

ARGUMENTO TEÓRICO SOBRE O CONCEITO CONTÁBIL DE CUSTOS

José Luiz Nunes Fernandes¹

João Carvalho Lobo Neto²

Bárbara Ádria Oliveira Farias Fernandes³

1 INTRODUÇÃO

Observa-se na área da Contabilidade entendimento predominante de visão interna empresarial do conceito da terminologia custos, isto ratificado por Iudícibus (2013, p. 113), quando declara que “o sentido da palavra custo, aplicado à Contabilidade, refere-se claramente à fase em que os fatores de produção são retirados do estoque e colocados no processo produtivo”.

O pesquisador contemporâneo Stopatto (2020, p. 13) afirma que “quando utilizamos ou consumimos bens ou serviços para a produção de outros bens ou serviços estamos realizando um custo. Logo, esse custo é reconhecido no momento de seu consumo na produção de um bem ou na prestação de um serviço”.

Destarte que é preciso considerar que, subjacente ao entendimento de custos para os estudiosos da área do conhecimento humano denominada de Contabilidade, está a visão interna ou endógena da empresa. Desta forma, e para estes estudiosos, a ideia de custos se operacionaliza ou se materializa em nível de chão de fábrica ou interno às fronteiras físicas tradicionais das empresas (IUDÍCIBUS, 2013; STOPATTO, 2020).

Ademais, as noções de custos consideradas pelos profissionais e pesquisadores de Contabilidade voltadas a mensurar os fatos econômicos e evidenciá-los em demonstrativos contábeis são diferentes daquelas dos economistas direcionados aos critérios na redução de custos e melhoria da lucratividade (KUPFER; HASENCLERVER, 2013).

Paralelo a isto, a história econômica registra que, até artigo de Ronald Coase intitulado de *The Nature of the Firm*, a teoria econômica estudava somente os custos internos de produção, porém existem outros custos, os de transação, necessários à produção de bens, assim sendo os custos de transação acontecem todas as vezes que se recorre ao mercado para realizar transações (FIANI, 2011; KUPFER; HASENCLERVER, 2013; NORTH, 2018).

Existem os custos de transação e, também, os de produção. O primeiro, como regra, incorre no âmbito exógeno à empresa como o de contratar transportadoras, distribuidores, locais

¹ Faculdade de Ciências Contábeis. Núcleo de Altos Estudos Amazônicos. E-MAIL: jl Luiz@ufpa.br

² Professor da UFPA. Aluno do Programa de Pós Graduação em Economia da UFPA. E-MAIL: lobocontabil@yahoo.com.br

³ Professora de graduação e pós UNOPAR. Doutora PPGAD UNAMA. E-MAIL: barbaraadria@yahoo.com.br

de venda etc., e o segundo, por princípio, são aqueles que incidem no ambiente endógeno à empresa. Nesta perspectiva, exemplifica-se como o consumo de recursos com materiais, mão de obra e outros gastos e a somatória desses custos, exógenos e endógenos, a estrutura dos custos totais de transformação (FIANI, 2011; KUPFER; HASENCLERVER, 2013; NORTH, 2018).

Diante do que antes foi exposto, evidencia-se que o propósito desta pesquisa, classificada por Marconi e Lakatos (2020) como “Argumento Teórico”, é de apresentar argumentos que possam sustentar percepção recente da terminologia “custos” e, portanto, uma concepção que possibilite atender e superar os limites identificados quanto que se evidencia e estuda na ciência contábil de forma sinérgica à ciência econômica.

Justifica-se o estudo ancorado na terminologia custos, envolto à ciência contábil e econômica, quando Ludícibus (2010) afirma que, para entender a Contabilidade e projetar algumas de suas evoluções, necessário se torna descrever o meio econômico que o objeto de estudo está inserido, já que as ciências ligadas ao mundo econômico e financeiro têm, na Economia, sua disciplina mãe.

Cria-se, portanto, expectativa que a partir deste estudo, tanto a academia quanto o mundo dos negócios passem a ter visão conceitual maior da terminologia “custos” contribuindo, dentre outras, para gestão dos negócios, em especial, na formação de preços, informações gerenciais, como também na identificação do potencial competitivo de produtos, empresas, regiões e países.

