



**XXIX Congresso Brasileiro de Custos**  
16 a 18 de novembro de 2022  
- João Pessoa / PB -



## **Identificação dos determinantes de custos: definições e aplicação em uma escola de ensino básico**

**Maria Regina Oliveira Zucchi** (FEA-USP) - maria.zucchi@usp.br

**Alberto Luiz Zucchi** (USP) - alzucchi@outlook.com

### **Resumo:**

*Os determinantes de custos são as causas dos custos que toda organização incorre. Metafisicamente, eles podem ser identificados como a causa primeira de algum custo ou ainda como a causa formal e causa eficiente. Até o momento a literatura mapeou dezesseis tipos de determinantes de custos. No entanto, pouco ainda se sabe sobre o processo de identificação desses determinantes nas organizações e a quais custos estão relacionados, mas considera-se que todos os custos possam ter suas causas identificadas com pelo menos um desses determinantes. No presente trabalho, eles foram separados em dois grupos: estrutura e cadeia de valor. A partir desse arcabouço teórico, buscou-se identificar quais determinantes de custos poderiam ser associados às decisões de determinada entidade, buscando-se, portanto, sua aplicação em um contexto real. Foi realizado um caso de estudo numa escola de médio porte de ensino básico, visando sua identificação a partir das decisões estratégicas e operacionais de negócios. Como resultado, foram identificados seis, dos oito determinantes de estrutura e os oito determinantes de cadeia de valor. A eles foram relacionadas as decisões tomadas e a consequente variação nos custos da entidade estudada, podendo se mapear as causas do aumento (ou eventual diminuição) de diversos custos.*

**Palavras-chave:** *Determinantes de custos; causas dos custos; identificação dos determinantes; tomada de decisão*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Identificação dos determinantes de custos: definições e aplicação em uma escola de ensino básico**

### **Resumo**

Os determinantes de custos são as causas dos custos que toda organização incorre. Metafisicamente, eles podem ser identificados como a causa primeira de algum custo ou ainda como a causa formal e causa eficiente. Até o momento a literatura mapeou dezesseis tipos de determinantes de custos. No entanto, pouco ainda se sabe sobre o processo de identificação desses determinantes nas organizações e a quais custos estão relacionados, mas considera-se que todos os custos possam ter suas causas identificadas com pelo menos um desses determinantes. No presente trabalho, eles foram separados em dois grupos: estrutura e cadeia de valor. A partir desse arcabouço teórico, buscou-se identificar quais determinantes de custos poderiam ser associados às decisões de determinada entidade, buscando-se, portanto, sua aplicação em um contexto real. Foi realizado um caso de estudo numa escola de médio porte de ensino básico, visando sua identificação a partir das decisões estratégicas e operacionais de negócios. Como resultado, foram identificados seis, dos oito determinantes de estrutura e os oito determinantes de cadeia de valor. A eles foram relacionadas as decisões tomadas e a consequente variação nos custos da entidade estudada, podendo se mapear as causas do aumento (ou eventual diminuição) de diversos custos.

Palavras-chave: Determinantes de custos; causas dos custos; identificação dos determinantes; tomada de decisão.

Área Temática: Custos como ferramenta para planejamento, controle e decisão.

### **1 Introdução**

Há tempos a Gestão Estratégica de Custos (GEC) vem ganhando força e importância conforme a competição no mercado se torna mais acirrada. Ao longo dos anos, diversos estudos têm mostrado que a simples redução numérica de algum gasto não garante o aumento na eficiência, na margem de contribuição ou no lucro bruto das entidades (Guerra, Rocha & Corrar, 2007). Para tanto, as companhias precisam buscar a gestão dos custos, considerando o negócio como um todo, suas operações, as diversas linhas de produtos, seu *modus operandi*, identificando corretamente os custos a cada circunstância.

Nesse contexto, é necessário que as organizações analisem de forma concatenada os custos de produção, administração e vendas, sejam eles fixos ou variáveis, identificando suas causas e suas consequências na cadeia produtiva. Em

outras palavras, é necessário identificar por que cada um dos custos existe, por que ocorrem, onde esse recurso é despendido e qual resultado, em termos de aumento de valor, é gerado pelo uso daquele recurso (Francischini & Azevedo, 2003; Söthe & Kronke, 2011; Souza & Mezzomo, 2012).

Num sistema de custos para uma companhia já em operação, as atividades básicas consistem na identificação dos custos, delimitando-os a partir do consumo de recursos e fazendo a atribuição de seus valores monetários (mensuração). Uma atividade relevante nesse processo é a busca pelas causas da própria existência desses custos. A essas causas dá-se o nome de determinantes de custos. Portanto, os determinantes de custos são as verdadeiras causas dos custos.

Cabe ressaltar que, no desenvolvimento deste trabalho, a palavra “custos” será usada de forma genérica, referindo-se a custos e despesas, indiscriminadamente. Não só os custos, que são os recursos utilizados na produção devem ser mapeados e estudados, mas, do mesmo modo, as despesas, ligadas à venda ou à administração das firmas (Kaveski, Politelo, Theiss & Cunha, 2014).

Tendo em vista a discussão teórica desenvolvida na literatura até então e a oportunidade de observação real, o problema se posiciona na lacuna da literatura sobre como se dá o processo de identificação dos determinantes de custos em uma organização, como estes se relacionam com cada tipo de custo, bem como sobre o inter-relacionamento entre eles para a explicação dos custos existentes na entidade.

