

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)
Nº 43 año 22–p. 45-74

**O CONCEITO DE CUSTO E CONSIDERAÇÕES EPISTEMOLÓGICAS
DE SUA DEFINIÇÃO**

RODRIGO ANTONIO CHAVES DA SILVA

rachavesilva@yahoo.com.br

Prof. RODRIGO ANTONIO CHAVES DA SILVA

- Contador, especialista em gestão econômica das empresas, analista, consultor, e perito judicial.
- Professor Universitário da Faculdade de Caratinga, e Faculdade Dinâmica de Ponte Nova.
- Ganador de prêmios e homenagens públicas pelo mérito científico.
- Ganador dos prêmios internacionais de história da contabilidade Martim Noel Monteiro (2008-2009), de Contabilidade Financeira Luis Chaves de Almeida (2009-2010), e Rogério Fernandes Ferreira (2011).
- Membro do primeiro Simpósio das Fronteiras do Conhecimento em Huancayo/Peru.
- Professor convidado para o Congresso Mundial de História da Contabilidade na Austrália (2015).
- Congressista e conferencista do V Congresso dos TOC/Lisboa-Portugal.
- Imortal da Academia de ciências, letras, e artes de Manhauçu, e da Academia Mineira de Ciências Contábeis.
- Autor de 14 livros de contabilidade pela editora Juruá.
- Membro da Escola do Neopatrimonialismo e da ACIN (Associação Científica Internacional Neopatrimonialista).

Publicación presentada el 11/11/2015 - Aprobada el 08/12/2015

**O CONCEITO DE CUSTO E CONSIDERAÇÕES EPISTEMOLÓGICAS
DE SUA DEFINIÇÃO**

SUMARIO

Palabras Clave
Key Words
Resumen

- 1. Introdução**
- 2. O Problema**
- 3. A concepção de custo nas visões doutrinárias e teóricas**
- 4. O Custo E Investimento**
- 5. Custo E Despesa**
- 6. Gasto E Custo**
- 7. O Conceito Epistemológico De Custo**
- 8. O Conceito Epistemológico De Custo**
- 9. Conclusão**
- 10. Referências Bibliográficas**

PALAVRAS CHAVE

**CONCEITO TRADICIONAL DE CUSTO – EPISTEMOLOGIA –
NOVO CONCEITO DE CUSTO.**

KEY WORDS

**TRADITIONAL CONCEPT OF COST - EPISTEMOLOGY –
NEW CONCEPT OF COST**

RESUMO

Um dos conceitos mais tratados em contabilidade científica e geral é o conceito de custo que assume certo viés já aceito, embora sem a verificação da qualidade de sua definição.

O objetivo deste artigo é voltar atrás no conceito de custo, não no sentido de retrocesso, porém, de rever por audição teórica a sua qualidade.

ABSTRACT

Cost is one of the most addressed subject within General scientific Accounting. It assumes certain bias already accepted, though without checking the quality of its definitions.

The purpose of this article is to go back to the concept of cost, not in the sense of setback, but in order to review its quality by theoretical hearing.

1 - INTRODUÇÃO

A ciência que passou de mera contabilidade antiga da humanidade para uma *rationandi scientia* (Monteiro, 1983) é a contabilidade, de modo que há que se admitir a hodiernamente

mo uma composição em torno de conhecimentos da razão dos fenômenos patrimoniais e não mera razão de cálculos e de informação, formando o contexto da *ragioneria*¹ (Masi, 1971).

O que fez a contabilidade não se subtrair na conta, mas evoluir para uma ciência é **o tratamento conceitual dos fenômenos** que ela estuda.

Desenvolvida na sua estrutura científica – hoje tradicional – ela tratou de se unificar como conhecimento organizado, ou se reunir em torno do PRINCÍPIO UNIFICADOR próprio de toda disciplina ou ciência (Cerboni, 1886), que sempre foi o FENÔMENO PATRIMONIAL, embora mascarado sob outras formas (Silva, 2009).

A partir do seu desenvolvimento como disciplina geral com Besta (1922), passa a se dividir em novas áreas além da contextual para custos, orçamentos, estratégia, modelos de comportamento, análise, auditoria, atuária, avaliação de empresas, tributação, hoje com inúmeras tecnologias – embora na literatura prevalecesse apenas as noções de quatro principais aplicações a escrituração, a análise, auditoria, e perícia (Franco, 1973).

O fenômeno de custo sempre presente desde a escrituração na Suméria antiga, devido ao processo das construções, e na avaliação dos orçamentos; igualmente na Fenícia comercial na avaliação dos estoques (Masi, 1964; Sá, 1961), foi um dos fatos de grande interesse disposto a estudos particularizados.

¹ - Na Itália o conceito de “ciência contábil” se coloca como “*Ragioneria*”, tal qual conjunto de conhecimentos, pois, as palavras com o termo “ria” significam “instituição” ou “criação”, e com o termo “*ragione*” significam “razão”, portanto, juntando, formaríamos o termo “ciência da razão”, pois, “conta” do grego significa “logos” e do latim “ratio”, deste modo, as mesmas palavras cujo radicais formam “logia” e “razão”, então, “instituição do raciocínio” ou “criação do conhecimento” esta é a fonte mais precisa da sublime hermenêutica para o conceito de “ciência da contabilidade” (Masi, 1927).

As escolas de pensamento principalmente o **reditualismo** com Schmalenbach (Sá,1997), a teoria do redito de Zappa (1950), criador do **aziendalismo**, trataram do custo como um dos principais fatos, até a **escola dos analistas patrimoniais americanos** definindo-o como matéria contábil isolada para estudos específicos (Sá, 1973; Kaplan e Norton, 1996; Koliver, 1971).

Não é a toa que a **custologia** é um ramo desmembrado da contabilidade (Silva, 2014), assim como se coloca a existência de uma ciência das compras (Heinritz e Farrell, 1975) – como já foi definida por teóricos americanos-, existe a ciência dos custos, como a física geral destaca a física nuclear, pois, daquela se deriva.

