

Fernando José Arrigoni

Mestre em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP  
Professor da Universidade Federal do Espírito Santo - UFES

### Introdução

**A** empresa é uma forma de organização dinâmica inserida no ambiente. De acordo com a teoria sistêmica, ambiente é um meio dinâmico. Por serem dinâmicos e interdependentes, empresa e meio mantêm relações recíprocas de *input* e *output*. Em decorrência desses relacionamentos surgiu com o tempo a noção de responsabilidades da empresa para com o social.

A sociedade cooperativa caracteriza-se como empresa, e como tal interage com o meio, onde se encontram os recursos humanos, com os quais se relaciona de diversas formas. Dada a amplitude do tema responsabilidade social, o presente trabalho limita-se às responsabilidades sociais das Sociedades Cooperativas no que se refere às suas relações com os cooperados, seus familiares e empregados.

### Caracterização do Problema e Objetivo do Trabalho

Os relatórios contábeis exigidos pela Lei nº 6.404/76 destinam-se a evidenciar os aspectos econômico-financeiros das sociedades por ações. De acordo com a FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS - FIPECAFI (1995:67) "[...] o objetivo principal da Contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade".

A Sociedade Cooperativa congrega características peculiares, especialmente no que diz respeito aos seus objetivos, os quais devem ser consideradas, quando da elaboração e utilização das informações contábeis. O artigo 3º da Lei nº 5.764/71 estabelece que "[...] celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica,

de proveito comum, sem objetivo de lucro". E assim fica determinado que o principal objetivo da sociedade cooperativa não é acumular lucros, economicamente mensuráveis, ao capital nela aplicado. No que se refere ao aspecto econômico, seu objetivo maior é gerar resultado positivo, o suficiente, para garantir o alcance dos objetivos sociais. A ênfase será restrita aos atos praticados entre as cooperativas singulares de produção e seus respectivos cooperados.

Seria ideal que houvesse uma contabilidade específica, a ser aplicada ao cooperativismo, e que levasse em consideração as características peculiares desse tipo societário. No entanto isso não ocorre, porque "[...] não possuindo uma legislação cooperativista específica que lhes forneça critérios próprios para suas Demonstrações Contábeis, sem nenhuma outra alternativa, são levadas a observarem e se adaptarem às práticas contábeis exigidas de outros tipos societários" (Pereira, 1993:187-8). O resultado dessa adaptação à Lei nº 6.404/76 é a ênfase no desempenho econômico-financeiro.

O Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES é um fundo criado por força dos princípios doutrinários do cooperativismo e legitimado, no caso do Brasil, pela Lei nº 5.764/71. Simboliza o compromisso que estas sociedades têm para com o social. Sua importância como objeto do presente estudo se dá por representar a essência do cooperativismo, que é a busca dos objetivos sociais. Em face à ausência de uma Contabilidade que considere também os objetivos sócio-econômicos dessas sociedades, a questão que se coloca é a seguinte: como evidenciar contabilmente as aplicações sociais dos recursos do FATES?

A busca de uma resposta adequada à indagação, direciona a pesquisa para o objetivo geral deste trabalho: contribuir para a elaboração do Balanço Social das Sociedades Cooperativas, e como objetivo específico, contribuir para o *disclosure* das aplicações sociais dos recursos do FATES, bem como à distribuição dos

serviços prestados ao elemento humano, seja ele associado ou funcionário.

O modelo ora proposto possibilita a identificação das atividades realizadas, o custo de cada uma delas, bem como os beneficiários desses recursos, priorizando o item mão-de-obra e classificando-o em cooperados, funcionários e terceiros. Assim se obtêm informações sobre a distribuição dos recursos entre as atividades de assistência determinadas pela Lei nº 5.764/71. Além disso, são identificados os tipos de serviços prestados dentro de cada uma das áreas assistenciais, permitindo-se, assim, obter informações sobre o custo de cada serviço e, conseqüentemente, de cada assistência. Adicionalmente, serão elaborados quadros complementares, onde se identificam os serviços, os recursos despendidos e seus respectivos beneficiários, tornando-se possível a verificação da equidade na distribuição dos recursos, e principalmente, na prestação dos serviços entre os beneficiários.

O tema "responsabilidade social da empresa" vem sendo debatido internacionalmente, e mais intensivamente a partir do final da primeira metade deste século. No Brasil, a discussão tornou-se mais enfática a partir da iniciativa do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas - IBASE - quando da gestão de seu presidente o sociólogo Herbert de Souza, incentivando a publicação do Balanço Social.

Diante do interesse, apresentado pelas companhias não cooperativas, de publicarem o Balanço Social, pergunta-se: se a sociedade em geral busca nas empresas (constituídas para serem regidas pela força do capital) uma evidenciação dos seus feitos na área social, o que não se espera das sociedades cooperativas, as quais têm no econômico um meio para se buscar o social?!

A busca do resultado puramente econômico não é o objetivo da sociedade cooperativa. Da combinação dos

artigos 3º e 4º da Lei nº 5.764/71 resulta que essas entidades não devem visar ao resultado econômico como fim.

A predominância de empresas voltadas ao objetivo econômico-financeiro, talvez justifique a abundância de literatura específica existente no mercado. Mas a preocupação deste trabalho é evidenciar o social. Há uma carência de pesquisa, sobretudo se tomarmos como parâmetro as que se atêm ao aspecto sócio-econômico.

### A Empresa e o Ambiente Global

Empresa, de acordo com o *Tavistock Institute of Human Relations*<sup>1</sup>, apud Duarte (1985:3), é um sistema<sup>2</sup> técnico-social de características próprias e que exerce funções relevantes para a sociedade. Constitui-se de variáveis que interagem entre si e/ou realizam trocas com o meio ambiente, caracterizando-se como sistema aberto<sup>3</sup>. Cada variável tem sua característica própria e contribui para a empresa como um todo. O conjunto dessas variáveis é responsável pela interação e pela integração da empresa com o ambiente no qual se situa.

Como forma de se adaptarem às mudanças sociais é preciso que as empresas façam uso do planejamento estratégico, o qual pressupõe a implementação de ações através de um processo sistemático e contínuo, visando definir e redefinir o seu papel social; posicionar-se perante o seu ambiente; formular e implementar idéias, políticas, atitudes, condutas e objetivos, para que possa, sempre, prosperar no curto e no longo prazo.

Tanto Taylor (1980) quanto Duarte (1985) defendem a idéia de que a responsabilidade social encontra fundamentos no próprio ambiente no qual a empresa está inserida. Ela é de difícil definição, por estar atrelada a princípios e valores sociais, éticos<sup>4</sup> e morais<sup>5</sup>. Estes últimos, além de serem diferentes de acordo com a socie-

<sup>1</sup>Instituto criado em Londres por pesquisadores sociais que trabalharam juntos durante a 2ª Guerra Mundial, em 1946.

<sup>2</sup>Sistema é o "[...] conjunto de elementos interdependentes que interagem na consecução de um objetivo comum [...]" (Guerreiro, 1989:37).

<sup>3</sup>"os sistemas abertos envolvem a idéia de que determinados 'inputs' são introduzidos no sistema e, transformados, geram certos 'outputs'" (Guerreiro, 1989:153).

<sup>4</sup>Ética é entendida como parte da filosofia que se preocupa em buscar explicações teóricas daquilo que é certo ou errado na conduta humana no conjunto da realidade em que vive.