Com base nisso, busca-se responder a seguinte questão de pesquisa: Como se dá o processo de identificação dos determinantes de custos de uma organização real a partir de suas escolhas e decisões? Assim, o objetivo do trabalho é mapear o processo de identificação dos determinantes de custos a partir das escolhas feitas por uma escola de educação básica em suas tomadas de decisões.

Este trabalho vislumbra contribuir com a literatura ao trazer como inovação um estudo empírico baseado numa escola. Não foram identificados outros trabalhos com essa abordagem prática, notadamente no setor de educação. Com isso, busca-se exemplificar a aplicabilidade da teoria no que diz respeito ao processo de identificação de determinantes de custos e sua possível utilidade.

Além desta Introdução, a Seção 2 deste trabalho traz uma reflexão teórica sobre determinantes de custos. Na Seção 3 faz-se o detalhamento da trajetória metodológica da pesquisa, sendo os resultados do caso de estudo apresentados e discutidos na Seção 4. Por fim, a Seção 5 enumera as conclusões a que se chegou, algumas limitações dos resultados e apresenta sugestões para pesquisas futuras.

## **2 Referencial Teórico**

Nesta Seção se resgata a teoria dos determinantes de custos, segundo o que se vem tratando na literatura, sobretudo nos trabalhos ligados à GEC. Será

apresentada a conceituação sobre o escopo dos determinantes, sua inserção no contexto da GEC e, por fim, serão elencados os determinantes de custos. Além disso, será exposto um pequeno panorama de trabalhos anteriores ligados ao tema.

## 2.1 O que são os determinantes de custos

Segundo Porter (1992), “os determinantes de custos são as causas estruturais dos custos de uma atividade, que podem ou não estar sob o controle de uma empresa”. Esse conceito mostra que um determinante de custos é anterior ao próprio custo, isto é, os custos dependem dos determinantes que estão presentes no próprio negócio da organização. Além disso, a definição deixa claro que alguns determinantes de custos são fruto de escolhas e decisões de gestão, enquanto outros são assumidos por ela ao se inserir naquele mercado.

Porter (1992) complementa que “nenhum determinante será responsável isoladamente pela posição de custos de uma companhia, ou seja, os determinantes agem em conjunto”. Dela farão parte os diversos determinantes de custos que estarão presentes na organização. O ambiente multidimensional trará diversos determinantes que atuarão em conjunto e gerarão os custos da entidade.

Costa (2011) define determinantes de custos como “as causas dos custos, derivadas das configurações de seu comportamento na cadeia de valor”. Essa visão mostra dois aspectos dos custos em relação aos determinantes: sua posição na cadeia de valor, ou seja, aquilo que ele representa enquanto um recurso capaz de agregar valor ao produto final; sua natureza, enquanto derivados dos determinantes.

Na filosofia aristotélica, a conceituação de causa é apresentada no livro *Metafísica*. O nome significa “além das coisas físicas”. O próprio Aristóteles chamava o estudo das causas de “ciência primeira”, ou seja, por que aquilo que é (existe) é daquela forma. Na definição, a terceira pessoa do presente do indicativo do verbo ser, a palavra “é”, indica a própria existência (Reale, 2002a).

Nesse sentido, tem-se os dois aspectos apresentados: o fato de algo poder ser identificado (existir) e ter, intrinsecamente aquelas características (essência). Todo e qualquer ser, portanto, teria suas causas que podem ser identificadas separadamente, mas que não têm uma existência independente, ou seja, elas existem conjuntamente nos seres, enquanto eles existirem (Reale, 2002b).

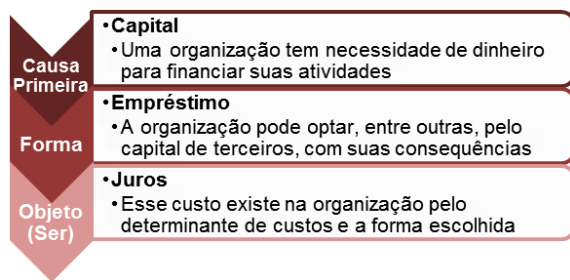
Usando o conceito metafísico de causa nessa definição, pode-se estabelecer a relação clara de que os determinantes de custos são a causa primeira dos próprios custos. Em uma determinada companhia ou setor, cada um dos custos existe (é, no sentido aristotélico) e tem aquele valor e tipo de gasto (forma) a partir dos determinantes de custos, que filosoficamente existiam antes dos custos.

Aristóteles também define quatro tipos de causas, presentes em todas as coisas existentes: (i) a **causa material**, que define do que a coisa é feita; (ii) a **causa**

**formal**, que define como ela é feita; (iii) a **causa eficiente**, que é de onde veio, ou a origem; (iv) a **causa final**, ou para que aquilo serve, onde atuará (Adler, 1997).

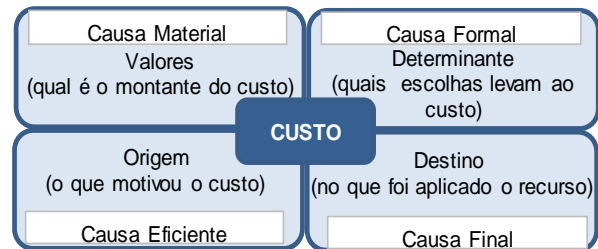
Ao se observar os custos de uma firma, pode-se ver que a causa material dos custos são os valores monetários que lhes são atribuídos. Na outra ponta, a causa final dos custos são os produtos ou qualquer outro objeto de custeio final (clientes, serviços, processos, unidades etc.). Todo e qualquer custo só deveria fazer sentido se agregar algum tipo de valor na cadeia: o valor percebido, o custo para servir, da eficiência ou de qualidade, são orientados ao produto ou cliente (causas finais).