2 EXPOSIÇÃO DA TEORIA

2.1 Conceito do termo “custos” no âmbito contábil

A história registra que a Revolução Industrial, ocorrida no século XVIII, e o conseqüente advento das indústrias foi o marco inicial da apuração dos custos na intenção de mensurar estoques, fato que exigiu processo de adaptação da Contabilidade comercial que já existia à época (MARTINS, 2010). Destaca-se a compreensão de Cardoso, Mário e Aquino (2007), quando lembram que a Contabilidade de custos é um ramo do conhecimento contábil gerencial destinado a mensurar os valores dos produtos, tanto no formato de bens tangíveis como em serviços.

Ademais, na visão contábil, a informação sobre custos de produtos é usada pelos gestores para estabelecer preços, controlar operações e elaborar demonstrativos contábeis, portanto, o sistema de Contabilidade de custos possibilita melhor controle ao fornecer dados sobre os montantes implicados em cada área da empresa ou processo de produção (WARREN; REEVE; FESS, 2001).

A importância da informação de custos é destacada por Cardoso, Mário e Aquino (2007) na direção de: (i) mensurar resultados, seja da empresa ou das áreas que as compõem; (ii)

determinar o patrimônio, uma vez que as unidades produzidas, e ainda não vendidas, permanecem em estoque; (iii) auxiliar no processo decisório, como na precificação, definição do *mix* de produtos, identificação do volume de produção etc.

Destaca-se que a visão externa de custos existia no cenário de desenvolvimento dos negócios para análise da competitividade presente nos mercados. Do mesmo modo, as indústrias norte-americanas têxteis, siderúrgicas, de transporte (ferrovias) e distribuidoras varejistas do século XIX buscavam apurar os custos, não só de produção, como também de comercialização, portanto, a visão não era exclusivamente interna (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007).

Exemplo da realidade anterior é citado por Kaplan (1998), ao expressar que a empresa *DuPont Power Company*, fundada em 1903, passou por processo de fusão o que transformou várias empresas em uma única com a Contabilidade devidamente centralizada, e as informações contábeis, além dos custos dos materiais e mão de obra, também informavam sobre vendas e análise do retorno do investimento ou *Return On Investment* (ROI).

Porém, este panorama mudou, no início do século XX, as empresas como a *DuPont* e *General Motors*, motivadas pelas pressões dos concorrentes japoneses, passaram a utilizar as informações de custos em âmbito interno ou gerencial e internalizaram o que era anteriormente transações com agentes externos. Atkinson et al. (2015) enfatizam que essas empresas substituíram os mecanismos de mercado com a alocação de recursos internos para múltiplas linhas de negócios. Os gestores, naquele contexto, usavam a informação de custos produzida pela Contabilidade para dar poder e informar a mão visível de gestão em substituição ao que Adam Smith denominou de mão invisível das forças do mercado (ATKINSON et al., 2015).

Por outro lado, a visão conceitual de custos como consumo de recursos internos, ou na área de produção, é destacada por Martins (2010) quando enfatiza que esta perspectiva está relacionada aos gastos relativos a consumo na produção. A visão contábil de despesa, como o consumo de recursos que incorre fora da área produtiva, também é enfatizada por Martins (2010) ao sustentar que as despesas são os gastos que se destinam às áreas administrativas, financeiras, vendas entre outras.

Outro entendimento sobre despesa que instiga reflexões é o de Ludícibus (2010, p.153), no momento de ensinar que “o que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção e a venda do produto ou do serviço da entidade econômica”.

Ao se evoluir no estudo, enfatiza-se que o entendimento fiscal sobre a terminologia “custos” é explicado por Gelbke et al. (2020), ao expressarem que o custo no Brasil, e aceito pela legislação de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, é composto pelo consumo de recursos que

se percebem no setor fabril e decorre da somatória da matéria-prima consumida, adicionada à mão de obra e aos demais gastos necessários à produção de bem e serviços e que despesas são os recursos consumidos fora da área de transformação, como àquela com vendas, financeira etc.

