

O ADEQUADO TRATAMENTO DOS ATOS COOPERATIVOS E DOS ATOS NÃO COOPERATIVOS NA ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO DAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS

Isabel Cristina Gozer¹
Gervaldo Rodrigues Campos²
Emílio Araújo Menezes³

GOZER, I. C.; CAMPOS, G. R.; MENEZES, E. A. O adequado tratamento dos atos cooperativos e dos atos não cooperativos na elaboração da demonstração de resultado do exercício das cooperativas agropecuárias, **Rev. Ciên. Empresariais da UNIPAR**, Umuarama, v. 8, n. 1 e 2, p. 141-154, jan./dez. 2007.

RESUMO: O artigo trará um estudo sobre o cooperativismo agropecuário, sobre a legislação contábil para o setor cooperativista, enfocando o atendimento à Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.8, que normatiza as demonstrações contábeis cooperativistas. Para isso, foi feita uma explanação sobre a definição do que são atos cooperativos e atos não cooperativos e suas implicações legais e contábeis. Evidenciou-se também, particularmente, as principais mudanças na demonstração de sobras e perdas do exercício para o setor cooperativista, que, conforme a legislação, deve ser elaborada separando o resultado em ato cooperativo, através da confrontação de ingressos e dispêndios, e ato não cooperativo, através da confrontação de receitas e despesas, demonstrando a importância do cumprimento da referida norma, para que a contabilidade atinja o seu objetivo, que é gerar informações para a tomada de decisões, pois a informação tem o poder de mudar comportamentos. Assim, a contabilidade e os demonstrativos contábeis das cooperativas agropecuárias devem ser orientados no sentido de solidificar as relações entre a cooperativa e os associados.

PALAVRAS-CHAVE: Demonstração de sobras e perdas do exercício. Legislação cooperativista. Norma brasileira de contabilidade.

¹Isabel Cristina Gozer, Doutoranda em Engenharia da Produção – Universidade Federal de Santa Catarina, professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Paranaense – UNIPAR – Umuarama.

²Gervaldo Rodrigues Campos, Mestre em Controladoria pela Universidade do Norte do Paraná – UNOPAR, professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Paranaense – UNIPAR – Umuarama.

³Emílio Araújo Menezes – Pós Doutor pela Université de Toulouse – França, Doutor em Administração pela Fundação Getúlio Vargas – FGV, professor do curso de Engenharia da Produção da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

PROPER DEALING WITH COOPERATIVE AND NON-COOPERATIVE ACTS FOR THE COMPOSITION OF THE INCOME STATEMENT FOR THE FISCAL YEAR IN AGRIBUSINESS COOPERATIVES

ABSTRACT: The article concerns a study on farming cooperativism and the accounting legislation for the cooperative sector by emphasizing the accordance with the Norma Brasileira de Contabilidade NBC 10.8 which regulates the cooperative income statements. Therefore, an explanation on what the definitions of cooperatives and non-cooperatives acts – together with their legal and accountable implications – are was carried out. It also became evident, particularly, the major changes regarding surplus and losses of the cooperative sector which, according to legislation, must be elaborated by dividing the results into cooperatives acts, by confronting financial sources of income and expenses, and non-cooperatives acts, by confronting net revenue and expenses, showing the importance of the coping with this rule so that accounting will reach its goal which is producing information for the decision takings as information has the power to change behaviors. Thus, the accounting and the agricultural and cattle raising cooperative income statements must be oriented to consolidate the relationship among cooperative and members.

KEYWORDS: Surplus and losses statement for the fiscal year. Cooperativist legislation. Brazilian accounting norm.

EL TRATAMIENTO ADECUADO DE LOS ACTOS COOPERATIVOS Y DE LOS ACTOS NO COOPERATIVOS EN LA ELABORACIÓN DE LA DEMOSTRACIÓN DE RESULTADO DEL AÑO DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS

RESUMEN: Este artículo trae un estudio sobre el cooperativismo agropecuario, sobre la legislación contable para el sector cooperativista, enfocando atención a la Norma Brasileña de Contabilidad NBC T 10.8, que reglamenta las demostraciones contables cooperativistas. Para eso, se hizo una explicación sobre la definición de lo que son actos cooperativos y actos no cooperativos y sus implicaciones legales y contables. Se evidenció también, particularmente, los principales cambios en la demostración de excedentes y pérdidas del año para el sector cooperativista, que, conforme la legislación, debe ser elaborada separando el resultado en acto cooperativo, a través de confrontación de ingresos y dispendios, y acto no cooperativo, a través de confrontación de recetas y gastos, demostrando la importancia del cumplimiento de la referida norma, para que la contabilidad alcance su objetivo, que es generar informaciones para la toma de

decisiones, pues la información tiene el poder de cambiar comportamientos. Así, la contabilidad y los demostrativos contables de las cooperativas agropecuarias deben ser orientados en el sentido de solidificar las relaciones entre la cooperativa y los asociados.