No escopo dos quatro tipos de causa de Aristóteles, os determinantes de custos poderiam ser enquadrados como a causa formal dos custos, sob o aspecto de que eles que determinam como os custos são feitos, conforme a definição acima; e eles são a causa eficiente, ou seja, a origem dos custos, que é apresentado por Carneiro (2015) como aquilo ele chama de relação de causalidade, sendo também definidos os eventos sucessivos de caráter necessário. Na Figura 1 apresenta-se um exemplo do encadeamento da causa de um custo com juros, na perspectiva filosófica, enquanto na Figura 2 são evidenciadas as quatro causas de um custo.



**Figura 1. Causa primeira de um objeto**

Fonte: Elaborada pelos autores



**Figura 2. As causas dos custos**

Fonte: Elaborada pelos autores

Ainda no encadeamento desse conceito, pode-se trazer a definição de Carneiro (2015) que estabelece os determinantes de custos como sendo “elementos que determinam os custos, através de uma relação de causalidade, pela concorrência de eventos sucessivos de caráter necessário (dependente)”. Pode-se notar que ele deixa claro o nexa (relação causal) entre os determinantes e os custos.

O Quadro 1 mostra dois exemplos de custos com suas respectivas causas:

Causas/Exemplos	Juros		Matéria-Prima	
	<b>Causa Material</b>	1% ao mês	Pagamento de \$500	\$0,1 por unidade
<b>Causa Formal</b>	Capital de terceiros	Parcelamento no banco (Capital)	Volume de produção	Alto volume (Escala)
<b>Causa Eficiente</b>	Compra de máquina	Ativo imobilizado próprio (Físico)	Uso de material	Matéria-prima barata (Escopo)
<b>Causa Final</b>	Financiamento de máquina	Alocação ao custo de produção	Utilização no produto	Alocação ao custo do produto

**Quadro 1. Exemplos de causas de um custo**

Fonte: Elaborado pelos autores

Voltando ao âmbito puramente contábil, pode-se entender que os determinantes de custos antecedem a existência e são a razão da existência dos custos. Assim, deve-se buscar os determinantes de custos de cada um. Carneiro (2015) mostra que um custo na organização pode estar atrelado a mais de um determinante, ao passo que um determinante será a causa de mais de um custo.

## 2.2 Os determinantes de custos no contexto da GEC

No escopo da teoria e metodologias da GEC, sobretudo na literatura internacional, há uma ambiguidade no sentido do termo em inglês *cost drivers*, admitindo-se duas traduções: determinantes de custos e direcionadores de custos.

Os direcionadores de custos são critérios estabelecidos de forma a identificar a fonte dos custos, ou seja, métricas que buscam relacionar cada custo ao produto ou a outros objetos de custeio ao qual ele se refere (Santos, Abbas & Catânio, 2020). Esses direcionadores têm o propósito de responsabilizar os produtos, direcionando cada custo a eles de forma a calcular corretamente o lucro ou as margens de cada um deles. Ao longo do processo, eles podem inclusive impactar na precificação e nas decisões de promoção ou descontinuidade de certas linhas.

Os determinantes de custos, na perspectiva apresentada acima, não relacionam os custos às suas consequências, como é o caso dos direcionadores, mas às suas causas. Assim, a diferença entre os dois é a análise diametral em relação aos custos: suas causas e suas consequências.

No escopo conceitual da GEC, os determinantes de custos são submetidos a três procedimentos, que geram os três aspectos da utilidade da análise dos determinantes de custos que são (i) atribuir, (ii) estimar e (iii) determinar ou gerenciar (Mário & Rocha, 2003). No presente trabalho, por se tratar de recorte de um estudo maior, esse procedimento não é abordado. No entanto, julgou-se importante trazer a menção a ele tanto porque faz parte do escopo teórico dos determinantes de custos, quanto porque ele será abordado em trabalhos futuros no mesmo estudo.

Procedimentos	Atributos			
Atribuir determinantes aos custos	Associar os custos aos bens e serviços	Indicar o desempenho	Atribuir valor aos processos	Orientar formação de preços
Estimar influência dos determinantes nos custos	Planejar a divisão de custos	Orçar os valores de cada recurso	Controlar os valores de cada recurso	Avaliar os valores consumidos
Gerenciar influência dos determinantes nos custos	Prever quantidade de produção desejada	Estabelecer variedades de bens e serviços	Analisar tecnologia disponível ou em uso	Decidir aspectos físicos dos custos

### Quadro 2. Procedimentos dos determinantes de custos

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de Mário e Rocha (2003)

A realização desses procedimentos dá à firma uma ferramenta poderosa para a configuração da GEC, visto que identifica cada custo com os determinantes, a mensuração deles nos custos, e possibilita saber quais mudanças permitem maior