Então, a custologia como ciência da contabilidade aplicada apenas a custos, estudando o seu conceito, suas características, seu critério de cálculo e dimensão, além de sua análise e entendimento não preterindo as funções de gestão e sua interpretação, equivale a uma disciplina autônoma (com necessidade de teorização separada) provinda de outra de cunho superior que é a contabilidade.

O problema principal desse artigo está na aparente ortodoxia tradicional do conceito de custo, principalmente adotada no Brasil (e não no resto do mundo) devido à influência até política no ensino, no qual se separa o conceito de tal objeto, do entendimento da sua relação com os gastos, investimentos, e sua separação das despesas de maneira a dividir a compreensão holística de tal fenômeno.

Portanto, o foco principal será o de averiguarmos as conexões lógicas desse processo de conceituação de custo, entendendo o que ele é, conforme as doutrinas mundiais de maior relevância, e os teóricos que firmaram o arcabouço básico da ciência contábil (estes infelizmente pouco estudados no Brasil).

É uma pesquisa conceitual, qualitativa (Creswell, 2007), que usa análise de textos, produções teóricas, e interpreta os principais

doutrinadores, ultrapassando a revisão bibliográfica (Leite, 2008; Vergara, 2000), para uma pesquisa epistemológica conceitual (Triviños, 2008), de modo a testarmos o que é custo e sua principal condição, avaliando a vertente de ensino e promovendo um crivo do conceito, refazendo a sua posição definitiva.

Avaliamos em hipótese que tal conceito, tal qual no Brasil, não foi tratado com graus epistemológicos suficientes de modo a termos que refazer a sua avaliação, ou mesmo respaldá-la um pouco, assim se faz justa a nossa pesquisa não somente pelo tema sobre a própria essência teórica e definitiva do custo, mas pela ausência de estudos sobre a revisão da definição do custo, caracterizando-se como pesquisa filosófica² (Aranha e Martins, 1996).

A relevância deste trabalho está na própria definição de custo de modo a entendermos teoricamente a sua manifestação para a ciência e tecnologia contábil, colocando o sentido filosófico nesta atribuição teórica, e criando a partir desse conceito, novas semânticas de sua análise e aplicação.

Usamos também o método de maiêutica, análise filosófica, e lógica conceitual (Leite, 2008), buscando a concepção do raciocínio entre as definições dentro da teoria, sabemos que o conceito tem que se revisto não apenas em literatura, porém, conforme a literatura tradicional do Brasil o trata, é um trabalho de teoria da contabilidade delimitado ao estudo definitivo desse fato, passo para a discussão ou até a produção de novos cânones e paradigmas de cultura sobre este objeto.

² - Considera-se pesquisa filosófica aquela que envolve a própria qualidade do conhecimento, no caso, a que inquirir até quando, ou os graus de suficiência, para acreditarmos que o conceito é válido ou não, assim como Masi (1955) colocava, afirmando que a pesquisa da filosofia da contabilidade vai analisar a própria gnose, revendo-a, tal qual os seus conceitos, tirando dessa elucubração a melhor hermenêutica, ou maior sentido de lógica possível.

2 - O PROBLEMA

Na literatura tradicional, ou mais bem dizendo, oficial, até adotada pela maioria dos cursos superiores do Brasil, com notas específicas do MEC (Ministério da Educação e Cultura), recomendados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), temos os básicos conceitos de **gastos, investimentos, custos e despesas**.

O primeiro conceito comentado de gasto é “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício este representado pela entrega ou promessa de serviço de ativos” (Martins, 2001, p. 25); o termo “sacrifício” é representado na afirmação por entradas ou promessas de entrega de serviço de ativos, e normalmente em dinheiro.

Depois se compreende investimento como “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s)” (Martins, 2001, p. 25).

Chegamos ao conceito de custo como “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços” (Martins, 2001, p. 25).

E finalmente na despesa “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas” (Martins, 2001, p. 26).

Indubitavelmente, existe algo confuso, pois, a despesa é admitida como consumo, e o consumo como gasto, e o custo é gasto, todavia, o investimento também é colocado como gasto, não obstante, até quando em teoria, poderíamos admitir a despesa diferente do custo, sendo ambos gastos, e o investimento somente como gasto? Este é o questionamento que gera os problemas que estamos analisando.

Em relação à operação de bens ou serviços nada há de ser respaldado, entretanto, quando se conduz o termo gasto como “sacrifício” envolvendo a conceitos humanos e psicológicos, enquanto é sobre um

fenômeno patrimonial que nós estamos nos referindo, algo extremamente material, sem dúvida, temos que procurar o rigor da afirmação.

Sem contar que considerar os investimentos como gastos ativados envolvem os mesmos “sacrifícios financeiros” e há investimentos que não são ativos financeiros como os fatos permutativos de realização do capital social, criação de contas bancárias por dinheiro, a própria geração de vendas a prazo, o pagamento de dívidas, a criação de títulos descontados, estes não podem se classificar na linha definitiva porque seriam considerados “sacrifícios” e não o são.

O investimento na regra geral não envolve sacrifícios financeiros em nosso entender, assim sendo esta linha conceitualógica é insuficiente, demonstra parcialidade científica que a epistemologia contábil não pode fazer prosperar.

Ou seja, em lógica da filosofia muito bem amparada por um conjunto de autores (Bunge, 1987; Escobar, 1975; Aranha e Martins, 1996; Fichte, 1980), podemos dizer que se o custo (C) é diferente da despesa (Ds), esta é um estipêndio (Stp), e este é um tipo de consumo (Cos), e o custo é um consumo, a despesa é um tipo de custo pela lógica:

$$\begin{array}{l}
 C \neq Ds \\
 Ds \leftrightarrow Stp \\
 Stp \rightarrow Cos \\
 C \rightarrow Cos \\
 Ds \subset C \\
 C \neq Ds \sim
 \end{array}$$

Então dizer que o custo como diferente da despesa é falso, no sentido, dela ser um tipo de “custo”.

Ao passo que por outra via de raciocínio temos, que se o custo (C) é igual a consumo (Cos), o estipêndio (Stp) é um tipo de consumo, e a

despesa (Ds) é um consumo também, a despesa é um tipo de custo, e acaba pertencendo ao seu sistema.