PALABRAS CLAVE: Demostración de excedentes y pérdidas del año. Legislación cooperativista. Norma Brasileña de Contabilidad.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Menegário (2000), com o agravamento do desemprego que o país enfrenta, e com a busca de mecanismo para solucionar o problema, o cooperativismo desponta como uma das alternativas, uma vez que contribui para a resolução desse problema social, fazendo-o de duas maneiras: indiretamente, através da criação de postos de trabalho no quadro social da cooperativa e diretamente, criando oportunidades de trabalho para os próprios associados.

O cooperativismo agropecuário já se estendeu em todo território nacional. E o mais conhecido ramo do cooperativismo brasileiro, participando significativamente no PIB (Produto Interno Bruto). Ele presta um enorme leque de serviços, desde a assistência técnica, armazenamento, industrialização e comercialização dos produtos, até a assistência social e educacional dos cooperados. As cooperativas agropecuárias formam, atualmente, o segmento mais forte do cooperativismo brasileiro (GONÇALVES, 2003).

Há um número de aproximadamente novecentos mil agricultores que, sob a proteção de 1.514 cooperativas, plantam, colhem, armazenam e comercializam. Essas cooperativas vão desde o fornecimento de insumos, até a assistência técnica, que permite aos agricultores a adoção das mais modernas tecnologias de produção, gerando cerca de 130.000 (cento e trinta mil) empregos (www.oceng.org.br).

O cooperativismo, nas suas diversas categorias, desenvolve ações imprescindíveis para o desenvolvimento de toda a comunidade paranaense, em especial para as populações rurais.

Segundo a OCEPAR – Organização das Cooperativas do Estado do Paraná, o Estado possui hoje 228 cooperativas, envolvendo mais de 400.000 associados e cerca de 50.000 empregados, que, direta ou indiretamente, dependem das cooperativas e que participam efetivamente do desenvolvimento social e econômico do Estado do Paraná.

O cooperativismo agropecuário é o segmento cooperativista mais importante do Estado do Paraná. Possui um número de 74 cooperativas que representam, aproximadamente, 33% de todas as cooperativas do estado, envolvendo 106.211 associados, representando 26,4% de todos os paranaenses associados a

uma cooperativa.

O cooperativismo agropecuário representa para o Estado do Paraná 53% do PIB da agricultura, participando de forma intensa de todo o processo de produção, beneficiamento, armazenamento e industrialização agropecuária, tanto no mercado interno, quanto externo, representando atividade primordial na economia do Estado, participando ativamente do mercado, agindo também como agente social, atendendo pequenos e médios produtores (www.ocepar.org.br).

Diante da importância do cooperativismo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução nº. 920 (publicada no Diário Oficial da União do dia 09/01/2002, seção I, páginas 29 e 30), inseriu uma norma técnica que veio normatizar os procedimentos contábeis dos atos das sociedades cooperativas, sendo essa uma grande conquista para o setor cooperativista, que a partir desse momento deixa de adaptar seus demonstrativos contábeis às demais sociedades de capitais, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.8, com a seguinte finalidade, conforme seu item 10.8.1.1:

Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas, exceto as que operam Plano Privado de Assistência à Saúde conforme definido em Lei (NBC 10.8, 2002)

Não foram criados novos princípios e nem estatuídas normas que colidem com as já existentes, pelo contrário, as enfatiza e ratifica.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Cooperativismo

Segundo Vitorini e Benato (1994), o cooperativismo é uma doutrina baseada na cooperação, operando como um sistema reformista da sociedade que quer obter resultados favoráveis, fruto de um trabalho coletivo que abrange o lado social.

