



367

ABORDAGEM CONTÁBIL CONTEMPORÂNEA DO COMPORTAMENTO DE CUSTOS: *COST STICKINESS E REVERSE COST*

Doutor/Ph.D. Valkyrie Vieira Fabre [ORCID id](#)¹, Doutor/Ph.D. Altair Borgert [ORCID id](#)²

¹UDESC, Ibirama, SC, Brazil. ²UFSC, Florianópolis, SC, Brazil

Doutor/Ph.D. Valkyrie Vieira Fabre

[0000-0002-4664-1415](#)

Programa de Pós-Graduação/Course
PPGC UFSC/ Contabilidade

Doutor/Ph.D. Altair Borgert

[0000-0002-0116-8089](#)

Programa de Pós-Graduação/Course
PPGC UFSC/Contabilidade

Resumo/Abstract

O custo, sob a ótica da abordagem contábil contemporânea, é uma conduta temática já publicada na literatura aplicada ao setor privado, mas incipiente quando se trata do setor público. Esta pesquisa tem um objetivo esclarecer aspectos obscuros, unificar conceitos e apresentar uma nova classificação de custos, na ótica da contabilidade contemporânea. Trata-se de uma pesquisa teórica, construída a partir do método dedutivo, que traz um olhar ampliado para efeitos de evidenciação dos fenômenos de comportamento de custos e que tem como principal intenção contribuir para que futuras pesquisas possam ser desenvolvidas utilizando a mesma base conceitual, independente do campo amostral de aplicação. Como resultado, apresenta-se a evolução da temática de comportamento de custos, a unificação de conceitos a partir do estado da arte atual, a apresentação da nova classificação e explicações sobre como interpretá-las. Esta pesquisa é um importante referencial para pesquisadores que pretendem explorar a temática de comportamento de custos na visão contábil contemporânea.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG) / Management Accounting



ABORDAGEM CONTÁBIL CONTEMPORÂNEA DO COMPORTAMENTO DE CUSTOS: COST STICKINESS E REVERSE COST

RESUMO

O comportamento dos custos, sob a ótica da abordagem contábil contemporânea, é uma temática já consolidada mundialmente na literatura aplicada ao setor privado, mas incipiente quando se trata do setor público. As especificidades das amostras geram dúvidas quanto a aplicação e interpretação do comportamento dos custos quando aplicados a diferentes ramos da contabilidade. Esta pesquisa tem por objetivo esclarecer aspectos obscuros, unificar conceitos e apresentar a nova classificação de comportamento de custos, na ótica da abordagem contábil contemporânea. Trata-se de uma pesquisa teórica, construída a partir de método dedutivo, que traz um olhar ampliado para efeitos de evidenciação dos fenômenos de comportamento de custos e que tem como principal intenção contribuir para que futuras pesquisas possam ser desenvolvidas utilizando a mesma base conceitual, independente do campo amostral de aplicação. Como resultado, apresenta-se a evolução da temática de comportamento de custos, da abordagem tradicional à contemporânea, a unificação de conceitos a partir do estado da arte atual, a apresentação da nova classificação e explicações sobre como interpretá-las. Esta pesquisa é um importante referencial para pesquisadores que pretendem explorar a temática de comportamento de custos na visão contábil contemporânea.

Palavras-chave: Comportamento dos custos. Classificação contábil contemporânea. *Cost stickiness*. *Reverse cost*.

1 INTRODUÇÃO

A temática de comportamento dos custos evoluiu da abordagem contábil tradicional (mais voltada ao comportamento simétrico) para a contemporânea (mais voltada ao comportamento assimétrico). O comportamento assimétrico dos custos já está consolidado na literatura do setor privado e o fenômeno *cost stickiness* é o grande diferencial na abordagem contemporânea (Banker & Byzalov, 2014; Richartz & Borgert, 2014; Banker, Byzalov, Fang, & Liang, 2018). Mas a discussão é incipiente no setor público (Campagnoni, Fabre, Borgert, & Rover, 2021), onde a temática começou a ser explorada em 2017 e as poucas pesquisas não foram consistentes o que levou os autores a afirmarem que talvez não se aplique ao setor público puro (Cohen, Karatzimas, & Naoum, 2017; Hosomi & Nagasawa, 2018a, 2018b; Nagasawa & Nagasawa, 2021). Mas a recente pesquisa de Fabre (2021) confirmou que também se aplica e revelou a existência de um novo fenômeno, denominado de *reverse cost*, que é típico do setor público. A descoberta alterou os níveis de classificação contábil do comportamento dos custos.

A literatura classifica o comportamento dos custos em simétrico e assimétrico. Em caso de assimetria dos custos, a classificação literária do fenômeno *cost stickiness* engloba o efeito *sticky* (Anderson et al., 2003) e *anti-sticky* (Weiss, 2010). No final do ano de 2021 foi revelado também o fenômeno *reverse cost* (Fabre, 2021). A temática de comportamento de custos se desenvolveu a partir de observações do setor privado, onde já está consolidada, mas no setor público ainda esbarra em dificuldades de aplicação, devido à necessidade de adaptação conceitual e às peculiaridades contábeis governamentais.

O comportamento de custos na abordagem contemporânea é algo relevante, atual, e que requer avanço nas pesquisas futuras. Para isso, precisa de definições claras, para que possa nortear pesquisadores e ser generalizada aos diferentes ramos da ciência contábil.



Apesar da Ciência Contábil ser única, as normas que regem a contabilidade privada e pública são distintas, assim como algumas terminologias semelhantes possuem conceitos diferentes. Exemplo disso é a própria norma de escrituração contábil, enquanto o setor privado tem foco no lucro e registra simultaneamente custos e receitas no resultado, o setor público tem foco no equilíbrio (resultado zero) e registra custos e receitas de maneira independente. Além disso, a contabilidade se utiliza de termos provenientes de outras áreas de conhecimento, e por vezes, é criticada nas ciências de origem, por empregar o conceito de maneira equivocada.

São muitas dúvidas sobre como classificar e interpretar os fenômenos de comportamento de custos em amostras distintas (público e privadas). Portanto, esta pesquisa **visa esclarecer aspectos obscuros, unificar conceitos e apresentar a nova classificação de comportamento de custos, na ótica da abordagem contábil contemporânea**. Trata-se de uma pesquisa teórica, que traz um olhar ampliado para efeitos de evidenciação dos fenômenos de comportamento de custos e que tem como principal intenção contribuir para que futuras pesquisas possam ser desenvolvidas utilizando a mesma base conceitual, independente do campo amostral de aplicação.