Com entendimento semelhante ao de Gelbke et al. (2020), observa-se Stopatto (2020), ao esclarecer que, no momento em que a matéria-prima é adquirida para ser utilizada na produção de determinado produto, está-se diante de um ativo classificado de investimento, no entanto a terminologia evolui para custos no momento do consumo deste material. Em continuidade, observa-se que a terminologia Custo de Fabricação (CF) é utilizada por Atkinson et al. (2015), ao manifestar que os custos de fabricação são classificados em três grandes grupos: (i) materiais; (ii) mão de obra; e (iii) os custos indiretos de fabricação.

O consumo de recursos denominado de custos incorre, de forma efetiva, no momento da transformação da matéria-prima em produto acabado, de maneira que todos os gastos consumidos no processo de fabricação são denominados de custos de produção (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007).

Adotando entendimento semelhante aos autores dos parágrafos anteriores, Ludícibus (2013) conflui que o sentido da palavra custo aplicado à Contabilidade se refere à fase em que os fatores de produção são retirados do estoque e aplicados no processo produtivo. Os entendimentos de Cardoso, Mário e Aquino (2007) são também coincidentes com o de Ludícibus (2013), quando dizem que o termo custo é relativo ao consumo de recursos utilizados na produção de outros bens e serviços.

Na evolução conceitual de custos, identifica-se o conceito de Custo Total de Propriedade, formulação expressa por Souza; Maldonado e Silva Junior (2020) como o custo de compreender, gerenciar e flexibilizar análises em processos de compra, absorvendo custos *ex ante* de aquisição de ativos como: seguro, transporte, tarifas ou taxas, portanto são os custos efetivamente relacionados à aquisição.

Neste contexto, Custo Total de Propriedade é uma visão que impacta decisões de compra, de modos que Souza; Maldonado e Silva Junior (2020) explicam:

por vezes quando se opta por um produto com preço de compra superior a outros, muitas vezes esta decisão está relacionada a percepção e que, durante toda a vida útil do bem incluindo sua destinação final, a recorrência de custos de manutenção e de operação será menor e conseqüentemente trará um benefício econômico futuro superior as demais alternativas, o que faz com que o valor de compra se equilibre.

Ainda em relação ao Custo Total de Propriedade, Bierna e Waterstraat (2004) explicam que o preço de compra é apenas um pequeno elemento dos custos que irão submeter-se durante toda a vida. Considera-se também os custos com manutenção, reparo e operação relacionados

com a preservação e preparação dos recursos necessários para a operação (FERRIN; PLANK, 2002; NURHADI; BOREN; NY, 2014).

Segue-se, também, outras compreensões de custos e sem ter a pretensão de esgotá-los, porém, estes possuem visão interna ou de processos que ocorrem em nível de chão de fábrica, assim Atkinson et al. (2015) destacam:

Quadro 1. Conceitos de custos com visão interna à empresa

CUSTOS	CONCEITOS
Custo incremental	Montante pelo qual o custo total de produção e vendas aumenta quando uma unidade adicional de produto é fabricada e vendida.
Custos mistos	Custo que inclui componentes fixos e variáveis.
Custos da qualidade	Custos incorridos nos processos relacionados à qualidade, incluindo prevenção, avaliação e falha interna.
Custos de avaliação	Custos relacionados à inspeção de materiais ou produtos no sentido de assegurar que atendem as exigências de clientes.
Custos de conversão	Custos da mão de obra e das atividades de apoio para cobrir os materiais ou produto em cada estágio do processo.
Custos da falha interna	Custos incorridos quando o processo de fabricação detecta um componente ou produto defeituoso antes de ser embarcado a um cliente.
Custos evitáveis	Custos que podem ser eliminados quando uma peça, produto, linha de produto ou segmento de negócio é suprimido.
Custos irre recuperáveis	Custos dos recursos que já foram comprometidos e não podem ser mudados por qualquer ação ou decisão.
Custos preventivos	Custos incorridos para ajudar a assegurar que as empresas fabriquem produtos conforme padrões de qualidade.

Fonte: Atkinson et al. (2015).