Cooperativa é uma organização constituída por membros de determinado grupo econômico ou social, que objetiva desempenhar, em benefício comum, determinada atividade. As premissas do cooperativismo são: identidade de propósitos e interesses; ação conjunta, voluntária e objetiva para coordenação de contribuição e serviços; obtenção de resultado útil e comum a todos (FERRINHO, 1978).

Segundo Lambert (1959, p.235 *apud* PEREIRA, 1993, p.6), a “Sociedade Cooperativa é uma empresa, constituída e dirigida por uma associação de

usuários, conforme a regra da democracia, e que visa diretamente à prestação de serviços de seus membros e, ao mesmo tempo, ao conjunto da comunidade”.

Pinho (1961) define cooperativa como sociedade de pessoas, organizadas em bases democráticas, que visam não só a suprir seus membros de bem e serviço, como também realizar determinados programas educativos e sociais, tudo em favor dos associados.

2.2 Características da sociedade cooperativa

Em 1995, no Congresso Centenário da Aliança Cooperativa Internacional (ACI), em Manchester, Inglaterra, foram identificadas as principais características das sociedades cooperativas. Nesse encontro, os membros da ACI definiram cooperativa da seguinte forma:

Uma associação de pessoas que se unem voluntariamente para satisfazer suas necessidades comuns, através de uma empresa de negócios da qual possuem a propriedade em conjunto e a controlam democraticamente, pelos seguintes princípios: 1) adesão voluntária e livre; 2) gestão democrática pelos membros; 3) participação econômica dos membros; 4) autonomia e independência; 5) educação, formação e informação; 6) intercooperação; 7) interesse pela comunidade (www.ocepar.org.br).

No Congresso Centenário da Aliança Cooperativa Internacional, em setembro de 1995, os congressistas, representando cooperativas do mundo inteiro, consubstanciaram os Princípios Básicos do Cooperativismo, como sendo: adesão voluntária e livre; gestão democrática; participação econômica dos membros; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação; e, interesse pela comunidade (BULGARELLI, 1967).

Os princípios cooperativistas definidos pela ACI, podem ser assim entendidos:

Adesão voluntária e livre: sociedades cooperativas são organizações voluntárias de livre adesão, abertas a todas as pessoas aptas a utilizar seus serviços e, como membros, assumem as responsabilidades, sem discriminações de sexo, raciais, sociais, religiosas e políticas;

Gestão democrática pelos membros: as sociedades cooperativas são organizações democráticas, controladas por seus membros, que na formulação das suas políticas e na tomada de decisões participam ativamente. Nas cooperativas singulares, todos os membros têm direito igual de voto (um membro, um voto); enquanto que federações (conjunto de três cooperativas) e confederações (conjunto de três federações) são organizadas de maneira democrática;

Participação econômica dos membros: os membros contribuem equi-

tativamente para a formação do capital das suas cooperativas, o qual é controlado democraticamente. Parte desse capital é propriedade comum da cooperativa. Os membros recebem freqüentemente o resultado da cooperativa, que pode ser denominado excedente ou sobras, limitadas ao capital integralizado, como condição de adesão. Normalmente os excedentes são destinados a um dos seguintes objetivos: o desenvolvimento da cooperativa, eventualmente através da criação de reservas, sendo que uma parte destas será indivisível; benefício aos membros na proporção das suas transações com a cooperativa; apoio a outras atividades aprovadas pelos membros;

Autonomia e independência: as sociedades cooperativas são organizações autônomas, de mútua ajuda, controladas por seus membros. Se a estas se fizer necessário firmarem acordos com outras organizações, incluindo instituições públicas, e mesmo recorrerem a capital externo, devem fazer de maneira que assegurem o controle democrático pelos seus membros e mantenham a sua autonomia.

Educação, formação e informação: as sociedades cooperativas devem promover a educação e a formação de seus membros, dos representantes eleitos e dos trabalhadores, de maneira que estes possam contribuir para o desenvolvimento da cooperativa. Informam o público em geral sobre a natureza e as vantagens da cooperação.

Intercooperação: as sociedades cooperativas servem de forma eficaz os seus membros e fortalecem o movimento cooperativo, trabalhando em conjunto, através das estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais.

Interesse pela comunidade: as sociedades cooperativas trabalham para o desenvolvimento sustentado das suas comunidades, através de políticas aprovadas pelos seus membros.

