

## A CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DO CAPITAL SOCIAL DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Alessandra Vieira Cunha Marques<sup>1</sup>

**RESUMO:** As cooperativas são empresas com peculiaridades que as distinguem das demais empresas capitalistas comuns. Ganha grande relevo, neste contexto o sistema fundamentado na reunião de pessoas e não no capital. Nessas instituições os associados têm o direito de demitir – se da entidade, resgatando a cota de cooperado, conforme o que determinar o estatuto da cooperativa, fato este que denota a exigibilidade dessa fonte de recurso de capital, e gera discussão sobre a correta classificação do capital social de uma cooperativa. Para contribuir com a discussão realizou-se um estudo teórico da classificação contábil das origens dos recursos das empresas, especificamente das sociedades cooperativas, que apresentam características peculiares que as diferem das demais companhias do modelo capitalista comum. O conselho Federal de Contabilidade expediu o pronunciamento técnico nº 13, que determina que a classificação das cotas de cooperados como passivo financeiro ou como patrimônio líquido dependerá do direito da cooperativa de recusar – se a resgatar esses valores e também da previsão em estatuto quanto às condições de devolução desse capital. A pesquisa permitiu identificar que nos casos em que o estatuto dá o direito à cooperativa de se recusar a devolver as cotas de cooperados, o capital deverá ser classificado como patrimônio líquido, pois inexistente a característica da exigibilidade. Já nos casos em que a cooperativa não tem o direito de se recusar a devolver as cotas ou o seu estatuto prevê condições para devolução do capital, então deverá ser classificado como passivo financeiro, pois fica clara a característica da exigibilidade.

**PALAVRA CHAVE:** Sociedade Cooperativa, Passivo, Patrimônio Líquido.

## A CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DO CAPITAL SOCIAL DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

**RESUMO:** As cooperativas são empresas com peculiaridades que as distinguem das demais empresas capitalistas comuns. Ganha grande relevo, neste contexto o sistema fundamentado na reunião de pessoas e não no capital. Nessas instituições os associados têm o direito de demitir – se da entidade, resgatando a cota de cooperado, conforme o que determinar o estatuto da cooperativa, fato este que denota a exigibilidade dessa fonte de recurso de capital, e gera discussão sobre a correta classificação do capital social de uma cooperativa. Para contribuir com a discussão realizou-se um estudo teórico da classificação contábil das origens dos recursos das empresas, especificamente das sociedades cooperativas, que apresentam características peculiares que as diferem das demais companhias do modelo capitalista comum. O conselho Federal de Contabilidade expediu o pronunciamento técnico nº 13, que determina que a classificação das cotas de cooperados como passivo financeiro ou como patrimônio líquido dependerá do direito da cooperativa de recusar – se a resgatar esses valores e também da previsão em estatuto quanto às condições de devolução desse capital. A pesquisa permitiu identificar que nos casos em que o estatuto dá o direito à cooperativa de se recusar a devolver as cotas de cooperados, o capital deverá ser classificado como patrimônio líquido, pois inexistente a característica da exigibilidade. Já nos casos em que a cooperativa não tem o direito de se recusar a devolver as cotas ou o seu estatuto

---

<sup>1</sup> Professora da Fundação Carmelitana Mário Palmério – FUCAMP  
E-mail: alessandra1909@hotmail.com

## A classificação contábil do capital

prevê condições para devolução do capital, então deverá ser classificado como passivo financeiro, pois fica clara a característica da exigibilidade.