Depreende-se do quadro acima que os diversos conceitos contábeis sobre a terminologia custos, citados por Atkinson et al. (2015) e por autores anteriores também presentes neste estudo, estão sob o enfoque processos que implicam no espaço geográfico interno das empresas, como regra, o chão de fábrica, nada obstante Kupfer e Hasenclever (2013) alertam para o fato de que os custos considerados sob a ótica dos economistas são, normalmente, diferentes daqueles utilizados por contadores. Cardoso, Mário e Aquino (2007) complementam que, embora existam relacionamentos, existem também diferenças entre os custos estudados na Contabilidade e os investigados em Economia.

Ao instigar reflexões sobre os vieses sinérgicos entre os fundamentos contábeis e os econômicos, Ludícibus (2010) ensina: (i) a transmutação entre os conhecimentos contábeis para os econômicos não é isenta de dificuldades, pois a primeira está firmemente baseada na entidade real; (ii) economistas não serão completos, nem entenderão sua disciplina se não tiverem noção de Contabilidade e sua influência; e (iii) fazendo analogia ao processo de gestão: a Economia planeja, a Administração executa e a Contabilidade controla. E, nesta direção, o estudo avança.

2.2 Conceito do termo “custos” no âmbito econômico

O estudo de história importa, não só no sentido de aprendizado do passado, mas também porque o presente e o futuro estão relacionados com o passado, porquanto as escolhas de hoje e de amanhã estão moldadas no passado (NORTH, 2018).

Ao se recorrer aos estudos de Adam Smith (1983), o qual considera a economia como de ordem natural e não moral, cujo funcionamento baseia-se em ações dos indivíduos que, embora dispersos, são organizados, logo, esses indivíduos, no afã de satisfazer suas necessidades, agem de forma egoística, gananciosa e possessiva. Inobstante tal cenário, ela, a economia, expande-se e gratifica a sociedade, pois age anonimamente e subjacente a isto, em um mecanismo que Smith denominou de mão invisível.

Avançando no contexto histórico, identifica-se como divisor de águas o artigo de autoria de Ronald Coase, publicado no ano 1937 e intitulado *The Nature of the Firm*, trabalho que avançou além do estudo limitado dos custos internos de produção. Neste seguimento, Kupfer e Hasenclever (2013, p.171) explicam que:

Embora se reconhecesse a existência também dos custos de transação no sentido estrito de que não apenas o ato de produzir, mas também o ato de comprar e vender acarretava custos, supunha-se em geral que os custos associados às transações econômicas eram negligenciáveis, de tal forma que os únicos custos que realmente importavam eram os custos de produção.

O artigo seminal de Ronald Coase intencionou estudar a empresa de forma sinérgica com o mundo real e para isto efetuou um questionamento aparentemente simples, embora surpreendente: por que existem empresas? Isso deveu-se ao fato de que a teoria econômica, até aquele momento, não tinha estudado as empresas, mas os mercados, nesta lógica existia vasto material explicando como os mercados funcionavam, mas não necessariamente as empresas (KUPFER; HASENCLEVER, 2013).

O caráter custoso da troca econômica diferencia a abordagem dos custos de transação da teoria tradicional que os economistas herdaram de Adam Smith (NORTH, 2018), de modo que a resposta para o questionamento aparentemente ingênuo de Ronald Coase é explicada por Kupfer e Hasenclever (2013):

as empresas, as quais são organizações que decidem a alocação dos fatores de produção no seu espaço geográfico interno e de forma hierárquica, portanto, substituindo os mecanismos de mercado, estas existem porque os custos de transação são menores do que os custos de transação no mercado para as mesmas transações.

A resposta ao questionamento de Ronald Coase enfatiza que os custos de transação deixam de ser desprezíveis, passando a ser um elemento importante nas decisões dos agentes econômicos, contribuindo, desta maneira, em determinar a forma pela qual são alocados os recursos na economia.

O mérito do passo inicial dado por Coase (1988) deveu-se à percepção de que no mundo real ocorre uma grande quantidade de transações realizadas dentro da firma, situação que dispensa a coordenação do mercado. Ante isto e esse modo de perceber, a questão assume a existência de modos alternativos de coordenação: a firma e o mercado.