<sup>5</sup>A moral, como um sub-elemento da ética, é entendida como o estudo normativo da forma de procedimento humano. De acordo com Duarte (1985:57), a moral inclui, "além dos princípios éticos, os conhecimentos deduzidos, ampliados e aperfeiçoados pela experiência acumulada de gerações e gerações, ao longo de milênios".

dade em que são constituídos, distinguem-se numa mesma sociedade em diferentes épocas. Bowen (1957:135) já afirmava que "[...] o interesse próprio do homem de negócios é sempre relacionado aos padrões socialmente aceitos, os quais alteram-se constantemente".

### **A Empresa e a Informação Contábil**

Da necessidade de controlar, avaliar, analisar e acompanhar o desempenho de seu negócio o homem criou a Contabilidade. Ainda não foi possível precisar a data exata de seu surgimento. Ela surgiu em decorrência de necessidades e, portanto, não há dúvidas de que sua finalidade é ser útil ao homem. Cada povo, em cada época, apresentou necessidade peculiar e crescente, fruto do seu desenvolvimento comercial, social e institucional.

Os diversos conceitos atribuídos à Contabilidade evidenciam resumidamente sua característica de utilidade. Glautier & Underdown (1995:3) apresentam o *American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*, definindo-a como "[...] a arte de registrar, classificar e sumarizar de forma significativa, e em termos monetários, transações e eventos que são, pelo menos em parte, de caráter financeiro, e interpretar o seu resultado". Esses mesmos autores interpretaram a Contabilidade como uma ciência que caminha rapidamente para os objetivos do bem estar social.

Ludícibus (1997:23), apesar de reconhecer como objetivo básico da Contabilidade o fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, explicita em nota de rodapé que "na atualidade, o objetivo da Contabilidade envolve os aspectos [...] e os sociais". Por sua vez, Tinoco (1984) entende a Contabilidade como provedora de informações econômicas e sociais úteis. A forma como esse autor percebe o papel da Contabilidade mostra que o objetivo dela de informar foi ampliado, no que se refere a seu campo de atuação. Já De Luca (1991:11) reconhece a amplitude da informação contábil e lhe atribui maior responsabilidade, quando declara que a "[...] finalidade da entidade é julgada pela sua utilidade no ambiente social em que atua"<sup>6</sup>.

A Contabilidade, no seu processo de elaborar e apresentar informações úteis, está se inserindo em áreas, com as quais a humanidade não apresentava maior preocupação.

### **A Empresa e o Balanço Social**

A empresa, como uma célula da sociedade, vem despertando para a necessidade de assumir responsabilidades, graças às pressões sociais e à crescente consciência de que ela deve manter verdadeiras parcerias com a sociedade. O Balanço Social permite "[...] avaliar as relações ocorridas entre o resultado da empresa e a sociedade" (De Luca, 1991:18). Para tanto, a Contabilidade se utiliza de demonstrações caracterizadas pelos aspectos qualitativos e quantitativos; e de escalas de valores subjetivos, tais como os resultados de entrevistas, opiniões etc.

Mas a utilidade do Balanço Social não se resume apenas no fornecimento de informações aos usuários externos. É um instrumento disponível ao gestor e o auxilia na análise do desempenho de sua gestão: planejamento, execução e controle das atividades sociais.

No Brasil, foram tomadas algumas iniciativas no intuito de tornar institucional ou compulsória a publicação do Balanço Social; entre elas, o projeto de Lei do Ministro José Paulo Cavalcante (1987), o Projeto de Lei nº 3.116 (1997) das deputadas Marta Suplicy, Conceição Tavares e Sandra Starling; porém, até o momento, nenhuma logrou êxito. Além dessas, outras iniciativas foram tomadas; entre elas a do IBASE e a da Prefeitura Municipal de São Paulo.

### **A Empresa Cooperativa**

A Lei nº 5.764/71 caracteriza a cooperativa como uma sociedade de pessoas, cujo objetivo é prestar serviços aos associados. Estes últimos obrigam-se a contribuir reciprocamente com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, sem se objetivar o lucro.

A dimensão social das sociedades cooperati-

<sup>6</sup>Sob a abordagem social, "os procedimentos contábeis e os relatórios emanados da contabilidade deveriam atender finalidades sociais mais amplas [...]" (Ludícibus, 1997:23).

vas apresenta as seguintes características (Aldir et alii (1995:67):

[...] a democracia, a participação dos associados nas decisões, a construção de mecanismos de participação, gestão e controle democrático dos sócios na cooperativa; a associação de pessoas e não de capital; é uma associação que tem como condição básica a ajuda mútua e o desenvolvimento dos laços de solidariedade entre os associados, visando alcançar objetivos comuns entre seus membros; os objetivos comuns deste tipo de associação são normalmente a melhoria econômica, social e das condições de vida em geral dos seus membros. Para isto constitui-se uma empresa econômica cujos dirigentes e responsáveis são os próprios sócios; há também a preocupação com a realização humana dos sócios enquanto pessoas, não apenas enquanto produtores, consumidores ou seres com necessidades meramente econômicas; esforço e interesse permanente com a educação e com a informação dos associados sobretudo o que diz respeito à vida econômica e social da cooperativa bem como questões que dizem respeito à vida em geral e ao desenvolvimento humano e social dos associados.

O que melhor distingue a sociedade cooperativa das demais é sua base doutrinária que coloca como centro da empresa a pessoa, visando à solidariedade e a busca do bem-estar de seus sócios e da sociedade em geral. Para que a sociedade atinja seus objetivos econômicos e sociais, é preciso que haja equilíbrio na busca de ambos, sem prejuízo de nenhum deles.

### **Classificação Setorial, Identidade e Importância das Cooperativas na Organização Econômica**

Tendo em vista a variedade de atividades das cooperativas, Bulgarelli (1998:47) atenta para a dificuldade de congregá-las em qualquer classificação. Sugere, então, uma que seja generalizada e aponta três ti-

pos principais: as de consumo, as de produção e as de crédito. A partir de então poderá haver desdobramentos, inúmeras subdivisões, de acordo com os diferentes ramos de atividades. Lembra ainda esse autor que essa classificação tem sido aceita pelos diversos estudiosos do assunto, mas não é unanimidade.

### **Princípios Doutrinários do Cooperativismo**

Em todo o mundo, onde quer que se pratique o cooperativismo sob forma de entidades, as experiências são peculiares - os modelos adotados se adaptam a cada cultura. No entanto, de modo geral, "[...] a proposta cooperativista construída pelo grupo de trabalhadores de Rochdale acabou por ser a referência para quase todos os países" (Rech, 1995:24). Essa proposta, entre outros feitos, disseminou pelo mundo os princípios sob os quais a sociedade se norteou durante toda sua existência. Vale lembrar que os princípios não eram inéditos para os pioneiros de Rochdale. Um ou outro foi adotado isoladamente por diferentes cooperativas. O grande diferencial desse grupo de tecelões foi a iniciativa de adotá-los conjunta e simultaneamente e, talvez por isso, tenha sido bem sucedida.

Apesar de grande parte dos autores consultados concentrar seus estudos nos princípios doutrinários, necessário se faz analisar a iniciativa cooperativista e seus respectivos princípios dentro de um plano maior, que é o da economia social na qual se encontra inserida.

A economia social é potencialmente capaz de produzir todos os bens e serviços que são elaborados pela forma capitalista. A principal característica é que os meios de produção pertencem aos próprios trabalhadores. A existência dessa economia pressupõe um conjunto de idéias e valores, sob os quais as sociedades, a ela pertencentes, balizam suas condutas. Como o cooperativismo é uma forma de economia social, tem nas suas idéias gerais e valores a origem dos seus princípios doutrinários.