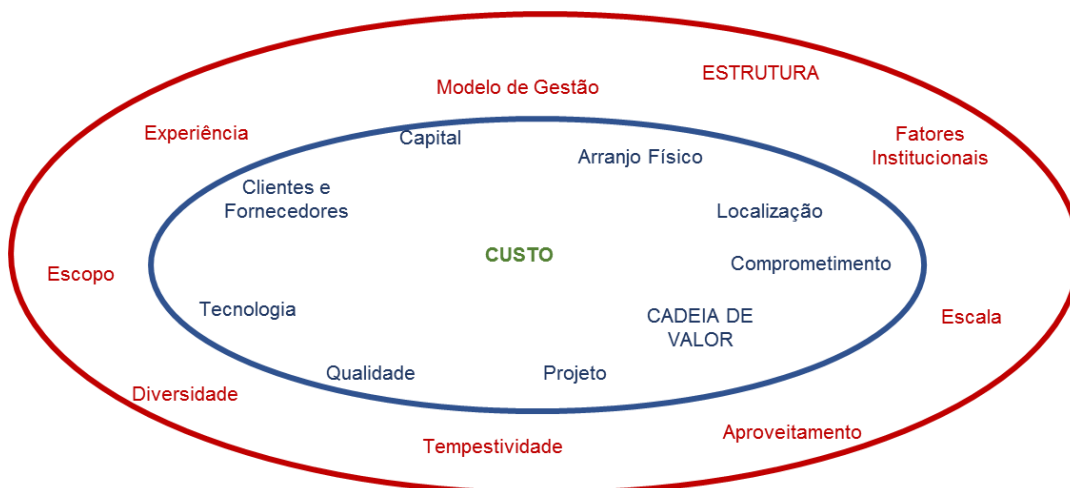
economia e melhor alocação de recursos. Além disso, sinaliza quais seriam as consequências de algumas mudanças nos recursos utilizados pela entidade.

### 2.3 Lista de determinantes de custos

Os determinantes podem ser identificados diferentemente, segundo cada autor. O objetivo é, além de relacionar os custos entre si, uni-los em grupos, de acordo com seu papel no *modus operandi* da organização. Ademais, nem todos determinantes podem ser identificados em todas as organizações, e a seus custos.

Tanto o trabalho de Carneiro (2015) quanto o de Costa e Rocha (2012) identificaram dezesseis determinantes de custos que impactam os custos de uma organização. Embora a lista de determinantes tenha sido adotada da literatura anterior, nos trabalhos já mencionados, optou-se por separá-los em dois grupos, de acordo com papel de cada determinante nas operações: Estrutura e Cadeia de Valor, cada um com oito determinantes. O primeiro, denominado Estrutura, contém os determinantes relacionados à base estratégica, ou seja, as características que se referem à sua essência e ao seu próprio funcionamento, muitas vezes características estratégicas. O segundo grupo, intitulado Cadeia de Valor, contém os determinantes relacionados à produção, ou de forma geral, à cadeia de valor, características essas mais ligadas às decisões operacionais. A separação em si não implicou em mudança no conceito de cada um dos determinantes de custos.

A Figura 3 a seguir apresenta os determinantes e seus grupos. A posição de cada determinante é dada pela relação com os demais, podendo-se relacionar um determinante com aqueles que estão ao seu lado e logo acima ou abaixo. Além disso, os determinantes de estrutura estão por fora, em vermelho, enquanto os de cadeia de valor estão por dentro, em azul. Isso se deve pela visão de que, de uma certa forma, os determinantes de estrutura, embora não se confundam, ditam muitas influências nos determinantes de cadeia de valor. Esse aspecto ocorre de forma similar nas decisões estratégicas que influenciam as decisões operacionais.



**Figura 3. Os dois grupos de determinantes de custos**

Fonte: Elaborada pelos autores

O Quadro 3, na sequência, resume os determinantes de estrutura e o Quadro 4 os de cadeia de valor. Os conceitos foram adotados de Carneiro (2015) e Costa e Rocha (2012), embora a ordem de apresentação não seja a mesma. Além disso, alguns determinantes tiveram seus nomes adaptados. Nesses casos, será indicado qual a nomenclatura usada pelos autores entre parênteses.

Determinantes	Caracterizações
Modelo de Gestão	A forma como a entidade é dirigida.
Experiência	Período de tempo em que a companhia atua no setor e a busca por conhecimento maior naquele setor.
Escopo	Os tipos de bens ou serviços que serão oferecidos.
Diversidade	A variedade e diferença entre os produtos oferecidos.
Tempestividade	Velocidade das mudanças dentro da organização.
Aproveitamento (Utilização de Capacidade)	Quando a empresa utiliza (se aproveita) da capacidade instalada para produção ou dos resíduos produzidos.
Escala	Quantidade a ser produzida e oferecida pela organização.
Fatores Institucionais	Aquilo que decorre da legislação do setor de atuação.

### Quadro 3. Determinantes de custos de estrutura

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de Carneiro (2015) e Costa e Rocha (2012)

Determinantes	Caracterizações
Capital (Estrutura de Capitais)	As consequências da forma de financiamento escolhida pela entidade.
Clientes e Fornecedores (Relação na Cadeia de Valor)	O tipo de fornecedor escolhido e os clientes que se quer alcançar determinam quais custos serão incorridos.
Tecnologia	Os recursos e inovações tecnológicas utilizados.
Qualidade	O nível de qualidade exigido nos produtos e no processo produtivo.
Projeto	Os planos de como será e o que será oferecido e entregue.
Comprometimento	Quanto os funcionários estão dispostos a se esforçar pela organização.
Localização	O local onde os edifícios serão instalados.
Arranjo Físico	A estrutura física propriamente dita da entidade.

