

# MENSURAÇÃO ECONÔMICA DE OPERAÇÕES SOB A PERSPECTIVA DA CONTABILIDADE TRADICIONAL E DA TEORIA DO VALOR-TRABALHO

**Reinaldo Pacheco da Costa (USP)**

rpcosta@usp.br

**Abraao Freires Saraiva Junior (USP)**

abraaofsjr@gmail.com



*O objetivo do artigo é apresentar um estudo sobre a apuração de resultados econômicos e a repartição da renda a partir da comparação de dois modelos contábeis: um baseado na ortodoxia econômica neoclássica, e outro baseado na teoria do valor-trabalho de Karl Marx. Ambos os modelos atêm-se ao mesmo aspecto de uma economia capitalista de mercado, ou seja, à contabilidade do patrimônio líquido e do acúmulo de capital (lucros e perdas) dos acionistas, porém em diferentes perspectivas econômico-financeiras de demonstração de resultados. O primeiro modelo trata a empresa como uma unidade econômica que gera lucros, sendo abalizado pelas regras e relatórios contábeis aceitos correntemente (aqui, chamada de “contabilidade tradicional”), enquanto que o segundo aborda o trabalho como uma questão associada à exploração dos trabalhadores e aos antagonismos de classe social, enfatizando a relação entre capitalistas e trabalhadores. Para cumprir o objetivo, o estudo é metodologicamente desenvolvido a partir da realização de uma pesquisa bibliográfica sobre a contabilidade tradicional e sobre a teoria do valor-trabalho de Karl Marx. Em seguida, é realizado um estudo comparativo entre os dois modelos contábeis através de dois estudos de caso: (i) em uma empresa metal-mecânica, e (ii) em uma “cooperativa auto-gerida” criada a partir da recuperação de uma empresa de beneficiamento de papelão falida. O estudo é finalizado com uma discussão sobre a aplicação da contabilidade (econômico-financeira) em empreendimentos de economia solidária.*

*Palavras-chaves: Contabilidade social, economia solidária, autogestão, cooperativismo.*

## 1. Introdução

A internacionalização da economia brasileira a partir da década de 1990 levou muitas empresas à falência, gerando mais desemprego estrutural. Daí nasce um estímulo a mais à construção no Brasil de um movimento econômico, político e social denominado de Economia Solidária, responsável pela criação de empreendimentos e organizações produtivas baseadas no trabalho associado, propriedade coletiva dos meios de produção, cooperação e autogestão como alternativa ao desemprego, e que possui hoje mais de 20 mil unidades produtivas e 1,6 milhões de pessoas trabalhando solidariamente (SENAES, 2007).

As alternativas solidárias de organização produtiva, cujo principal propósito é gerar renda e emprego, têm os seguintes princípios básicos: trabalho cooperativo, autogestão, democracia interna, distribuição por consenso dos excedentes econômicos - procedimento antagônico à distribuição de lucro da empresa capitalista-, e sustentabilidade em suas três amplas conotações: social, econômica e ambiental. As formas de organização atualmente existentes são diversas: associações de produtores, cooperativas de produção, empresas autogestionadas, grupos de produção, clubes de trocas, redes de compras e de vendas, centrais de cooperativas e bancos comunitários entre as principais. Essas organizações são denominados de empreendimentos de economia solidária (EES).

Dentre os principais desafios dos EES, está o estabelecimento de critérios de divisão de excedentes econômicos, pois este envolve aspectos filosóficos e econômicos. Como conciliar os cálculos advindos da atual corrente de pensamento econômico-contábil que afeta às firmas (capitalistas), com o cálculo da valoração do trabalho realizado pela corrente de pensamento com afinidade com a (crítica da) economia política e com a Economia Solidária? A primeira corrente trata a questão da empresa como uma unidade econômica geradora de lucros e o seu modelo de representação é o desenvolvido pela atual contabilidade tradicional; enquanto a segunda corrente enxerga o trabalho como uma questão associada à exploração do trabalhador e ao antagonismo das classes sociais, conforme à teoria do valor-trabalho de Marx (Crítica da Economia Política). Aqui o problema fundamental da pesquisa: a contabilidade tradicional de empresas, ou em outras palavras, a contabilidade atualmente institucionalizada (financeira e gerencial) de uma firma atuando em uma economia (capitalista) de mercado, com respeito principalmente à divisão do excedente econômico, se aplica como modelo contábil a um empreendimento de economia solidária?

Nesse contexto, o objetivo do presente artigo é apresentar um estudo sobre a apuração de resultados econômicos e a repartição do excedente econômico (sobras) em EES a partir da comparação (qualitativa e quantitativa) de dois diferentes modelos contábeis de apuração de resultados econômicos, focando operações industriais. Esta comparação contábil se presta porque ambos os modelos analisam o mesmo aspecto de uma economia (capitalista) de mercado, ou seja, ambas observam a contabilidade do patrimônio (Capital Social) e dos ganhos/perdas da firma, mas em diferentes sistematizações dos Demonstrativos Econômico-Financeiros. Neste processo de comparação, verificar-se-ão os limites normativos entre as formas solidárias (SINGER, 2002), e as formas reificadas (BOURGUIGNON, 2005), de repartição dos excedentes econômicos.

Além desta introdução, o artigo é construído a partir de uma seção de metodologia que apresenta as propostas e as premissas metodológicas que balizam a pesquisa. Na terceira seção, apresenta-se a fundamentação teórica sobre duas correntes de pensamento econômico: neoclássica e marxista, também denominadas escolas de pensamento. Na quarta seção, são expostos estudos de caso em que se realiza o cálculo contábil do demonstrativo dos resultados

e/ou dos excedentes econômicos usando os dois métodos em duas unidades produtivas – uma firma capitalista e uma cooperativa autogestionada. A quinta e última seção exibe uma reflexão sobre a Contabilidade Financeira e Gerencial para a aplicação em empreendimentos de economia solidária, juntamente a algumas recomendações para a realização de pesquisas futuras sobre o tema abordado no artigo.