Como todo ensaio teórico, este artigo não segue a disposição formal estabelecida pela metodologia científica tradicional. Meneghetti (2011) esclarece que em vez de objetivos, justificativas, fundamentação, metodologia e análise dos resultados, o ensaio teórico é um texto livre, sem formatação padrão, que busca orientar o leitor às reflexões mais profundas, de natureza reflexiva e interpretativa.

Esta pesquisa foi construída a partir de conhecimento dedutivo, emana de um grupo de pesquisa de estuda o comportamento de custos a mais de uma década no Brasil e conta com um repositório de mais de 200 artigos selecionados sobre o tema, de diversos países. A base teórica aqui aplicada parte do trabalho seminal de Anderson, Banker e Janakiraman (2003) que revelou o efeito *cost sticky* e deu origem a abordagem contábil contemporânea do comportamento dos custos; inclui a contribuição de Weiss (2010) que comprovou o efeito *anti-sticky* e a partir do qual as pesquisas começaram a considerar o fenômeno *cost stickiness* (ao abranger os dois efeitos: *sticky* e *anti-sticky*); e, considera o novo fenômeno identificado por Fabre (2021), denominado de *reverse cost*, que é típico do setor público puro e talvez se aplique ao setor privado.

A principal contribuição desta pesquisa está na unificação de conceitos e na explicação teórica de como se classificam os comportamentos dos custos na abordagem contábil contemporânea a partir dos novos achados, considerando tanto o fenômeno *cost stickiness* quanto o *reverse cost*, para que futuras pesquisas possam avançar nesta temática que ainda possui muitas lacunas.

2 ABORDAGEM CONTÁBIL CONTEMPORÂNEA DO COMPORTAMENTO DE CUSTOS

Os estudos contábeis sobre comportamento dos custos evoluíram da abordagem tradicional, que iniciou com Benston em 1966, para a abordagem contemporânea, que teve início com o estudo seminal de Anderson, Banker e Janakiranan, em 2003. A abordagem contábil contemporânea sobre a temática considera que os custos são assimétricos (mas admite a simetria) e podem ser caracterizados pelo fenômeno *cost stickiness* ou *reverse cost*.

2.1 EVOLUÇÃO DA TEMÁTICA DE COMPORTAMENTO DE CUSTOS

Os estudos relacionados aos custos, receitas e resultados, se intensificaram a partir de 1937, com a Teoria da Firma desenvolvida por Ronald Harry Coase. Em relação aos custos de produção, abordavam-se principalmente temas sobre mensuração e evidenciação. Na visão

tradicional, os custos teriam uma relação linear mecanicista com os direcionadores de custos (custos variáveis) ou se manteriam constantes (custos fixos). Nesse período, ainda não se discutia como os custos se comportavam (Banker et al., 2018).

A partir da década de 1960, as pesquisas passaram a considerar que nem todos os custos eram estáticos (Reis & Borgert, 2018). Os custos de transação, abordados em 1977 por Oliver Williamson, ampliaram o escopo de custo associado aos produtos. Anos depois, em 1985, a não simetria dos custos foi explorada por Miller e Vollmann, com base na automação das fábricas, que aparentemente diminuía custos de produção, mas elevava os custos gerais. Os direcionadores de custos propostos por Cooper e Kaplan, em 1988, e por Shank e Govindarajan, em 1992, também contribuíram para o avanço da literatura.

A temática de comportamento dos custos iniciou com estudos voltados aos fatores produtivos. O primeiro estudo empírico sobre o tema foi o de Benston, em 1966, já o primeiro com aspectos teóricos foi o de Raffi e Swamidass, em 1987 (Reis & Borgert, 2018). Na visão tradicional da contabilidade gerencial, o preceito fundamental é de que os custos se comportam de maneira simétrica, isto é, têm relação linear com o volume de venda ou receitas (Anderson et al., 2003; Richartz & Borgert, 2014). O comportamento dos custos é calculado com base na comparação de períodos temporais, medindo-se a relação entre custos e volume de atividades ou receitas. Na literatura tradicional consolidada, são considerados simétricos se mantida a mesma proporção e direção da variação dos custos em relação a variação das receitas (exemplo: quando a receita aumenta 1% o custo aumenta 0,5%, quando a receita diminui 1% o custo diminui 0,5%).

As pesquisas sobre gestão de custos foram redirecionadas a partir de 1992, com a afirmação de Copper e Kaplan de que a base conceitual, mais importante para pesquisas contemporâneas, estaria na percepção de que os custos surgem de decisões dos gestores (Banker et al., 2018). Apesar da consolidação literária tradicional, de que os custos são simétricos em relação às receitas, a partir de então, admite-se que podem ter comportamentos distintos. Considera-se assimétrico quando a variação dos custos não mantém a mesma proporção em relação ao aumento/diminuição na variação da receita.

Sob a percepção de comportamento assimétrico dos custos, Pfann e Palm (1993) sugeriram a existência de assimetria entre períodos de contratação e demissão de mão-de-obra. Noreen e Soderstrom (1994, 1997), testaram e explicaram o comportamento dos custos em hospitais, com evidências moderadas de que os custos aumentam mais quando o volume de produção aumenta do que quando ela diminui. Segundo Calleja et al. (2006), até 2003, os estudos não trouxeram contribuições teóricas suficientes, por não encontrarem evidências de rigidez nos custos quando as receitas decrescem, mas indicaram caminhos. Contudo em 2003 surgiu uma nova abordagem com o estudo teórico-empírico de Anderson, Banker e Janakiraman, que defendem não só que os custos são assimétricos, mas que possuem comportamento *sticky*. Trata-se da mais recente pesquisa seminal na literatura contábil de comportamento dos custos (Richartz & Borgert, 2014; Banker et al., 2018; Reis & Borgert, 2018; Fabre, 2021).

Ao explorar custos assimétricos, Anderson et al. (2003) afirmam que a proporção de variação dos custos, em relação a variação das receitas, aumenta quando as receitas aumentam, mas não diminuem na mesma proporção quando as receitas diminuem. Por exemplo, as receitas aumentam 1% e os custos aumentam 0,8%, porém, se as receitas diminuïrem 1%, os custos não chegam a diminuir 0,8%. Esse comportamento foi denominado de efeito *sticky cost* pelos autores. Em pesquisas no Brasil, o termo foi traduzido para “custo grudento”, “custo rígido”, “custo viscoso” ou “custo pegajoso”.

