deve centrar-se, não só sobre *Cost Drivers* tradicionais, mas também sobre *Cost Drivers* estratégicos. *Cost Drivers* estratégicos determinam a posição do custo de longo prazo para uma empresa (Bilici e Dalci, 2008). Eles explicam as diferenças que existem nos custos unitários entre empresas do mesmo setor. Por exemplo, a economia de escala dá às grandes empresas uma vantagem estratégica importante de custos. Já a tecnologia afeta a forma como as atividades são realizadas e a combinação de recursos (materiais, máquinas e recursos humanos) que são usados para realizar essas atividades. (Porter 1985).

Para aprofundar esta conceituação, os tipos de *Cost Drivers*, Tradicional e Estratégico, bem como as definições e aplicações genéricas serão discutidas neste capítulo.

### 2.1 A Visão “Tradicional” dos *Cost Drivers*

Segundo Martins e Rocha (2010), o conceito de *Cost Drivers* vem da Microeconomia Clássica, na qual é aplicado ao se estudar a separabilidade da função custo. Assim, no

princípio da utilização do conceito, alguns autores concentraram a visão dos *Cost Drivers* predominantemente na análise da produção. Por exemplo, Schmalenbach (1961) argumentava que o volume de produção era o *Cost Driver* mais importante porque ele considera outros fatores determinantes dos custos, como processos de produção, pouco importantes. No modelo clássico, Schmalenbach diferencia entre custos relacionados com o volume de produção e custos independentes do volume de produção, sendo que o volume de produção seria medido pela quantidade de produção em um período. Nesta concepção, os custos não relacionados com as quantidades de produção correspondem aos custos fixos decorrentes do potencial produtivo da empresa (tais como máquinas, mão de obra, etc.) durante um período. Isso significa que tais custos surgem mesmo que a empresa não produza qualquer produto durante esse período, salários, custos de manutenção e assistência técnica, ou impostos e taxas sobre a propriedade utilizada.

O estudo da Schmalenbach foi muito útil naquele momento especialmente para promover a aplicação prática dos estudos teóricos em empresas produtivas, mas não pôde ser aplicado sem encontrar dificuldades consideráveis devido à complexidade das empresas. A aplicação do conceito não apresentou resultados satisfatórios com empresas maiores, com diversas linhas de produtos e processos de produção complexos. Empresas nesta categoria operam no mercado interno, mas também no mercado global, onde se apresenta um aumento significativo da concorrência. Dessa forma, o volume de produção não seria mais o principal fator a afetar os custos.

Kaplan (1983) alegou que tal função da produção começou a se tornar inadequada para ambientes de produção emergentes, onde os gestores começaram a ser demandados a intervirem ativamente no processo de produção para melhorar a qualidade, reduzir os tempos de *Set-Up* e aumentar a flexibilidade da fabricação. Assim, Kaplan (1983) implicitamente estava argumentando que as variáveis (decisão) do volume da unidade dos custos, bem como a rentabilidade da produção no longo prazo, e, por conseqüência, a pesquisa em contabilidade gerencial devia basear-se em modelos de estruturas de custos que incorporassem variáveis que representassem características de design de produto e processo (e deveria fazê-lo de forma que os tratasse das variáveis endógenas, em vez de exógenas).

Assim, Kaplan (1983) argumentou que os sistemas de contabilidade e controle gerencial tradicionais podiam produzir estimativas distorcidas dos custos dos seus produtos e começou a construir um modelo em que se destacavam as características dos produtos e processos de produção, especialmente produtos com diversidade de linhas e com complexos processos de produção, em vez de, ou além de, apenas focar os volumes de produção. Segundo Cooper & Kaplan (1988) acredita-se que, como os custos gerais de produção aumentaram em percentagem no total dos custos e a diversidade da linha de produto aumentou, as hipóteses do modelo tradicional de contabilidade de custos foram violadas. Eles argumentaram que, embora os custos do departamento de suporte normalmente tinham sido tratados como fixo, eles realmente variavam e foram induzidos pelo novo ambiente de produção. Argumentaram que em vez de adotar o modelo baseado em volumes, as empresas deveriam usar vários grupos de custo com bases de alocação que captassem as complexidades de processos de produção, sendo estas bases traduzidas em *Cost Drivers*. A partir desta proposta, Kaplan produziu diferentes estudos empíricos procurando apoiar sua tese.

Cooper & Kaplan (1988) introduziram o ABC com um modelo de argumentos lógicos para a sistematização dos custos baseados em atividades, dissociadas do volume de produção. Em consonância com seus argumentos (1983) para os custos de longo prazo, Cooper & Kaplan (1988) argumentaram que quase todas as atividades fixas existem para apoiar a produção e entrega de produtos e, portanto, todas devem ser consideradas como custos de produtos (em oposição a apenas os custos de produção dos modelos tradicionais de contabilidade).

Com estimativas mais precisas dos custos dos produtos e rentabilidade, os gestores poderiam, em seguida, considerar uma gama de alternativas estratégicas e tomar melhores decisões sobre preços, marketing, design de produto e mix de produtos.