## 2. Metodologia

De forma breve, são apresentadas considerações sobre a fundamentação teórica da pesquisa, que visa comparar a contabilidade tradicional (ortodoxa) com a contabilidade marxista, com vistas à discussão de como se poderia desenvolver e aplicar uma contabilidade (econômico-financeira) em empreendimentos de economia solidária.

Primeiro, tem sentido compararem-se modelos “contábeis” distanciados de 150 anos, como são os modelos aqui citados? O procedimento específico para a análise comparativa aqui empreendida é o que se denomina de “demonstração paralela dos casos”, cuja finalidade é a elaboração de proposições ou teorias por meio de demonstração (SKOCPOL, 1980). O tipo de problema aqui exposto é praxiológico, no sentido de que variáveis e processos relacionados ao sistema decisório são envolvidos no contexto institucional de ações humanas em sociedade. É justamente a comparação referida que permitirá mostrar os limites de aplicação da contabilidade tradicional que podem afetar o “espírito” do empreendimento de economia solidária no que diz respeito ao trabalho e à repartição do excedente. Observe-se a citação de Marx, no volume/livro III d’O Capital, especificamente sobre fábrica cooperativa e fábrica capitalista, que mostra o cerne da discussão entre a distribuição do excedente na forma societário-capitalista e na forma cooperativa (solidária): “[...] *las empresas capitalistas por acciones son, tanto como las fabricas cooperativas, formas de transición del orden de producción capitalista al asociado, solo que em unas la oposición se há suprimido negativamente y em las otras positivamente*”. MARX (1945, v. III, p.437).

O modelo (contábil) de produção que Marx apresenta n’O Capital é a principal referência para a discussão de uma contabilidade a ser aplicada em um empreendimento de economia solidária, pois esta obra trata justamente do processo de repartição do excedente econômico das firmas entre os participantes da produção (capital e trabalho). Este é o principal argumento de aqui se referenciar O Capital de Karl Marx.

A elaboração que segue tem por objetivo estudar, sucinta e esquematicamente, o que seria uma “contabilidade microeconômica da firma” n’O Capital de Karl Marx. A corrente pesquisa ancora-se em um ponto de contato com um tema central da contabilidade - aferição do patrimônio líquido, ou capital social -, e de como aplicá-la em empreendimentos de economia solidária. Vale ressaltar que o estudo não se trata de um exame exaustivo da obra de Marx, pois se objetiva esboçar a concepção marxista de contabilidade e compará-la com a prática corrente (aqui denominada de “tradicional”).

A premissa básica deste estudo é a de que se podem comparar, com os cuidados necessários, dois diferentes modelos de apuração *contábil* de resultados, quando se os tratam como dois diferentes dispositivos de explicação da (re) produção e (re) partição de renda em unidades produtivas. Dumont (1977) ressaltou que o método comparativo é o mais eficaz quando se trata de estudar ideologias, em especial quando elas são do mundo no qual o analista está mergulhado, cujos elementos de relevo são dificilmente identificáveis sem um ponto de comparação externo.

## 3. Fundamentação Teórica

### 3.1. Correntes Econômicas e Medição da Riqueza

Apesar de a Contabilidade Geral receber uma definição *strictu sensu* somente em 1887 como “ciência matemática dos valores” [OFFICE (1887) apud BOURGUIGNON (2005, p.353)], vários autores afirmam que, para Marx, a Contabilidade oferecera importantes regras que favoreceram a Revolução Industrial inglesa, dando aos capitalistas uma tecnologia para o controle da produção para o lucro - o que Marx denominava de controle do processo de valorização e promoção da ‘coesão social’ do capital (BRYER; 2005; 2006a; 2006b).

Para Martins (2003; p19), “[...] até a revolução industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais [...]”. Para a apuração do resultado do período, que no acumulado representava o patrimônio da firma, ou o seu capital, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, pois a sua medida em termos de valor monetário era muito simples – uma equação de fluxo, proposta por Marx [(esquema  $D$  (dinheiro) –  $M$  (mercadoria) –  $D'$  (dinheiro a maior)], e também refletida por Keynes (ver Paulani, 1991).

O que se verificava à época de Marx, e também posteriormente, até hoje, era a dificuldade de se aferir a riqueza devido à questão do ciclo da manufatura, um processo complexo de produção, que exigiria uma adequada Contabilidade. Em toda a economia capitalista atual, considerando um específico estado-nação, existe um variado elenco de formas de possuir riqueza. Para Marx (1980, v. I, p.30), riqueza é do homem, e valor é da mercadoria: “Os valores-de-uso só se realizam pelo uso ou pelo consumo. Constituem o conteúdo material da riqueza, qualquer que seja a forma social dessa riqueza. Na sociedade que nos propomos examinar, são, ao mesmo tempo, os suportes materiais do valor-de-troca.”

Questão que agora deve ser minimamente discutida é, portanto: o que é riqueza? Riqueza é sinônimo de Capital? Para Marx, riqueza, em sociedades onde o capitalismo é dominante, é uma “imensa acumulação de mercadorias”. Marx, no Livro I, d’O Capital, vê a mercadoria como duas partes interligadas, e usa e abusa da metáfora biológica, repetindo que a “célula da sociedade econômica é a mercadoria”. O homem precisa suprir suas necessidades para viver. O homem necessita de valores de uso. A ação econômica do homem vem destas necessidades. Daí começa a análise de Marx - valores de uso trabalhados a partir dos materiais da natureza. Nas palavras de Marx (1980, v. I, p.32):

“Uma vez que a economia política gosta das robinsonadas, visitemos então Robinson na sua ilha. Embora naturalmente modesto, nem por isso tem menos necessidades diferentes a satisfazer, sendo-lhe necessário executar trabalhos úteis de várias espécies, por exemplo, fabricar móveis, fazer utensílios, domesticar animais, pescar, caçar, etc.”