Entre as contribuições teóricas relevantes, está a de Weiss (2010), que considera que o comportamento pode ter efeito *anti-sticky*, ao considerar que quando as receitas diminuem os custos não diminuem na mesma proporção que aumentaram, assim, a variação é menor quando as receitas aumentam do que quando elas diminuem. Por exemplo, as receitas aumentam 1% e os custos aumentam 0,8%, porém, se as receitas diminuïrem 1%, os custos diminuem mais do que 0,8%.

A temática do comportamento dos custos, que surgiu na década de 1960, evoluiu e tem contribuído para pesquisa com foco no gestor e na gestão. Segundo Banker et al. (2018), a visão contábil contemporânea do comportamento dos custos tem, como ponto de partida, o estudo seminal de Anderson et al. (2003) e posteriores contribuições de diversos autores em vários países.

As pesquisas sobre gestão de custos, historicamente, foram desenvolvidas devido a necessidade de controle em processos produtivos. Apesar da abordagem tradicional do comportamento focar nos custos de produção, a abordagem contemporânea de Anderson et al. (2003) utilizou o total de custos das empresas (incluindo despesas com vendas, administrativas e gerais), que constavam nos demonstrativos contábeis da base Compusat. As pesquisas posteriores, segundo Malik (2012), também diversificaram a base de cálculo para custo, comparando inclusive departamentos diferentes dentro das empresas. Fabre (2021) afirma que as pesquisas sobre comportamento dos custos ultrapassaram os custos de produção e envolvem todos os gastos refletidos nas contas dos demonstrativos contábeis, utilizados de forma agrupada (custo total) ou segregada (com denominações específicas), sempre comparando com a variação da receita ou outra *proxi* que represente o volume de produção/vendas.

As pesquisas a partir de 2016 têm utilizado o termo “abordagem contemporânea” ou “visão contemporânea” quando incluem o fenômeno *cost stickiness* nas classificações de comportamento dos custos. Na abordagem contemporânea do comportamento dos custos, a literatura sobre *cost stickiness* já está consolidada para o setor privado, na qual a proposta de Anderson et al. (2003) é explorada sob três aspectos: evidenciar o fenômeno, identificar os determinantes e explicar as consequências (Malik, 2012). Em 2022, pode-se afirmar que o fenômeno já foi reconhecido para o setor privado e já se identificaram vários determinantes, as pesquisas atuais buscam explicar as consequências. No entanto, para o setor público, os estudos sobre o comportamento dos custos ainda são incipientes.

A partir de 2017 surgiram os primeiros estudos sobre comportamento de custos no setor público, associados à abordagem contemporânea, com o objetivo de testar o fenômeno *cost stickiness*. Mas o comportamento dos custos é algo que ainda não despertou na literatura do setor público, talvez devido à peculiaridade do setor e a complexidade das informações contábeis, o que exige um olhar apurado e diferenciado (Cohen et al., 2017).

Entre 2003 e 2021, foram identificados apenas 9 artigos publicados neste sentido. Dentre tais estudos, apenas Cohen et al. (2017), Bradbury e Scott (2018) e Campagnoni et al. (2021) testaram dados do setor público puro. Os autores apontaram limitações em suas pesquisas e revelaram que o fenômeno *cost stickiness* ainda carecia de comprovação consistente no setor público puro.

Outros estudos aplicaram a abordagem contemporânea no setor público, mas com restrições de amostra. O estudo de Wu, Young, Yu e Hsu (2020) foi aplicado em órgãos públicos locais com orçamento misto (parte público e parte privado, que seguem normas contábeis privadas), enquanto os trabalhos de Hosomi e Nagasawa (2018a; 2018b), Nagasawa (2018; 2019) e Nagasawa e Nagasawa (2021) foram aplicados às empresas públicas do Japão (que naquele país, por força legal, têm características típicas de empresas privadas). Devido as características das amostras, os próprios autores mencionam que os resultados de suas pesquisas

não podem ser considerados para comprovação do fenômeno do setor público e que a abordagem contábil contemporânea não se aplica ao setor público puro.

No final de 2021, um estudo com maior profundidade, realizado no Brasil, comprovou o fenômeno *cost stickiness* para o setor público puro e revelou um novo fenômeno, denominado de *reverse cost*. Fabre (2021) utilizou uma amostra de 295 governos locais (municípios), durante o lapso temporal de 2005 a 2020 (16 anos), o que resultou em 141.600 observações. Seu estudo apresentou contribuições relevantes e apontou caminhos para a generalização da temática (entre setor público e privado).

Até 2021 permanecia a consolidação literária de que os custos no setor público puro eram simétricos em relação a receita, principalmente devido às peculiaridades governamentais (finalidade não lucrativa, obrigação do equilíbrio orçamento, normas contábeis diferenciadas para registro de receitas e custos). Com a evidenciação empírica de que abordagem contemporânea também se aplica ao setor público puro e a revelação inédita de um novo fenômeno denominado de *reverse cost* (Fabre, 2021), as pesquisas no setor público puro podem avançar para a generalização e consolidação da temática em todas as áreas da Ciência Contábil. Dos três aspectos da consolidação citados por Malik (2012), apenas o primeiro foi confirmado para o setor público puro (evidenciação do fenômeno), resta identificar os determinantes e explicar as consequências.

2.2 UNIFICANDO CONCEITOS PARA MENSURAÇÃO DE COMPORTAMENTO DE CUSTOS

A temática de comportamento de custos se desenvolveu a partir de amostrar do setor privados e a literatura já está consolidada nesta área da contabilidade, enquanto que, esbarra em dificuldades conceituais quando aplicada ao setor público. Para Lapsley e Wright (2004), a própria normatização da contabilidade pública é uma dificuldade para pesquisadores não familiarizados com a área governamental. Neste sentido, este tópico pretende esclarecer aspectos obscuros e unificar conceitos, a fim de auxiliar para o desenvolvimento de novas pesquisas sobre a temática.

A abordagem contemporânea dos custos teve como marco inicial o estudo de Anderson et al (2003). A fórmula proposta por eles foi uma das principais inovações e que prevalece nos estudos sobre comportamento de custos até hoje, porém, com as contribuições teóricas e empíricas sobre a temática, o conceito dos termos utilizados na fórmula foi se alterando de acordo com a amostra utilizada pelos pesquisadores. A Figura 1 expressa a fórmula original, seguida das descrições aqui adaptadas para uso em todos os campos de aplicação.

$$\log\left(\frac{Custos_{i,t}}{Custos_{i,t-1}}\right) = \alpha + \beta_1 \log\left(\frac{Receitas_{i,t}}{Receitas_{i,t-1}}\right) + \beta_2 dummy_{diminuição} * \log\left(\frac{Receitas_{i,t}}{Receitas_{i,t-1}}\right) + \mu_{i,t}$$

Receitas: representa a proxi do volume de produção, das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados

Custos: grupo de custos que se quer analisar (individual, parcial ou total)

α : coeficiente angular constante

β_1 : coeficiente que mensura o percentual de aumento dos custos com 1% de aumento das receitas.