**PALAVRA CHAVE:** Sociedade Cooperativa, Passivo, Patrimônio Líquido.

### **COUNTABLE CLASSIFICATION OF SOCIAL CAPITAL OF COOPERATIVE SOCIETIES**

**ABSTRACT:** Cooperatives are enterprises with peculiarities which distinguish them from others common capitalist enterprises. Great relevance reaches, in this context, the system founded on reunion of people and not of capital. Inside these institutions the associated ones have the right of demitting – if of entity, rescuing the quote of cooperated, according to what determines the statute of cooperative enterprise, fact that denotes the enforceability of that source of capital and generates discussion about the right classification of social capital of a cooperative enterprise. In order to contribute with the discussion a theoretical study was done about countable classification of the origins of the resources of enterprises, especially of cooperative societies, which show peculiar characteristics, which differ them from others, companies of common capitalist standard. The Federal Accountability Council expelled the technical pronouncement number 13, which determines that the classification of quotes of cooperative ones as financial passive or as liquid patrimony will depend on the right of cooperative enterprise of refusing – if it is to rescue those values and also of the prevision in statute about conditions of devolution of these capital. The research allowed to identify which in cases in which the statute gives the right to cooperative enterprise of refusing to deliver the quotes to cooperative ones, capital must be classified such as liquid patrimony, because there is no enforceability characteristic. In relation to cases in which cooperative does not have the right of refusing the deliver quotes or its statute foresees conditions to capital delivery, so it must be classified such as financial passive, because enforceability characteristic will be cleared.

**KEYWORDS:** Cooperative society. Passive. Liquid Patrimony.

### **INTRODUÇÃO**

As cooperativas são empresas com uma origem e uma estrutura diferenciadas das demais sociedades ou empresas que atuam no setor econômico em razão de apresentarem características específicas que as distanciam totalmente do modelo de empresa capitalista comum (DURÁN; GUADAÑO, 2002; CRUZIO, 2005). Ganha grande relevo, neste contexto o sistema fundamentado na reunião de pessoas e não no capital, o fato de não visar o lucro, e de serem entidades voluntárias, abertas a todas as pessoas, sem qualquer tipo de discriminação racial, filosófica e política, desde que possam cumprir com as responsabilidades decorrentes de se aderir à cooperativa (SANTOS; GOUVEIA; VIEIRA, 2008).

As origens dos recursos das cooperativas são baseadas em contribuições de cooperados, recursos de terceiros, e retenções de lucros (DURÁN; GUADAÑO, 2002; CRUZIO, 2005; SANTOS; GOUVEIA; VIEIRA, 2008). Em relação ao capital integralizado pelos sócios para a

formação do capital da sociedade cooperativa, há uma polêmica no Brasil quanto a sua classificação, pois apesar de possuir a característica de capital social também possui a característica de passivo, devido sua exigibilidade. Segundo Santos, Gouveia e Vieira (2008) todos os associados têm o direito de demitir – se da entidade, resgatando a cota de cooperado, conforme o que determinar o estatuto da cooperativa, fato este que denota a exigibilidade dessa fonte de recurso de capital.

Durán e Guadaño (2002) asseveram que nessas entidades cooperativas a retenção de lucros através da formação de reserva é parte do capital permanente da empresa e representa uma garantia ou a solvência da empresa contra terceiros. Segundo as autoras as demais contas do patrimônio líquido têm características de passivo financeiro, devido sua variabilidade com as entradas e saídas de cooperados.

Com a edição da interpretação técnica nº 13 pelo conselho Federal de Contabilidade (CFC) tenta pacificar a polêmica envolvendo o assunto. O órgão entendeu que se houver o direito de contratual de exigir o resgate de suas cotas de capital junto à cooperativa, figurando a exigibilidade, então tais valores devem ser classificados como passivo financeiro no balanço da entidade.

Em 05 de novembro do ano de 2010, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprova a interpretação técnica ICPC\_14 que contempla o tratamento para as cotas de cooperados em entidades cooperativas e instrumentos similares respaldado nas Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 2. A referida norma (IFRIC 2) foi emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) órgão responsável pela emissão dos pronunciamentos contábeis internacionais.

O ICPC\_14 (p. 3) determina que “as cotas de cooperados que seriam classificadas como patrimônio líquido se os membros não tivessem direito de solicitar resgate” e a cooperativa tiver o direito absoluto de recusar a devolução do capital social investido pelo associado no momento de sua demissão da entidade.

Neste contexto surge a seguinte questão de pesquisa: como o capital social deve ser classificados no balanço patrimonial das sociedades cooperativas? Em consequência, o objetivo deste estudo é averiguar as determinações para a classificação no balanço patrimonial do capital social das sociedades cooperativas brasileiras.

Considerando o objetivo proposto para este artigo, esta pesquisa classifica – se como bibliográfica. Beuren (2004), define pesquisa bibliográfica como a que explica um determinado problema a partir de referenciais teóricos publicados em livros, jornais, revistas, etc. Busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Espera-se que essa pesquisa contribua para a prática contábil, ao demonstrar aos usuários da contabilidade as formas de mensuração e registro do capital social de sociedades cooperativas.