### Quadro 4. Determinantes de custos de cadeia de valor

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de Carneiro (2015) e Costa e Rocha (2012)

## 2.4 Estudos anteriores

Embora a literatura e os estudos sobre a aplicação dos determinantes de custos no Brasil sejam limitados, há alguns trabalhos em diferentes setores e metodologias variadas. Costa (2011) fez uma análise de determinantes de custos no setor eletroeletrônico usando a análise documental dos dados públicos das empresas abertas no setor. Diehl, Miotto e Souza (2010), por meio de análise documental, analisaram a influência do determinante de custos tecnologia nos custos das aeronaves de companhias aéreas brasileiras. Allgaier, Santos e Souza



(2021) identificaram os determinantes de custos das companhias aéreas abertas brasileiras também a partir da análise de dados públicos.

Souza e Mezzomo (2012), usando de entrevistas em profundidade fizeram o mapeamento dos determinantes em três pequenas empresas do setor moveleiro no Rio Grande do Sul. Santos (2014) mostra os determinantes de custos de serviços de *facilities*, utilizando-se de estudo de caso múltiplo com dados de universidades públicas brasileiras. Carneiro, Duarte e Costa (2015) usaram os dados divulgados pelo Instituto Matogrossense de Economia Agropecuária para conhecer os determinantes de custos na produção de soja.

Borgert e Gasparetto (2019), a partir de dados primários, identificaram os determinantes de custos em centros de saúde, utilizando-se principalmente do termo *cost drivers*. Por fim, Carneiro (2015) apresenta de forma teórica a conceituação e sistematização dos determinantes de custos.

### **3 Aspectos Metodológicos**

Trata-se de um trabalho de campo desenvolvido a partir da aplicação das classificações de determinantes de custos em uma escola de educação básica, ou seja, educação infantil, ensino fundamental e ensino médio.

A pesquisa tem caráter descritivo e seus objetivos são de investigação teórico-aplicada, haja vista que visa descrever a realidade dos custos dentro da organização relacionando essa observação com a teoria dos determinantes de custos. Além disso, trata-se de exposição teórico-aplicada, visto que a primeira parte se debruça a relacionar a teoria dos determinantes de custos com a teoria metafísica, expondo o conceito filosófico de causa e aplicando à Contabilidade.

Por outro lado, a maior parte da pesquisa aplica a teoria dos determinantes de custos e as classificações já desenvolvidas pela literatura anterior a uma realidade específica. Trata-se, então, da análise descritiva de caso único. Como consequência, e uma das limitações, é que os resultados não são generalizáveis. Além disso, por ser um setor específico da economia (serviços), onde há relativamente menos publicações no que se refere à área de custos, a aplicação tem características iniciais, ou seja, ainda há muito a avançar na sua precisão.

Para a coleta dos dados, foram utilizadas as técnicas de análise de documentos e de entrevistas. Os documentos analisados foram as demonstrações contábeis da entidade, que são elaboradas por profissionais externos. Foram também disponibilizadas as informações que são passadas a esses profissionais. Além disso, foi aberto o acesso às planilhas de controle de custos e receitas, de uso gerencial, que são elaboradas e alimentadas internamente. Essas últimas trouxeram mais insights para as respostas da pesquisa do que as primeiras. Foram disponibilizados também organogramas e projetos, alguns já em execução.

As entrevistas foram feitas informalmente com a diretora, com a secretária que elabora as planilhas de controle e com um assessor financeiro. Não foram feitas entrevistas estruturadas nem gravações. No início da pesquisa, a diretora apresentou a instituição, explicando os procedimentos padrão, no que se referia ao dia a dia e também às decisões, tanto para aumento de receitas quanto de custos. Também foram feitos questionamentos pontuais aos outros dois entrevistados para elucidar alguns pontos, como o objetivo de alguma compra específica ou o projeto ao qual certos dispêndios estavam ligados.

A coleta foi feita no início de 2021 com os dados de 2017 a 2020. No entanto, por ter sido um ano atípico para o setor e que afetou a estrutura do negócio em um formato que a escola não pretende dar continuidade, optou-se por considerar apenas os anos de 2017 a 2019, perfazendo-se assim três anos completos.

Para a análise, os custos elencados foram separados, ligando-os a cada determinante. É importante ressaltar que um mesmo custo poderia estar ligado a mais de um determinante. Isso porque, conforme a literatura, diversos determinantes podem influenciar em um custo e podem se influenciar entre si.

Foi escolhida a lista dos dezesseis determinantes de custos, proposta por Costa e Rocha (2012) e Carneiro (2015), apresentada na Seção anterior. A partir daí, a separação nos dois grupos foi feita com base na descrição constante na planilha gerencial ou com base nas respostas dos entrevistados. Feito isso, cada custo foi identificado à decisão que possivelmente o gerou. Nessa fase, as entrevistas foram fundamentais, seja nas anotações obtidas da entrevista com a diretora ou dúvidas solucionadas pelo assessor financeiro. Esses dois procedimentos permitiram separar os determinantes nos dois grupos (estrutura e cadeia de valor), de acordo com as decisões que levaram a organização aos custos.

## **4 Aplicação em uma escola de educação básica**

### **4.1 Apresentação da organização e de suas principais características**

Situada na cidade de São Paulo e em atividade há 30 anos, a entidade estudada contava com 53 funcionários entre professores e outros cargos no final de 2019, último ano analisado, e aproximadamente 450 alunos, divididos em 20 turmas de Educação Infantil (8), de Ensino Fundamental (9) e de Ensino Médio (3).