Assim Cooper (1989) introduziu uma hierarquia de atividades de fabricação e despesas gerais para refletir as diferentes demandas de recursos organizacionais aos produtos:

- Nível de unidade: atividades que consomem recursos relacionados com a mão-de obra direta, materiais, horas máquina, etc. para que uma unidade seja produzida;
- Nível de lotes: atividades que consomem recursos relacionados com a preparação de máquinas (setups), movimentação de materiais, ordens de compra, etc. para que um lote seja produzido;
- Nível de sustentação de produtos: atividades que consomem recursos relacionados com marketing, engenharia de produtos e de processos, etc. para dar suporte à venda e produção de diferentes tipos ou famílias de produtos;
- Nível de sustentação das instalações: atividades que consomem recursos relacionados com a administração geral, como reforma de edifícios, aquecimento, gás, etc. para assegurar a condição de produção da fábrica.

Em seguida, Cooper & Kaplan (1991) começaram a estender o ABC às fases da Cadeia de Valor diferentes da fabricação, como marketing, venda, distribuição, pesquisa e desenvolvimento, desenvolvimento de tecnologia e serviço ao cliente. Ao fazê-lo, eles adicionaram os custos de sustentação de cliente e sustentação de canais à sua hierarquia e começaram a desenvolver a análise de rentabilidade de clientes (para clientes individuais, bem como segmentos específicos de clientes, marcas, linhas de produtos, canais de distribuição e localização geográfica). A partir daí, a relação de hierarquias cresceu conforme listado abaixo:

- Nível de sustentação de Clientes;
- Nível de sustentação de Linhas de Produtos;
- Nível de sustentação de Marcas;
- Nível de sustentação de Canais;
- Nível de sustentação de Localização;
- Nível de sustentação Corporativa;
- Nível de sustentação de Vendedores.

O ABC foi adotado por uma ampla variedade de indústrias e prestadoras de serviços, bem como algumas organizações governamentais e sem fins lucrativos e agora o modelo é amplamente discutido em cursos e livros de contabilidade gerencial. No entanto, alguns pesquisadores questionaram seriamente os pressupostos subjacentes à concepção de sistemas de ABC.

Noreen (1991) questionou o uso de um único *Cost Driver* para cada grupo de custos, a assunção de relações lineares entre *Cost Drivers* e custos (em oposição a relações descontínuas e não lineares) e a suposição de que não há nenhuma interdependência entre os produtos e seus processos de produção. Anderson *et al.* (2007) também forneceu dados empíricos que sugere que as preocupações apontadas por Noreen são justificadas. Esses argumentos levantaram sérias questões sobre o design contemporâneo do ABC e sua utilização nos sistemas de contabilidade gerencial.

Shank & Govindarajan (1993) discutiram três problemas básicos com os sistemas ABC que refletem o amadurecimento e evolução em seu pensamento: (I) apenas o custo das atividades que agreguem valor aos produtos e são executadas de forma eficiente deve ser atribuído aos produtos; (II) os custos do produto ao longo de toda Cadeia de Valor, não apenas os custos de produção; e (III) os sistemas ABC refletem as estratégias de negócios, mas muita da análise estratégica envolve a reavaliação e a reformulação da estratégia; portanto, quando as estratégias mudam, os sistemas de contabilidade devem estar adaptados.

Assim, no atual ambiente de competitividade de negócios, para conseguir ampliar sua vantagem em custos uma organização deve se concentrar, não apenas em *Cost Drivers* tradicionais, mas também nos estratégicos. A visão estratégica dos fatores de custo recai principalmente sobre a cadeia de valor e os fatores de custo que determinam a posição estratégica da empresa. A seção seguinte apresenta as visões estratégicas dos *Cost Drivers*.

## 2.2 A visão Estratégica dos *Cost Drivers*

Embora a Gestão Estratégica de Custos se caracterize como um processo muito mais relevante nas organizações do que a mensuração de custos propriamente, é inegável que esta área tem como principal informação aquelas derivadas dos sistemas de Contabilidade de Custos, e logo, os modelos aplicados aos processos de mensuração de custos afetam significativamente a relevância e desempenho desta área dentro do processo de Planejamento Estratégico da organização. Isso fez com que os estudos aplicados à Gestão Estratégica de Custos muitas vezes considerassem questões relevantes dos sistemas de mensuração de custos. E no processo de mensuração, a questão mais problemática que se tem referência é a forma de tratamento do *overhead*, que além de representar uma parcela significativa do custo total é a parcela de custos aonde se apresenta a maior necessidade de gerenciamento, tanto na fase de concepção ou origem nas atividades empresariais, quanto na mensuração destes custos e, principalmente, na alocação aos produtos, onde a literatura de Contabilidade de Custos tem seu principal foco: os métodos de custeio.