β_2 : coeficiente que mensura o percentual de diminuição dos custos com 1% de redução das receitas.

*dummy*_{diminuição}: assume valor 1 (receita_{i,t} < receita_{i,t-1}), ou valor 0 (receita_{i,t} > ou = receita_{i,t-1}).

i: entidade observada

t: ano de referência

t-1: ano imediatamente anterior

μ : erro padrão

**Figura 1.** Fórmula para cálculo do comportamento dos custos

Fonte: adaptada de Anderson et al. (2003)

A receita, que hoje é normalmente utilizada como proxy do volume de produção, pode ser trocada por outra proxy, que represente o produto, a mercadoria ou o serviço prestado pela entidade, uma vez que nem sempre a comparabilidade com a receita é a mais adequada para se identificar como o custo se comporta. Quando se pretende analisar o comportamento dos custos, o pesquisador deve se perguntar: comportamento do custo em relação ao quê?

Cabe destacar que independente do campo de aplicação (privado ou público), deve-se escolher a receita e o custo a ser analisado de maneira que tenham relação com o resultado da entidade a ser observada.

Na abordagem contábil tradicional de custos, sobretudo no Brasil, eram considerados custos apenas os gastos relacionados com a produção. A partir da abordagem contemporânea o termo “custos” considera todos os gastos registrados na contabilidade, pois o entendimento é de que não só os custos de produção influenciam no resultado. Assim, a abordagem contábil contemporânea amplia o conceito de custos, possibilitando a associação ao conceito de gastos. A fim de padronizar a nomenclatura, em pesquisas de abordagem contábil contemporânea de comportamento de custos, deve ser utilizada a nomenclatura internacional “cost” (custos), que envolve todos os gastos registrados na contabilidade e não apenas os de produção.

A lógica do resultado lucrativo (setor privado) difere da lógica do resultado equilibrado (setor público). Além disso, as múltiplas atividades com diferentes estratégias de gestão e a normatização contábil que estabelece escrituração diferenciada no setor público, também devem ser consideradas ao transpor conhecimentos sobre comportamento dos custos, desenvolvidos no setor privado para o setor público. O “setor público puro”, conforme Hosomi e Nagasawa (2018b), é aquele que se caracteriza por receitas e custos exclusivamente públicos, finalidade não lucrativa e exigência de equilíbrio no planejamento e na execução orçamentária. Assim, o foco do setor público é o resultado equilibrado (busca-se o resultado zero no período), o que em sucessivos períodos, caso alcançado, levaria a um comportamento simétrico dos custos totais em relação as receitas totais.

Nagasawa (2018) destaca que o comportamento dos custos públicos, pela abordagem contemporânea, deve ser preferencialmente separado por ramos de atividade desempenhada pelo governo. Seguindo esta lógica a pesquisa de Campagnoni et al. (2021) conseguiu avançar na evidenciação do fenômeno no setor público puro, mas os próprios autores destacam que seus resultados devem ser utilizados com a ponderação de que a abordagem de Anderson et al. (2003) foi adaptada a fim de associar ao efeito flypaper (um conceito ainda não consolidado no setor público e que remete a outra abordagem). No entanto, Fabre (2021), com uma amostra mais robusta, comprovou que o resultado equilibrado não ocorre na prática e evidenciou o fenômeno *cost stickiness*, tanto para o custo total quanto para os custos específicos.

Grande parte dos países tiveram suas normas contábeis governamentais definidas com base nas técnicas difundidas internacionalmente em relação às finanças públicas. Na contabilidade pública brasileira não foi diferente, os custos específicos (por finalidade) são registrados em contas denominadas de funções orçamentárias, estabelecidas pela Portaria n. 42, de 1999, a qual elencada as contas de classificação funcional. Países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), também utilizam contas contábeis agrupadoras de custos por finalidade, denominadas de funções de governo, as quais foram estabelecidas em 2011. Portanto, pesquisas que observem custos específicos por finalidade, em amostras governamentais, podem utilizar estes grupos de contas para mensuração do

comportamento de custos, ou outros que sejam mais condizentes com o objeto de estudo, desde que espelhem os gastos públicos efetivamente realizados.

A legislação brasileira adota o termo “despesa orçamentária” como equivalente a todos os gastos autorizados nos planos orçamentários do governo. Isso também ocorre em publicações contábeis de países membros da OCDE. Cabe destacar que no setor público as etapas da receita e despesa envolvem registros contábeis em contas de previsão e de execução orçamentária. Para efeitos de mensuração de comportamento de custos públicos, as contas utilizadas devem ser aquelas que espelham a execução orçamentária. Assim, os custos abordados por Anderson et al. (2003), podem ser equiparados às despesas orçamentárias executada, gerais ou específicas, como as utilizadas na pesquisa de Campagnoni et al. (2021) e Fabre (2021). A padronização da terminologia (custos) é importante para estudos sobre comportamento de custo na abordagem contemporânea.

O cálculo do comportamento dos custos é realizado com base na variação ocorrida entre períodos, desta maneira, observa-se como a variação dos custos se comporta em relação a variação do volume de vendas ou das receitas. A literatura contábil, considera comportamento simétrico quando a variação dos custos mantém a mesma proporção e direção em relação a variação das receitas (receita aumenta = custo aumenta; receita diminui = custo diminui), quando a proporção entre eles é diferente, caracteriza-se como comportamento assimétrico.

A estrutura de apresentação dos resultados de mensuração de comportamento de custos tem se repetido nas pesquisas de abordagem contemporânea dos últimos anos, o que facilita a interpretação dos leitores. A Tabela 1 será utilizada como exemplo, para elucidar as interpretações, os dados são fictícios.