Seu crescimento se deu de forma gradual desde sua fundação, em 1992, quando contava com apenas uma turma, tendo oferecido as 20 somente a partir de 2007. No início, todas as atividades funcionavam em edifícios alugados. O primeiro investimento imobiliário começou em 2000 e o prédio ficou pronto para uso somente em 2007. Após essa data, houve uma mudança de orientação, dando preferência sempre à aquisição de novas instalações, mantendo somente uma unidade alugada.

Atualmente, a escola conta com 3 unidades: (i) uma casa onde funciona somente o berçário; (ii) o prédio da Educação Infantil, que é um edifício histórico de bastante interesse na região e, por isso, o mantém mesmo sendo alugado – possui seis salas de aula, quatro ambientes de recreação fechados e dois abertos; (iii) o prédio do Ensino Fundamental e Ensino Médio, que possui três blocos diferentes – uma torre com 12 salas de aula comuns e duas salas para alunos especiais, anfiteatro e capela; uma casa anexa com duas salas de laboratório de informática, de química e de biologia, sala de artes e escritórios administrativos; um galpão anexo com quadras, centro esportivo e biblioteca.

A carga horária diária dos alunos de Educação Infantil é de 4 horas de aula, existindo duas turmas para cada idade, sendo uma no período da manhã e outra a tarde. No Ensino Fundamental a carga horária é de 5:30 horas, não sendo possível montar duas turmas, em dois períodos diferentes a cada série. Já para o Ensino Médio, a carga horária é de 7:30 horas. Para os ensinos Fundamental e Médio são ofertados cursos extra-curriculares, em que os alunos devem escolher ao menos um, ministrados no período da tarde, aproveitando o espaço ocioso das salas de aula utilizadas apenas com turmas de manhã. Alguns desses cursos são gratuitos, quando envolvem eventos acadêmicos, e outros pagos, como aulas extras.

O quadro de professores também foi se formando gradualmente e possui pouca rotatividade. Alguns docentes atuam praticamente desde o início, tendo desenvolvido boa parte de sua carreira na instituição. A excelência acadêmica é um ponto focal, exigindo-se dos professores educação continuada, com significativa valorização para títulos de mestrado e doutorado.

Na mesma linha, dá-se importância a eventos acadêmicos, como olimpíadas de matemática, de física, de química, campeonatos esportivos e de xadrez, concursos culturais, onde a escola é organizadora ou visitante. Há um itinerário preparatório de formação, no qual os alunos não precisam pagar para participar, nem da preparação nem do evento em si. Os professores envolvidos são remunerados, e sua participação é importante, demandando muitas horas. Alguns professores, que tem participação mais ativa nesses eventos, têm carga horária maior para estarem disponíveis para a escola sempre que necessário. Todos os custos para a participação dos alunos nessas atividades são cobertos pela escola.

A diretora é a mesma desde o início das atividades, tendo ocupado a posição de professora, nos primeiros anos, e hoje atua exclusivamente na função gerencial. Ela também desenvolveu por um tempo a atividade de coordenação pedagógica. Conforme a escola cresceu, o controle minucioso ficou impossível de ser feito por apenas uma pessoa. Assim, foram criados cargos de forma que cada atividade pudesse ser observada e reportada em reuniões semanais.

Com a criação da unidade de Educação Infantil totalmente independente, foram criados cargos de diretoras e coordenadoras pedagógicas, que respondem à diretora geral do colégio, uma para cada unidade, nas funções de controle e ensino,

respectivamente. Elas tem reunião de coordenação semanal com a diretora geral, além de avaliação mensal dos professores e bimestral dos alunos.

A escola pertence a uma associação sem fins lucrativos, mas ela mesma funciona como uma entidade com fins lucrativos: o objetivo dos associados não é o lucro, mas o resultado da escola financia outros projetos da associação. Ao longo dos anos, ela passou por diferentes fases em relação aos resultados financeiros, e, nos anos analisados ela vinha em uma performance decrescente, tendo tido um pequeno lucro operacional em 2017 e prejuízo líquido nos três anos seguintes.

#### 4.2 Apresentação e discussão dos resultados

Os resultados são apresentados nos Quadros a seguir. Na primeira coluna estão os determinantes de custos identificados, a partir da lista apresentada no Referencial Teórico. Na segunda coluna estão as decisões tomadas pela organização investigada (escolhas) que geram os custos apresentados na terceira.

Como foi dito antes, nem todos os determinantes de custos podem ser identificados em todas as firmas, seja pelas características do negócio, seja pelas decisões tomadas pela administração. Foram identificados seis dos oitos determinantes agrupados como Estrutura, conforme Quadro 5. Os determinantes Experiência e Tempestividade não pareceram consumir recursos, visto que o tempo de funcionamento e as mudanças pedagógicas não influenciaram nos custos.

Determinantes	Decisões/Escolhas	Recursos (Custos)
Modelo de Gestão	Administração Descentralizada	Uma diretora geral, duas diretoras de nível e três coordenadoras pedagógicas.
Escopo	Alto nível acadêmico	Aumento de horas de aula, fornecimento de biblioteca especializada e laboratórios, participação em eventos acadêmicos.
Diversidade	Várias opções de cursos extra ou de disciplinas optativas	O aumento de opções leva a menos alunos por turma, aumentando o custo por aluno. Também, necessidade de outros professores, com menor aproveitamento dos já atuantes.
Aproveitamento	Alta carga horária e dois períodos somente na Educação Infantil	Maior carga horária e cursos extra, de escolha obrigatória, fazem com que o prédio do Ensino Fundamental e Médio tenha somente um período, reduzindo o aproveitamento. Já os cursos extras, que são cobrados, ajudam a diluir os custos fixos.
Escala	Poucos alunos por turma, sendo somente uma turma por série	A decisão de ter apenas 15 alunos por turma de Educação Infantil e 25 alunos de Ensino Fundamental e Médio faz com que o custo de estrutura e dos professores não possa ser mais diluído, provocando maior custo por aluno.
Fatores Institucionais	O colégio todo como uma instituição só, portanto vinculada à legislação estadual	Por oferecer ensino fundamental e médio, o colégio, como um todo, está vinculado à legislação estadual. As regras nesse caso, sobretudo em relação às estruturas físicas são muito rigorosas e exigem aumentos de custo de construção e manutenção.