## A classificação contábil do capital

Espera-se que as reflexões aqui contidas possam contribuir para a ampliação da literatura contábil sobre as discussões de capital social dessas entidades.

Este trabalho está estruturado em três seções, além desta introdução. Na segunda seção é apresentado o referencial teórico sobre origens dos recursos. Na terceira seção é apresentada a discussão sobre capital social de sociedade cooperativa. Têm-se na quarta seção, as considerações finais sobre as evidências encontradas nesse estudo.

### **2. ORIGENS DOS RECURSOS DAS EMPRESAS:**

As origens dos recursos das empresas são obtidas através dos sócios ou acionistas e de terceiros estranhos a sociedade (DURÁN; GUADAÑO, 2002; STICKNEY; WEIL, 2012). Essas origens são classificadas pela contabilidade brasileira como passivo (quando a origem for de terceiros) ou patrimônio líquido (quando a origem for de sócios ou acionistas), mas o principal fator que deve ser levado em consideração para a sua correta classificação é a sua exigibilidade (STICKNEY; WEIL, 2012).

Sendo assim a captação de recursos no ambiente empresarial pode ser feita de duas maneiras, através de fontes de recurso próprio e de terceiros. “Capital próprio consiste em recursos em longo prazo fornecidos pelos proprietários da empresa, os sócios.” (GITMAN 2004, p. 85). Para Lins e Filho (2012) a origem dos recursos das empresas é denominada de passivo, sendo sua característica essencial a existência de uma obrigação presente que no futuro gerará um desembolso de caixa.

De acordo com Stickney e Weil (2012) o passivo é dividido em dois grandes grupos:

- Passivo exigível ou capital de terceiros; e
- Passivo não exigível ou capital próprio ou ainda patrimônio líquido.

Em relação ao capital de terceiros os recursos não são de propriedade da empresa como o próprio nome sugere são de terceiros. “Representam o capital de terceiros todos os empréstimos em longo prazo, incluindo títulos contraídos pela empresa.” (GITMAN 2001, p. 85; STICKNEY; WEIL, 2012).

A Figura 1 demonstra a classificação das origens dos recursos no Balanço Patrimonial.

Figura 1: Balanço Patrimonial em entidade de modo geral  
BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	PASSIVO
	<b>Passivo Circulante</b>
	<b>Passivo Não circulante</b>
	<b>Patrimônio líquido</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital social;</li> <li>• Reservas de capital</li> <li>• Ajustes de avaliação patrimonial</li> <li>• Reservas de lucros</li> <li>• (lucros) prejuízos acumulados</li> <li>• Reserva de incentivos fiscais</li> <li>• Ações em tesouraria</li> </ul>

Fonte: Marion (2012)

As obrigações são apresentadas no Balanço Patrimonial de acordo com a ordem de desembolso, começando com as obrigações exigíveis, que serão liquidadas no curto prazo, seguidas daquelas que serão exigidas em prazo mais longo, e finalmente aquelas que dificilmente serão liquidadas, ou seja, o patrimônio líquido. (LUIZ; SANTANA; FILHO, 2004; MARION, 2012; ).

## 2.1. PASSIVO EXIGÍVEL

Segundo Lins e Filho (2012), Stickney e Weil (2012) o passivo exigível consiste em uma obrigação presente da empresa, oriunda de eventos já ocorridos, cuja liquidação, se espera, que resulte de saída de recursos do caixa da empresa. Tanto o IASB quanto o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) trouxeram conceitos similares para passivo.

O órgão normatizador de contabilidade dos Estados Unidos da América denominado FASB (2001, p. 4) define os passivos da seguinte forma: “Passivos são prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos, resultantes de obrigações presentes de uma determinada entidade, ao transferir ou prover serviços para outras entidades, no futuro, em função de transações ou de eventos passados.” O *Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB – BV 2011 Blue Book)*, emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), define passivo como uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos. O IASB tem como objetivo à comparabilidade das informações contábeis entre países (LIMA, 2010). Cabe ressaltar que esse processo de convergência às IFRS conta atualmente com mais de 130 países em processo de adoção (DELOITTE, 2014).