Nas últimas décadas, as empresas passaram por consideráveis mudanças nas estruturas de custo causadas pelas novas condições do ambiente empresarial. Essas alterações resultaram em taxas mais elevadas de *overhead*: os investimentos em máquinas e serviços reduziram os custos de mão de obra direta e simultaneamente aumentou os custos gerais. Assim, Miller e Vollman (1985) em seu estudo "A Fábrica Oculta", argumentam que a maioria dos gerentes de produção compreendem o que aumenta os custos de mão de obra e de materiais diretos, mas eram muito menos conscientes do que afetava os custos gerais. Miller e Vollman explicaram que a verdadeira força das despesas gerais vem dos diferentes processos. Essas operações envolvem o intercâmbio de materiais e/ou informações necessárias para a produção ao longo do ciclo operacional, mas não resultam diretamente em produtos físicos. Em vez disso, essas operações são responsáveis por aspectos do "nível de serviço" que os clientes adquirem - como atendimento no prazo, qualidade, variedade (Miller e Vollman, 1985). Portanto, há *Cost Drivers* diferentes, que resultam, não só das atividades de produção, mas também de outras operações da empresa.

Neste contexto, Porter (1985) introduziu seu sistema de *Cost Drivers* para superar a visão tradicional dos *Cost Drivers*. Contrariando as abordagens anteriores, Porter concentrou-se no nível estratégico. Ele usou a Cadeia de valor como uma idéia básica nas suas considerações sobre *Cost Drivers*. Porter (1985) enfatizou que as atividades de valor que a empresa realiza para competir resultam no comportamento dos custos da empresa e a sua posição de custo relativo. Por conseqüência, a vantagem em custos resulta de a empresa alcançar um menor custo acumulado para realizar atividades de valor maior que os seus concorrentes. O comportamento de custos da empresa e sua posição de custos depende de uma série de fatores estruturais que influenciam os custos. Porter (1985) identificou vários fatores importantes que afetam os custos.

- Economias ou Deseconomias de Escala – Decorrem da eficiência na execução das atividades em uma escala mais alta possibilitando a diluição dos custos fixos. Entretanto, apenas a utilização da capacidade irá simplesmente espalhar os custos fixos, sendo importante que estes estejam num patamar de competitividade sustentável.

- Aprendizagem e Vazamentos – A aprendizagem de se executar uma atividade, bem e durante muito tempo, normalmente leva a uma redução do custo desta atividade que passa a ser executada com maior eficiência. O controle de vazamento se refere à possibilidade da aprendizagem vazar para outra empresa através de ex-empregados, consultores, fornecedores ou engenharia reversa de produtos.
- Padrão de Utilização da Capacidade – Depende da utilização da capacidade produtiva que, se for sub-utilizada, influenciará o custo fixo de uma atividade de valor para a empresa.
- Ligações – Refere-se à influência de custos em uma atividade de valor decorrente de outras atividades.
- Inter-Relações – Quando uma atividade de valor pode ser compartilhada entre divisões de uma mesma empresa ou com outra empresa pertencentes ao mesmo grupo.
- Integração – A integração de uma empresa com suas afiliadas ou com os fornecedores de insumos ou serviços.
- Oportunidade – Ciclo comercial ou condições econômico-financeiras do mercado.
- Escolhas Políticas – Opções políticas como características dos produtos ou serviços, gastos com pesquisa e desenvolvimento, gastos com marketing, salários e benefícios a empregados entre outros.
- Localização – Escolha estratégica em função de insumos, mercado consumidor, mão-de-obra qualificada, níveis salariais da região, etc.
- Fatores Institucionais – Regulamentações governamentais como incentivos fiscais e tarifas sob controle do governo.

A lista elaborada por Porter forneceu uma contribuição importante para a pesquisa em *Cost Drivers*. Ele apresentou uma tentativa de criar uma lista abrangente e de longo prazo, tendo a Cadeia de Valor como uma idéia básica. Apesar disso, alguns *Cost Drivers* de sua lista são fortemente agregados, como escolhas políticas e localização. Ademais, Porter não explicou as conexões funcionais entre *Cost Drivers* e Gastos (Desembolsos), bem como a interdependência mútua entre *Cost Drivers* de maneira geral. No geral, a lista de *Cost Drivers* de Porter é um marco e muito útil para obras suplementares sobre o tema. Assim, Shank e Govindarajan (1993:20) avaliaram a tentativa de Porter afirmando que ele tentou criar uma lista abrangente de *Cost Drivers* de custo, mas sua tentativa é mais importante do que sua lista. Enfatizaram que na literatura de Gestão Estratégica de Custos existem listas melhores tais como de Riley (1987). Assim, a lista de *Cost Drivers* de custo por Shank e Govindarajan (1993) é discutida abaixo.

Shank e Govindarajan (1993) enfatizaram que a noção de custo impulsionada por volume não tem nenhum significado estratégico. Se uma empresa de alguma forma pode dobrar sua taxa de produtividade, pode conseguir vantagem de custo? Há também muitos casos de empresas que o custo médio sobe, e não desce, quando o volume cresce (Filmes Kodak de 1950 a 1980, por exemplo). Além disso, se o volume de produção é a resposta necessária à liderança de custo, algumas empresas podem enfrentar algumas dificuldades em competir com outras empresas, por exemplo, Apple contra a IBM ou Mercedes Benz contra a GM (Shank e Govindarajan, 1993).