Pode-se afirmar também que o cooperativismo tem duplo caráter: social (sociedade de pessoas) e econômico (empresa). Bialoskorki (1998, p.57) define cooperativa da seguinte forma:

é uma associação de pessoas, que tem três características básicas: 1º - Propriedade Cooperativa: significa que os usuários da cooperativa são os seus proprietários e não aqueles que detêm o capital; 2º - Gestão Cooperativa: implica concentração de poder decisório em mãos de associações; 3º - Repartição Cooperativista: significa que a distribuição do lucro da cooperativa (sobras líquidas) é feita proporcionalmente à participação dos associados nas operações das mesmas. Tais características conferem à cooperativa o caráter de “empresa associada” pois esta inclui: a – Associação voluntária de pessoas que constituem uma sociedade; b – Empreendimento comum, pelo qual esta sociedade alcança seus objetivos.

Diante do exposto, fica evidenciado que uma das características principais das cooperativas é o fato de serem uma empresa participativa, onde os associados são ao mesmo tempo usuários e proprietários, participando das operações comerciais, como usuários, e nas decisões, como proprietários.

2.3 Legislação cooperativista

As cooperativas são regidas através da Lei 5.764 de 16/12/71, que, no artigo 4º, define cooperativa como sociedade de pessoas, com forma e natureza jurídica própria, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados.

Para Bialoskorski Neto (*apud* ARRIGONI, 2000), cooperativas são organizações diferentes das empresas de capitais, pois essa forma organizacional é baseada em princípios doutrinários e não objetivam a geração de lucros, mas possuem o intuito de oferecer condições para que cada uma das unidades autônomas associadas possam se estabelecer eficientemente no mercado.

As cooperativas têm a incumbência de prestar serviços aos associados, fornecendo-lhes serviços e produtos, ou comercializar os produtos em nome dos associados. No entanto, a responsabilidade por estas operações é do próprio associado.

Lima (1999, p.7), descrevendo a atuação da cooperativa nos atos relativos às atividades conjuntas de seus associados, definiu o ato cooperativo como:

Compreende todo relacionamento do cooperado com a cooperativa, na obtenção de serviços indispensáveis à materialização e coletivização da atividade econômica que constitui o seu objeto. Para a consecução desses fins, têm as cooperativas um complexo de competências, que não se resume num singelo relacionamento com seus sócios, mas na relação com os interessados em obter o produto da atividade econômica de seus cooperados (usuários, no caso) e também na relação inerente à aquisição de recursos (bens ou serviços) para que a atividade-objeto cooperados se complementem.

2.4 Ato cooperativo e ato não cooperativo

Para o entendimento da legislação contábil do cooperativismo, necessário faz-se esclarecer o que são atos cooperativos e atos não-cooperativos. O artigo 79 da Lei nº. 5.764/71 define que:

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único – O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

De acordo com Michels (2000), o ato cooperativo é a forma de regulamentação das relações entre a entidade cooperativa e os seus associados, ou entre este e aquela, não caracterizando uma transação comercial. Os associados são ao mesmo tempo cliente e proprietário. Os atos praticados pela cooperativa são de sua responsabilidade, pois a cooperativa só pode agir em nome do associado.

As cooperativas prestam serviços, a princípio, exclusivamente aos associados. Praticam os atos inerentes a sua atividade (atos cooperativos), que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem o objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular, mas podem, eventualmente prestarem serviços a terceiros. Sendo assim, as operações das cooperativas são classificadas em atos cooperativos e atos não cooperativos.

Michels (2000) define que os atos cooperativos são os realizados pela cooperativa em nome dos associados, enquanto os atos não cooperativos são os realizados pela cooperativa em seu próprio nome. Por isso é necessário que conste no estatuto da cooperativa, qual é o seu objetivo social, os quais serão considerados atos cooperativos. Mesmo assim acaba gerando polêmica, pois a classificação é muitas vezes equivocada.

Ainda segundo Michels (2000, p.16):

Considere-se o caso de cooperativas de produção agrícola, cujo objetivo é comercializar produtos ou transformá-los em produtos industrializados, fornecer insumos para os associados e prestar-lhes assistência técnica, assim serão considerados atos cooperativos: a) comercialização de produtos agrícolas; b) fornecimento de insumos; c) prestação de assistência técnica, quando essas operações forem realizadas com os associados.