C → **Cos**
Stp → **Cos**
Ds → **Cos**
Ds ⊂ **C**

Se o custo(C) é um gasto (Gas), e o gasto é um tipo de consumo (Cos), a despesa (Ds) também é o é, então, a despesa é um tipo de gasto (Gas), tal qual o custo:

C → **Gas**
Gas → **Cos**
Ds → **Cos**
Ds ≡ **Gas**
C ≡ **Gas**

Se o investimento (Inv) é um tipo de emprego de capital (EC), o custo(C) é o capital empregado (EC) para o consumo operacional (Cos) e produtivo (Pr) da empresa, então o custo é um tipo de investimento pertencendo a uma de suas naturezas.

Inv → **EC**
C → **EC**
C → **EC (Cos^Pr)**
C ⊂ **Inv**

Se o investimento (Inv) é um gasto (Gas), o custo (C) é um gasto, o investimento pode ser um gasto, mas no universo de investimentos existem empregos de capital (EC) que não são gastos (Gas), portanto, a universalização da afirmação não é verdadeira.

Inv → **Gas**
C → **Gas**
Inv → **EC** ≠ **Gas**
 \forall **Inv** → **Gas** ~

Se o custo (C) é gasto (Gas) e um tipo de investimento (Inv), ele constitui as duas naturezas (GasInv), todavia, diferente do patrimônio ou emprego de capital patrimonial (EC(P)) e equivalente ao contexto operacional.

C → **Gas**
C → **Inv**
C → **GasInv** ~ **EC(P)**
C → **(Gas → Inv) ↔ (Cos^Pr)**
C ≡ **Inv (Cos^Pr)**

Portanto, soa de estabelecer tais teses:

- 1) O custo é um tipo de gasto, é um emprego de capital, portanto, investimento, todavia, diferente do contexto de bens e créditos, ou aplicação de capital em ativo;
- 2) É gasto porque é consumo, a despesa é consumo, portanto, gasto, e um tipo de custo;
- 3) O custo é um investimento em consumo produtivo ligado ao patrimônio, todavia, com natureza diferente dos bens e créditos da estática e dinâmica patrimonial.

Desta maneira, na lógica conceitual, percebe-se claramente:

- a) O erro de se admitir investimento como gasto, pois, nem todo investimento é gasto;
- b) O custo como diferente da despesa, pois, esta também é gasto e consumo pertencente ao custo;

- c) O gasto como sacrifício financeiro porque nem todo gasto é pago imediatamente, é mais um consumo de capital com conseqüências financeiras do que diretamente financeiras;
- d) E o investimento como igual a custo, pois, há investimentos que não foram aplicados na produção, portanto, são investimentos patrimoniais, em suma não foram consumidos, e não são gastos.

O custo é um tipo de investimento de forma diferente, a própria doutrina a ser respaldada conta claramente que “o custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços)” (Martins, 1985, p. 25).

Portanto, a diferença do investimento patrimonial daquele aplicado na produção que faz-nos diferenciar pela inteligência o contexto de custo, embora, tenhamos que verificar na literatura mundial a doutrina já explanada.

Assim sendo existem investimentos que não são custos; todo custo é um investimentodiferente do patrimonial; a despesa é um tipo de custo; e os custos são gastos, pois, são consumos de capital, não necessariamente dispostos a serem pagos imediatamente, contudo, consomem as margens, pois, há tipos de custos que não são imediatamente pagos.

3 - A CONCEPÇÃO DE CUSTO NAS VISÕES DOUTRINÁRIAS E TEÓRICAS

Com a base doutrinal, principalmente italiana, os mestres das referidas escolas não perfizeram a diferenciação de uma despesa para um custo como se fossem fenômenos diferentes, admitiam que tudo era custo, ou tudo era despesa, o que se alterava é o direcionamento dos mesmos fenômenos, pois, ambos são estipêndios.

O pai do **controlismo** considerava as despesas como no aspecto geral, como elemento de saída financeira, e as entradas como elementos de receita:

“Os componentes positivos do lucro podem se reconhecer como ajuntados ou entradas de riquezas na empresa; os componentes negativos os quais geram subtrações ou saídas de riqueza ou despesa...”

Mas todos os feitos assim de entradas ou despesas, concorrem à composição do lucro ou da perda.” (Besta, 1920, p. 100).

Na teoria e doutrina da contábil no campo menos delimitado que é o **aziendalismo**, Zappa estudou o estipêndio como elemento principal de análise, inclusive perfazendo uma teoria argumentativa e explicativa dos resultados, em sua obra maior, a qual classificava os custos:

“O custo (...) não é outra coisa senão conjunto de despesas “efetivamente” sustentadas e variamente reunidas em ordem complexa. Em geral na doutrina, a noção do custo é referida a produtos particulares, dadas mercadorias, e singulares espécies de serviços. Se considera agora o custo como expressão sintética de todas as despesas que deverão ser reintegradas, tal que o capital da empresa vendedora, a cada variação acontecida, seja reconstituído na medida preexistente à sustentação daquelas despesas.”

“A formação do custo se inicia, em outras palavras (...) quando se procede a compra dos materiais para serem transformadas e das mercadorias para serem vendidas, ou ao recolhimento dos elementos diretamente necessários aos rendimentos do serviço; e existe consecução quando, vendida a mercadoria ou o produto ou feito o serviço, a receita da venda é conseguida definitivamente, sendo assim exauridas também todas as eventuais garantias reconhecidas nas coisas vendidas.” (Zappa, 1950, p. 144)

Parece que o mestre reconhece o custo como conjunto de despesa, contudo, ele fala no âmbito geral, vejamos quando ele trata da diferenciação do custo ligado ao produto:

“Consideramos primeiramente a constituição dos custos nas empresas industriais; dos custos, se entenda, referidos como se soa, aos particulares produtos da empresa.

Aqui aparece uma primeira distinção geralmente acolhida, assim da prática como da doutrina, alongando aos elementos do custo complexo em duas grandes classes: o custo de produção e o custo comercial...