Neste contexto, os autores apresentaram sua lista de *Cost Drivers*. Em seu trabalho, eles alegaram que o conceito básico de *Cost Drivers* de custo estratégicos deve afastar a noção do volume de unidades. Na gestão estratégica de custos, o custo é causado por uma multiplicidade de fatores que estão relacionadas entre si de forma complexa. Identificar e analisar esses fatores significa melhor explicar e alterar a relação entre esses fatores de custos ao longo do tempo e, portanto, compreender a estrutura de comportamento e o importância do

custo de uma empresa. Shank e Govindarajan (1993) focaram o conceito de *Cost Drivers* de Riley (1987). Eles desdobraram a lista de *Cost Drivers* em duas categorias:

A primeira categoria é chamada de “*Cost Drivers* Estruturais” e lida com as seguintes escolhas estratégicas:

- Escala: o tamanho do empreendimento;
- Escopo: o grau de integração vertical.
- Experiência: quantas vezes no passado a empresa já fez o mesmo produto ou serviço;
- Tecnologia: as tecnologias de processo que são usadas em cada fase da cadeia de valor;
- Complexidade: a amplitude da linha de produtos ou serviços oferecida aos clientes.

Cada *Cost Driver* Estrutural envolve escolhas da empresa que impulsionam o custo do produto. Ao longo dos anos, economistas e estrategistas focaram sua atenção para alguns desses *Cost Drivers* estruturais tais como economias de escala e a experiência e os efeitos de aprendizado. Shank e Govindarajan enfatizaram que só a experiência e os efeitos da curva de aprendizagem sobre o custo atraíram muito interesse dos contadores. Além disso, a complexidade como uma variável estrutural, tem recebido mais atenção somente recentemente. Alguns exemplos da importância potencial da complexidade como um determinante de custo estão no trabalho de Custeio Baseado em Atividades de Cooper e Kaplan (1998).

A segunda categoria de *Cost Drivers* é chamada *Cost Drivers* Execucionais que constituem fatores determinantes de uma posição de custo bem-sucedida. Os *Cost Drivers* Execucionais mais importantes incluem:

- Envolvimento da força de trabalho (compromisso de melhoria contínua);
- Gestão de qualidade total (qualidade do produto e processos);
- Utilização da capacidade;
- Eficiência do layout da planta;
- Configuração do Produto;
- Exploração dos vínculos com fornecedores e/ou clientes, na cadeia de valor da empresa.

Os *Cost Drivers* Execucionais são determinantes da posição de custo de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar as atividades com êxito. Eles estão ligados a eficiência e são os *Drivers* mais identificados e que mais provavelmente melhoram a satisfação do cliente. Em contraste, os *Cost Drivers* Estruturais não têm ligação direta com a eficiência. Além disso o número de *Cost Drivers* identificados não demonstra uma relação de melhoria da satisfação do produto. Para cada um dos *Cost Drivers* Estruturais, nem sempre mais não é sempre melhor (Shank e Govindarajan, 1993). Uma linha de produtos mais complexa não é necessariamente melhor ou pior do que uma linha menos complexa. Acrescente-se, muita experiência pode ser tão ruim como muito pouca em um ambiente dinâmico. Por exemplo, a Texas Instruments enfatizou a curva de aprendizado e tornou-se o produtor com mais baixo custo de chips, mas que não eram de última geração.

Shank e Govindarajan (1993) enfatizaram que não há nenhum acordo claro na lista de *Cost Drivers* fundamentais. Há muitos estudos que discutem diferentes listas de *Cost Drivers*.

Em quaisquer lista de *Cost Drivers*, as idéias-chaves são as seguintes:

- Para a Gestão Estratégica de Custos o volume de produção geralmente não é o fator mais útil, ou um *Cost Driver* adequado, para compreender a relação de causa-efeito entre custo e seu comportamento.
- Em um sentido estratégico, é mais útil examinar as atividades estruturais e processuais e seus *Cost Drivers* para poder explicar um custo e configurar a posição estratégica da empresa.

- Uma empresa deve ser consciente de que *Cost Drivers* não são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns são provavelmente muito mais importantes em vários casos.
- Para cada *Cost Driver* não há um quadro de análise de custo específico, fundamental para a compreensão do posicionamento da empresa. Ser um analista de custos bem treinado não é suficiente: ele ou ela precisam conhecer cada quadro.

Resumindo, a intenção de Shank e Govindarajan foi criar uma lista de *Cost Drivers* de custos. Sua lista de *Cost Drivers* de custo inclui apenas duas categorias: *Cost Drivers* Estruturais e *Cost Drivers* Execucionais e não dá suficiente atenção à operacionalização dos *Cost Drivers*, assim como a lista de Porter. Além disso, eles negligenciaram, a interdependência entre os *Cost Drivers* individualmente. O efeito dos *Cost Drivers* sobre os custos só é descrito através de ações estruturais nos trabalhos do Porter e atividades estruturais e de execução nos trabalhos de Shank e Govindarajan. Ademais, a lista de Shank e Govindarajan não tem o aspecto de *timing*, que foi incluído por Porter e se torna muito significativo em mercados em mutação rápida com ciclos de vida curtos e demanda altamente volátil.

## 2.2.1 Utilização do Conceito na Literatura Nacional

A utilização do conceito de *Cost Drivers* no Brasil teve maior destaque a partir das primeiras publicações sobre o Custeio ABC, uma vez que esse sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de *Cost Drivers*. A tradução adotada para *Cost Drivers*, como **Direcionadores** de custos, passou a prevalecer na literatura local.