Tabela 1

Comportamento dos custos – abordagem contábil contemporânea

Custo	% variação dos custos com		Comportamento		Fenômeno (efeito)
	aumento de 1% das receitas	diminuição de 1% das receitas	Tipo	Nível de assimetria ¹	
Total	0,33	0,03	Assimétrico	0,36	<i>Sticky</i>
Específico 1	0,35	-0,35	Simétrico	0,00	-
Específico 2	-0,33	0,33	Simétrico	0,00	<i>Reverse</i>
Específico 3	-0,03	0,09	Assimétrico	0,06	<i>Reverse</i>
Específico 4	0,39	-0,68	Assimétrico	-0,29	<i>Anti-sticky</i>

Fonte: Elaboração própria (2022).

Obs.: dados fictícios, apenas para exemplificação.

Considerando a forma de apresentação dos resultados, que vem sendo utilizada nas pesquisas, a Tabela 1 representa:

- Na coluna 1: o nome dado ao custo utilizado, normalmente um nome que represente a sua característica;
- Nas colunas 2 e 3: o resultado quantitativo da mensuração do comportamento do custo, que é obtido por meio da fórmula padrão de Anderson et al (2003), apresentada na Figura 1. Representa o percentual de variação do custo quando a receita diminui ou aumenta 1%.
- Na coluna 4: o tipo do comportamento, ou seja, simétrico (quando os valores das colunas 2 e 3 indicam a mesma variação, mas em direção oposta; assimétrico (quando os valores das colunas 2 e 3 indicam diferentes variações).

- Na coluna 5: o nível de assimetria é a diferença entre o ponto simétrico esperado (para que o comportamento fosse simétrico) e o resultado da variação dos custos quando ocorre diminuição de 1% das receitas. O sinal positivo significa a direção.
- Na coluna 6: o efeito identificado conforme a classificação contemporânea do comportamento de custos. No caso de comportamento simétrico padrão, não é necessário identificar o efeito.

A classificação contemporânea do comportamento dos custos apresenta dois comportamentos possíveis (simétrico e assimétrico), dois fenômenos distintos (*cost stickiness* e *reverse cost*) e três efeitos identificados na literatura (*sticky*, *anti-sticky* e *reverse*), cada um deles possui características distintas. A Figura 2 demonstra a nova classificação de acordo com a literatura atualizada até 2022.

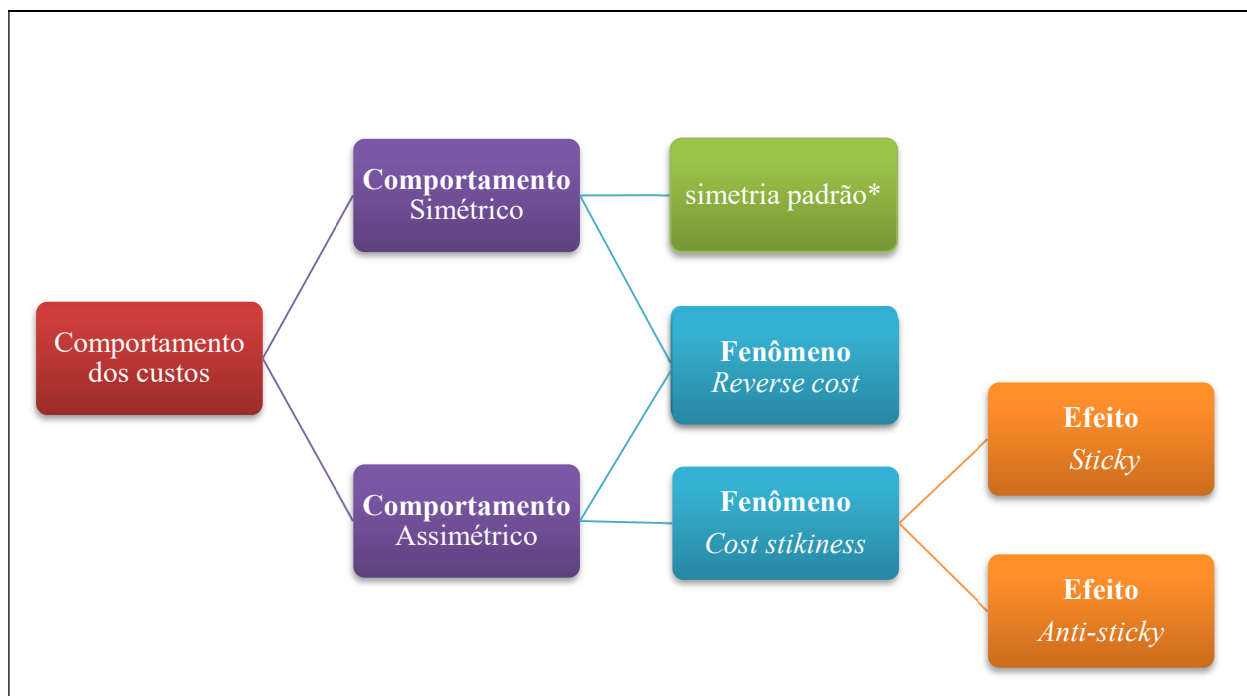


Figura 2. Classificação contemporânea do comportamento de custos

Fonte: Elaborada própria (2022).

* Não se caracteriza como fenômeno, trata-se do padrão de simetria já consolidado na literatura contábil tradicional.

Afim de explicar cada uma das classificações apresentadas na **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, são descritas as características atualizadas de cada uma delas, de acordo com a unificação de conceitos aqui proposta e literatura existente:

- **Comportamento simétrico:** a proporção da variação dos custos se mantém igual em relação a variação da receita, quando estas aumentam ou diminuem. As variações são simétricas em relação ao ponto zero, e se caracterizam como simetria inversa (ponto positivo x ponto negativo).

- **Comportamento assimétrico:** a proporção da variação dos custos não se mantém igual em relação a variação da receita, quando as receitas aumentam ou diminuem. Não há simetria inversa, mas admite-se simetria reflexiva.

- **Fenômeno *reverse cost*:** a variação dos custos diminui quando a variação da receita aumenta, e independe do ponto simétrico oposto esperado quando a receita diminui.
- **Fenômeno *cost stickiness*:** a variação dos custos aumenta quando a variação da receita aumenta, mas não diminui na mesma proporção quando as receitas decrescem.
- **Efeito *sticky*:** a variação dos custos aumenta quando a variação da receita aumenta, e não chega a diminuir até o ponto simétrico oposto esperado quando a receita decresce.
- **Efeito *anti-sticky*:** a variação dos custos aumenta quando a variação da receita aumenta, e diminui além do ponto simétrico oposto esperado quando a receita decresce.