A palavra custo, na doutrina e na prática, é freqüentemente substituída, sem distinção de significados, pela palavra despesa. Das despesas, por correlação variada, se derivam os custos.” (Zappa, 1950, p.144-145, grifos nossos).

O mestre considera o custo como conjunto de despesas, assim define **as gerais** que são aquelas que complementam e assessoram a produção, e **as especiais** que são aqueles ligadas à produção (Zappa, 1950).

Em nosso entendimento o raciocínio de Zappa leva as despesas ao plano de gasto, por tal ele dispõe as origens de custos nestas, claro que mesmo colocando tudo e despesas, o mestre faz uma diferenciação daquelas voltadas à obtenção da mercadoria, do serviço, e do produto. Contudo no que tange ao conseguimento dos produtos, ele trata diferentemente as despesas chamando-as de efetivas, ou de custos.

Um dos maiores autores da contabilidade no estudo dos custos, Gianessi (1943), ao tratar sobre o custo na ótica aziendalista, faz envolver o conceito voltado à produção, porém, sobre três aspectos: **o físico-psicológico, o técnico e o monetário.**

O primeiro envolve “todos os elementos subjetivos e como tais estranhos ao fenômeno objetivo de produção” (p.14), no caso a dureza do

trabalho, e o esforço do homem fazendo criar os custos; o conceito técnico “embasa sobre o consumo de utilidades provindas dos meios e dos serviços de fabrica por efeito da produção” (p.15). E finalmente o conceito monetário “representadopelas saídas financeiras que se mantêm nas empresas na consecução da complexa finalidade de gestão” (p.15), sendo, pois “saídas numerarias correspondentesàs compras de matérias primas, acessórias e subsidiarias” (p.15) cuja “finalidadeé determinar os preços de venda” (Gianessi, 1943, p.19).

O mestre Masi (1961), pai do **patrimonialismo**, comenta que a empresa tem que conseguir uma multiplicação de sua atividade no seu vir-a-ser, por tal conceitua o custo como um “capital gasto, expresso em termos monetários, para obter uma mercadoria, um produto, um serviço, ou, também para ajuntar a esses a venda” (Masi, 1961, p.196); classifica os custos em técnicos aqueles ligados à produção de um bem ou serviço, e despesas de gestão, ambos formando o custo total.

A sua visão de custos envolve um complexo técnico-econômico como chama:

“se ao custo total de uma mercadoria, de um produto, ou de um serviço, ajuntamos os interesses dos capitais investidos na mercadoria, no produto ou no serviço, durante o período que passa entre a sustentação dos custos e a consecução das receitas, isto é no período o qual o capital de investimento permanece infrutífero, interesse que por isto se diz calculado ou figurativo, e talvez também o lucro do empreendedor da empresa individual como retribuição figurativa de seu trabalho se obtém o custo econômico técnico.” (Masi, 1961, p. 199)

Portanto, Masi coloca uma posição a qual concordamos de visão do custo como gasto ligado ao produto, e despesas como custo complementar; a visão do investimento em custo até o total do seu rendimento é considerado um tipo de custo total ou técnico-econômico, ou seja, aquele que depois da técnica da produção, obtenção, ou serviço, se transforma em resultados para o patrimônio.

Um dos autores nacionais da doutrina que segue tal linha de custo em complexo técnico-econômico é Aloe, principalmente no que tange ao custo da produção e custo deserviços dando luz a um novo conceito o de ciclo de produção industrial, dando orientação sobre o que seria o custo:

“Toda e qualquer empresa tem por finalidade obter um lucro em suas atividades, que é o excesso do preço de venda sobre o preço de custo das mercadorias, do produto manufaturado ou do serviço prestado...”

O conceito de custo na Contabilidade tem sido objeto de discussões, existindo duas principais correntes doutrinárias sobre o assunto: a do conceito de custo histórico e a do conceito de custo efetivo.

A primeira corrente considera como custo a soma daquilo que se despendeu, de tudo quanto foi gasto pelo industrial para fabricar o produto (...) Trata-se de conceito histórico, que reflete o passado – custo é tudo quanto foi gasto na obtenção do produto ou na realização do serviço.

A segunda corrente, a do conceito de custo atual, é baseada no consumo efetivo dos bens necessários à realização do serviço ou à obtenção dos produtos. Este conceito resultado do seguinte princípio – “todo consumo, para que seja considerado como custo, deve aumentar o valor dos bens ou serviços em que foi aplicado; o consumo que não preencher esta condição, deve ser considerado como desperdício e não um custo” (Aloe, 1967, p. 45)

Aloe penetra em teorias mais profundas ligadas ao fenômeno de custo no tempo, contudo, separado o termo de custo contábil e as despesas formando o custo comercial e as despesas condicionais.

Lopes de Sá esclarece o custo em quatro fases: o custo direto, o custo da produção, custo comercial, custo global até o custo técnico-econômico no caso aquele que envolve todos os gastos com administração, vendas,

tributação, e outros, ele diz que o chamado custo técnico-econômico “não pode ser considerado nem contábil, nem tão pouco ser considerado diretamente como redito do exercício” (Sá, 1953, p. 65), pois, envolve valores extras até de interesses como explicar Masi.

Outros autores penetram em definição do custo como qualitativo, e despesa como mutação quantitativa; o primeiro ligado a um ativo, o outro, a despesa, ligada a um dispêndio(Koliver, 2009), infelizmente tal posição é única na literatura, e pensamos ser bastante discutível, contudo, nesta visão encontramos posição importante:

*“... a palavra gasto (...) teria o seu emprego restrito à assunção de compromisso com terceiros, por exemplo na aquisição de materiais... Neste sentido a **consumção física** de bens ou serviços esta sempre deveria ser designada por insumo ou consumo, com preferência para a primeira por melhor corresponder a idéia de custo, porquanto a segundo induz facilmente à idéia de despesa” (Koliver, 2009, p.32, grifos do autor).*

Franco comenta que o custo “é o preço pelo qual se obtém um bem ou serviço. Os gastos com manutenção e funcionamento da empresa constituem importante e fundamental parte do custo” (Franco, 1976, p. 43). Aqui o mestre menciona os gastos ligados a custos, sendo tudo que é fundamental para manter essencialmente ou complementarmente uma produção ou operação patrimonial.