Sequencialmente, North (2018) entende que a análise dessas condições e das consequências dos custos de transação para a eficiência do sistema constituem o objeto da Teoria dos Custos de Transação (TCT). À vista disto, todo processo produtivo envolve transações, portanto para produzir bens ou serviços contrata-se mão de obra, matéria-prima, máquinas, energia etc. Após o bem ou serviço estar concluído, contrata-se transportadoras, galpões para acondicionar produtos, distribuidoras, entre outros. Todas essas contratações envolvem custos, estes são aqueles necessários em todo e qualquer processo produtivo (FIANI, 2011).

Todas as vezes que se recorre ao mercado incorre-se em custos: para firmar contratos, levantar preços, obter informações etc. No entendimento de Ronald Coase, esses custos da operação de um mercado seriam os custos de transação (FIANI, 2011). Kupfer e Hasenclever (2013) dizem que os agentes se recaem em custos de transação toda vez que recorrem ao mercado para adquirir o que é necessário para a produção de um bem ou um serviço.

O caráter custoso das informações, na acepção de North (2018), é a chave dos custos de transacionar, que consistem nos custos de mensurar os atributos valorativos daquilo que é objeto de troca. Nesta circunstância, Fiani (2011, p.61) complementa afirmando que “o problema de mensuração dos custos de transação, como qualquer problema de mensuração em economia, não é simples”.

Destaca-se que os custos de transação são diferentes dos custos de transformação e, neste quadro, North (2018) explica que ao se reconhecer que os custos de produção resultam da somatória dos custos de transação com os de transformação há necessidade de um novo quadro analítico microeconômico.

Merece destaque o entendimento de Besanko et al. (2006, p.43), quando expressam que “as decisões empresariais exigem a medição dos custos econômicos, que se baseiam no conceito de custo de oportunidade”. Kupfer e Hasenclever (2013, p.25) complementam o raciocínio de Besanko et al. (2006), quando citam que “os custos considerados pelos economistas são os custos de oportunidade”.

Custo de oportunidade é aquele em que emprega recursos em determinada atividade e, face esta decisão, obtém-se o melhor uso alternativo renunciado deste recurso Besanko et al. (2006). Complementa o entendimento de custo de oportunidade, as percepções de Kupfer e

Hasenclever (2013, p.25), quando expõem que “o custo de oportunidade de uma ação é dado pelo valor da melhor alternativa de alocação dos recursos empregados em tal ação”.

Segue-se outros conceitos de custos, porém sem se ter a pretensão de esgotá-los e estes com visão externa conforme Besanko et al. (2006) destacam:

Quadro 2. Conceitos de Custos com visão externa à empresa

CUSTOS	CONCEITOS
Custo do capital	É a taxa de retorno apenas suficiente para induzir os investidores a fornecerem capital de financiamento a uma empresa.
Custos incorridos na troca de fornecedores	Refere-se a custos incorridos por compradores quando estes resolvem trocar de fornecedor.
Custos da qualidade	Custos incorridos nos processos relacionados à qualidade, incluindo prevenção, avaliação e falha interna.
Custo de transação	São os custos que incorrem ao se recorrer ao mercado.

Fonte: Besanko et al. (2006).

O quadro 2 destaca conceitos presentes nos estudos voltados à ciência econômica e caracterizados por visão do consumo de recursos externos à fronteira física das empresas, realidade que não diminui a relevância do alicerce conceitual das definições de custos com visão interna ou de processo empresarial de transformação (NORTH, 2018).

Esta pesquisa evolui no sentido de explicar como transcorreu o processo metodológico cujo objeto foi de apresentar argumentos que possam sustentar significação atual da terminologia “custos” e, com isto possibilite superar os limites identificados quanto àqueles evidenciados e estudados pela ciência contábil e sinérgico à ciência econômica.

3 PROCESSO METODOLÓGICO

Esta pesquisa apresenta conceitos e argumentos sobre a terminologia custos, um com visão predominante interna, ou visão contábil, e outro com visão externa ou visão econômica. As duas visões conceituais não são excludentes, entende-se complementares, porém, quando vistas isoladas é possível identificar limitações.