As **idéias gerais** estão na base da Economia Social e servem de fundamento para a formulação da doutrina cooperativista; portanto, podem ser comuns tanto às cooperativas como a outras entidades participantes dessa forma de produção. As idéias peculiares

ao cooperativismo são: modificação gradual e pacífica do meio econômico-social; substituição da concorrência pela cooperação; eliminação do lucro como decorrência da pura aplicação do capital; busca do "preço justo"; eliminação do vendedor de mão-de-obra assalariada e constituição de um patrimônio comum aos associados e indivisível.

Os **valores** decorrem das idéias gerais e dão origem aos princípios. Apesar das divergentes interpretações, os valores são abrangentes. Portanto, dentro de uma hierarquia cooperativista, são superiores aos princípios, e, com eles, constituem a base doutrinária do cooperativismo.

Os princípios básicos do cooperativismo expressam sua essência universal e devem ser entendidos como valores. A prática cooperativa básica está atrelada às diferentes classes dessas entidades, levando em consideração suas características peculiares. De acordo com Pinho (1986) que compartilha da mesma idéia Irion(1997), os valores básicos do cooperativismo são: democracia, liberdade, equidade, solidariedade e justiça social.

### **Princípios Doutrinários**

Os princípios doutrinários como externalização de alternativas que permitem que a sociedade adote os valores cooperativos "[...] exprimem o alto sentido social do sistema cooperativo" (Bulgarelli, 1998:12). São eles: adesão livre e voluntária; controle democrático pelos sócios; participação econômica dos sócios; autonomia e independência; educação, treinamento e formação; cooperação entre cooperativas e preocupação com a comunidade.

### **A Sociedade Cooperativa e a Responsabilidade Social**

As sociedades cooperativas, de acordo com o artigo 3º da Lei nº 5.764/71, são formadas por pessoas que, reciprocamente, se obrigam a contribuir com bens e serviços "para o exercício de uma atividade econômica [...]". Essa definição caracteriza a natureza econômico-financeira das suas operações. Esse mesmo dispositivo legal declara ser o exercício da atividade eco-

nômica "de proveito comum, sem objetivo de lucro". Dessa forma, fica definido um dos compromissos sociais da cooperativa: gerar benefícios sociais para os associados.

A necessidade de aplicação no social origina-se, primeiramente das suas relações com o meio, e dos princípios doutrinários do cooperativismo. A lei que rege as sociedades cooperativas no Brasil apenas ratificou a necessidade de se aplicar recursos no social, definindo um fundo mínimo para financiar os serviços de assistência técnica, educacional e social a serem destinados aos associados e familiares e aos funcionários, quando previsto nos estatutos. Entende-se, no entanto que esse objetivo social da empresa cooperativa não se restringe apenas a esses beneficiários.

### **A Sociedade Cooperativa e o Balanço Social**

A sociedade cooperativa vislumbra "[...] ideais econômico e social. O econômico afeta a empresa nos seus métodos e operações, e, se levado a cabo com sucesso, possibilita a realização dos ideais sociais" (Moura et alii, 1993:11). Essa afirmação deixa evidente o duplo objetivo da sociedade cooperativa: econômico e social. A literatura consultada sinaliza para uma grande tendência a se valorizar mais a dimensão econômica do que a social. Essa tendência contribuiu para que se introduzisse uma série de indicadores econômico-financeiros, tais como os utilizados pelas sociedades não cooperativas, para avaliar o desempenho das cooperativas. Isso se deve, de acordo com Schneider (1984:67), a três motivos: os dados econômico-financeiros são mais fáceis de serem quantificados e operacionalizados; no meio onde atuam as cooperativas, predomina a economia de mercado, com a respectiva busca do lucro; a função de prestar serviços à comunidade subordina-se ao desempenho econômico. Além disso, destaca-se que a fiscalização nas cooperativas, quando ocorre, volta-se ao aspectos econômico-financeiros.

É preciso que as sociedades cooperativas definam os serviços a serem prestados ao social. A centrada ênfase no aspecto econômico desvia essas sociedades dos seus autênticos objetivos,

descaracterizando-as como sociedades de pessoas, com objetivos sociais.

O presente trabalho vislumbra as sociedades cooperativas em seus objetivos sociais. Dessa forma, ele contribui para que haja uma maior eficiência da Contabilidade para fornecer informações tanto sobre atividades sociais quanto as econômico-financeiras.

### **Proposta de Demonstração Contábil que Evidencia as Aplicações Sociais dos Recursos do FATES.**

Tanto Magalhães (1972) como Pereira (1993) perceberam a inadequação das práticas contábeis utilizadas pelas cooperativas no que se refere às aplicações sociais dos recursos do FATES. Reconhecem a necessidade de a Contabilidade elaborar informações que possibilitem comparações, pois admitem que uma técnica básica universal constituir-se-ia como um dos objetivos do movimento cooperativo. Isso porque significaria a racionalização e sistematização dos procedimentos contábeis e a criação de um plano de contas básico que favoreceria a obtenção de dados estatísticos que, então, permitiriam analisar e valorizar a verdadeira gravitação do cooperativismo no campo econômico e social.

A manutenção de uma contabilização uniforme

e adequada, permite análises comparativas entre as informações da própria entidade, de um período para outro e as da entidade com outras. Tal comparação ensejará melhor gerenciamento dos recursos e possibilitará a verificação das tendências das cooperativas no que se refere à sua política de aplicações sociais utilizando recursos do FATES.

Reconhecendo a necessidade de a Contabilidade se adaptar às peculiaridades das cooperativas e de modo especial à evidenciação dos recursos do FATES, Pereira (1993:248), em sua tese de doutoramento, faz algumas sugestões com o objetivo de tornar a informação contábil de maior valor utilitário. Objetivando caracterizar e identificar o montante de recurso do FATES aplicado, e segregá-lo do não-aplicado, sugeriu distinguir as rubricas que os representam em: RATES<sup>7</sup> e FATES<sup>8</sup>.

De acordo com aquele autor, o registro da destinação dos recursos para a assistência técnica, educacional e social se processaria debitando a conta excedente cooperativo a crédito da conta Excedente Cooperativo e creditando-se a conta RATES. Dessa forma, embora os recursos se encontrem no ativo para serem aplicados nas atividades do FATES, a conta RATES estaria representando sua origem. Para tornar mais claro o entendimento, toma-se como exemplo a seguinte situação:

Valor do Excedente Cooperativo (apurado no período)	R\$ 100.000
Saldo Inicial do FATES	R\$ 0
Saldo do Caixa	R\$ 100.000

A seguir o Balanço Patrimonial antes de se destinarem recursos para o FATES:

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>			
<b>ATIVO</b>		<b>PASSIVO</b>	
Caixa	100.000	Patrimônio Líquido	
		Excedente Cooperativo	100.000
		FATES	0
<b>Total do Ativo</b>	<b>100.000</b>	<b>Total Passivo</b>	<b>100.000</b>

<sup>7</sup>RATES - Reserva para Assistência Técnica, Educacional e Social criada para registrar os recursos destinados a fazer face às aplicações sociais no tocante às assistências técnica, educacional e social, antes da sua efetiva implementação.

<sup>8</sup>FATES - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social; nesta rubrica serão contabilizados os recursos aplicados em atividades sociais, independentemente de estarem ativados sob uma rubrica qualquer, ou de terem sido efetivamente consumidos na prestação dos serviços previstos com aplicação desses recursos.