## A classificação contábil do capital

Mas de acordo com Iudícibus (2010), o conceito obrigações possui várias correntes de interpretação, que vão das mais restritas às mais amplas. A corrente mais restrita assevera que apenas as dívidas concretas legalmente (obrigações legais) devam ser registradas no passivo. Já a corrente de pensadores com visão mais ampla, apoia a mensuração, o reconhecimento e a divulgação de todas as obrigações, sejam elas obrigações legais como das obrigações construtivas e justas.

### 2.2. PASSIVO NÃO EXIGÍVEL

Segundo Marion (2012), Stickney e Weil (2012) o patrimônio líquido é uma obrigação da empresa com seus proprietários, embora eles não reclamem o reembolso de sua aplicação na empresa, ou seja, um passivo sem exigibilidade. Nesse grupo são classificadas as contas que representam a participação dos sócios na empresa, não se constituindo em obrigação propriamente dita. (Lins e Filho, 2012).

A Lei nº 11.638/07 (BRASIL, 2007), lei das Sociedades por Ações, determina as contas que fazem parte do patrimônio líquido: (a) capital social, (b) reservas de capital, (c) ajustes de avaliação patrimonial, (d) reservas de lucros, (e) (lucros) prejuízos acumulados, (f) reserva de incentivos fiscais e (g) ações em tesouraria

O *Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB – BV 2011 Blue Book)*, emitido pelo IASB, define *patrimônio líquido* é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

De acordo com Marion (2012, p. 49), capital social é “a aplicação inicial dos proprietários (a primeira aplicação) denomina – se, contabilmente, capital”. Trata – se dos recursos que os proprietários da empresa aplicam no negócio. Ainda de acordo com Marion (2012, p. 405), o capital social “representa todo o investimento realizado na empresa por seus proprietários.”

A conta capital social faz parte do subgrupo patrimônio líquido, que conforme argumenta Marion são obrigações não exigíveis, ou capital próprio – “que não são reclamados pelos proprietários, porém como compensação, todo lucro será direcionado para eles em forma de dividendos (lucro distribuído) ou em forma de lucros retidos, aumentando o valor de seus investimentos”. (MARION, 2012, p. 405). Observamos então que o capital social pertence à empresa e não aos sócios.

Marion (2012) e Stickney e Weil (2012) asseveram que no patrimônio líquido serão agrupadas as contas que, praticamente, não serão pagas. São as obrigações com os proprietários da empresa. Representa o valor que caberia aos sócios e acionistas em caso de liquidação ou encerramento das atividades, apenas nesses casos seria devolvido.

Para Lins e Filho (2012), o passivo não exigível, como o próprio nome sugere, não há valor definido a ser cobrado. Pois esse valor vai depender do desempenho da empresa que refletirá no seu Patrimônio Líquido, e que cuja data do pagamento só será conhecida em caso de prazo estipulado em contrato social ou quando a empresa for liquidada.

Diante dos contextos apresentados percebe-se que o patrimônio líquido de entidades cooperativas possuem os atributos de passivos apresentados pelo IASB, nos casos em que ela promete em estatuto social a devolução do capital investido aos cooperados, mesmo que de forma parcelada.

### 3. SOCIEDADE COOPERATIVA

A Lei 5.764/71 define a política nacional de cooperativismo e institui o sistema jurídico, nela a expressão cooperativa pode ser definida como “sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados (artigo 4º)”.

A OCB - Organização das Cooperativas Brasileiras define cooperativismo da seguinte forma: Cooperativismo é um movimento, filosofia de vida e modelo socioeconômico capaz de unir desenvolvimento econômico e bem-estar social. Seus referenciais fundamentais são: participação democrática, solidariedade, independência e autonomia.

É o sistema fundamentado na reunião de pessoas e não no capital. Visa às necessidades do grupo e não do lucro. Busca prosperidade conjunta e não individual. Estas diferenças fazem do cooperativismo a alternativa socioeconômica que leva ao sucesso com equilíbrio e justiça entre os participantes. Uma sociedade cooperativa surge exclusivamente para suprir as necessidades e interesses dos seus associados.

Com a análise da Tabela 1 podemos visualizar algumas diferenças existentes entre uma empresa e uma sociedade cooperativa.