Neste contexto, a pesquisa adota traçado advindo de um campo maior de pesquisa denominado de Análise de Conteúdo, ainda assim este ambiente é intrinsecamente caracterizado por apresentar argumentos favoráveis, contrários ou complementares aos conceitos existentes e, nesta direção, é denominada por Marconi e Lakatos (2020) de Argumento Teórico.

Ao tentar evoluir e melhor entender o conceito de custos com o propósito de torná-lo mais explícito e ao usar como coleta de dados o levantamento bibliográfico, está-se diante, nos entendimentos de Gil (2010), de uma pesquisa que, quanto aos objetivos gerais, é denominada de exploratória.

4 FATOS APRESENTADOS

Inicia-se apresentando o fato em momento onde a história registra que a Revolução Industrial, ocorrida no século XVIII e o conseqüente advento das empresas industriais, despertou a necessidade da mensuração contábil de custos para informações voltadas aos estoques daquelas empresas (MARTINS, 2010).

A história também registra o artigo intitulado *The Nature of the Firm* de autoria de Ronald Coase, publicado no ano de 1937, que avançou além da visão interna de apurar custos, pois até aquele momento a teoria econômica não tinha estudado as empresas e sim os mercados (KUPFER; HASENCLEVER, 2013).

A informação sobre custos, quando a visão contábil é utilizada pelos gestores, tem, entre outros, o propósito de precificação de produtos e serviços, controle, mensuração do processo produtivo e, ainda, compor os demonstrativos contábeis (WARREN; REEVE; FESS, 2001).

Por outro lado, a visão econômica de custos está voltada a mensurar, além das transações presentes no produtivo, também as que vão além ou extrapolam a produção como: contratar transportadoras, distribuidores etc. (FIANI, 2011).

A visão conceitual contábil de custos, como consumo de recursos internos ou na área de produção, é destacada quando autores enfatizam que os custos estão relacionados aos gastos relativos a consumo na produção, no âmbito interno, na área produtiva (WARREN; REEVE; FESS, 2001; CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007; MARTINS, 2010; IUDÍCIBUS, 2013; GELBKE et al., 2020; STOPATTO, 2020).

A visão conceitual na esfera econômica da terminologia custos, como o consumo de recursos que incorrem *ex ante* e *ex post* à entidade econômica, é destacada por autores como: Coase, 1988; Besanko et al., 2006; Fiani, 2011; Kupfer; Hasenclever, 2013; North, 2018.

De modo geral e, especificamente quando se trata de custos, existe simbiose entre os conhecimentos e conceitos contábeis e econômicos, de modo que não é tarefa simples distingui-los ou individualizá-los, pois eles não são excludentes, podendo, até certo ponto, complementarem-se (MARTINS, 2010; IUDÍCIBUS, 2013).

5 SÍNTESE DOS FATOS

Sintetiza-se os fatos ao resgatar, inicialmente, o propósito desta pesquisa classificada por Marconi e Lakatos (2020), como “Argumento Teórico” cujo fulcro foi de apresentar argumentos que possam sustentar conceito hodierno da terminologia “custos” e, com isto, superar limites identificados e estudados pela Ciência Contábil e, usando de forma sinérgica conceitos da Ciência Econômica.

Diante disto, destaca-se que a Revolução Industrial, transcorrida no século XVIII e o surgimento das empresas de transformação, foi o marco inicial do termo custo voltado inicialmente a mensurar estoques destas empresas, fato reconhecido pelos estudiosos de Contabilidade e Economia. Estes pesquisadores também reconhecem que, naquele cenário, a apuração dos custos levava-se em conta, não somente os custos internos, como também os que estavam a montante e a jusante das empresas industriais.

Isto está evidenciado pelo marco histórico atribuído a Ronald Coase quando publicou o artigo intitulado *The Nature of the Firm* em que contrapôs Adam Smith já que este atribuía à mão invisível do mercado como reguladora das atividades econômicas. No contexto vislumbrado por Adam Smith, o mercado tinha forte e singular influência nos estudos econômicos e, portanto, na composição dos custos e preços.

A iniciativa de Coase despertou para o fato que existem outros custos externos, e que estes são relevantes e denominados de Custos de Transação, são os custos de comprar, vender, contratar representantes comerciais, alugar galpões para estocagem etc., portanto custos externos à empresa.