Como precursor da literatura em ABC no Brasil, Nakagawa (1994: 74) definiu o *Cost Driver* como “um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”. Ou seja, segundo o autor, todo fator que altere o custo de uma atividade é um *Cost Driver*. E é justamente nesta generalização que se apóiam muitas fundamentações equivocadas sobre o conceito de *Cost Driver*.

Com relação à quantidade de direcionadores de custos Nakagawa (1994: 75) destaca que os mesmos variam de acordo com os seguintes fatores:

- Objetivos (“pricing”, redução de custos, avaliação de desempenho, investimentos, melhoria de qualidade, flexibilidade, “lead time” etc.) e exatidão da mensuração que se deseja obter através do ABC que está sendo desenhado;
- Participação relativa (%) dos custos indiretos: das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão, com termos de número de itens (contas) e de seus valores;
- Complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidade de volumes, materiais utilizados, tamanhos, “mix de produtos”, número de componentes, tecnologias, etc.) e da diversidade de clientes, mercados atendidos, número de itens vendidos, sistemas, canais de distribuição, etc.);
- Disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, cultura, etc).

O autor observa, ainda, que existe uma gama enorme de direcionadores que poderão servir de base para a alocação de custos aos produtos. Conforme foi observado, no custeamento tradicional os direcionadores estando vinculados ao volume, ficam bastante reduzidos, prejudicando sensivelmente a eficácia das informações extraídas dessas avaliações. A metodologia ABC estabelece uma relação concreta entre os custos indiretos e os produtos

de modo que o resultado apresentado é uma alocação equilibrada de custos. Para cumprir esse objetivo, o método de Custeio por Atividades propõe um processo de cálculo que pode ser sintetizado na seguinte sequência:

- Identificação das atividades da organização (manutenção, estocagem, recebimento de materiais, preparação de faturas de clientes, etc);
- Alocação dos custos dos recursos às atividades (medindo o uso efetivo dos recursos que faz cada atividade) sempre que possível;
- Identificação das unidades de custeio (estabelecendo quais os objetivos cujos custos se deseja conhecer) que ajustam o resultado do produto de diferentes atividades, as quais são consideradas de saídas, por exemplo: artigos para vendas, clientes, projetos, serviços, unidades de negócios, etc);
- Aplicação do custo das atividades às saídas (alocação através dos “*Cost Drivers*” ou indutores de custos, isto é, unidades de operação de cada atividade identificada previamente, Aqui se inclui, também, o cálculo do custo unitário dos produtos que se utilizam dos materiais diretos, sem necessidade de passarem pelas atividades.

Segundo Nakagawa (1994), três fatores são levados em consideração ao escolher os direcionadores:

- Facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados relativos aos direcionadores de custos;
- Grau de correlação com o consumo de recursos (determinação estatística);
- Efeitos comportamentais que podem oferecer os maiores riscos na escolha dos direcionadores de custos, já que esses serão utilizados na avaliação do desempenho das atividades e conseqüentemente, dos funcionários.

Na visão dos métodos de custeio, Martins e Rocha (2010) argumentam que os Direcionadores de Custos extrapolam o conceito tradicional dos custos fixos e variáveis, comportando uma visão analítica de outros fatores além do volume de produção. Assim, ao se analisar as atividades (processos) realizadas na empresa, por exemplo, na área de compras o custo da atividade de comprar pode ser variável em relação ao número de pedidos negociados com fornecedores, embora fixo em relação à quantidade de produtos elaborados. Desse modo, para os autores, o direcionador de Custos é o fator que determina ou influencia o custo de cada grupo de recursos, que reúne os recursos utilizados em uma atividade específica (por exemplo, os recursos combustível, lubrificantes e pneus formam um grupo de recursos utilizados na atividade de transporte).

Outro atributo que Martins e Rocha (2010) atribuem para a correta identificação dos direcionadores de custos é a análise de regressão, sendo que essa corrobora a escolha adequada do direcionador, que deve ser identificado como uma variável independente, sendo que o consumo de recursos é a variável dependente. Assim, no exemplo anterior sobre a quantidade de pedidos processados, o direcionador só será confirmado se a variação da quantidade de pedidos provocar uma variação no custo da atividade comprar.

Mesmo nos trabalhos com foco não restrito à sistematização do Custeio Baseado em Atividades (ou seja, com foco na Gestão Estratégica de Custos) as definições aplicadas ao conceito *Cost Drivers*, traduzidas na literatura local como Direcionadores de Custos, tem como ênfase quase que exclusivamente a vertente do ABC, ou seja, a visão da alocação de custos indiretos. Isso se deve, além da falta de consolidação do conceito na literatura local (assim como na literatura estrangeira), à inexpressiva publicação de trabalhos nacionais com foco na vertente estratégica dos *Cost Drivers*. Ou seja, mesmo trabalhos que se propõem estudar a visão estratégica, com base na obra de Porter (1985) ou Shank e Govindarajan (1993), acabam apresentando proposições conceituais e empíricas na visão da alocação.

### 3 Definições

Tendo-se em mente o problema de pesquisa deste artigo, nesta seção há um aprofundamento maior do que a simples conceituação de determinantes e direcionadores de custos. A fim de trazer uma contribuição ao exposto nas seções anteriores, são propostas as definições, as finalidades e formas de utilização de “*Cost Drivers*”.