Para Bertō e Beulke (1985) o custo é um elemento do ciclo produtivo patrimonial com finalidades de produção e operação diversas.

Portanto, para a maioria dos autores consultados por nós o custo é um fenômeno que sintetizando podemos conceber como:

- **Um tipo de investimento a ser recuperado**
- **Uma base para a receita e o preço de venda**

- **Elemento cujo critério é difícil de ser mensurada na sua operacionalidade**
- **O custo tem a mesma natureza da despesa, e esta a do custo**
- **Tem várias espécies**
- **Pertence ao ciclo operacional e produtivo**
- **A despesa é um tipo de custo, ou o custo é a soma de despesas**
- **Custos e despesas são estipêndios ou gastos**
- **Custo é um gasto**
- **Custo envolve um consumo**
- **Custo e despesas produzem mutações qualitativas e quantitativas**
- **Despesa tem ligação com a saída financeira o custo nem sempre**
- **Existe um custo complexo chamado de técnico e econômico**
- **Se liga a formação de um ativo, ou atividade**
- **Quando se investe ou aplicar para a produção surge os custos e despesas**

Portanto, diferente da posição tradicional que diferencia o custo da despesa, vemos que eles possuem uma mesma natureza no sentido de serem ou custos principais ou complementares, ou despesas efetivas e gerais, perfazendo a mutações qualitativas e quantitativas, técnicas e redituais na empresa, formando assim as bases para o retorno do seu investimento.

Iremos retratar a relação desse fenômeno de modo a afiguramos a sua melhor conceituação, nos outros fenômenos ligados a tal correlação.

4. O CUSTO E INVESTIMENTO

Cumpra-nos saber após a abordagem do custo, no contexto geral, o que seria investimento, e sua condição dentro do âmbito de ciência contábil, fora a relação com o custo.

Na Itália a estrutura organizada do patrimônio semelhante aos balançosatuais, fora muito bem destacada juntamente com os conceitos de Ceccherelli que definia tal fato em dois aspectos um ligado ao emprego de capital e outro técnico-econômico ligado aos custos:

“O conceito de investimento como fundos vinculados no tempo, de várias naturezas, ligadas à organização e funcionamento da empresa, origina, como foi já colocado, duas distintas questões de caráter qualitativo: uma questão técnica é evidentemente qualitativa, enquanto, somente certas qualidades e combinações de certas qualidades de bens podem concorrer à formação do capital considerado como instrumento apto às ocorrências de uma determinada empresa. A questão econômico-financeira sobre a aparência de uma questão exclusivamente quantitativa, dependente do fato que toda empresa em cada momento dispõe de uma quantidade de fundos correspondentes à entidade para os negócios, escondendo uma relevante questão qualitativa, onde se considera que as qualidades dos investimentos determinados para as ocorrências de funcionamento técnico-econômico da empresa, apresentam diversas possibilidades e diversas modalidades de recuperações e de transformações, em receitas financeiras. Os componentes do capital possuem portanto, evidentemente, qualidades técnico-econômico e qualidades econômico-financeiras...” (Ceccherelli, 1950, p.98-99)

Para o ilustre mestre da teoria aziendalista, as mutações qualitativas hora são técnicas-econômicas, hora são econômico-financeiras ligadas principalmente a questão quantitativa, pois, uma coisa é o investimento patrimonial ligado ao custo, outro é a sua saída, todavia, além da questão financeira temos a questão técnica de produção, e dentro deste patamar o poder “econômico” que era tratado como reditual.

Além de tudo perfaz o mestre uma explicação que a função econômico-financeira, como investimento apto a ser recuperado tem ligação diretamente com os custos, e a posição técnica com a produção como ele mesmo explica:

“Todas as operações da empresa se voltam em um certo momento em custos e receitas monetários: em sede de constituição os custos eles se formam com as disponibilidades originárias, mas sucessivamente se criam um processo de transformação que determina uma contínua necessidade dos fundos líquidos, que devem ser fornecidos continuamente no regular afluir das receitas. Acontece necessariamente que as receitas não apenas devem se adequar quantitativamente aos custos, de modo a permitir a completa reintegração deles e a formação de um resíduo, mas devem, em respeito aos custos, verificar-se a sua adequada conexão no tempo.

As necessidades indicadas determinam um nexo evidente entre o investimento originário e sucessivo dos fundos, e as qualidades econômico-financeiras dos componentes do capital nos quais os mesmos fundos estariam investidos. **Obstante, todos os investimentos, embora em modos diversos, definitivamente concorrem à formação de sucessivas receitas monetárias**, é necessário que estas se equiparem em aptidões próprias para transformarem os valores investidos nas mesmas receitas monetárias.” (Ceccherelli, 1950, p. 101, grifos nossos).

Portanto quando o catedrático recorre à colocação da posição dos investimentos para produção de receita, aduz não apenas aos investimentos patrimoniais, mas coloca o custo neste setor de aplicação.

Embora tenhamos visões mais próprias na definição, fica claro que a função técnica e financeira do patrimônio, objetiva outra “econômica” ligada às receitas, neste intuito, os custos entram como atividade

destinada à produção, ou aos ativos ligados a produção conforme sua interpretação nos escritos do doutrinador.

Masi tinha outra visão muito particular de investimento:

“Por investimento patrimonial, em uma empresa, se deve entender um emprego de capital voltado, diretamente ou indiretamente, para obtenção de um lucro, isto é de um redito, em coordenação, possivelmente, com os lucros ou os rendimentos de outros investimentos e em estreita dependência com os meios financeiros dos quais tira alimento...

... O investimento patrimonial reconhece a obtenção de receitas financeiras sucessivas, em um tempo maior ou menor, possivelmente superior aos custos obtidos, e ao sucessivo reinvestimento, das aludidas receitas em novos bens e serviços.” (Masi, 1947, p.79-10)

Reconhece o mestre que a função do investimento é a de obtenção do retorno, e claro, quando o processo de produção muda a natureza do fato investido, ele se transforma em custo, porque está gasto, e consumido no decorrer do período, e dos ciclos operacionais da empresa.