Analisado sob a ótica das origens e aplicações de recursos, visualiza-se que todo dinheiro aplicado no caixa teve sua origem no excedente cooperativo. Suponha-se que o estatuto social da cooperativa preveja que 15% desse excedente sejam destinados ao FATES. Admita-se, igualmente, que não se tenha efetuado tran-

sações com não cooperados durante o período.

O registro contábil se processa debitando a conta Excedente cooperativo e creditando RATES e o Balanço Patrimonial, após a destinação dos recursos para a RATES e, antes de quaisquer das aplicações previstas em lei, fica assim representado:

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
Caixa	100.000		
		Patrimônio Líquido	
		Excedente Cooperativo	85.000
		RATES	15.000
<b>Total do Ativo</b>	<b>100.000</b>	<b>Total Passivo</b>	<b>100.000</b>

O saldo da conta caixa não representa aplicações de recursos do FATES em atividades sociais; os valores aí apresentados e que têm como origem a conta RATES são recursos que ainda estão à disposição, para serem aplicados em atividades sociais.

Suponha a aquisição de equipamentos para laboratório para prestação de serviços de assistência técnica no valor de R\$ 10.000. O registro contábil se processa em duas etapas:

- 1) debita-se Imobilizado Social pela compra dos equipamentos e credita-se Caixa. Como a conta RATES comporta apenas recursos ainda não aplicados do FATES, faz-se a

transferência do valor de aquisição do imobilizado, para a conta FATES; debita-se a conta RATES; e

- 2) credita-se FATES pela transferência dos recursos (aplicados no imobilizado social).

Dessa forma, a conta RATES contempla os recursos não aplicados no FATES; e esta, os recursos que foram recebidos da RATES e que foram aplicados no Imobilizado Social. A seguir tem-se o Balanço Patrimonial após a aquisição do Imobilizado e a transferência do seu respectivo valor da conta RATES para a FATES.

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
Caixa	90.000		
Imobilizado Social	10.000	Patrimônio Líquido	
		Excedente Cooperativo	85.000
		RATES	5.000
		FATES	10.000
<b>Total do Ativo</b>	<b>100.000</b>	<b>Total Passivo</b>	<b>100.000</b>

Caso a aquisição fosse efetuada a prazo, o caixa não seria afetado. Entretanto assumir-se-ia uma obrigação para com o fornecedor.

Independentemente da aquisição ter sido feita à vista ou a prazo, o correto registro das operações realizadas com recursos do FATES possibilita as seguintes informações:

- total de recursos a serem aplicados no social - conta RATES;
- total de recursos aplicados no social - conta FATES;
- total de recursos aplicados no Ativo - Imobilizado Social.

A proposta de Pereira (1993), quanto ao registro contábil das aplicações no ativo imobilizado, permite a seguinte classificação do ativo permanente: ativo permanente imobilizado (operacional) - no qual serão registrados os bens destinados ao uso nas operações que dizem respeito às atividades econômicas das cooperativas e ativo permanente imobilizado (social) - onde estarão registrados os bens destinados ao uso nas atividades sociais.

Quanto ao saldo da conta FATES (Patrimônio Líquido), ele representa o valor dos recursos aplicados no Imobilizado Social. Qualquer alteração no saldo das contas do Imobilizado Social terá que ser registrada na conta FATES. As baixas por depreciação (ou por qualquer outro motivo) verificadas no Imobilizado Social serão evidenciadas na Demonstração da Movimentação do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social.

### **Demonstração da Movimentação do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - DMF**

Uma vez constatada a deficiência da informação contábil, no que diz respeito ao *disclosure* das aplicações sociais das cooperativas, esta parte do trabalho dedica-se à apresentação da Demonstração da Movimentação do FATES. Este é um relatório que congrega informações, tanto de natureza econômica, como social e, por isso mesmo, é reconhecido por Pereira (1993:276) como: um "[...] relatório que pode ser consi-

derado como genuinamente aplicado no setor cooperativista". Além disso, afirma que a informação no que diz respeito ao social, está totalmente relegada "ao segundo plano".

O fundo, criado pelo artigo 28 da Lei nº 5.764/71, estabeleceu responsabilidades específicas para as cooperativas, definindo atividades a serem financiadas e os beneficiários delas. Entretanto não determina o conteúdo a ser desenvolvido. Ao apresentar um modelo de demonstração das aplicações sociais das sociedades cooperativas, no que diz respeito aos recursos do FATES, este trabalho visa contribuir para prestar aos usuários desse relatório informação condizente com o tipo societário, bem como para a elaboração do seu Balanço Social.

As práticas adotadas, assim como os relatórios contábeis previstos pela Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB para as sociedades cooperativas não caracterizam e tampouco evidenciam as aplicações dos recursos do FATES. A informação contábil não caracteriza as aplicações no Imobilizado Social (ativo permanente), e nem segrega a conta RATES da FATES (Patrimônio Líquido).

Uma vez que os recursos do FATES destinam-se, tanto para fazer face às despesas sociais, quanto à aquisição de Imobilizado Social, criou-se, também, um grupo de contas de segundo grau para registrar as despesas sociais. Essas últimas estão alocadas nas contas de resultado, e lá permanecerão, acumulando valores até o final do período de apuração. Uma vez encerrado esse período, as contas de despesas sociais terão seus saldos zerados através da transferência destes últimos a débito da conta FATES, no Patrimônio Líquido. Dessa forma, dispõe-se de informações sobre o resultado operacional cooperativista e da movimentação da conta FATES.

Os registros a débito e a crédito da conta FATES proporcionam as seguintes informações:

- a crédito - valores transferidos da conta RATES por terem sido destinados às aplicações sociais;
- a débito - valores transferidos da conta RATES que foram aplicados em despesas sociais;
- saldo remanescente - a origem dos valo-

res aplicados no ativo permanente (imobilizado social).

De forma coerente com os objetivos da sociedade cooperativa de prestar serviços aos seus associados, sem fins lucrativos, a movimentação dos recursos do FATES é demonstrada no relatório denominado Demonstração da Movimentação do FATES.

- Para facilitar a compreensão da demonstração, dividiu-se esta em três partes: origem dos recursos, aplicação dos mesmos em despesas sociais e no imobilizado social.

1) **Origem dos recursos** - constam as contas que refletem o saldo no início do período, o resultado da correção monetária e a transferência da conta RATES, cujo conteúdo será descrito a seguir:

- **saldo em 31/12/X0** - representa o valor do Imobilizado Social remanescente de períodos anteriores;
- **resultado da correção monetária** - registra o valor da correção monetária dos recursos do FATES aplicados no ativo permanente (Imobilizado Social). Para efeito legal essa rubrica deveria deixar de existir desde o final de 1995, com o advento da Lei nº 9.245/95 que extinguiu a correção monetária do balanço. Apesar disso, é oportuno lembrar que o não reconhecimento da mesma acarreta vieses nas informações contábeis.
- **transferência da conta RATES, no exercício** - sua função é evidenciar o total dos recursos destinados à aplicação no FATES. A rubrica destinações legais e estatutárias da Demonstração Operacional Cooperativista descreve, separadamente, os recursos destinados a esse fundo, e faz distinção entre os que decorrem e não de atos cooperados<sup>9</sup>.