Mas o Robinson Crusóé, ao encontrar e se relacionar produtivamente com o Sexta-Feira, usaria, em uma suposta troca de mercadorias, qual equivalente econômico para produzir os necessários valores de uso? Isso é o que fez, supostamente, a sociedade humana ao longo da história. A sociedade humana fez esta abstração. A sociedade histórica arbitrou o valor: o valor de troca.

“[...] o capital existe apenas imaginariamente (idealmente) na forma (figura) do dinheiro em conta, primeiro na cabeça do produtor de mercadorias, do produtor capitalista de mercadorias. Registra-se e controla-se esse movimento com a contabilidade que abrange também a fixação ou o cálculo dos preços das mercadorias. Desse modo, recebe uma representação simbólica o movimento de produção e notadamente o de valorização em que as mercadorias constituem apenas veículos de valor, nomes de coisas cuja existência ideal como valor é fixada em

dinheiro de conta.” (MARX, 1980, v. II, p.137).

Uma fotografia instantânea do patrimônio líquido de uma firma (diferença do ativo e passivo), portanto, mostraria em seus registros contábeis (expressos em valores monetários): ativos fixos imobilizados em equipamentos, máquinas, prédios, materiais em estoque, etc.; ativos financeiros como dinheiro em caixa (simplifiquemos, não incluindo ainda as dívidas); aplicações de sobras financeiras (temporárias ou não) em títulos de várias espécies, em várias espécies de instituições financeiras (bancos, ações de empresas, títulos de créditos etc.); e em várias possíveis combinações; e, mostraria também a sua representação especular – os passivos (as fontes dos recursos) - também representados por valor monetário.

Se quisermos mostrar como o Capital (riqueza), de uma mesma firma, se modifica (mutação) financeiramente ao longo do processo de produção, deve-se introduzir um modelo de dinâmica (temporal) deste processo, ou se resolver isto de uma forma contábil eficiente. Foi o que fez Marx, e o que faz a Contabilidade Tradicional atual a partir da denominada Contabilidade Financeira e Gerencial (HORNGREN, 1982; KAPLAN; ATKINSON, 1989; MARTINS, 2003).

### 3.2. Economia Neoclássica e Contabilidade

A Teoria Neoclássica afirma que tanto trabalhadores quanto detentores de capital (as duas classes sociais de Marx), recebem em renda exatamente aquilo com que contribuem sob a forma de produtividade marginal. Os trabalhadores recebem salários equivalentes à adição (de valor) que a sua participação representa na produção final, enquanto que os proprietários de capital (ou terra) recebem em lucro (ou renda da terra), igual à sua participação adicional à produção; daí a denominação também de marginalistas a estes representantes do pensamento econômico. O patrimônio da entidade-firma é o objeto da Contabilidade Tradicional. Aplicando seus “princípios e práticas geralmente aceitos”, a Contabilidade Tradicional cumpre sua função de registrar e controlar o patrimônio que se modifica (mutação) em virtude, principalmente, da atividade econômica que a firma/entidade exerce no contexto da economia.

No processo de gestão de uma firma, a Contabilidade desempenha a função de centro de informações monetárias, de natureza patrimonial, econômica e financeira. Essas informações são classificadas de acordo com um plano de contabilidade da firma. O sistema de informações contábeis deve resultar, portanto, das normas, procedimentos e práticas dirigidos à coleta, classificação, registro, acumulação, resumo, medição e interpretação dos fatos administrativos que afetam a composição e o montante do patrimônio, seja qual for a atividade exercida pela firma ou entidade. Ressalte-se que a Contabilidade Tradicional (financeira) tem, antes de tudo, uma exigência legal, devendo seguir normas e padrões estabelecidos pelo país e suas leis.

A Contabilidade, sob o ponto de vista da firma, se divide em três partes, a saber: Ativo; Passivo e Patrimônio líquido (também é uma das formas de denominação do Capital social líquido). O ativo indica o conjunto de bens e direitos (máquinas, equipamentos, materiais etc.), valorizados monetariamente, pertencentes a uma *pessoa jurídica* que pode ser firma individual, sociedade mercantil ou civil. O passivo compreende as obrigações assumidas pela firma ou entidade perante terceiros (inclusive sócios e acionistas). A diferença entre os montantes de Ativo e Passivo, em dado momento é reconhecida na teoria contábil, como a situação líquida (ou patrimônio líquido). Normalmente a situação líquida é positiva, indicando Ativo com valor contábil maior que o Passivo. Em circunstâncias não comuns a situação líquida pode revelar-se negativa.

A quantificação desses valores é realizada o processo de Contabilidade através da construção de duas demonstrações financeiras básicas: O Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Resultados do Exercício (lucros ou prejuízos). Muitos contabilistas apresentam demonstrações mensais para uso da firma, preparando as informações para várias finalidades: pagamento de impostos, demonstração do patrimônio líquido para os acionistas e análise financeira para terceiros. O convencional é o realizado para um período anual de análise do patrimônio da empresa.

É através do saldo temporal (cálculo do *Lucros e Perdas*), da Demonstração dos Resultados, que o balanço é equilibrado. Todas as contas de receitas e despesas (de produtos e serviços) são registradas à parte do Balanço Patrimonial, e compõem a Demonstração dos Resultados do Exercício. Apenas o saldo final (Lucro ou Prejuízo) vai compor o Balanço, no Patrimônio Líquido. Isto leva alguns autores a afirmar que a peça contábil é uma só, onde o Demonstrativo de Resultados é uma “abertura” do lado do Passivo. É a parte dinâmica, temporal, e complexa da apuração de resultados.