O investimento provém do verbo investir (Nóbrega, 1959) é colocado como emprego de capital com os fins de produção de numerários (caso de realizáveis e bens de produção), manutenção da liquidez, e sem acréscimos de exigibilidade desordenada (porque ele poderá vir de empréstimos), tentando manter a atividade e claro que este é um conceito voltado à funcionalidade ou a sua utilidade e seu estado de sanidade junto com o seu desempenho.

O investimento pode ser patrimonial, no caso, típico do gênero dos bens e créditos constrictos em aplicação da riqueza, que envolve o investimento, portanto, a tese do investimento técnico-econômico está ligada à totalidade do custo, até o seu desinvestimento na receita (retorno das aplicações).

É, pois, o emprego de capital para fins de operação de produção, por tal motivo é tratado como aplicação, pois, não deixa de ter natureza devedora, o custo então, envolve um caráter de investimento, mas não como patrimônio e sim como gasto, ou emprego de capital para a produção, consumido no período, não se transformando em ativo final, pois, nem todo investimento é um gasto.

Como aplicação de capital, repetimos, ele assume saldo devedor em moeda de conta, prevalecendo o conceito de investimento técnico com os fins redituais, do capital caracterizado por ser um dispêndio, isto é, consumo e gasto.

Gasto não é perda necessariamente, é o consumo do capital, podendo ser desembolsado o mesmo à vista ou a prazo, subtraindo a margem de lucro; a perda é uma extinção do capital sem probabilidade de retorno (Silva, 2014), enquanto todo gasto é investimento, nem todo investimento é gasto, toda perda é uma extinção de capital, portanto, um gasto anormal, todavia, nem todo gasto é perda consequentemente.

Outro conceito de custo provém, como vimos por Masi, principalmente, de um investimento para ser desinvestido, ou seja, a volta do custo em forma de recuperação por tal que Lopes Amorim (Aloe, 1976) classifica a receita como retorno desse capital que é reinvestido, assim sendo custo não deixa de ser investimento para ser recuperado, isto é, desinvestido, voltado ao capital (por tal no francês o termo "*revenu*" é próprio para o "redito", "rendimento", "margem de receita", que significa "volta").

Ou seja, todo custo é um investimento com fins operacionais dispendiosos ou de gasto, porém nem todo investimento é um custo, ou um gasto, há investimentos que são patrimoniais, como uma aplicação financeira, um bem de redito, por mais sejam despendidos às vezes por capital próprio ou de terceiros, não acontece consumos de capital no decorrer do ciclo operacional e quando acontece, é de um modo absolutamente diferente.

A natureza do gasto quando é rápida, e de imediata consideração da competência, ou até à vista, é considerada despesa, como custo complementar, quando ligada a um processo de consumo dos ativos no sentido de transformação de certos bens em outros bens para depois serem recuperados na operacionalidade é considerada custo.

Portanto, o custo é um investimento, obstante, em vez de mencionarmos como “técnico-econômico” no âmbito geral, o chamaremos de “técnico-reditual”, ou até consideramos a posição de “técnico-produtivo”, especificamente para o fato analítico que é o custo sem a totalidade que o outro conceito mencionado abrange.

5. CUSTO E DESPESA

Os adeptos da linguagem anglo-saxônica³, tendem a expor que toda a despesa é diferente de custo (Martins, 2001); ao que poderemos chamar o custo de despesa, ou despesa de custos, considerando o aspecto principal e complementar na doutrina consultada, que ambos – custo e receita – estão voltados para a obtenção de receitas.

É nesse intuito que temos que fazer uma defesa à palavra “custo” que provêm do latim significando “guarda”, e “despesa” como estipêndio ao curtíssimo prazo, como custo complementar, ambos a serem recuperados (por isso o termo “receita” que significa “voltar”, “recuperar”); porém,

³ - Infelizmente hoje a doutrina ensinada nas escolas de cunho superior do Brasil tem monopólio americano, não sabemos o porquê, em vez de valorarmos a nossa cultura, e até a latina, ou até a européia, temos muita admissão de conceitos puramente americanos. Inclusive com uma fertilidade muito grande, a ponto de confundir rentabilidade com dividendo, e fluxo de caixa com “pagamento de despesas”, lucro com “limpeza”, investimentos generalistas entre empresas com “partes relacionadas” e outros disparates. Estamos na era da epistemologia, e contra a confusão, e as tautologias, esta se releva ainda no seio da nobre ciência da contabilidade.

alguns garantem que a diferença está na destinação para os setores administrativos, claro que não é apenas isso.

Na realidade doutrinária Zappa (1950) chama tudo de despesa, contudo, as divide em efetivas e gerais, considerando o custo, aquele ligado à produção; neste intuito, podemos dizer que despesa é um gasto complementar (que pode ser da área administrativa, ou da área de vendas, financeira, etc).

Masi (1961) coloca a idéia de existir um custo principal e complementar, o segundo, geralmente chamado de despesa por causa da sua natureza assessória no processo de produção dos bens e serviços; portanto, não seria igual uma despesa de produção, para um custo de produção; neste ponto, a mistura do conceito no Brasil é evidente, pois na diferenciação, se coloca ambos com nomes diferentes prontos para a produção, e com a discrepância de obtenção de receita pela despesa; acaso o custo também não se faz ter base para obter a receita?

Na verdade tudo é custo gasto, principalmente o que muda é a intenção no direcionamento do gasto; se tiver ligação direta com o ativo e sua produção, se chama custo, e se for complementar envolvendo gastos agregatórios, agregados, e consumos rápidos se chama despesa.

As despesas são custos que se agregam na operação, e permitem comercialização por meio de estipêndios mais rápidos, nem sempre são ligados a ativos, obstante, ao processo de operacionalidade, assim permitem aos custos serem os principais formadores dos ativos de produção ou comercialização até de serviços, as despesas, pois, se acrescentam no custo total, podendo ser registradas na competência, mas como gastos acessórios aos principais custos da empresa.

As despesas são custos que se agregam na operação como uma parte do custo técnico-econômico (reditual) do empreendimento.