Segregar as origens provenientes de atos cooperados dos não cooperados apenas, ainda não é o

suficiente para a total evidenciação desse fundo. Somente essa informação não possibilita ao usuário o conhecimento do quantitativo derivado do mínimo previsto em lei daquele que porventura é espontâneo da própria cooperativa. É preciso dispor ao usuário dos relatórios contábeis, informações que lhes permitam conhecer as verdadeiras origens dos recursos desse fundo. Com vistas a tornar a informação ainda mais transparente, este trabalho propõe que, ao transferir os recursos da conta RATES para a FATES, eles sejam descritos, de acordo com suas respectivas origens:

- ⇒ **FATES** - resultante das operações da cooperativa com não cooperados;
  - ⇒ **FATES** - resultante da aplicação de 5% sobre o resultado da cooperação (mínimo);
  - ⇒ **FATES** - resultantes da aplicação do percentual maior que 5% sobre o resultado da cooperação;
  - ⇒ **FATES** - provenientes de outras origens<sup>10</sup>.
- 2) **Aplicações dos recursos em despesas sociais.**

- **aplicações dos recursos do FATES** - uma vez identificadas as origens, o passo seguinte é evidenciar as rubricas sob as quais esses recursos foram aplicados;
- **aplicações em despesas sociais durante o exercício** - conforme proposta de Pereira (1993), essas aplicações estão representadas por um grupo de contas de resultado. Por se apresentarem de forma sintética, não disponibilizam ao usuário a identificação da assistência financiada, o custo de cada uma delas, a identificação dos serviços que foram executados e seus respectivos custos.

Por entender que essas informações são de fundamental importância, sugere-se aqui, a separação das despesas sociais em atividades. Cada atividade representará uma assistência. Assim, serão três atividades representando as assistências técnica, educa-

<sup>9</sup> Atos cooperados são aqueles praticados entre as cooperativas e seus respectivos associados.

<sup>10</sup> Inclusive do valor positivo apurado pela participação societária em outras sociedades, destinação pela Assembléia do resultado da cooperação, doação recebida com finalidade específica (Perius, 1997:89), bem como o resultado positivo da participação da cooperativa em empresas não cooperativas (Lei nº 5.764/71, artigo 88), dotações especiais, etc.

cional e social, respectivamente. Com a adoção dessa forma de registro, torna-se possível a apuração do custo de cada atividade, a apuração do percentual de recursos aplicado em cada uma delas em relação ao total dos recursos disponibilizados, a apuração do percentual de recursos aplicado em cada atividade, em relação às demais, etc.

Adicionalmente, este trabalho sugere que as atividades sejam divididas em sub-atividades. Estas últimas representam os serviços prestados em cada uma das assistências (atividades). Assim a Demonstração da Movimentação do FATES disponibiliza informações sobre as atividades (assistências) e sub-atividades (serviços) desenvolvidas pelas cooperativas com recursos do FATES; bem como sobre o montante de recursos que foi consumido em cada uma.

Os recursos do FATES utilizados na execução de cada atividade e/ou sub-atividade, compõem o custo da mesma. Quando são objetiva e diretamente alocados, serão denominados de custos diretos<sup>11</sup>. Os gastos indiretos<sup>12</sup> serão apropriados às sub-atividades e/ou atividades, de acordo com o método de custeio adotado pela entidade. Recomenda-se que o critério adotado reflita, com a menor margem de desvio possível, o efetivo consumo desses recursos por cada uma delas.

A demonstração, cujo conteúdo contempla apenas as origens e as aplicações dos recursos do FATES, caracteriza-se como provedora de informação econômico-financeira, a respeito da movimentação desses recursos. É de grande validade como suporte à informação que diz respeito ao social. A partir dessa e da elaboração de quadros auxiliares, realiza-se o *disclosure* das aplicações das sociais

das sociedades cooperativas, quando se utiliza de recursos do FATES. A criação e a adaptação de algumas contas à presente demonstração, a tornará apropriada para evidenciar as aplicações sociais, de acordo com o que se discute, em termos de balanço social. A Demonstração da Movimentação do FATES poderá quantificar os recursos despendidos e seus respectivos beneficiários, sem prejuízo da informação sobre as atividades e sub-atividades desenvolvidas e seus respectivos custos.

É importante que a Contabilidade informe quanto, dos recursos despendidos pela entidade, ficou em poder do associado que lhe prestou algum serviço vinculado à assistência técnica, educacional ou social. Sugere-se, então, que os itens mão-de-obra e encargos sociais sejam mais elucidativos e, para tanto, é necessário segregar os recursos que foram pagos aos associados dos não associados, bem como revelar os encargos decorrentes de tais pagamentos. Além disso, é possível que o serviço tenha sido terceirizado<sup>13</sup> e, portanto, faz-se necessário criar uma conta denominada "serviços de terceiros". Dessa forma, o usuário desses relatórios têm à sua disposição informações quanto:

- à origem dos recursos do FATES, e às atividades e sub-atividades desenvolvidas em decorrência da aplicação dos mesmos;
- aos insumos que compõem essas atividades e sub-atividades e seus respectivos custos; e
- aos beneficiários desses recursos.

Após a implementação dessas sugestões na Demonstração da Movimentação do FATES, essa fica assim representada:

<sup>11</sup>Custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente à produção, "bastando haver uma unidade de medida de consumo" (Martins, E.,1995:47).Caso não seja aberta uma conta específica para registrar os custos diretos de cada atividade e/ou sub-atividade, será preciso fazer controles à parte, de modo a identificar esses gastos e para qual serviço de assistência foram aplicados.

<sup>12</sup>Gastos que não podem ser apropriados diretamente à produção, no caso, às atividade e/ou sub-atividades.

<sup>13</sup>O serviço de Assistência Técnica, Educacional e Social é passível de terceirização conforme faculta o parágrafo segundo, do Inciso II, do artigo 28, da Lei nº 5.764/71.

<b>COOPERAÇÃO - COOPERATIVA EM AÇÃO</b>		
<b>DEMONSTRAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO DO FATES - DMF</b>		
<b>PERÍODO: 01/01/X1 A 31/12/X1</b>		
<b>ORIGEM DOS RECURSOS - 1ª Parte</b>		
Saldo em 31/12/x0		
(+) Resultado da Correção Monetária		
(+) Transferência da Conta RATES no exercício		
• recursos resultantes das operações com não cooperados		
• recursos resultantes da aplicação do percentual mínimo (5% sobre o resultado da cooperação)		
• recursos resultantes da aplicação do percentual que excede de 5% sobre o resultado da cooperação		
• recursos oriundos de outras fontes		
<b>APLICAÇÕES EM ATIVIDADES SOCIAIS - 2ª Parte</b>		
<b>DESPESAS SOCIAIS</b>		
<b>Serviço de Assistência Técnica (atividade)</b>		
Serviço de Assistência Técnica de Irrigação (sub-atividade)		
• mão-de-obra do técnico - cooperado		
• encargos sociais sobre remuneração do técnico - cooperado		
• mão-de-obra do técnico - não cooperado		
• encargos sociais sobre remuneração do técnico - não cooperado		
• serviços de terceiros		
• material de consumo		
• gastos indiretos:		
• manutenção (água/luz/fone)		
• manutenção de equipamentos para laboratório		
• despesas de depreciação		
Serviço de Assistência ao Combate às Pragas (sub-atividade)		
• mão-de-obra do técnico - cooperado		
• encargos sociais sobre remuneração do técnico - cooperado		
• mão-de-obra do técnico - não cooperado		
• encargos sociais sobre remuneração do técnico - não cooperado		
• serviços de terceiros		
• material de consumo		
• gastos indiretos:		
• manutenção (água/luz/fone)		
• manutenção de equipamentos para laboratório		
• despesas de depreciação		