O conceito de simetria e assimetria é originário da Ciência Matemática e foi utilizado na Ciência Contábil por semelhança, para caracterizar comportamentos de custos. Nesse sentido, para que haja um melhor entendimento dos pesquisadores e sejam melhoradas as interpretações nas próximas pesquisas, serão explicadas a seguir as interpretações de cada fenômeno e efeitos do comportamento de custos.

2.3 INTERPRETAÇÕES DA CLASSIFICAÇÃO CONTEMPORÂNEA DO COMPORTAMENTO DE CUSTOS

Percebeu-se, durante esta pesquisa, que os termos simetria e assimetria, na literatura sobre comportamento dos custos, carecem de uma explicação mais profunda e adaptável a todos os contextos contábeis (público ou privado). Rohde (1997) afirma que estes termos são originários da Ciência Matemática e que, por vezes, são utilizados de maneira fragmentada por outras áreas de conhecimento, o que resulta em interpretações errôneas, análises parciais e impossibilitam a generalização. Assim, com o objetivo de esclarecer alguns aspectos obscuros, para que sejam melhor interpretados em pesquisas futuras, foi desenvolvido este tópico, o qual considera a literatura consolidada sobre a abordagem contábil contemporânea do comportamento dos custos e as contribuições literária até o momento.

A matemática considera a simetria uma exibição de partes correspondentes, quando submetidas a uma operação específica, de modo que se mantenha uma forma invariante e a transformação se dê a partir de um ponto, linha ou eixo, o qual divide a representação em duas partes simétricas (Rohde, 1997). Enquanto a literatura contábil do comportamento simétrico considera que a direção da variação dos custos acompanha a direção da variação das receitas, quando estas aumentam (o que é típico da origem da abordagem: setor privado), a literatura original da simetria (matemática) considera que direção e sentido não descaracterizam a simetria, pois seu aspecto principal é a isometria (a representação gráfica se transforma, mas são preservadas as distâncias entre os pontos e os ângulos).

Rohde (1997) apresenta vários tipos de simetria e explica que todas representam um efeito espelho, mas cabe destacar a simetria inversa (na qual os pontos simétricos estão em sentido oposto, mas traçando uma reta imaginária entre eles, a reta seguiria na mesma direção) e a simetria reflexiva (que reflete exatamente o mesmo ponto, ângulo, em sua forma, sentido ou direção). Para efeitos de comportamento simétrico de custos, a simetria se caracteriza como inversa, quer seja os custos acompanhando a direção das receitas ou não, pois ao traçar uma reta imaginária entre os resultados da variação dos custos, os pontos estariam em sentidos opostos (positivo e negativo), mesmo a reta seguindo na mesma direção (eixo X ou Y), na qual o ponto imaginário central seria o zero.

No caso de pesquisa que identifiquem o comportamento simétrico dos custos, devem considerar a simetria padrão já consolidada na literatura contábil e a simetria reversa, que seria o oposto do definido na literatura contábil consolidada, mas cujo efeito foi identificado por Fabre (2021). Portanto, para efeitos de interpretação de comportamento dos custos na Ciência

Contábil, devem ser considerados simétricos os comportamentos que resultem em representação de pontos de simetria opostos (na matemática denominada de simetria inversa).

Cabe destacar que para efeitos de comportamento dos custos, considera-se que a variação da receita aumenta e diminui na mesma proporção (1%), portanto a observação deve ser sobre a variação dos custos. Quando os custos (período 1 e 2) mantêm a mesma proporção o comportamento é simétrico, quando não mantêm a mesma proporção o comportamento é assimétrico. A Figura 3 exemplifica, para efeitos contábeis, as possibilidades de comportamento simétrico dos custos em relação às receitas, quando ela aumenta 1% (período 1) ou diminui 1% (período 2) em cada situação (observar os valores no rodapé do gráfico).

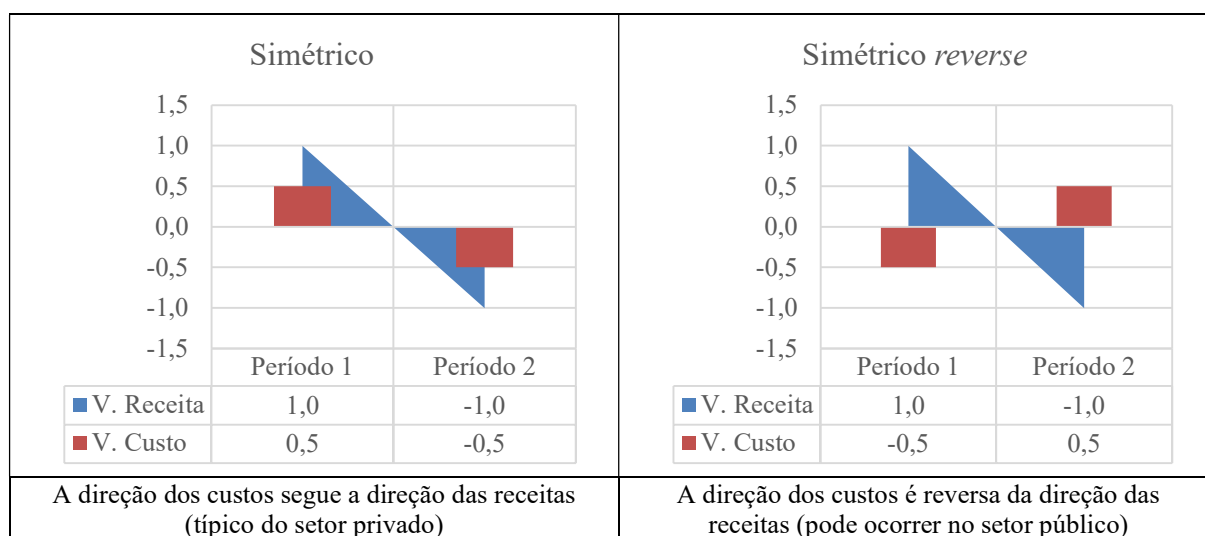


Figura 3. Exemplo de representação gráfica de comportamentos simétricos dos custos

Fonte: Elaboração própria (2022)

Tanto na abordagem tradicional quanto na abordagem contemporânea sobre comportamento dos custos, na visão contábil, a literatura considera que os custos variam na mesma direção das receitas quando elas aumentam (motivado principalmente pela origem da abordagem, que é da contabilidade praticada no setor privado, na qual os custos são vinculados às receitas, pois são registrados na mesma data). As pesquisas futuras devem observar o comportamento simétrico em sentido amplo (conforme origem do termo advindo da Ciência Matemática). Segundo Fabre (2021), os custos podem não seguir a mesma direção da receita, por questões de estratégia de gestão ou de normatização contábil, que estabelece o registro de custos e receitas públicas de maneira independente. Assim, em relação ao comportamento simétrico dos custos, deve ser considerado quando ocorre simetria inversa, classificando como o fenômeno padrão de simetria contábil aquele em que os custos acompanham a mesma direção das receitas e como fenômeno *reverse* aquele em que os custos estão em sentido contrário ao da receita.