O conceito de terceiros, que são as pessoas físicas que operam no mesmo campo de atuação do quadro de associados da cooperativa e que por isso tem condições de se tornarem associados no cooperativismo, é pouco explorado, se considerada sua relevância, pois é do relacionamento das cooperativas agropecuárias com terceiros que surge o conceito dos atos não cooperativos, que fazem com que as mesmas produzam lucros, em vez de sobras (IRION,1997).

Existem duas situações em que uma cooperativa agropecuária pratica atos não cooperativos. A primeira situação é a que a envolve a cooperativa e pessoas físicas não associadas. A segunda é a que envolve a cooperativa com o mercado, realizada fora dos objetivos sociais.

Os lucros gerados pelos atos não cooperativos refletem diretamente na

economia da sociedade e não dos associados, por isso são tributáveis, sendo que os lucros são destinados à RATES (Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social) da cooperativa agropecuária, não podendo ser objeto de rateio entre os associados, e, no caso de resultados negativos, deve ser descontado da Reserva Legal, e se a mesma for insuficiente, o mesmo será rateado entre os associados.

De acordo com o descrito acima, fica claro que é de total responsabilidade dos associados das cooperativas toda a movimentação realizada com terceiros, que dão origem aos atos não cooperativos, quer elas produzam lucros ou prejuízos. Em virtude disso é que foi criada uma norma específica para esse tipo de sociedade, pois com ela ficará evidenciado segregadamente o resultado da cooperativa com os associados, que gera os atos cooperativos, e com terceiros, que gera o ato não cooperativo.

2.5 A demonstração de sobras ou perdas do exercício

A demonstração contábil que mais sofreu alterações para o ramo do cooperativismo é a Demonstração do Resultado do Exercício, pois é nela que será evidenciada a maioria das particularidades do setor.

A NBC T 10.8, deixa claro que a Demonstração de sobras ou perdas deve ser feita de forma que fique evidente o resultado das cooperativas com atos cooperativos e atos não cooperativos. No ato cooperativo a movimentação é definida como ingressos e dispêndios e as movimentações com o ato não cooperativo são definidas como receitas, custos e despesas.

A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não cooperativo, demonstrando segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa (10.8.4.1).

Dessa forma, as sobras não se confundem com lucros, pois o lucro é a remuneração do capital investido pelos sócios na empresa, que é distribuído de acordo com a participação de cada um na sociedade, enquanto as sobras são resultantes da dificuldade da previsão exata dos custos operacionais e são devolvidas na proporção da participação de cada associado na operação de cada produto, e é por isso que a demonstração de sobras do cooperativismo agropecuário deve ser segregada em ingressos e dispêndios por produtos. Com isso verifica-se que a distribuição de sobra nada mais é que a devolução do montante recebido a mais para cobrir os custos e despesas operacionais.

Vale ressaltar que a distribuição das sobras só ocorre após terem sido

feitas as destinações legais, previstas no artigo 28 da Lei 5.764/71, que são: 10% das sobras líquidas irão para o fundo de reservas destinados a reparar perdas e atender as atividades das cooperativas (art. 28, I) e 5% das sobras líquidas vão para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (art. 28, II). A referida Lei prevê também a criação de outras reservas que poderão ser destinadas a fins específicos. Todavia, se a cooperativa tiver perda e não sobras, as mesmas serão levadas ao fundo de reserva, e se esse não for suficiente, será rateada entre os associados, de acordo com a participação de cada um na comercialização de seus produtos.

Os atos não cooperativos acabam sendo lucrativos, pois são realizados com terceiros, que não são beneficiados pelas sobras. Entretanto, os lucros resultantes desses atos de maneira alguma entra em discordância com os princípios cooperativistas, uma vez que não são distribuídos também entre os associados, mas são levados a uma conta de reserva, que constitui um recurso indivisível, utilizado para realizar ações de interesses coletivos. Com isso pode-se afirmar que possuem uma natureza social e não uma natureza capitalista, não enaltecendo assim o capital empregado na cooperação (VALLES, 2007).

A NBC T 10.8 muda a denominação de Demonstração de Resultado para Demonstração de Sobras ou Perda: “A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período.” (10.8.4.1).