<b>Serviço de Assistência Educacional (Atividade)</b>		
Serviço de Educação Cooperativista (sub-atividade)		
• mão-de-obra do técnico - cooperado		
• encargos sociais sobre remuneração do técnico - cooperado		
• mão-de-obra do técnico - não cooperado		
• encargos sociais sobre remuneração do técnico - não cooperado		
• serviços de terceiros		
• material de consumo		
• gastos indiretos:		
• manutenção (água/luz/fone)		
• manutenção de equipamentos para laboratório		
• despesas de depreciação		
<b>Serviço de Educação Técnica (sub-atividade)</b>		
• mão-de-obra do técnico - cooperado		
• encargos sociais sobre remuneração do técnico - cooperado		
• mão-de-obra do técnico - não cooperado		
• encargos sociais sobre remuneração do técnico - não cooperado		
• serviços de terceiros		
• material de consumo		
• gastos indiretos:		
• manutenção (água/luz/fone)		
• manutenção de equipamentos para laboratório		
• despesas de depreciação		
<b>Serviço de Assistência Social (atividade)</b>		
<b>Assistência Odontológica (sub-atividade)</b>		
Etc.		
<b>APLICAÇÃO NO ATIVO IMOBILIZADO - 3ª Parte</b>		
<b>APLICAÇÃO NO IMOBILIZADO SOCIAL</b>		
Imobilizado Social		
• prédio escolar		
• biblioteca		
• equipamentos para laboratório		
• veículos		
• etc.		
(-) Depreciação Acumulada		
Total Aplicado em Imobilizado Social		

Fontes adaptadas: Pereira (1993) e Arrigoni(2000)

Para que a demonstração seja considerada "genuinamente" aplicada ao setor cooperativista, faz-se necessário acrescentar-lhe novos dados, de forma que as informações sejam coerentes com o que se espera de um relatório contábil de entidade cooperativa. É preciso que se busque um equilíbrio para que sejam oferecidas

informações econômico-financeiras e sociais na correta medida. A ênfase somente na informação econômico-financeira poderá induzir o usuário a não perceber que está lidando com relatórios de sociedade cooperativa e, portanto, não conseguir diferenciá-los dos demais empresas (Pinho, 1986:14); além do que os re-

sultados apurados em decorrência de operações realizadas entre as sociedades cooperativas e seus associados não são considerados renda tributável. Isso vem reforçar a obrigação dessas entidades demonstrarem à sociedade suas aplicações em benefício do social.

A Contabilidade que não possibilita aos usuários de seus relatórios a caracterização da empresa contabilizada, tem que ser questionada quanto à utilidade das informações neles constantes. Não se deseja uma padronização no sentido de que todos os usuários recebam as mesmas informações. De acordo com a necessidade apresentada pelo usuário, poderão ser fornecidas informações voltadas mais ao aspecto econômico-financeiro, ou, ao social. De qualquer forma, é preciso que, ao colocá-las à disposição do usuário, considere-se tanto um aspecto quanto o outro. Só assim o usuário da informação perceberá tratar-se de entidade cujo objetivo é sócio-econômico.

O relatório sugerido contém informações que contemplam as origens e as aplicações discriminadas dos recursos do FATES. Mas isso ainda não é suficiente para que as aplicações sociais relativas ao FATES das sociedades cooperativas sejam integralmente evidenciadas. Mantendo-se coerente com o objetivo de contribuir para o disclosure das aplicações sociais das sociedades cooperativas e ao Balanço Social, este trabalho acrescenta à Demonstração da Movimentação do FATES a identificação dos beneficiários dos serviços sociais colocados à disposição em decorrência da aplicação desses recursos.

O inciso II, do Artigo 28 da Lei nº 5.764/71, identifica como beneficiários dos serviços do FATES os cooperados, seus respectivos familiares e os funcionários, desde que previsto no estatuto. Adiante serão apresentadas tabelas que possibilitarão a identificação

do beneficiário, o serviço que lhe for prestado, bem como a equidade na fruição desses benefícios.

### ***Demonstração da Movimentação do FATES: Uma proposta com enfoque exclusivamente social***

Uma vez ciente de que os beneficiários dos serviços prestados com recursos desse fundo são os cooperados, seus respectivos familiares e funcionários; a informação contábil deve contemplá-los separadamente. Assim a Contabilidade reflete, em seus relatórios, a realidade da sociedade (em relação à fruição desses benefícios) e põe à disposição dos usuários informação útil para a tomada de decisões.

### ***Beneficiários de serviços financiados com recursos do FATES: Cooperados e funcionários***

A tabela a seguir identifica, em quantitativo numérico e em percentual, a participação de cada categoria de beneficiários na fruição desses serviços. Ela deve ser preenchida, com o número de cooperados, quando estes (e/ou seus familiares) usufruírem dos serviços financiados com recursos do FATES e de funcionários. Essas informações possibilitam ao usuário verificar a equidade dos beneficiários na fruição desses serviços. Elas são úteis aos administradores, ao conselho fiscal, bem como a todo corpo de associados e funcional que, nas suas respectivas competências, tomam decisões. Além disso, sua utilidade se estende aos usuários externos à entidade, objeto da informação.

Descrição	Cooperados	Funcionários	Total	% de Cooperados	% de Funcionários
Atividade de Assistência Educacional					
Atividade de Assistência Técnica					
Atividade de Assistência Social					
Total					

<sup>14</sup>“Os resultados das operações das cooperativas com não associados [...] serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos” (Lei nº 5.764/71, artigo 87).

As atividades deverão ser desdobradas em tantas sub-atividades quantas forem necessárias; assim reflete a realidade da entidade contabilizada. Por exemplo, a atividade de assistência educacional poderá ser desdobrada nas seguintes sub-atividades: assistência educacional doutrinária, assistência educacional técnica, etc. A coluna "cooperados" deverá ser preenchida com o número de cooperados que foram beneficiados pelo serviço prestado, independentemente de o benefício ter alcançado o titular ou seus familiares. A coluna "funcionários" deverá ser preenchida com o número de funcionários que se beneficiaram dos serviços prestados. A coluna "total" registrará a soma horizontal das colunas "cooperados" e "funcionários"; finalmente, as colunas "% de cooperados" e "% de funcionários" serão preenchidas, considerando-se a participação de cada uma delas no total. A seguir, as fórmulas para o processamento correto dos cálculos:

⇒ para calcular o percentual de cooperados beneficiados:

$$\frac{\text{Quantidade de cooperados beneficiados} \times 100}{\text{Quantidade total (Cooperados + funcionários)}}$$

⇒ para calcular o percentual de funcionários beneficiados:

$$\frac{\text{Quantidade de funcionários beneficiados} \times 100}{\text{Quantidade total (cooperados + funcionários)}}$$

### **Beneficiários de Serviços Financiados com Recursos do FATES: Cooperados**

Tão importante quanto saber da equidade na fruição dos serviços entre os cooperados e os funcionários, é conhecê-la entre os próprios cooperados. A tabela a seguir evidencia os serviços prestados e seus respectivos beneficiários, considerando apenas os associados.