A demonstração das Receitas e Despesas é chamada de Demonstrativo de Resultados. É, também, conhecida como “Lucros e Perdas”. Os componentes da Demonstração dos Resultados geralmente são: receitas de vendas; descontos concedidos; impostos sobre as vendas; custo das mercadorias (ou serviços) vendidos (este é componente que pode ser “aberto” por produto); despesas administrativas; despesas com vendas; despesas financeiras (juros e despesas de financiamento); receitas financeiras; imposto de renda; lucro líquido.

Ressalte-se o item *custo das mercadorias (ou serviços) vendidas*. É dos componentes da Demonstração de Resultados que apresenta a maior dificuldade de entendimento e de processamento contábil (e o que se oferece como contraponto para analisar a contabilidade de custos marxista, como veremos adiante). Na indústria, a existência de estoques de matérias-primas, produtos em processos e acabados, exige controles e sistemas adequados. As matérias-primas são avaliadas ao preço médio da compra. Ao serem contabilizadas, vão unir-se a outros custos, tais como mão-de-obra, materiais auxiliares, energia, etc. O estoque de produtos em processo registrará no final do período todos esses custos. A saída dos estoques dos produtos acabados é que proporciona compor o custo dos produtos vendidos (CPV), na Demonstração dos Resultados.

São vários os indicadores financeiros da Contabilidade Tradicional dedicados ao acompanhamento econômico, financeiro e operacional de uma firma. Podem ser agrupados da seguinte maneira (a nomenclatura varia muito na literatura especializada): Índices patrimoniais; Índices operacionais; Índices de resultados (Econômicos) – entre os principais, que demonstram a rentabilidade econômica, saliente-se: Lucro Líquido/Patrimônio Líquido e Lucro Líquido/Investimentos. Observe-se que em nenhum momento foi criado um *indicador da relação social* da importância da distribuição da renda intra empresa, como, por exemplo, Lucros/Folha de pagamentos, que poderia oferecer uma *proxy* da “taxa de exploração” (MARX, 1980), a ser vista adiante. Dado que foi construído um arcabouço contábil para a demonstração da Riqueza de uma firma, a partir do valor contábil (tradicional), passemos brevemente, também, aos conceitos marxistas, ao também analisar a firma capitalista.

### 3.3. O Modelo “Contábil” d’o Capital de Marx

O esquema geral de acumulação do capital de uma firma, para Marx, de maneira bastante similar ao cálculo do Patrimônio Líquido da Contabilidade Financeira Tradicional que vimos acima, é uma equação de fluxo. Ressalte-se que se trata de um fluxo intermitente denominado na literatura marxista de “circuito do capital”. Simplifiquemos e façamos Ativo igual a

Patrimônio Líquido; portanto, uma firma sem passivos de terceiros. Não trataremos, portanto, da intermediação financeira e o consequente mecanismo de crédito e dinheiro que também ocupam larga parte do Capital (PAULANI, 1991).

Este circuito pode ser representado por três (3) formas de metamorfose de “capitais” no processo de produção de uma firma capitalista, conforme mostra a figura 1, a seguir. Lembremos que se trata da visão de uma genérica firma industrial no processo global de produção, que ilustra a primeira “rotação” do circuito do capital de uma firma, que pode obter várias outras rotações, coincidentes ou não com o exercício de um ano. As três diferentes formas de capitais (transmutando-se, metamorfoseando-se), são: capital mercadoria ( $M-M$ ), produtivo ( $P-P'$ ) e monetário ( $D-D'$ ). Pode-se começar por qualquer dos circuitos contanto que se termine nele.

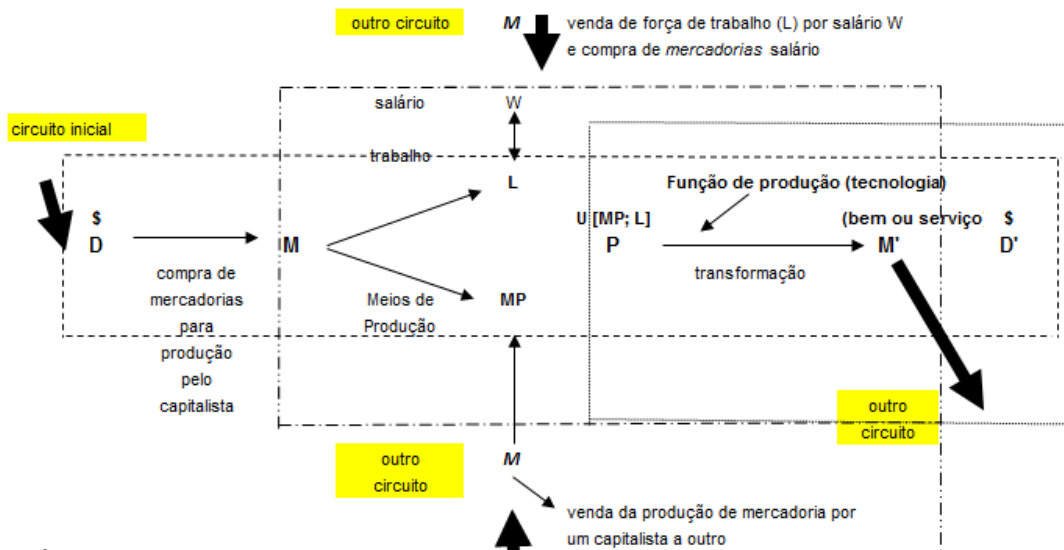


Figura 1 – Primeira “rotação” do circuito do capital-modificado de Desai (1979, p. 43).