Após tais proposições é feito um ensaio das referências, citadas nas seções anteriores, a luz das definições tratadas nos itens 3.1 e 3.2. para se evidenciar a questão deste artigo, o uso indistinto do termo “*Cost Drivers*” na literatura da gestão estratégica de custos.

A necessidade da separação entre fatores que condicionam a existência e o comportamento do *consumo de recursos* (custos), e a alocação de custos nas metodologias de custeio suscitou a formalização das definições de determinantes e direcionadores de custos.

### 3.1 Definição dos Determinantes de Custos

Para dar uma explicação que traga precisão ao conceito de determinantes de custos é apresentada a seguir a definição de determinantes de custos: “**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**”.

Tudo o que condiciona a existência e o comportamento dos *custos*, neste artigo utilizado como consumo de recursos, são aqui tratados como *fatores* que condicionam a existência ou não de um custo. Uma vez que haja a existência de um custo, os seus comportamentos também são influenciados por tais fatores. A idéia de causalidade está presente nesta definição de determinantes de custos.

Estão excluídas, portanto, as idéias de alocação, de apropriação, de rateio, de critérios de mensuração de custos, mais atreladas às metodologias de custeio.

Os determinantes de custos exercem sua influência na cadeia de valor (Cooper e Kaplan, 1991) como um todo, desde os fornecedores, na cadeia de suprimentos, até os clientes finais, na cadeia de distribuição, passando pela pesquisa, pelo desenvolvimento, pela produção, etc.

Dado a abrangência e a profundidade com que os determinantes se relacionam à gestão estratégica e a utilização indistinta na literatura de *Cost Drivers*, a definição elucida de uma forma mais adequada a utilização do termo.

Por outro lado, se não se fizer essa distinção de definições de determinantes e direcionadores de custos, há uma sensível probabilidade de haver uma falta de embasamento teórico robusto para o avanço de novos conceitos e novas metodologias na gestão estratégica de custos.

Um dos questionamentos importantes que se seguem a uma definição, é quanto a sua finalidade. Define-se que os Determinantes de Custos **servem para explicar a estrutura e o comportamento dos custos de produtos**.

Como se considera que os custos de produtos contemplam os consumos de recursos além dos dispêndios de aquisição, a explicação da estrutura e do comportamento dos custos através de determinantes expressa com melhor clareza como tais fatores influenciam a tomada de decisão na cadeia de valor. Doravante as estruturas e comportamentos podem ser explicados e entendidos de forma explícita e não tácita como acontece na abordagem de contabilidade gerencial focadas em alocações, em mensurações de custos existentes, em limitações até a venda de produtos para clientes.

Outras serventias apresentadas pela abordagem de determinantes de custos quanto a sua finalidade é a possibilidade de se atuar na prevenção e predição de custos, visto o caráter condicional existente na definição.

Finalmente, existe a necessidade de se validar a efetividade da utilização da definição proposta. Para tanto está sugerida uma metodologia preliminar de caráter explanativo para se inferir como funcionaria a utilização de uma análise através de determinantes de custos.

Infere-se que a forma objetiva de se começar a analisar o funcionamento dos determinantes de custos, é escolher um produto e desdobrar os seus custos, da forma mais abrangente e profundamente possível, em relação a sua cadeia de valor, ciclo de vida, adjacências, etc.

O próximo passo sugerido é realizar uma análise das subjacências existentes. Premissas, condicionantes, entre outros. são exemplos do que pode ser levantado. O produto final desta etapa é o levantamento dos determinantes.

Agora, para o dado produto, medir o seu custo e através de variações nos fatores (anulação, diversificação, mudança, variação) nos recursos e em seus níveis de utilização, traçar ou mesmo simular para registrar o comportamento do custo. Conforme os registros, observar as possíveis correlações dos determinantes com as existências e os comportamentos dos custos.

### 3.2 Definição dos Direcionadores de Custos

Após a seção anterior na qual é apresentada uma definição para os determinantes de custos e o que estes não são, faz-se necessário incursionar acerca das idéias excluídas por aqueles.

A alocação de custos não facilmente rastreáveis aos produtos, é um desafio que as diferentes metodologias procuram vencer. Independentemente de qual seja, é necessário que haja um critério para que se possa fazer atribuição de custos. Numa evolução dos critérios que podem ser adotados ou arbitrados, surge o conceito de direcionadores de custos, os quais procuram relacionar duas grandezas diferentes de forma a refletir os eventos econômicos com o mínimo de distorção no que tange ao consumo de recursos, execução de atividades e produção de unidades de produto.

A fim de se obter uma evolução da discussão conceitual sobre a utilização do termo “cost-driver”, e/ou direcionadores de custos, é proposta a seguinte definição de direcionadores de custos: **“Direcionadores de custos são fatores que relacionam o consumo de recursos as atividades e relacionam a utilização destas pelas unidades de produto”**.

Ficando estabelecida uma definição, logo há algumas decorrências. Os direcionadores de custos são concebidos para alocação, para métodos de custeio e não para explicação de causas, de comportamento. Também não são destinados à se fazer incursões estratégicas através destes, bem como forma de abordagem para a prevenção de custos.