A demonstração de Sobras ou Perdas deve ser elaborada de maneira a evidenciar a apuração por produto, considerando os ingressos e dispêndios do ato cooperativo e receitas e despesas do ato não cooperativo. Deverá ser apresentada de forma vertical, apurando-se assim as sobras ou perdas por produto. As despesas operacionais serão apresentadas de forma a atender tanto o resultado do ato cooperativo, como do ato não cooperativo, e deverão ser rateadas proporcionalmente às operações com associados e não associados.

Um ponto relevante dessas alterações é o fato de que dessa maneira ficará claro para todos quais são os valores oriundos da cooperativa que decorrem de transações com seus associados, que é o ato cooperativo e os valores que não decorrem de transações com seus associados, que são atos não cooperativos. Esta informação é importante, pois no ramo do cooperativismo o resultado do ato cooperativo não é tributado, enquanto o resultado do ato não cooperativo sofre tributação como o de uma empresa de capital normal.

Evidencia-se também que o lucro do ato não cooperativo não pode ser distribuído aos associados, mas deve ser retido na conta RATES (Reserva de Assistência Técnica), e o prejuízo do ato não-cooperativo deve ser levado à Reserva Legal, e se a mesma não for suficiente, deve rateado entre os associados

das cooperativas.

De acordo com Gonçalves (2003), uma proposta para a elaboração da demonstração de sobras do exercício que atenda a NBC T10.8 seria a seguinte:

DEMONSTRAÇÃO DAS SOBRAS E PERDAS	
ATIVIDADE COOPERATIVA	ATIVIDADE NÃO COOPERATIVA
Ingresso de Cooperados	Receita de Não Cooperado
(-) Dedução e Abat. Ingressos	(-) Dedução e Abat. Sob Receita
(=) Ingressos Líquidos	(=) Receitas Líquidas
(-) Dispêndios Operacionais	(-) CMV
(=) Sobras Brutas	(=) Lucro Bruto
Dispêndios Administrativos	
	Dispêndios Financeiros
	Ingressos Financeiros
	Outros Ingressos ou Dispêndios Operac.
(-) Dispêndios Operacionais	(-) Despesas Operacionais
	(=) Lucro ou Prejuízo Operacional
	Receitas Não Operacionais
	(-) Despesas Não Operacionais
(=) Sobras ou Perdas	(=) Lucro antes do IR e CSLL
(-) Destinações Legais e Estatutárias	(-) Provisão para IR
	(-) Provisão para CSLL
(=) Sobras a Disp. da AGO	(=) Lucro ou Prejuízo do Período

Figura 1: Proposta para demonstração de sobras e perdas

Fonte: Gonçalves, 2003

A NBC T 10.8 veio assegurar maior praticidade de demonstrar a movimentação econômico-financeira da cooperativa agropecuária, o que possibilita um fácil entendimento e compreensão por parte de todos os usuários da contabilidade. A demonstração de sobras ou perdas evidenciará claramente os resultados da cooperativa agropecuária com seus atos cooperativos e com seus atos não-cooperativos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As sociedades cooperativas, atualmente, inclusive após a aprovação da NBC T 10.8, que trouxe alterações para os demonstrativos contábeis dessas sociedades, continuam a apresentar as demonstrações contábeis no mesmo formato das empresas de capital, fato esse contestado, pois uma sociedade que tem, como via de regra, não visar fins lucrativos, não deve apresentar seus resultados apurados da mesma forma que uma empresa de capital, principalmente porque existe no momento uma norma específica para tais entidades.

Isso tem acontecido, pois, de acordo com alguns gestores de cooperativas, torna-se um tanto complexo e trabalhoso segregar alguns custos e despesas

entre o ato cooperativo e o ato não cooperativo de operações que são realizadas para toda a sociedade.

Todavia, cabe ressaltar que é de fundamental importância que fique evidente para o associado, que é ao mesmo tempo usuário e proprietário da cooperativa, qual é a participação do ato não cooperativo no resultado da mesma, pois ele responde por todas as transações da cooperativa, inclusive aquelas realizadas com terceiros, que dão origem ao ato não-cooperativo. Além do associado, a sociedade em geral tem o direito de saber o quanto as cooperativas estão tendo de resultados com atos cooperativos e atos não cooperativos, para que vejam a eficiência da mesma, como uma firma de pessoas e não de capital, e assim justifiquem a legitimidade desse tipo de sociedade.