Descrição	Cooperados Beneficiados	Cooperados Não Beneficiados	Total de Cooperados	% de Cooperados Beneficiados	% de Cooperados Não Beneficiados
Atividade de Assistência Educacional					
Atividade de Assistência Técnica					
Atividade de Assistência Social					
Total					

A ser preenchida, levando-se em conta somente o número de cooperados, independente se o beneficiário é o próprio associado ou seu familiar

Esta tabela contempla a equidade na prestação dos serviços, com uso de recursos do FATES, para os associados. Nas colunas "beneficiados" e "não beneficiados" constarão o total de associados que receberam e dos que não receberam, respectivamente, o benefício dos serviços prestados.

Na coluna "total" será registrado o total, em números, dos associados constantes no livro registro de associados da entidade, na data da apuração. A coluna "%" evidenciará, em termos percentuais, quantos associados foram beneficiados e quantos deixaram de ser, naquele período. A seguir a fórmula para se calcular o percentual de cooperados beneficiados:

$$\frac{\text{Quantidade de cooperados beneficiados} \times 100}{\text{Quantidade total (cooperados)}}$$

⇒ para calcular o percentual de cooperados não beneficiados:

$$\frac{\text{Quantidade de cooperados não beneficiados} \times 100}{\text{Quantidade total (cooperados)}}$$

### **Beneficiários de serviços financiados com recursos do FATES: funcionários**

Os funcionários são beneficiários potenciais dos

serviços prestados com recursos do FATES. É preciso conhecer os serviços que lhes foram prestados, quantos

dentre eles foram contemplados, em quais atividades, bem como a quantidade deles não beneficiada.

Descrição	Funcionários Beneficiados	Funcionários Não Beneficiados	Total de Funcionários	% de Cooperados Funcionários	% de Funcionários Não Beneficiados
Atividade de Assistência Educacional					
Atividade de Assistência Técnica					
Atividade de Assistência Social					
Total					

*A ser preenchida considerando-se somente o número de funcionários.*

Nas colunas "Beneficiados" e "Não Beneficiados" constarão o total de funcionários que foi e o que não foi, respectivamente, contemplado pelos serviços. A coluna "%" evidencia, em termos percentuais, quantos funcionários foram beneficiados e quantos o deixaram de ser naquele período.

⇒ para identificar o percentual de funcionários beneficiados:

$$\frac{\text{Quantidade de funcionários beneficiados} \times 100}{\text{Quantidade total (funcionários)}}$$

⇒ para identificar o percentual de funcionários não beneficiados:

$$\frac{\text{Quantidade de funcionários não beneficiados} \times 100}{\text{Quantidade total (funcionários)}}$$

Assim sendo, se dispõe de informações de natureza tanto econômica quanto social, que poderão ser úteis ao próprio estabelecimento da cooperativa, ao setor em que atua, à região onde se situa, etc. A classificação das cooperativas por setor (atividade), região, etc., com base nas assistências que são prestadas, indica a priorização das atividades

sociais, uma vez que a Lei nº 5.764/71 faculta essa liberdade de aplicar nos serviços que os cooperados decidem nas assembléias. Já no plano de cooperativa, evidencia a equidade na prestação dos serviços entre os seus beneficiários.

Por outro lado é importante que se acresçam informações, ainda que com escalas de valor subjetivo, como as resultantes de entrevistas, opiniões, etc. (De Luca, 1991); dessa forma, se obtém indicador quanto à satisfação do beneficiário dos serviços, no que diz respeito: ao conteúdo, duração, coerência com o tipo societário, papel que o beneficiário desempenha na entidade; coerência com as necessidades da cooperativa e dos cooperados, etc.

Por se tratar de sociedade cooperativa, caracterizada pela autogestão<sup>15</sup>, sugere-se questionar aos recursos humanos que dela participam, classificados em cooperados e funcionários, sobre propostas de atividades e sub-atividades que eles consideram relevantes por agregar valor à sociedade, e que ainda não estejam sendo colocadas à disposição pela cooperativa. A adição desses dados à Demonstração da Movimentação do FATES proporcionará informação quantitativa sobre os recursos aplicados em cada atividade e sobre seus respectivos beneficiários; mais que isso: avaliará tais ativida-

<sup>15</sup> "A autogestão (gerência de uma empresa pelos trabalhadores, que se fazem representar por uma direção e por um conselho de gestão)" (Gutierrez, 1997:38).

des quanto à adequação delas às necessidades das entidades cooperativas, dos associados e dos funcionários. Uma vez tomadas essas iniciativas, a Contabilidade desempenhará seu papel, de fornecer informações úteis, pois, conseguirá congrega informações econômicas, financeiras e sobretudo, sociais, alinhando os três períodos da entidade: passado, presente e futuro. O passado é evidenciado pelos registros dos fatos pretéritos; o presente, pela satisfação dos beneficiados dos serviços gerados e o futuro, porque as informações podem servir de planejamento para prestações de serviços que serão prestados. Assim, a manutenção dessas informações possibilitará avaliar o passado, acompanhar o desempenho e se necessário implementar medidas no presente e projetar o futuro.

Para que a informação se apresente ainda mais completa, firma-se aqui a recomendação de que as sociedades cooperativas e seus cooperados forneçam dados quantitativos referentes ao aumento da produtividade nas atividades desenvolvidas, após a participação deles em algum evento, tal como curso de assistência técnica.

O mercado carece de indicadores sócio-econômicos alinhados aos objetivos das sociedades cooperativas. A falta desses indicadores impossibilita aos usuários das informações contábeis a evidência que lhes propiciem decisões acertadas, quando estas consideram também, o social. Como o social das cooperativas não se resume somente nos recursos do FATES, remete-se para pesquisas posteriores a tentativa de full disclosure sócio-econômico desse tipo societário.

### Conclusões

Considerando os múltiplos relacionamentos da empresa, a Contabilidade, como sistema de informação, tem relevante papel a desempenhar. Dada a característica de utilidade da sua informação, tem-se desenvolvido esforços de forma a atender às crescentes demandas informativas. Assim, a informação contábil evoluiu do simples inventário físico para formas sofisticadas de mensuração. Seu enfoque deixou de ser meramente econômico para preocupar-se, também,

com o social. Daí seu intento de elaborar informações que sejam úteis aos usuários, sob os aspectos, tanto econômicos, como sociais. O Balanço Social é um instrumento, cujas informações, uma vez aliadas às de natureza econômica, possibilitam a evidência do patrimônio (empresa) nos seus aspectos econômicos e sociais.

A sociedade cooperativa, por força dos seus princípios doutrinários, tem no social seu papel relevante. Por outro lado, o econômico se apresenta também de fundamental importância, por estar a mesma inserida num contexto no qual a concorrência encontra um dos pontos básicos. Daí a necessidade de a sociedade ser eficaz, tanto no plano social como no econômico, e o relevante papel a ser desempenhado pela Contabilidade em disponibilizar informações que evidenciem esses aspectos.

O Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES é um grande caracterizador de que a sociedade cooperativa tem no social a razão da sua existência e que os resultados econômicos por ela apurados devem estar a serviço do social. A Contabilidade aplicada às cooperativas deve, sobretudo, considerar as peculiaridades desse tipo societário.

A Contabilidade, como é prevista na Lei nº 6.404/76, não se apresenta como a melhor forma de evidência sócio-econômica desse tipo societário. O ideal seria desenvolver um sistema contábil típico que atendesse às necessidades de evidência, tanto econômica, como social, e que permitisse comparações das informações entre as empresas cooperativas.

Alguns trabalhos têm sido desenvolvidos no sentido de adaptar a Contabilidade exigida pela Lei nº 6.404/76 as cooperativas. Mas muito pouco se tem feito para revelar o social. Dessa forma, a informação contábil não reflete as peculiaridades dos princípios doutrinários sob os quais a existência da sociedade cooperativa deveria ser pautada.