6. GASTO E CUSTO

O gasto não pode ser tratado necessariamente igual a todo tipo de investimento, em verdade o gasto é um estipêndio, um dispêndio, um consumo para a consecução dos objetivos da empresa no processo de operação, seja ele de compra, de formação dos estoques de mercadorias, de produtos, até de bens que tem função direta na produção.

Quanto falamos gastos, damos a ligação direta ao consumo e como vimos o custo é um consumo.

Então, quando a empresa concebe um gasto, está consumindo alguma coisa, e é inadmissível concebermos que um crédito a receber é um gasto, esta noção não tem base em lógica, pois, em verdade um crédito não foi pago, ele é emprego de riqueza patrimonial para alimentação da liquidez e geração de resultados, agora se houver custo de devedores duvidosos teremos um gasto e este é considerado dispêndio.

O gasto não é o investimento patrimonial, como soava dizer na tradição brasileira, que o investimento "é gasto ativado" (Martins, 2001, p. 25), ao contrário, o gasto está ligado ao investimento quando este gera custos ou consumos operacionais.

Em suma **todo gasto é um investimento, porém, obstante, nem todo investimento é um gasto**, esta é a lei mais moderna a ser aceita.

Portanto, é inadmissível aceitar uma máquina como gasto, mesmo porque é um emprego de capital, agora, a sua depreciação no período sim é um gasto, que gera um fundo, admitido como um tipo de dispêndio sem ser desembolso.

Gastar necessariamente não envolve desembolsos financeiros, muitos menos "sacrifícios de ativo"; se assim fosse os custos maiores na empresa, dariam liquidez menores, isso nem sempre acontece; isso porque os tipos de custo nem sempre são pagos; é o caso do CMV que não é pago e é uma consequência do consumo do estoque inicial, das compras, menos a sobra de estoques, isto é, aquilo que se consome no

período, como podemos dizer que o estoque inicial foi pago, sendo que ele está em ativo, e pode ter sido comprado a prazo?

Portanto, o gasto, é um dispêndio do capital que revela um custo por ser consumido num determinado período, no decorrer do ciclo de produção, podendo ter desembolso imediato ou não, ou até apenas consumos, como o caso da depreciação lançada como despesa operacional em empresas comerciais, e custo fixo em empresas industriais, mas quando faz parte do setor administrativo, é custo complementar, as chamadas “despesas operacionais”.

7. O CONCEITO EPISTEMOLÓGICO DE CUSTO

Então, o conceito geral de custo tratado aqui, vale dizer, abrange a linha “técnico-econômica”, ou mais bem dizendo, “técnico-reditual”, ou seja, técnica de produção e uma arte que modifica a matéria é uma finalidade econômica, aqui no sentido de geração de resultados patrimoniais.

No entanto, **melhor seria denominar o custo como investimento técnico-produtivo** para a sua classificação de “gasto com produção”, propriamente dito, e “gasto complementar”, para o fenômeno específico.

No sentido de ser uma aplicação para manter o contexto da produção, com o processo operacional da empresa com o fim reidual ele entra no conceito “técnico-reditual” para o campo geral do ciclo.

Nestes tópicos entendemos que a posição do custo, não pode ser ligada como igual aos investimentos patrimoniais, porque estes nem sempre são gastos (imagine um lucro reinvestido, ele é gasto?, Ou a própria máquina seria um gasto o seu emprego?); então, os ativos não podem ser ligados na sua natureza geral a gastos, porque existe muita diferença neste aspecto que deve ser tratada para a melhoria da interpretação como vimos.

O custo total como técnico-econômico ou técnico-reditual não foge da regra da técnica da produção como gasto voltado para o retorno de sua operacionalidade, com o objetivo de rendimento ou rentabilidade, produzindo assim um determinado tipo de produto, como gasto principal voltado ao ativo, ou complementar quando é estipêndio do processo de operação, no decorrer da atividade

Portanto, **o conceito de custo deve ser colocado como o investimento técnico-produtivo**, dentro do sistema de resultados, que envolve um gasto e um consumo, seja ligado ao ativo principalmente de operações, neste caso se chamará custo propriamente, seja agregado à operacionalidade podendo ser registrado pela competência ou não, no caso se chamada custo complementar ou despesa.

Nesta ótica conseguimos perceber uma falsa noção de que o ativo é gasto ou sacrifício financeiro, e que investimento é gasto, e custo é diverso da despesa, pois, na sua holística não prosperam. Isso porque o gasto pode ser registrado na competência do exercício, sem ter o sacrifício financeiro imediato; o investimento nem sempre é gasto, embora o custo seja gasto não é investimento patrimonial, contudo, produtivo e reidual, nesta linha apontamos para uma definição epistemológica, comum na Europa para o conceito de custo, diferente da tradicional parcial anglo-saxônica ensinada no Brasil.

8. CONCLUSÃO

Concluimos que no rigor da gnosiologia o conceito de custo tal qual é tratado no Brasil carece de aprofundamento lógico e epistemológico, sendo misturando no seu entendimento, ora como gasto, despesa, e investimento, separando desnecessariamente a sua condição, sem o direcionamento para os fins patrimoniais e operacionais.

Todos os tratadistas, cujas doutrinas tem relevância mundial, chegam a definir de custo, um fenômeno complexo ligado a uma técnica envolvendo

vários aspectos de funcionamento, sendo um tipo de investimento reditual, para os fins de lucro e rentabilidade, e gasto porque é consumo para os fins da riqueza operacional, diferente para os fins patrimoniais, isto é, emprego em bens e créditos, pois, ele é ligado ao processo técnico e produtivo.

O conceito mais próprio e lógico para custo é o de investimento técnico-produtivo, dividido em principal (custos) e complementar (despesas), sendo um gasto ligado ao consumo do capital quando na formação do ativo, é custo efetivo de produção, no assessoramento do processo, custo complementar, de modo que todo custo é investimento, mas a recíproca não é verdadeira, existindo até fenômenos desse tipo que não são pagos (é o caso dos custos de provisões, depreciações e perdas); esta é a noção mais precisa para conceituar tal fenômeno pela epistemologia.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALOE A.; VALLE F. (1975): **Contabilidade Comercial**. 4ªed. São Paulo: Atlas,

_____ (1967): **Contabilidade Industrial**, 2º Ed. São Paulo, Atlas.

_____ (1976): **Contabilidade Geral**, 6ª ed. São Paulo, Ed. Atlas.

ARANHA M. L. de Arruda; MARTINS M.H. Pires (1996): **Filosofando: Introdução à Filosofia**, 2. ed., São Paulo, Editora Moderna Ltda.,

ARISTÓTELES (2005): **Ética a Nicômaco**, São Paulo, Martim Claret.