Isto é tão real que, por volta da década do ano de 1900, empresas como a *DuPont Power Company* apuravam seus custos por meio do sistema de Contabilidade e usavam esta informação para decisões de vendas e de identificar o *Return On Investment (ROI)*, assim a visão de custos também era exógena à empresa, porém este panorama mudou.

A visão exclusivamente interna de apurar custos aflorou com a necessidade de informações no propósito de fazer frente aos aguerridos competidores japoneses e, tendo em voga, empresas como *DuPont* e *General Motors* passaram a utilizar as informações de custos em âmbito interno ou gerencial internalizando tal qual o eram anteriormente consideradas como transações com agentes externos.

No contexto do parágrafo anterior, grandes empresas substituíram os mecanismos de mercado com a alocação de recursos internos para múltiplas linhas de negócios. Os gestores usavam a informação de custos produzida pela Contabilidade para dar poder e informar a mão visível de gestão em substituição ao que Adam Smith denominou de mão invisível das forças do mercado.

Observa-se que os autores voltados à Contabilidade enfatizam o termo custos relacionado ao consumo de recursos que incorrem em nível interno ou de chão de fábrica, por outro lado, os autores voltados à ciência econômica consideram, na apuração dos custos de transformação, os custos de transação ou de transacionar com o mercado, por isto, custos externos e os custos de

produção ou custos internos, de modo que a somatória dos custos de transação e o de produção resulta nos custos totais de transformação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo caracterizado como Argumento Teórico identifica que, no âmbito da Contabilidade, o conceito de custos está voltado preponderantemente para o consumo de recursos internos às empresas e de forma intrínseca no nível de chão de fábrica oriundo da somatória dos fatores de produção: matéria-prima, mão de obra e os demais gastos de fabricação.

Do estudo é também possível depreender que, no cenário da ciência econômica, o conceito é de maior amplitude, pois consagra e entende serem relevantes os custos de transação e originados das relações com o mercado.

A pesquisa identificou, ainda, que nos primórdios do cenário industrial a informação alicerçada no conceito de custos tinha amplitude que absorvia tantos os recursos consumidos externamente como os internamente às empresas de transformação.

Esta realidade é confirmada quando empresas citadas por autores como a *Dupont* e *General Motors* usavam informações produzidas pelo sistema de informação contábil capturadas em ambientes externos às empresas e como resultado consideravam em suas decisões de gestão informações sobre custos e análise de retorno ante a investimentos.

Porém, este panorama sofreu forte mudança quando as empresas norte-americanas foram surpreendidas pela aguerrida competitividade das empresas japonesas como a *Toyota Motor Center* e, em função disto, passaram a requisitar informações internas com maior acurácia, de forma especial a lucratividade por produtos e o resultado setorial da organização.

No âmbito contábil, a visão de apurar custos por meio do consumo de recursos internos prepondera na atualidade, entretanto percebe-se limitações, pois no âmbito econômico é pacífico o entendimento da existência dos custos exógenos às organizações como os custos de transação e os custos de oportunidade que, quando somados com os custos de produção, resulta no custo total de transformação.