No conceito matemático, a assimetria é a ausência total de simetria (Rohde, 1997). Para a contabilidade, na abordagem contemporânea dos custos, a assimetria também pode ser considerada a ausência de simetria, desde que seja ponderado como a ausência de simetria inversa (pontos simétricos em direções opostas). Cabe destacar que, para efeitos contábeis, pode ocorrer simetria reflexiva (reflete exatamente o mesmo ponto) e ser considerado comportamento assimétrico. Isso ocorre porque, no comportamento dos custos contábeis, os pontos simétricos são representados pelas variações dos custos e das receitas. Assim, considerando uma variação

de custos simétrica reflexiva (mesmo valor e direção), em relação a variação de receita simétrica inversa (mesmo valor com direções opostas), seriam ambos resultados matemáticos de simetria, mas que para efeitos de comportamento dos custos contábeis não representam um efeito espelho (simétrico) e deve ser considerado um comportamento assimétrico.

Os gráficos da Figura exemplificam, para efeitos contábeis, as possibilidades de comportamento assimétrico dos custos em relação às receitas, quando ela aumenta 1% (período 1) ou diminui 1% (período 2) em cada situação (observar os valores no rodapé dos gráficos), o campo pontilhado equivale ao ponto simétrico esperado.

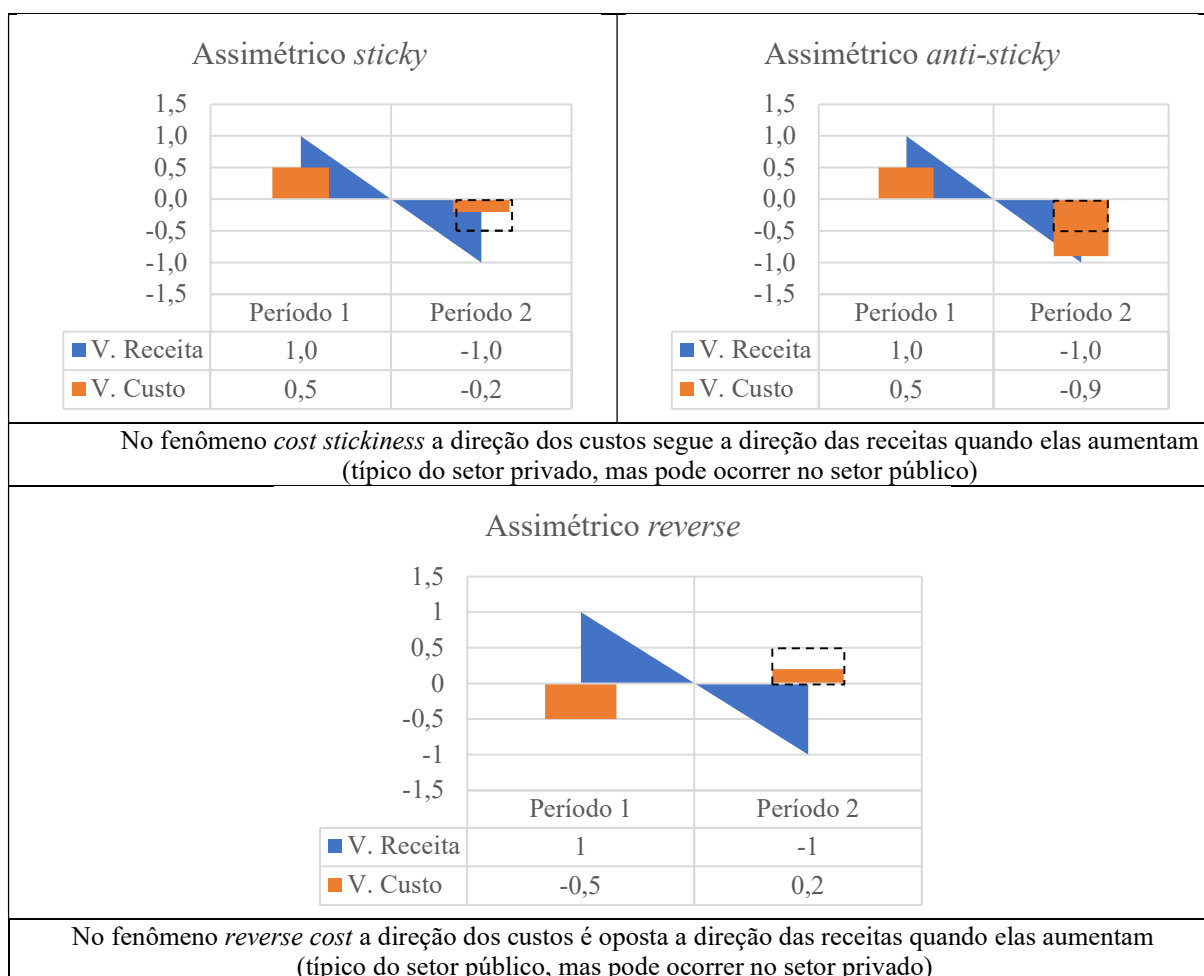


Figura 4. Exemplo de representação gráfica de comportamentos assimétricos de custos
Fonte: Elaboração própria (2022).

Os fenômenos do comportamento assimétrico dos custos (*cost stickiness* e *reverse cost*) se distinguem pela direção tomada pelos custos quando a receita aumenta (período 1). Quando o comportamento é assimétrico e o custo varia na mesma direção das receitas no período 1, o fenômeno é *cost stickiness*. Quando o custo varia na direção oposta das receitas no período 1, o fenômeno é *reverse*.

No caso de comportamento assimétrico e com fenômeno *cost stickiness*, divide-se ainda em efeito *sticky* ou *anti-sticky*. Estes efeitos se distinguem pela direção tomada pelos custos (período 2) em relação ao ponto simétrico oposto ao encontrado no período 1 (campo pontilhado). Quando o resultado da variação dos custos (período 2) for maior que o ponto



simétrico esperado o efeito é *sticky* (o custo grudou); quando o resultado for menor o efeito é *anti-sticky* (o custo desgrudou). Observando a representação gráfica, se o custo no período 2 ocupa apenas parte do campo pontilhado (que representa o ponto simétrico esperado) ele é *sticky* (não conseguiu reduzir até o ponto simétrico esperado: grudou), se ultrapassa o campo pontilhado ele é *anti-sticky* (reduziu além do ponto simétrico esperado: desgrudou).