Assim, servem para alocar os custos de recursos as atividades que os consumiram, bem como, para alocar os custos das atividades as unidades de produto que os consumiram.

Julga-se fundamental após as definições e preâmbulos apresentados, uma seção que se propusesse apresentar uma classificação dos usos dos termos *Cost Drivers* como determinantes e direcionadores de custos a luz de tais definições. Para tanto, apresenta-se uma sumarização de estudos com a categorização dos conceitos, para que haja a formalização da evidência do uso indistinto destes, agrupando-os em determinantes e direcionadores de custos no quadro seguinte.

<b>Autor(es)</b>	<b>Nacional / Internac.</b>	<b>Determinante / Direcionador</b>	<b>Ano</b>	<b>Evidência</b>
Gupta e Baxendale	I	Det.	1990	Estudaram 37 indústrias do setor eletrônico, verificaram se o volume, as variáveis de complexidade e a eficiência afetavam o nível de custos indiretos destas organizações
Banker e Johnston	I	Det.	1993	Coletaram informações de companhias aéreas norte-americanas e analisaram que o efeito do volume e complexidade das operações
Sakurai	I	Dir.	1997	Define um direcionador de custos é qualquer fator que causa uma alteração no custo de uma atividade
Bornia e Gasparetto	N	Dir.	1999	Bases utilizadas para apropriar os custos dos recursos consumidos na empresa (salários, telefone, etc.) às atividades desempenhadas e das atividades aos produtos ou outros objetos que se pretende custear
Leitch	I	Det.	2001	Escopo, capacidade e prazo de entrega são Cost Drivers que devem ser geridos através da gestão de custos.
Pamplona	N	Det.	2001	Os direcionadores são as causas dos custos. Os direcionadores podem ser identificados a partir de entrevistas com os funcionários.
Homburg	I	Dir.	2001	Determinados para medir a quantidade de atividades que são exigidas por diferentes objetos de custo
Horngren et al	I	Det.	2002	Variáveis do nível de atividade ou volume que afeta os custos ao longo de um período de tempo
Frossard	N	Det.	2003	Fatores determinados por critérios que se mostraram relevantes no desempenho das atividades
Martins	N	Dir.	2003	Utiliza a definição de direcionadores de recursos, que identificam como as atividades consomem recursos, e direcionadores de atividades, que identificam como os objetos de custeio consomem as atividades.
Forcennette e Nagano	N	Dir.	2005	Fator que registra o acontecimento do custo (ocorrência ou transação).
Botelho	N	Det.	2006	Qualquer fator que afeta diretamente o custo do produto ou serviço, sendo que cada atividade executada na organização tem múltiplos direcionadores de atividade.
Anderson	I	Det.	2007	Testou o efeito da heterogeneidade de produtos em fábricas têxteis, demonstrando que a escolha do mix de produtos afetavam a estrutura de custos.
Silva	N	Dir.	2007	Utilizou como exemplo de Direcionador de Custos as Horas de Mão-de-Obra Direta
Alcouffe et al	I	Det.	2010	Relacionaram Cost Drivers Institucionais (legislação e mercado) com a atividade de construção civil na França (legislação – variabilidade de normas que afetam a continuidade do negócio, desde normas restritivas, como a proibição de uso do amianto na construção civil e mercado – a exploração de novos mercados como o mercado de remoção de amianto e descontaminação de solos.

Quadro 1 – Distinção do Uso dos Conceitos na Literatura

#### 4 Considerações Finais

São muitos os desafios conceituais e técnicos envolvidos no desenvolvimento e na estimativa de modelos que incorporem variáveis estratégicas integradas com modelos de operacionais. A pesquisa contabilidade gerencial acumula um considerável arcabouço de tentativas de aproximação das perspectivas, mas muitas vezes acabam influenciando seus usuários de forma errada, assumindo que modelos operacionais satisfazem a visão estratégica e vice-versa. Como Shank & Govindarajan (1993) argumentaram, ABC sistemas refletem as

estratégias de negócios, mas análise estratégica requer reavaliação e reformulação da estratégia, muitas vezes sujeitas a consideráveis mudanças nos Determinantes, mas com menor impacto nos Direcionadores.

Banker e Jonhson (2007) evidenciaram em seus estudos que existem provas que os *Cost Drivers* não relacionados com o volume afetam a perspectiva de orientação do negócio, gerando valor para o cliente e incrementando as receitas e rentabilidade dos produtos, adicionando valor para o acionista. No entanto, os autores argumentam que embora bem fundamentados teoricamente, aos estudos empíricos faltam validações mais específicas, uma vez que existe uma quantidade considerável de validações descritivas e generalizadas para o conceito.