Dada a ausência de uma Contabilidade genuinamente cooperativa, o presente trabalho apresenta sua contribuição respondendo à sua pergunta de pesquisa (como evidenciar contabilmente as aplicações sociais dos recursos do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES?) da seguinte forma:

a) quanto à contabilização do FATES: assume como válida a proposta elaborada por Pereira (1993) e lhe acrescentou o seguinte:

- desdobrou a conta despesas sociais em três grandes grupos, de acordo com as assistências prestadas (técnica, educacional e social) e os respectivos serviços que as compõem;
- denomina as assistências de atividades e os serviços de sub-atividades. Essa alteração permite não somente identificar as atividades e sub-atividades, mas igualmente apurar o custo de cada uma delas e, dessa maneira, dispor de informações úteis para decisões dos diversos usuários internos e externos à entidade;

b) quanto à Demonstração da Movimentação do Fundo de Assistência Técnica, Social e Educacional - DMF, faz as seguintes contribuições:

- no que diz respeito às origens dos recursos: cria tantas rubricas quantas forem suas origens;
- quanto as aplicações desses recursos:
  - 1) identifica as atividades e as sub-atividades desenvolvidas e seus respectivos custos;
  - 2) evidencia entre os cooperados, funcionários e terceiros quem são os beneficiários desses recursos;
  - 3) e, finalmente, são apresentadas informações, que dizem respeito aos beneficiários dos serviços prestados, utilizando recursos do FATES. São criadas demonstrações suplementares em que ficam caracterizadas as atividades desenvolvidas e quantificados seus beneficiários, segregados, entre cooperados e seus respectivos familiares e funcionários. Essa informação se reveste de fundamental importância no cooperativismo, uma vez que apresenta a equidade na fruição dos benefícios gerados pelas sociedades cooperativas.

E, para que as informações disponibilizadas tenham maior utilidade para o processo decisório dos usuários, sugere-se a criação de questionários no que seja possível conhecer:

- adequação dos serviços prestados às necessidades dos beneficiários e da cooperativa;
- satisfação dos assistidos pelos serviços financiados com recursos do FATES, quanto ao conteúdo; à forma como é prestado; à oportunidade da prestação; o tempo de duração; ao horário em que o serviço foi prestado, etc.

Recomenda-se aos órgãos representantes do cooperativismo, tais como as organizações cooperativas de cada Estado e bem como à Organização das Cooperativas Brasileiras e à Aliança Cooperativa Internacional, a implementação da proposta de contabilização e evidência das aplicações sociais do FATES, de forma que as informações se tornem passíveis de comparações em quaisquer dos níveis, propiciando, assim, estudos que levem em consideração não somente o aspecto econômico, mas também o social.

## Resumo

O objetivo principal desta pesquisa é propor um modelo para evidenciar os recursos do FATES das sociedades cooperativas, no que diz respeito aos seus objetivos sócio-econômicos. A expectativa criada pela sociedade em geral para que as empresas com fins lucrativos divulguem suas realizações na área social, aumenta na cooperativa esse compromisso, sobretudo por se tratar de sociedade sem fins lucrativos. A forma como a Contabilidade é praticada nas cooperativas, no Brasil, não atende as peculiaridades desse tipo de sociedade. Tanto a pesquisa bibliográfica quanto a análise de relatórios contábeis de 37 das presumíveis maiores cooperativas brasileiras indicam que a Contabilidade nessas sociedades é uma adequação daquela exigida para as sociedades por ações, por meio da Lei nº 6.404/76. Apesar de pesquisadores, como Pereira(1993), apresentarem sugestões avançadas em comparação às demais existentes, no que diz respeito à proposta de

contabilização das sociedades cooperativas, inclusive em relação à proposta da Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB, os relatórios contábeis analisados apresentam-se inadequados ao tipo societário. Depois de ter procedido à pesquisa bibliográfica e à verificação dos relatórios contábeis dis-

poníveis, o presente trabalho apresentou um modelo de Demonstração da Movimentação do FATES em que é possível dispor de informações econômicas dos recursos destinados a esse fundo, mas sobretudo sociais, de forma coerente com os objetivos das sociedades cooperativas.

### Referências Bibliográficas

- ALDIR, Mattei et alii. As contradições no cooperativismo. *Perspectiva Econômica*. São Leopoldo, Unisinos, v. 30, n. 89, s/d 1995.
- ARRIGONI, Fernando José. 'Disclosure' das aplicações sociais das sociedades cooperativas e sua contribuição para o balanço social. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). São Paulo, 2000. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- BOWEN, Howard R. *Responsabilidades sociais do homem de negócios*. Tradução de Octávio Alves Velho. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira S.A, 1957.
- BRASIL. *Lei nº 9.245, de 26/12/95*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.
- . *Lei nº 5.764, de 16 dezembro de 1971*. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e dá outras providências.
- BULGARELLI, Waldirio. *As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- DE LUCA, Márcia Martins Mendes. *Demonstração do valor adicionado*. São Paulo, 1991. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- DUARTE, Gleuso Damasceno. *Responsabilidade social: a empresa hoje*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1985.
- FIPECAFI - FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS *Manual de contabilidade das sociedades por ações: Aplicável também às demais sociedades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- GLAUTIER, M.W. & UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 5<sup>th</sup> edition. London: Pitman Publishing, 1995. p. 03-09 e 417-427.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da Contabilidade*. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- GUTIERREZ, Gustavo Luiz. Autogestão de empresas: novas experiências e velhos problemas. In: *A empresa sem patrão*. Organizado por: Vieitez, Cândido Giraldez. Marília: Unesco, 1997.
- IRION, João Eduardo Oliveira. *Economia social. Cooperativismo e economia social*. São Paulo: Editora STS, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997
- MAGALHÃES, Maria Henriqueta de. *Manual de contabilidade cooperativa*. São Paulo: Pioneira, 1972.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

- MOURA, Paulo Roberto et alii. *Manual de orientação contábil às sociedades cooperativas - agropecuárias*. Brasília: OCB - Organização das Cooperativas Brasileiras. 1993.
- PEREIRA, Anísio Cândido. *Contribuição à análise e estruturação das demonstrações financeiras das sociedades cooperativas brasileiras*. São Paulo, 1993. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- PERIUS, Virgílio. Cooperativas de trabalho. *Perspectiva Econômica*. Unisinos, São Leopoldo, v. 32. n. 97, s/d 1997.
- PINHO, Diva Benevides. *A empresa cooperativa: análise social, financeira e contábil*. São Paulo: Coopercultura, 1986.
- RECH, Daniel. *Cooperativas: uma alternativa de organização popular*. Rio de Janeiro: Fase, 1995.
- RIBEIRO, Máisa de Souza & LISBOA, Lázaro Plácido. Balanço social. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília: CFC, ano XXVIII, n.115, p.72-81, jan./fev. 1999.
- SCHNEIDER, José Odelso. Uma proposta para o balanço social das cooperativas - avaliação do desempenho social das cooperativas. *Perspectiva Econômica*, Unisinos, São Leopoldo, ano XIX, n. 45, p. 67-90, 1984.
- TAYLOR, Robert. O homem na empresa: o planejamento social. In: GONÇALVES, Ernesto Lima (Organizador). *Balanço social da empresa na América Latina*. São Paulo: Pioneira, 1980.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *Balanço social - Uma abordagem sócio-econômica da contabilidade*. São Paulo. 1984. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.