Utilizando os valores do rodapé dos gráficos da Figura 4, o nível de assimetria seria: I) No gráfico Assimétrico *sticky*: ponto simétrico oposto esperado (-0,5), ponto da variação dos custos ocorrida (-0,2), nível de assimetria de 0,3 (o custo grudou, portanto não conseguiu diminuir até o ponto simétrico esperado, foi maior que o ponto simétrico); II) No gráfico Assimétrico *anti-sticky*: ponto simétrico oposto esperado (-0,5), ponto da variação dos custos ocorrida (-0,9), nível de assimetria de -0,7 (o custo desgrudou além do esperado, portanto diminuiu além do que o ponto simétrico esperado, portanto o valor foi menor que o do ponto simétrico); III) No gráfico Assimétrico *reverse*: o que caracteriza o reverse é a direção diferente dos custos em relação a receita (no período 1), independentemente do nível de assimetria ou simetria encontrado (no ponto 2), mas no exemplo ocorre nível de assimetria de 0,3 (o custos aumentou em proporção menor que a esperada para caracterizar simetria).

CONCLUSÕES

O objetivo desta pesquisa era esclarecer aspectos obscuros, unificar conceitos e apresentar a nova classificação de comportamento de custos, na ótica da abordagem contábil contemporânea. Desta maneira, conclui-se que atingiu o objetivo e apresentou as explicações necessárias para que o leitor saiba o estado da arte em se tratando do comportamento de custos sob a ótica da abordagem contábil contemporânea.

A análise da literatura, utilizada para unificar conceitos durante esta pesquisa, abrangeu as pesquisas sobre comportamento de custos até o ano de 2022. Portanto, limita-se aos achados publicados até este período.

Espera-se que as novas pesquisas possam contribuir ainda mais para esta temática, que é tão relevante e ainda carece de aprofundamento, principalmente em relação às amostras do setor público. Para isso é importante a padronização da terminologia, a unificação de conceitos e o direcionamento das pesquisas para a generalização da temática à toda Ciência Contábil, independente do ramo contábil utilizado na amostra a ser pesquisada.

A abordagem contábil contemporânea de comportamento de custos já está consolidada na literatura, principalmente em relação à evidenciação dos fenômenos, mas ainda existem muitas lacunas de pesquisa, em especial as direcionadas à identificação de determinantes e explicação das possíveis consequências dos comportamentos identificados.

Acredita-se que esta pesquisa é um importante referencial para pesquisadores que pretendem explorar a temática de comportamento de custos na visão contábil contemporânea.

REFERÊNCIAS

Anderson, M., Banker, R., & Janakiraman, S. (2003). Are selling, general, and administrative cost “sticky”? *Journal of Accounting Research*, 41(1). <https://doi.org/10.1111/1475-679x.00095>

Banker, R. D., & Byzalov, D. (2014). Asymmetric cost behavior. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 43-79. <https://doi.org/10.2308/jmar-50846>

- Banker, R. D., Byzalov, D., Fang, S., & Liang, Y. (2018). Cost Management Research. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 187-209. <https://doi.org/10.2308/jmar-51965>
- Bradbury, M. E., & Scott, T. (2018). Do managers forecast asymmetric cost behaviour? *Australian Journal of Management*, 43(4), 538-554. <https://doi.org/0.1177/0312896218773136>
- Campagnoni, M., Fabre, V. V., Borgert, A., & Rover, S. (2021). *Cost Stickiness* nos governos locais de Santa Catarina . *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 20, e3148. <https://doi.org/10.16930/2237-766220213148>
- Cohen, S., Karatzimas, S., & Naoum, V. (2017). The sticky cost phenomenon at the local government level: Empirical evidence from Greece. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(4), 445-463. <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2015-0019>
- Fabre, V. V. (2021). Comportamento do custos governamentais sob a ótica da Teoria da Finanças Públicas. Tese de Doutorado. Programa de Pós Graduação em Contabilidade. UFSC.
- Hosomi, S., & Nagasawa, S. (2018a). A study on the effect of amalgamation on the cost behavior of local public enterprises. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 13(3), 109-130. <https://ir.uitm.edu.my/id/eprint/29522>
- Hosomi, S., & Nagasawa, S. (2018b). Empirical study on asymmetric cost behavior: analysis of the sticky costs of local public enterprises. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 13(2), 55-82. <https://core.ac.uk/reader/294760370>
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15, 355-374. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Malik, M. (2012). A review and synthesis of 'cost stickiness' literature. *SSRN Electronic Journal*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2276760>
- Meneghetti, F. K. (2011). O que é um ensaio-teórico?. *Revista de administração contemporânea*, 15, 320-332. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552011000200010>
- Nagasawa, S. (2018). Asymmetric cost behavior in local public enterprises: exploring the public interest and striving for efficiency. *Journal of Management Control*, 29(3-4), 225-273. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-0269-x>
- Nagasawa, S. (2019). Verification of Asymmetric Cost Behavior in Merged Local Public Enterprises. *Japan Federation of Management Related Academies*, 3(2), 19-33. http://www.jfmra.org/doc/jjm/jjm_3-2_02.pdf
- Nagasawa, S., & Nagasawa, M. (2021). Free riding, empire building, and cost management prior to and post municipal enterprise mergers in Japan. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 28(1), 94-116. <https://doi.org/10.1080/16081625.2020.1845001>



Reis, L. S., & Borgert, A. (2018). Análise das pesquisas em comportamento dos custos. *Custos e Agronegócio*, 14(1), 184-210.

<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/quarenta%20e%20cinco.html>

Richartz, F., & Borgert, A. (2014). O comportamento dos custos das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA entre 1994 e 2011 com ênfase nos *sticky costs*. *Contaduría y administración*, 59(4), 39-70. [https://doi.org/10.1016/S0186-1042\(14\)70154-8](https://doi.org/10.1016/S0186-1042(14)70154-8)

Weiss, D. (2010). Cost behavior and analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, 85(4), 1441-1471. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1441>

Wu, T. C., Young, C., Yu, C., & Hsu, H. (2020). Are governmental expenditures also sticky? Evidence from the operating expenditures of public schools. *Applied Economics*, 52(16), 1763-1776. <https://doi.org/10.1080/00036846.2019.167873>