E, conseqüentemente, ao demonstrar a participação do ato não cooperativo no resultado da cooperativa, consegue-se evidenciar qual proporção dos resultados das mesmas é proveniente de sua ação no mercado como uma empresa de capital e não como uma sociedade de pessoas, o que ajudará significativamente no processo de gestão das cooperativas, e nas decisões a serem tomadas pelos seus associados.

Atender à norma não se trata apenas de registrar as operações realizadas com o mercado e os associados, mas também gerar e agregar melhorias financeiras e econômicas aos associados que, individualmente, não conseguiriam atender tal objetivo. Com isso, eles precisam depositar confiança no negócio realizado em comum. Quando isso é evidenciado de forma clara e objetiva nos demonstrativos contábeis, maior será a confiança que o associado terá na sociedade e isso faz com que a entidade progrida através da satisfação dos associados e ainda gerar razões para a continuidade da cooperativa.

A informação possui o poder de mudar comportamentos. Assim, a contabilidade e os demonstrativos contábeis das cooperativas agropecuárias devem ser orientados no sentido de solidificar as relações entre cooperativa e associados. A evidenciação da real situação econômica e financeira das cooperativas, bem como os atos praticados por ela, deve ter a função de mostrar para os associados que eles não estão sendo enganados, proporcionando assim sensação de estreitamento, tornando a sociedade um reflexo da cultura de seus associados, e este estreitamento só é possível em um sistema de informação contábil confiável (MICHELS, 2000).

5 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, H. N. N. O adequamento dos atos cooperativos auxílios na destinação do resultado do exercício das sociedades cooperativas. Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto>>.

asp?id=6559>. Acesso em: 25 mar. 2007.

BIALOSKORKI NETO, S. A nova empresa cooperativa. **Agroanalysis - Revista de Economia Agrícola da FGV**, São Paulo, v. 18, n. 1, p. 48, jan. 1998.

Brasil. Lei do Cooperativismo, Lei nº 5.764 de dezembro de 1971. Disponível em: <www.ocb.org.br>. Acesso em: 15 jul. 2005.

_____. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 10.8 de 09 de janeiro de 2002. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 14 jul. 2007.

BULGARELLI, W. Elaboração do direito cooperativo. São Paulo: Atlas, 1967.

CRESCIMENTO do cooperativismo Brasileiro em 2005. Disponível em: <www.ocb.org.br>. Acesso em: 15 jul. 2007.

FERRINHO, H. Cooperativas e desenvolvimento rural. Porto: Clássica, 1978.

GONÇALVES, C. S. **Uma contribuição à estruturação dos procedimentos e demonstrações contábeis das cooperativas** – aplicação em uma cooperativa de trabalho. 2003. 180 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

LAMBERT, P. **La doctrine coopérative**. Bruxelas-Paris, 1959.

LIMA, R. F. **Resumo sobre os aspectos do tratamento tributário da atuação das sociedades cooperativas**. Material de palestra, Rio de Janeiro, 1999.

MENEGÁRIO, A. H. **Emprego de indicadores sócio-econômicos na avaliação financeira de cooperativas agropecuárias**. 2000. 121 f. Dissertação (Mestrado) - Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2000.

MICHELS, V. **Contabilidade e gestão em cooperativas de produção agrícola**. 1995. 122 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

_____. **Uma contribuição à análise dos princípios de administração**

financeira aplicados a sociedades cooperativas de produção agrícola.

2000. 166 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

O Estado do Paraná. - Organização das Cooperativas do Estado do Paraná.
Disponível em: <www.ocepar.org.br>. Acesso em: 15 jul. 2007.

PEREIRA, A. C. **Contribuição à análise e estruturação das demonstrações financeiras das sociedades cooperativas brasileiras:** ensaio de abordagem social. 1993. 325 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

PINHO, D. B.; AMARAL, C. M. **Cooperativas brasileiras de trabalho:** atividade solidária, criação de emprego e qualidade de vida. São Paulo: FAPESP/UNIMED do Brasil/IPE/FIPE, 1993.

VALLE, F.; VALLE, G. Repensando o cooperativismo. Jus Navigandi.
Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8137>>. Acesso em: 25 mar. 2007.

VITORINI, J.; BENATO H. Cooperativismo: encontros e desencontros. São Paulo: IAC, 1994.