**Quadro 5. Determinantes de custos de estrutura identificados na instituição pesquisada**

Fonte: Elaborado pelos autores

No segundo caso, foram identificados os oito determinantes de custos de cadeia de valor, como mostra o Quadro 6.

Determinantes	Decisões/Escolhas	Recursos (Custos)
Capital	Preferência por imóveis próprios, porém financiados com recursos de terceiros	O único financiamento com que a escola se comprometeu foi a aquisição do galpão para quadras e atividades esportivas. Isso mudou a estrutura da DRE; não havia despesas de juros.
Clientes e Fornecedores	Clientes com maior valor de compra, e portanto mais exigentes	Os clientes exigem alta qualidade de materiais na estrutura física, além de serviço impecável das atividades de apoio (faxina e secretaria).
Tecnologia	Uso mínimo de tecnologia	Pela perspectiva de formato mais tradicional de educação, a escola conta com computadores apenas nas aulas específicas de Tecnologia, não precisando fornecer nenhum tipo de suporte tecnológico de software nem de equipamentos.
Qualidade	Alvo em excelência no material e nos funcionários	O material é prioritariamente produzido internamente e fornecido, gerando um pequeno lucro. É exigido dos professores nível mínimo de pós-graduação, sendo incentivado mestrado e doutorado. Isso faz com que os salários dos professores sejam acima da média de mercado.
Projeto	Destaque em ensino de alta qualidade	A premiação em eventos externos (com outras escolas) é fundamental. Há custos com aulas extras e com as taxas e gastos na participação. Também a produção do material próprio consome horas de professores e editores.
Comprometimento	Participação de alunos e professores em eventos	Para divulgar a excelência acadêmica, a escola promove ou participa de diversos eventos acadêmicos em todas as áreas ensinadas, tendo custos com participação ou com a execução, além da necessidade de comprometimento de todos os alunos. Os professores ficam mais tempo disponíveis na escola.
Localização	Bairro de classe média-alta	Para cobrar a mensalidade no valor projetado, é necessário situar-se em bairro onde a renda dos moradores seja condizente, gerando custos mais altos de aluguel e taxas. A necessidade de proximidade física das unidades limita o poder de barganha na aquisição de outros edifícios.
Arranjo Físico	Dois prédios com características específicas	Os alunos são divididos em dois prédios. O da Educação Infantil é um edifício histórico da região cujo valor do aluguel é extremamente elevado para a região. Ele é mantido pela imagem do colégio utilizar o endereço. O prédio dos Ensinos Fundamental e Médio foi construído sob medida em um grande terreno para abrigar todas as salas de aula, laboratórios, teatro, quadras esportivas e outros ambientes próprios ao desenvolvimento das atividades diferenciadas.

**Quadro 6. Determinantes de custos de cadeia de valor identificados na instituição pesquisada**

Fonte: Elaborado pelos autores

Alguns custos são causados por mais de um determinante, como, por exemplo: custo de ociosidade das salas de aula relacionado com Escopo, Aproveitamento e Projeto; os salários acima da média da categoria de professores de educação básica têm como causas o Comprometimento, o Projeto e a Qualidade.

Ao mesmo tempo, alguns determinantes influenciavam vários custos, como o Projeto ou o Arranjo Físico, enquanto outros determinantes influenciavam apenas em um custo, como o Capital, cujo único custo eram os juros do prédio.

O mapeamento dos determinantes de custos incorridos na organização pode dar aos gestores visão mais clara das escolhas e dos grupos de causas de cada custo. Subsidiando o processo decisório pelos determinantes de custos.

## **5 Considerações Finais**

Os determinantes de custos são as causas dos custos de uma organização. Esses determinantes não são gastos ou recursos consumidos propriamente, mas a partir do momento em que a organização decidiu por eles, isso produz aumento ou diminuição dos custos. Por outro lado, nem sempre os custos advêm de decisões diretas da gestão. Às vezes, a escolha em um determinante influencia em outro determinante que causa o custo; portanto, eles se inter-relacionam.

Verificou-se que as diversas definições de determinantes de custos sempre focam na relação causal entre determinantes e custos. Essa causalidade foi analisada no escopo do conceito metafísico de Causa, definido por Aristóteles e inserida na base metodológica da GEC, alinhando sua delimitação às utilidades que podem trazer às organizações. Por outro lado, cada custo é influenciado por um ou mais determinantes. Não existem custos em qualquer firma que não tenham sua causa em algum ou alguns dos determinantes de custos.

Analisou-se dezesseis determinantes de custos, os quais foram divididos em dois grupos: os determinantes de custos de Estrutura são mais gerais e mais ligados às decisões estratégicas, enquanto os de Cadeia de Valor são mais atrelados à produção, ligados, portanto, às diretrizes operacionais.