Conclui-se este argumento teórico por haver necessidade de evolução do conceito de custos no âmbito da ciência contábil, resgatando suas origens e que este possa gerar informações que alicerce os demonstrativos contábeis e sirva para o processo decisório empresarial, porém com visão adicional exógenas às organizações e absorvendo os estudos econômicos que ao conceituar custos não se limitam às fronteiras físicas das empresas. De modo que o avanço conceitual conduza ao entendimento contábil de que custos é o consumo de recursos exógenos e endógenos às organizações e voltado à produção de bens e serviços.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATKINSON, A.A.; KAPLAN, R.S.; MATSUMURA, E.M.; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. São Paulo: Atlas, 2015.
- BESANKO, D.; DRANOVE, D. SHNLEY, M.; SCHAEFER, S. **Economia da Estratégia**. Tradução Bazán Tecnologia e Linguística. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- BIERMA, T.; WATERSTRAAT, F. Total Cost of Ownership or Metalworking Fluids. Illinois State university – **Waste Management and Research Centre (WWRMC)**. Report RR105, April 2004. Recuperado de <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.404.6715&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em 13/11/2020.
- CARDOSO, R.L.; MÁRIO, P.do C.; AQUINO, A.C.B.de. **Contabilidade Gerencial: Mensuração, Monitoramento e Incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.
- COASE, R.H. **The firm, the market and the law**. Chicago. The University of Chicago Press. 1988.
- FERRIN, B. G.; PLANK, R. E. Total cost of ownership models: an exploratory study. **Journal of Supply Chain Management**, v.2, n.38, p. 18-29, 2002.
- FIANI, R. do. **Cooperação e Conflito: instituições e desenvolvimento Econômico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- GELBCKE, E.R. et.al. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2020.
- GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª edição. São Paulo. Editora Atlas, 2013.
- KLAPAN, R.S. Innovation Action Research: creating new management theory and practice. **Jornaul of Management Accounting Research**, v. 10, p.68-89, 1998.
- KUPFER, D.; HASENCLEVER, L. **Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticos no Brasil**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E.M. **Metodologia do Trabalho Científico**. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2020.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.
- NORTH, D.C. **Instituições, mudança institucional e desempenho econômico**. Tradução Alexandre Morales. São Paulo: Três Estrelas, 2018.
- NURHADI, L.; BOREN, S.; NY, H. A sensitivity analysis of total cost of ownership for electric public bus transport systems in swedish medium sized cities. **Transportation Research Procedia**, v.1, n.3, p. 818-827, 2014.
- SOUZA, F.F.; MALDONADO, T.V.; SILVA JUNIOR, S.A. da. Avaliação do Custo Total de Propriedade do uso de energia solar fotovoltaica e da energia elétrica convencional. **Anais ... XXVII Congresso Brasileiro de Custos – Associação Brasileira de Custos**, 09 a 11 de novembro de 2020.
- SMITH, A. **A riqueza das nações** - investigação sobre sua natureza e suas causas. São Paulo: Abril Cultural, 1983.
- STOPATTO, M. **Contabilidade de Custos Simplificada e Interativa: uma abordagem gerencial**. São Paulo: Atlas, 2020.
- WARREN, C.S.; REEVE, J.M.; FESS, P.E. **Managerial Accounting**. São Paulo: Thomson Learning, 2001.

Recebido em 24 de Outubro de 2020.

Aceito para publicação em 17 de Março de 2021.

RESUMO

O conceito da terminologia custos no âmbito da ciência contábil alicerça a produção de diversas informações utilizadas no processo decisório das empresas. Diante disto, esta pesquisa tem o objetivo de apresentar argumentos que possam sustentar designação hodierna da terminologia "custos", portanto uma acepção que possibilite superar os limites identificados e estudados pela ciência contábil e sinérgicos à ciência econômica. Por meio de metodologia originada de um viés advindo de um campo maior de pesquisa, denominado de Análise de Conteúdo, intrinsecamente caracterizado por apresentar argumentos favoráveis, contrários ou complementares às concepções existentes e, deste modo, denominado de Argumento Teórico. Conclui-se haver necessidade de avanço conceitual e que este conduza ao entendimento contábil com maior amplitude de que custos é o consumo de recursos, tanto exógeno como endógeno às organizações e voltado à produção de bens e serviços.

Palavras Chaves: Custos. Visão Contábil. Visão Econômica. Custos de Transação.

ABSTRACT

The concept of cost terminology in the scope of accounting science supports the production of various information used in the decision-making process of companies. Given this, this research aims to present arguments that can support today's designation of the terminology "costs", therefore a meaning that allows to overcome the limits identified and studied by accounting science and synergistic to economic science. Through methodology originated from a bias arising from a larger field of research, called Content Analysis, intrinsically characterized by presenting favorable, contrary or complementary arguments to the existing conceptions and, thus, called Theoretical Argument. We conclude that there is a need for conceptual advancement and that it leads to a more comprehensive accounting understanding of what costs are the consumption of resources, both exogenous and endogenous to organizations and focused on the production of goods and services.

Keywords: Costs. Accounting Vision. Economic Vision. Transaction Costs.