Onde:

- D (Dinheiro inicial) compra mercadorias insumos M da Produção:
- $M = MP + L$
- $MP = MT + MP_r$
- MP = Meios de produção
- MT = Meios de trabalho (máquinas; ferramentas etc.)
- $MP_r$  = Materiais de produção (matérias-primas e materiais gerais).
- L = Força de Trabalho

Os meios de trabalho (MT) também serão apropriados aos produtos (desgaste dos meios de trabalho); são custos de investimentos diluídos nos produtos, o que irá complicar matematicamente a análise de custos, pois exige a introdução do capital fixo que se deprecia, “economicamente” falando. M é o chamado “capital adiantado”, como veremos à frente, e são as entradas na produção. A partir de uma transformação (Processo de Produção), representado por uma Função de Produção  $U(MP; L)$  – com tecnologia (estado da arte) selecionada entre os vários possíveis métodos de produção (numa seleção que maximize o lucro). Realiza-se a transformação (metamorfose) do Capital Produtivo P, no Capital Mercadoria M' que será comercializada no Processo de Circulação, obtendo-se, então, o Capital D' (Dinheiro final, a maior, na primeira “rotação”).

A função produção  $U(MP; L)$ , hoje denominada de relação capital/trabalho (PEREIRA, 1986), deve ser entendida no sentido tecnológico e tradicional do termo, pois é possível combinar meios de produção (MP) e força de trabalho (L) de diversas maneiras (métodos ou

processos) para realizar (com lucro “máximo”) a produção. A composição final de mercadorias ( $M'$ ) é, naturalmente, diferente da composição inicial ( $M$ ) (houve uma transformação). A primeira parte da troca  $D - M$ , portanto, pressupõe mercados desenvolvidos para as mercadorias Força de Trabalho ( $L$ ) no Mercado de Fatores, e Meios de Produção ( $MP$ ) no Mercado de Produtos. O capitalista quer ter seu lucro final não em termos de produto final ( $M'$ ), mas em termos de dinheiro  $D'$ . O circuito monetário, em sua primeira “rotação”, termina com a venda do produto ( $M'$ ) e a sua realização monetária ( $D'$ ).

O proprietário do Capital  $D$  inicial é também (pode ser) o proprietário dos meios de trabalho ( $MT$ ) e enfrenta o vendedor da força de trabalho ( $L$ ) não como qualquer comprador ordinário de força de trabalho, como seria o caso no emprego de um empregado doméstico ou de um funcionário governamental, como fala Marx, mas como um capitalista que deseja que esse vendedor de trabalho ingresse no processo de produção para valorizar o seu Capital. Essa relação de troca, neste caso, portanto, é uma relação de classe, já que é a separação do trabalhador dos meios de produção que faz da Força de Trabalho uma mercadoria. Apartada do seu contexto de classe, a troca de uma parte de  $D$  (salário em dinheiro), por força de trabalho ( $L$ ), pareceria uma troca direta de equivalentes, à base da igualdade. Separado de seu contexto de classes sociais, fica difícil compreender o papel da exploração.

Resumindo até aqui: quem (organiza e) produz é a firma capitalista (pertencente aos seus acionistas e credores), adquirindo mercadorias ( $M$  que incluem  $L$ ), transformando-as, através de seus meios de produção ( $MP$ ), em mercadorias  $M'$ , realizando o valor (no processo de circulação) em dinheiro (a maior)  $D'$ . Marx ressalta a diferença entre a força de trabalho e outros insumos-mercadorias. Os mercados para mercadorias antecedem o aparecimento do Capitalismo, embora só nele tenham se desenvolvido plenamente. É o aparecimento do mercado de trabalho (“a força de trabalho é uma mercadoria”) que distingue o capitalismo.

O cerne da questão é o de como pode ser obtido o valor  $D'$  (dinheiro a maior), gerado pelo Processo de Produção do Capital [título do Volume I de Marx (1980)]. Sabemos que o que realiza esse maior capital ( $D'$  - dinheiro) é o Processo de Circulação do Capital [título do Volume II de Marx (1980)]. Dada a sua importância, detalhemos esta questão, pois se trata do ponto fulcral da “criação de valor”, no sistema capitalista, pelo método exposto por Marx n' O Capital.

Como medir sob o ponto de vista de uma firma, portanto, o Capital resultante (acumulado) dos processos de produção e de circulação das mercadorias no “Circuito do Capital”? No modelo de contabilidade baseado na ortodoxia neoclássica estaríamos discutindo o Patrimônio Líquido sob o ponto de vista do(s) acionista(s). No modelo marxista estaríamos mostrando a acumulação de capital em função da extração de valor (mais valia) da força de trabalho  $L$  adicionada ao capital produtivo (capital fixo) de posse do capitalista. Portanto, a *mais valia igual a lucro* é a ligação possível entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Marxista. E, para ressaltar mais uma vez, deixemos para Marx (1980, v. III, p. 45) dizer como aparece o lucro:

*“A mais valia contida na mercadoria não custa nada ao capitalista [...] e entra na mercadoria como criador de valor. O lucro com o capitalista vem de quem para vender algo não pagou nada. A mais valia, ou em seu ponto de vista, o lucro, consiste precisamente no excedente de valor mercantil por cima de seu preço de custo, quer dizer, o custo no excedente da soma global de trabalho contido na mercadoria por cima da soma de trabalho remunerado nela [...] Para o capitalista a mais valia gerada por si mesmo depende tanto da logreria recíproca, como da exploração direta do trabalho.”*

Passíveis de serem calculados a partir de um levantamento empírico mínimo em uma firma



capitalista, além do que a contabilidade tradicional já permite, os indicadores econômicos marxistas seriam aqueles ligados a três conceitos-chave: taxa de lucro, taxa de mais-valia (grau de exploração), e composição orgânica do capital. Vale ressaltar que estes indicadores estão ligados a uma única firma capitalista. Mostremos as (simples) fórmulas destes (relevantes) conceitos – utilizados, principalmente, para demonstrar a exploração capitalista (Lei do Valor) - e fundamentá-los para a comparação proposta por este estudo.