A aplicação em uma escola buscou identificar cada um dos determinantes e mostrar os custos causados por eles. Alguns custos puderam ser identificados com mais de um determinante, e nessa perspectiva, foram identificados aqueles que, na nossa visão, mais correspondiam. A análise feita nesse setor se deu para que fosse possível perceber que, independente do ramo de atividade da entidade, a teoria e a prática dos determinantes de custos são aplicáveis e úteis na GEC.

As respostas obtidas foram apresentadas em quadros que relacionaram os custos, as escolhas que os geraram e os determinantes que são suas causas. Foram identificados catorze dos dezesseis determinantes. Ela traz, para a gestão da

entidade estudada, a visão ampla, de acordo com a teoria dos determinantes de custos, das causas de cada um dos custos incorridos e as escolhas assumidas.

Como teoria geral, ela pode ser replicada para outras organizações semelhantes ou para outros setores, podendo trazer uma visão semelhante à observada no presente trabalho, abrindo-se a outras entidades a perspectiva de uma análise interessante do ponto de vista de gestão.

Por fim, para a literatura, a correta aplicação empírica sempre busca validar ou refutar uma teoria. No caso, houve a validação da teoria nessa aplicação em específico. Além disso, houve uma pequena contribuição com o estabelecimento de paralelos entre os conceitos filosóficos e contábeis de “causa”. Como limitações, o fato de ter ocorrido apenas em uma organização do setor de serviços, a qual possui características peculiares, não sedo possível generalizar e apenas ser replicado.

Para trabalhos futuros, sugere-se replicar em outros setores, estudos de casos múltiplos e outros contextos. Seria interessante que se estude a inter-relação dos determinantes de custos, trabalho no qual se pretende dar continuidade aqui. Também seria importante testar e validar empiricamente as divisões dos dois grupos de determinantes de custos, desenvolvidas apenas teoricamente neste trabalho.

## 6 Referências

- Adler, M. J. (1997). *Aristotle for everybody: difficult thought made easy*. New York, Touchstone.
- Allgaier, J. F., Santos, F. V. dos & Souza, Â. R. L. de. (2021). Análise dos determinantes de custos dos concorrentes em empresas do setor aéreo brasileiro. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, virtual, 28.
- Borgert, E. A. & Gasparetto, V. (2019). Fatores que influenciam os custos, na abordagem da gestão estratégica de custos: análise empírica em centros de saúde municipais. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49). DOI: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc20-49.fica>
- Carneiro, D. M. (2015). *Determinantes de custos: uma proposta de sistematização*. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo - USP, 161 p.
- Carneiro, D. M., Duarte, S. L. & Costa, S. A. da. (2015) Determinantes dos custos da produção de soja no Brasil. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 22.
- Costa, S. A. da. (2011). *Análise de custos de concorrentes: um estudo dos determinantes de custos no setor de eletroeletrônicos*. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo - USP, 205 p.
- Costa, S. A. da & Rocha, W. (2012) Determinantes de custos de concorrentes: identificação a partir de informações públicas. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 19.

- Diehl, C. A., Miotto, G. R. & Souza, M. A. (2010). Análise da tecnologia das aeronaves como determinante de custos no setor de aviação comercial brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 12(35), 191-207.
- Francischini, A. S. N. & Azevedo, P. F. de. (2003). Estratégias das empresas do setor calçadista diante do novo ambiente competitivo: análise de três casos. *Gestão & Produção*, 10(3), 251-265.
- Guerra, A. R., Rocha, W. & Corrar, L. J. (2007) Análise do impacto das variações de receitas nos lucros das empresas com diferentes estruturas de custos. *Revista de Administração*, 42(2), 227-238.
- Kaveski, I. D. S., Politelo, L., Theiss, V. & Cunha, P. R. da. (2014). Estrutura de custos das empresas de capital aberto do segmento de calçados da BM&FBOVESPA. *Revista Científica Hermes*, 12, 30-52. DOI: <http://dx.doi.org/10.21710/rch.v12i0.163>
- Porter, M. E. (1992). *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro, Campus.
- Reale, G. (2002a). *Metafísica de Aristóteles* (3a ed.). (Vol. I: Ensaio Introdutório, M. Perine, trad.). São Paulo, Edições Loyola.
- Reale, G. (2002b). *Metafísica de Aristóteles* (5a ed.). (Vol. III: Sumários e comentários, M. Perine, trad.). São Paulo, Edições Loyola.
- Mário, P. do C. & Rocha, W. (2003). A análise de cadeia de valor como ferramenta de criação de valor: um ensaio sobre a relação entre cost drivers e value drivers. *Anais da Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Gramado, RS, Brasil, 9.
- Santos, E. F. dos, Abbas, K. & Catânio, A. R. (2020). Cost drivers: reflexões sobre definições, conceitos, utilidades e aplicabilidades. *Revista Mineira de Contabilidade*, 21(1), 34–45. DOI: <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2020v21n1t03>
- Santos, F. B. (2014). *Determinantes de custos na limpeza predial terceirizada: benchmarking em universidades federais*. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo - USP, 157 p.
- Söthe, A. & Kroenke, A. (2011). Estrutura de custos das empresas do setor de vestuário listadas na Bovespa: utilização da análise de regressão linear. *ABCustos*, 6(1), 112-133. DOI: <https://doi.org/10.47179/abcustos.v6i1.137>
- Souza, M. A. & Mezzomo, F. (2012). Determinantes de custos em empresas de pequeno porte do setor moveleiro: um estudo em empresas da Serra Gaúcha. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 4(1), 131-149.