BESTA F. (1922): **La Ragioneria**, 2º Ed., Milano, Cada editrice Dottor Francesco Vallardi.

BEULKE R. BERTÕ D. J. (1985): **Custos e Estratégias de Resultado**, Porto Alegre, Sagra.

BUNGE M. (1987): **Epistemologia: Curso de atualização**, 2º ed., São Paulo, T.A. Queiroz, Editora da Universidade de São Paulo.

CERBONI G. (1886): **La Ragioneria Scientifica**, Roma, Ermanno Loescher, V.I. e II.

CRESWELL J. W. (2007): **Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto**, Porto Alegre, Artmed.

ESCOBAR C. H. de (1975): **As ciências e a Filosofia**, Rio de Janeiro, Imago.

FICHTE J. G. (1980): **A doutrina da ciência de 1794 e outros escritos**, São Paulo, Abril Cultural, Coleção "Os pensadores".

FRANCO H. (1973): **Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços**, 12ª Ed., São Paulo, Atlas.

GIANESSI E. (1943): **Costi e Prezzi-tipo nelle aziende industriali**, Milano, Dottore A. Giuffrè Editore.

GIL A. C. (2009): **Estudo de Caso**, São Paulo, Atlas.

HAGUETE T. M. Frota (1992): **Metodologias qualitativas na sociologia**, 3ª ed., São Paulo, Vozes.

HEINRITZ S. F.; FARREL P.V. (1975): **Compras**, São Paulo, Atlas.

JOHNSON R. W. (1973): **Administração Financeira**, Tradução de Lenita Camargo Teixeira, 3ª ed., São Paulo, Ed. Pioneira, I V.

JUNIOR F. Herrmann (1975): **Análise de Balanço para a Administração Financeira**, 10ª Ed., São Paulo, Atlas.

KAPLAN R. S.; JOHNSON H. (1996): **T.A relevância da Contabilidade de Custos**, 2ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Campus.

KOLIVER O. (1971): **Estrutura e Análise de Balanços**, 4º Ed., Porto Alegre, Staff editora Limitada.

_____ (2009): **Contabilidade de Custos**, Curitiba, Juruá.

LEITE, F. T. (2008): **Metodologia Científica**, Aparecida, Idéias & Letras.

MARTINS E. (2001): **Contabilidade de Custo**, 8ª Ed., São Paulo, Atlas.

MASI V. (1927): **La ragioneria come scienza del patrimonio**, 1ª ed., Pádua, Dottore Antonio Milani.

_____(1939): **Analisi finanziarie e reddituali in relazione al capitale in gestione nelle imprese**, Milano, Cada editrice Dottores Francesco Vallardi.

_____(1945): **Statica Patrimoniale**, 2ª ed., Padova, Casa Editrice Dottore Antonio Milani.

_____(1947): **Dinamica Patrimoniale**, Padova, Casa Editrice Dottore Antonio Milani, V I e II.

_____(1955): **Filosofia della Ragioneria**, Bolonha, Dott. Cesare Zuffi – Editore.

_____(1971): **La Scienza del Patrimônio**, Milano, Nicola Milano Editore.

_____(1961): **Ragioneria Generale**, 5ª ed., Padova, Cedam.

_____(1964): **La Ragioneria Nella Preistoria e Nell'antichità**, Bologna, Tamari Editori.

MONTEIRO M. N. (1983): Algumas reflexões sobre princípios básicos de contabilidade, **Revista Paulista de Contabilidade**, São Paulo, SCSP, v. 62, nº 465.

NÓBREGA V. Londres da (1959): **O latim do Ginásio**, 35ª ed., São Paulo, Editora Nacional.

PIRLA J. M. Fernandez (1965): **Teoria Economica de La Contabilidad**, 4ª Ed., Madri, P. Lopes.

SÁ A. L. de (1992): **Teoria geral do conhecimento contábil**, Belo Horizonte, IPAT-UNA.

_____(1953): **Filosofia da Contabilidade**, Rio de Janeiro: Ed. Aurora.

____(1987): **Introdução à ciência da Contabilidade**, Rio de Janeiro: Tecnoprint.

____(1965): **Teoria do capital das empresas**, Rio de Janeiro, FGV.

____(2000): **Princípios Fundamentais de Contabilidade**, São Paulo, Ed. Atlas,

____(1959): **O equilíbrio do Capital das Empresas**, Belo Horizonte, Estabelecimentos Gráficos Santa Maria S/A.

____(1997): **Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade**, São Paulo, Ed. Atlas.

____(1961): **História da Contabilidade**, Belo Horizonte, Ed. Presidente, 3 V. Enciclopédia moderna de Contabilidade.

____(2002): **Teoria da Contabilidade**, 3ª Ed. São Paulo, Atlas.

____(1953): **Princípios e Preceitos de Contabilidade Industrial**, São Paulo, Atlas.

SCHMIEDICKE R. E.; NAGY C. F. (1978): **Princípios de Contabilidade de Custos**, São Paulo, Ed. Saraiva.

SILVA R. A. Chaves da (2009): **Evolução doutrinária da contabilidade – Epistemologia do princípio patrimonial**, Curitiba, Editora Juruá.

____(2014): **Controle Gerencial dos custos**, Curitiba, Juruá.

TRIVIÑOS A.N. Silva (2008): **Introdução à pesquisa em ciências sociais**, São Paulo, Ed. Atlas.

VERGARA S. Constant (2000): **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**, 3ª ed. São Paulo, Ed. Atlas.

ZAPPA G. (1950): **Il Rédito di Impresa**, 2ª edição, Milão, Dott. A. Giuffrè – Editore.