A equação (sintética) do valor de uma mercadoria ( $C$ ) é dada por:

$$C = c + v + s$$

Onde:

- $c \Rightarrow$  capital constante [meios de produção (desgaste de máquinas, matérias primas, materiais auxiliares, etc.)]
- $v \Rightarrow$  capital variável - força de Trabalho medida em tempo e paga em salários
- $s \Rightarrow$  mais-valia (*surplus*) – “lucro” do capitalista; tempo de trabalho excedente. O operário trabalha além do tempo necessário a “repor” o seu desgaste como mercadoria/capital
- $q \Rightarrow$  composição orgânica do capital (denota grau tecnológico)  $\Rightarrow q = \frac{c}{c+v}$
- $p \Rightarrow$  taxa de lucros (razão entre mais valia e investimento total em capital)  $\Rightarrow p = \frac{s}{c+v}$
- $m' = s/v \Rightarrow$  taxa de mais valia (mais valia / capital variável)  $\Rightarrow m' = \frac{s}{v}$  ou trabalho excedente / trabalho necessário, ou mais valia / salário da força de trabalho, ou trabalho não pago / trabalho pago ou lucro/ folha de pagamento (*proxy* do índice a ser proposto à frente, como indicador da “exploração”).

A composição orgânica do capital ( $q$ ), neste conceito, pode ser relacionada com a taxa de lucros  $p$  e a taxa de mais valia  $m'$  da seguinte maneira (SWEEZY, 1972):

$$p = m'(1 - q)$$

A tendência do capitalismo é a acumulação de Capital. Isto implica um aumento de  $q$  (derivado da inovação tecnológica, que utiliza cada vez mais máquinas; logo com tendência de subir o peso do Capital Constante -  $c$ ). Ora, aumentando  $q$ , pois o valor de  $c$  aumentou (se  $m'$  permanecer constante), aplicando as fórmulas acima mostradas, facilmente se vê que a taxa de lucro  $p$  decresce. Para Marx, este movimento pode ser invertido pela maior exploração da Força de Trabalho (diminuindo, desta forma o  $v$ , o que implicará um aumento da mais valia ( $s$ ), logo um aumento da taxa de lucro  $p$ ).

#### 4. Estudos de Caso – Empresa Modelo e Coopercaixa

A MODELO é uma indústria metalúrgica brasileira de pequeno porte, com três sócios-gerentes, e emprega sessenta e sete trabalhadores diretos e indiretos (em relação à produção) (COSTA, 1998). Apresentaremos a seguir duas artefatos contábeis referentes à MODELO, em determinado ano: Balanço Patrimonial, Demonstrativo de Resultados do Exercício; e dois indicadores de rentabilidade econômica.

##### 4.1 Balanço Patrimonial

Apresenta-se a seguir, no quadro 1, a estrutura resumida do Balanço Patrimonial da empresa MODELO (ano referência):

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE	2.600	CIRCULANTE	1500
PERMANENTE	3300	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	4400
- equip, máquinas	2800	- Capital Social	1890
- deprec acum	-200	- Reservas/ acum	200
- Investimentos	500	- Lucros exercicio *	1513
<b>Total do Ativo</b>	<b>5.900</b>	<b>Total Passivo</b>	<b>5900</b>

(\* Demonstrativo de Resultados do Exercício)

Quadro 1 - Balanço Patrimonial da MODELO (R\$ 1000/ano) (Autores)

O Patrimônio Líquido (R\$ 4.400.000,00), acima apontado, é uma *proxy* do Capital Social na mão (e na mente) dos acionistas capitalistas da firma.

#### 4.1 Demonstrativo de Resultados do Exercício

Observe-se que a “abertura” do valor pago aos trabalhadores (folha de pagamentos-diretos e indiretos da firma), é um cálculo não explicitado nos dispositivos contábeis tradicionais. Há que se fazer um processamento “paralelo”, pois os custos dos trabalhadores, capital variável na terminologia marxista, estão espalhados por várias contas. O quadro 2 explicita a Demonstrativo de Resultados do Exercício da empresa MODELO (\$ em milhares):

Demonstrativo de Resultados			
	\$	%	
(+) Receita Bruta	8.400	100	RT
(-) Descontos concedidos	500	6%	DESC
(-) Impostos sobre a receita	1000	12%	IMP-R
(=) Receita líquida	6.900	82%	
(-) Custo do produto vendido	3.780	45%	(*)
(-) Despesas	1.100	13%	DESP
(-) administrativas	200	2%	(*)
(-) comerciais	400	5%	(*)
(-) financeiras	500	6%	
Lucro antes do IR	2.020	24%	LAJIR
(-) Imposto de Renda	507,00	6%	IR
(=) Lucro Líquido	1.513	18%	LAIR
Folha de pagamentos-FP	2.050		
FP está embutida nos itens (*) e inclui os denominados encargos trabalhistas			

Quadro 2 - Demonstrativo de Resultados (Autores)

O Lucro líquido após juros e Imposto de renda (LAIR) = R\$ 1.513.000,00 (lucro sob o ponto de vista dos acionistas da firma).

#### 4.3. Comparação entre as Contabilidades Tradicional e Marxista

O Lucro (bruto) antes dos impostos e custos financeiros, e depois dos custos fabris é uma *proxy* da mais-valia gerada por esta empresa, como mostra o quadro 3:

Contabilidade Tradicional		Contabilidade Marxista	
RECEITA TOTAL (RT)	8400,00	8400,00	VALOR TOTAL (C)
LUCRO BRUTO (LB) = RT-CPV-DESP	3520,00	3520,00	MAIS VALIA TOTAL (m)
LUCRO LÍQUIDO (LAIR)	1513,00		
SALÁRIOS (+ ENC) TOTAIS	2049,60	2049,60	CAPITAL VARIÁVEL (v)
COMPRAS, DEP, ETC..	2830,40	2830,40	CAPITAL CONSTANTE (c)
LAIR/PATRIM LÍQUIDO (roe)	34%	72%	TAXA DE LUCROS = p =
LAIR/ATIVO TOTAL (roi)	26%	172%	TAXA DE MAIS VALIA (exploração) = m' =
		58%	COMPOSIÇÃO ORGÂNICA DO CAPITAL = q =
LAIR / ACIONISTA (3)	504,33		
RENDA / TRABALHADOR (70)	30,59		

Quadro 3 - Comparação entre as contabilidades tradicional e marxista (Autores)

Alguns dos indicadores possuem correspondência praticamente direta entre as duas contabilidades. Receita e Valor (C – valor das mercadorias (“ou preço de produção regulado por seu valor global”) (MARX, 1945, v. III, p. 369); Lucro Bruto e Mais valia; Salários Totais e Capital Variável. A Renda média líquida anual para os 3 (três) acionistas (ou para reservas para investimentos) = LAIR/3 = R\$ 504.000,00 (admitindo-se zero de *pro labore* que representa a remuneração de sócio gerente).