Uma das justificativas apresentadas por Banker e Jonhson (2007) para a dificuldade de validação do conceito de *Cost Driver* é a falta de um teoria consolidada, amplamente aceita e unificadora da taxonomia de *Cost Drivers* e seus relacionamentos subjacentes. Assim, existe a necessidade da pesquisa em contabilidade gerencial, baseada na literatura de gestão estratégica: (I) continuar a desenvolver teoria subjacentes, incluindo relações de Driver que sejam determinados externamente e simultaneamente, (II) a realização de estudos empíricos que estabeleçam a causalidade inerente à teoria subjacente e (III) resolver as disparidades entre a sofisticação e complexidades da pesquisa científica e modelos práticos. Neste sentido, este trabalho procurou contribuir principalmente nos itens I e III propostos por Banker e Jonhson (2007), explorando a possibilidade de definição do conceito de *Cost Driver* e propondo uma forma de viabilizar sua implementação de forma mais eficaz.

## 5 Referencias Bibliográficas

- ALCOUFFE, S.; BERLAND, N.; DREVETON, B.; ESSID, M. An Empirical Study Of Environmental Cost Drivers. 33o. Anual Congress of European Accounting Association. Istanbul, 2010
- ANDERSON, S. Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management, Chapman, C. Hopwood, A. and Shields, M. (2007) Handbook of Management Accounting Research. Vol 2. Oxford: Elsevier, 2007
- BANKER, R.; JOHNSTON, H. Cost and Profit *Cost Drivers* Research, Chapman, C. Hopwood, A. and Shields, M. Handbook of Management Accounting Research. Vol 2. Oxford: Elsevier, 2007
- BANKER, R. D.; JOHNSTON, H. An empirical study of *Cost Drivers* in the U.S. airline industry, *The Accounting Review* (July): 576-601, 1993
- BILICI, H. DALCI, I. Gearing Multiple *Cost Drivers* of Activity-Based Costing Into Operating Leverage Model for Better Production and Profit Planning Decisions, *Journal of Business and Management* – Vol. 14, No. 1, 2008
- BJORNENAK, T. Understanding cost differences in the public sector - A *Cost Drivers* approach, *Management Accounting Research* (June): 193-211. 2000,
- BLOCHER, E. J.; CHEN, K. H.; COKINS, G; LIN, T.W. "Gestão estratégica de custos". São Paulo: McGraw-Hill, 2007
- BORNIA, A. C.; GASPARETTO, V. Proposta de um modelo para a Seleção de Direcionadores de Custos na Implantação do ABC, ENEGEP, 1999
- BOTELHO, E. M. Custeio baseado em atividades – ABC: uma aplicação em uma organização hospitalar universitária. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. 2006
- COOPER, R. The Rise of Activity-Based Costing – Part Three: How Many *Cost Drivers* Do You Need, and How Do You Select Them?, *Journal of Cost Management*, pp. 34-46, 1989

- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 88(5), 96–103. (1988)
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69, 130–135. (1991).
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. *The design of cost management systems: text, cases and readings* (2nd ed.). Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall. (1998).
- DOPUCH, N. A Perspective on *Cost Drivers*, *THE ACCOUNTING REVIEW*, Vol. 66, No. 3, July 1993, pp. 615-620, 1993
- FORCENETTE, R.; NAGANO, M. E. Análise da Utilização dos Direcionadores de Custos Transacionais na Implementação do Custeio Baseado em Atividades, IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil - 28 a 30 de novembro de 2005, 2005
- FROSSARD, A. C. P. Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicionais e do método de custeio baseado em atividades (ABC) quanto a sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2003
- GUPTA, M.; BAXENDALE, S. J. Manufacturing overhead *Cost Drivers* analysis. *Journal of accounting economics*. V 12, p. 309, 1990
- HOMBURG, C. A note on optimal *Cost Drivers* selection in ABC, *Management Accounting Research*, 12, 197–205, 2001
- JOHNSON, T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Harvard Business School Press, 1987
- LEITCH, R. Effect of stochasticity, capacity and lead time *Cost Drivers* on WIP and throughput in a pull production environment, *Management Accounting Research* (June): 167-196. 2001
- MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001. 905p. Tradução de: *Cost accounting: creating value for management*. 2001
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370p. 2003
- MILLER, J. G. & VOLLMANN, T. E. The hidden factory. *Harvard Business Review*, 63, 142–150, 1985
- NAKAGAWA, M. *ABC, custeio baseado em atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 96p. 2001
- PAMPLONA, E. O. *Avaliação Qualitativa de Cost Drivers pelo Método AHP*, VI ABCustos. São Paulo, 2001.
- PORTER, M.E. *Competitive Advantage*, Free Press, New York, 1985
- RILEY, D. *Competitive cost based investment strategies for industrial companies*. In: *Manufacturing Issues*. New York: Booz, Allen and Hamilton. 1987
- SAKURAI, M. *Integrated Cost Management*, Portland, OR: Productivity Press, Inc. 1996 – *Gerenciamento Integrado de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997. Caps. 4 e 5. 1997
- SCHMALENBACH, E. *Le bilan dynamique*. Paris, Dunod: 1961 [FEA] 657 S347
- SHANK, J. K. & GOVINDARAJAN, V. *Strategic Cost Management – The New Tool for Competitive Advantage*. New York: The Free Press, 1993. – *A Revolução dos Custos*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997. Caps. 2 e 10
- SILVA, et al. Comportamento dos custos: uma investigação empírica acerca dos conceitos econométricos sobre a teoria tradicional da contabilidade de custos, *Rev. Contab. Finanças*. Vol.18 no.43 São Paulo Jan./Apr. 2007, 2007