São altos os indicadores de rentabilidade (*ROI e ROE*); basta ver a significativa taxa de lucros sob o ponto de vista marxista (mais valia/capital adiantado total); e a grande taxa de mais valia (172%), pois o lucro bruto se distribui não só aos acionistas, mas também ao governo (impostos) e credores. Os gráficos a seguir mostram os resultados proporcionais das contas envolvidas, primeiro sob o ponto de vista da contabilidade tradicional (figura 2), e em seguida sob o ponto de vista da lei do valor de Marx (figura 3).

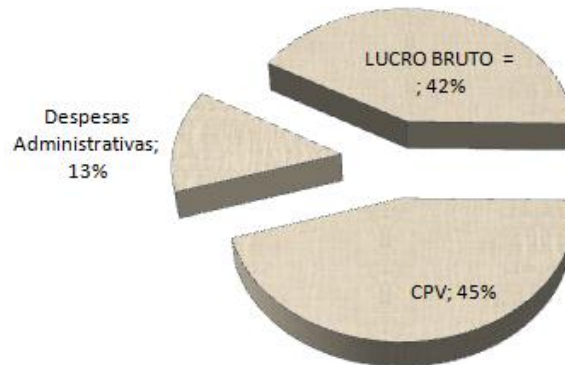


Figura 2 - Participação dos itens contábeis na receita total (Autores)

O método aplicado permite apresentar a participação % de acordo com o plano de contas previamente estabelecido. Ressalte-se Lucro Bruto = Mais Valia Total. São embutidos no bruto os valores de impostos, descontos, custos financeiros, que reverterão para os acionistas, credores (rentistas) e impostos (governos de várias instâncias). Uma “divisão”, como se vê, da mais valia total.

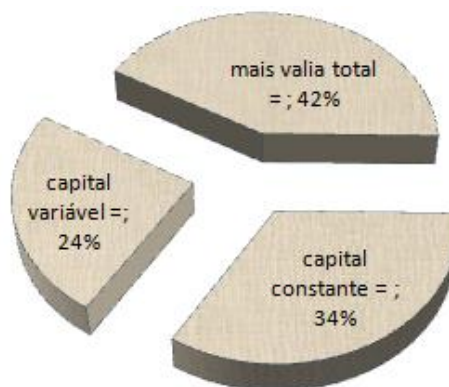


Figura 3 - Participação % dos componentes do valor total (Autores)

A figura 3 apresenta a participação dos componentes do valor (capital constante, capital variável e mais valia), no valor total. O patrimônio líquido (Capital Social) obviamente se apresenta igual nos dois métodos de cálculo. Poder-se-iam fazer aqui várias simulações (a uma firma). Se aumentarem os preços dos produtos? A circunferência ficaria maior. Se diminuíssem os preços, a partir de inovações tecnológicas? Haveria diminuição da circunferência, e da parcela de capital variável total devido ao aumento da composição orgânica do capital etc.

#### 4.4. COOPERCAIXA

No início de 1999, ex-funcionários de uma fábrica de embalagens de papelão ondulado recém-falida, a Indústria de Embalagens Paulistana, formaram um grupo para buscar uma saída para dois problemas fundamentais: preservar seus créditos trabalhistas e reabrir seus

postos de trabalho fechados com a decretação da falência. A solução veio através da fundação de uma cooperativa (autogestionária) de produção industrial, a COOPERCAIXA. A cooperativa necessitava de um modelo de gestão que se conformasse com a lei cooperativista, buscando “remunerar” os sócio-cooperados de uma maneira organizada e justa. Assim, os cooperados desenvolveram uma forma visual de explicar o tema. Para tanto, lançaram mão de um modelo matemático para “traduzir” a legislação e lançaram o “disco de resultados”, apresentando na figura 4:

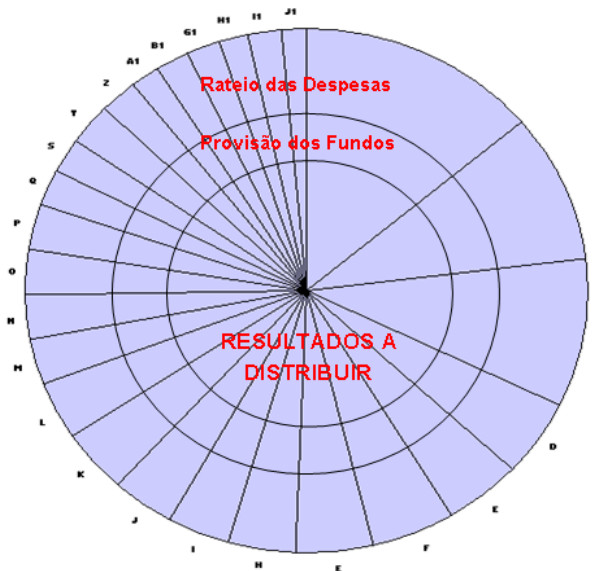


Figura 4 - modelo de representação gráfica do sistema de distribuição de resultados do sistema coopercaixa, baseado na lei 5764/71 (Fonte: Autores)

O “disco de resultados” é a transformação da lei 5764/71, relativos ao manejo de recursos cooperativistas, em gráficos e números. O disco representa os valores arrecadados pelos cooperados, que são chamados de ingressos. Cada período, seja mês ou ano, tem um disco próprio, dividido em três anéis concêntricos. O primeiro anel representa as despesas da cooperativa, incluindo os impostos, suportadas pelo conjunto dos cooperados na forma de rateio. O segundo são os fundos obrigatórios e próprios da cooperativa, que são formados pela contribuição de todos, e o terceiro, que é o círculo resultante, é o resultado líquido, ou seja, os recursos a serem divididos entre os cooperados.

Entretanto, a seguinte questão emergiu: como repartir os recursos de forma desreificada, legal, justa e democrática, se cada cooperado tem um perfil diferenciado quanto à especialização, número de horas trabalhadas e produção no final do mês? Quanto em dinheiro deve ser distribuído ao porteiro, engenheiro, operador de máquinas ou ao cooperado que trabalha na área de administração?

A COOPERCAIXA, a partir de um estudo de funções e valores, estabeleceu um sistema de pontuação para aferir o que cada um recebe no fim do mês. Cada cooperado tem um número de pontos de acordo com a sua formação e especialização profissional. Um operador, por exemplo, pode ter mil pontos, enquanto um engenheiro quatro mil. Cada ponto tem um valor monetário que também pode oscilar, dependendo do total do resultado líquido do empreendimento coletivo, auferido a cada mês. O efeito visual no “disco de resultados” é a divisão do círculo a partir de “setores” (um setor circular é a porção de um círculo limitada por dois raios) proporcionais ao número de pontos.

## 5. Produção, Distribuição e Repartição Solidárias

A Economia Solidária é hoje um movimento político que busca transformar a sociedade partindo dos princípios cooperativos e associativos. A caracterização da Economia Solidária como um novo modo de produção nos trás a questão fundamental - sua rivalidade com o modo produção dominante - O Capitalismo. Os modos de produção podem até conviver (sempre em tensão crítica), mas dificilmente se conciliam. Para a maior parte dos críticos da Economia Solidária, este modo de produção convive com o capitalismo de uma forma subordinada.

A contabilidade microeconômica sob a ótica d'*O Capital* de Marx pode estimular novas formas de mensuração de resultados, incentivos aos cooperados e organização da produção em empreendimentos de economia solidária. No entanto, a questão da formação de preços do sistema como um todo, como queria Marx, continua a grande polêmica. Destaca-se um desdobramento a ser prospectado: como seria o estabelecimento de preços, hipoteticamente falando, se existissem redes solidárias? O economista Piero Sraffa, em seu livro "Produção de Mercadorias Através de Mercadorias", nos adianta uma hipótese promissora sobre esta questão: "O resultado é que a distribuição do excedente deve ser determinada através do mesmo mecanismo e ao mesmo tempo que se determinam os preços das mercadorias." (SRAFFA, 1976, p. 217).

Não seria o caso de se abolir a mais valia, como propugnava Pierre-Joseph Proudhon (muito criticado por Marx), já que nela se encontra parte do trabalho total social incorporado e não repartido com o trabalhador, mas de se negociarem os valores, solidariamente, em rede. Esta questão se estabelece como um desdobramento desta pesquisa, onde o objeto não seria uma firma individual, como aqui foi feito, mas o estudo da negociação solidária dos preços em rede, que, em hipótese baseada em Sraffa (1976), determinaria os excedentes nos empreendimentos de economia solidária envolvidos.

### Referências

- BOURGUIGNON, A.** *Management Accounting and value creation: the profit and loss of reification*. Critical Perspectives on Accounting, v. 16, p. 353-389, 2005
- BRYER, R.** *A Marxist accounting history of the British industrial revolution: a review of evidence and suggestions for research*. Accounting, Organizations and Society, v. 30, n. 1, p. 25-65, 2000
- BRYER, R.** *The genesis of the capitalist farmer: towards a Marxist accounting history of the origins of the English agricultural revolution*. Critical Perspectives on Accounting, v. 17, n. 4, p. 367-397, 2006(a)
- BRYER, R.** *Capitalist accountability and the British Industrial Revolution: The Carron Company, 1759-circa. 1850*. Accounting, Organizations and Society, v. 31, n. 8, p. 687-734, 2006(b)
- COSTA, R. P.** *Proposta de modelo e implementação de um sistema de apoio a decisão em pequenas indústrias*. 198p. Tese (Doutorado) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998
- DESAI, M.** *Economia Marxista*. Rio de Janeiro: Zahar, 1978
- DUMONT, L.** *Homo Aequalis*. Paris: Galimard, 1977.
- HORNGREN, G. T.** *Cost accounting: a managerial emphasis*. 5<sup>nd</sup> ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1982
- KAPLAN, R. & ATKINSON, A. A.** *Advanced management accounting*. 2<sup>nd</sup> ed. New Jersey: Prentice Hall, 1989
- MARTINS, E.** *Contabilidade de Custos*. 9<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2003
- MARX, K.** *El capital: crítica de la economía política*. Volúmenes I, II y III. México: Fuente Cultural, 1945
- MARX, K.** *O capital: crítica da economia política*. Volumes I, II e III. 3<sup>a</sup>. Edição. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1980
- PAULANI, L.** *O conceito do dinheiro e o dinheiro como conceito*. (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia e Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991

**SENAES.** *Secretaria nacional de economia solidária. Atlas da Economia solidária.* Disponível em: <<http://www.mte.gov.br/sistemas/atlases>>. Acesso em 04/04/11

**SINGER, P.** *Introdução à economia solidária.* São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2002

**SKOCPOL, T. & SOMERS, M.** *The use of comparative history in macro-social inquiry.* Comparative studies in society and history, v. 22, n. 3, p.174-197, 1980

**SRAFFA, P.** *Coleção "os pensadores".* Volume XLVII. Rio de Janeiro: Editora Abril, 1976

**SWEEZY, P.** *Teoria do desenvolvimento capitalista.* 2ª ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1972