Tabela 1: Diferenças entre sociedades cooperativas e empresas não cooperativas

<b>Empresa cooperativa</b>	<b>X</b>	<b>Empresa não cooperativa</b>
É uma sociedade de pessoas;		É uma sociedade de capital;
Objetivo principal é a prestação de serviços;		Objetivo principal: lucro;
Número ilimitado de associados;		Número limitado de acionistas;
Controle democrático - um homem, um voto;		Cada ação um voto;
Assembléia: quorum baseado no número de associados		Assembléia: quorum baseado no capital
Não é permitida a transferência das quotas-partes a terceiros, estranhos à sociedade;		Transferências das ações a terceiros;
Retorno proporcional ao valor das operações.		Dividendo proporcional ao valor das ações

Fonte: OCESP (2012)

## A classificação contábil do capital

O Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 2008) definiu entidades cooperativas e outras similares como sendo formadas por grupos de pessoas para atender necessidades econômicas ou sociais comuns. Visando promover o avanço econômico de seus cooperados por meio de operação conjunta (princípio de mutualismo). Ressaltou também que as participações de cooperados na cooperativa são frequentemente caracterizadas como cotas de cooperados, unidades ou similares.

De modo geral, o ICPC\_14 (2008, p. 2) conceitua cooperativa:

Entidades cooperativas e outras similares são formadas por grupos de pessoas para atender necessidades econômicas ou sociais comuns. Usualmente, cooperativa é definida como uma entidade que visa promover o avanço econômico de seus cooperados por meio de operação conjunta (princípio de mutualismo). As participações de cooperados na cooperativa são frequentemente caracterizadas como cotas de cooperados, unidades ou similares, e são referidas como “cotas de cooperados”.

De acordo com a definição do ICPC\_14 (2010) percebe-se que essas entidades possuem peculiaridades inerentes ao sistema de mutualismo, e que as operações dos cooperados junto a instituição não são consideradas vendas e compras, mas sim cotas de participação.

### **3.1 CAPITAL SOCIAL DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.**

Conforme determina o art. 1.094 do Código Civil (BRASIL, 2002), o capital social das cooperativas será variável, a medida do ingresso e da retirada dos sócios, independentemente de qualquer formalidade homologatória, ou seja, basta que o interessado em associar-se se apresente, comprove sua afinidade ao escopo da sociedade cooperativa e comprometa-se a pagar o valor das quotas-partes que subscrever, nas condições que lhe forem oferecidas. Na saída, é suficiente que se apresente como retirante e receba o valor de suas quotas e o que mais tiver de direito, consoante às regras vigentes na entidade.

A NBC T 10.8 (2005) determina que o capital social será movimentado quando da retirada do associado, por demissão (por pedido do associado), eliminação (por infração legal ou estatutária) ou exclusão (por dissolução da pessoa jurídica, morte do associado, incapacidade civil não cumprida, ou por deixar de atender aos requisitos estatutários de ingresso ou permanência de cooperativa). O Código Civil de 2002 determina que as quotas dos cooperados são intransferíveis a terceiros estranhos à sociedade cooperativa, ainda que por herança. A transferência é possível ao herdeiro se este for também associado, visto que a operação de transferência entre associados é permitida (BRASIL, 2002, art. 1.094, IV).

Santos, Gouveia e Vieira (2008) contribui com o tema argumentando que a conta capital será denominada capital social, e agrupada no Patrimônio líquido. Alega ainda que o cooperado

tem o direito de demitir – se da cooperativa e receber seu capital, de acordo com o Estatuto. O conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 2008) argumenta, por sua vez, que as cotas de cooperados no capital social da cooperativa possuem características de patrimônio líquido, incluindo direitos de voto e direitos de participar na distribuição do resultado.

É pacífico o entendimento levantado por Santos, Gouveia e Vieira (2008) que caso o cooperado se desligue da entidade cooperativa por qualquer motivo, tem direito de resgatar os valores das cotas de capital por ele investido na sociedade e também os valores das distribuições das sobras (lucros) obtidos com a exploração da atividade da entidade. É um direito líquido e certo amparado pelo Código Civil, mas que deve ser confirmado no estatuto social aprovado pelos próprios cooperados, todavia, os associados podem abrir mão dessa prerrogativa dando poderes à cooperativa de se negar incondicionalmente a devolução do capital social.

Os capitais de terceiros e o capital próprio de uma Sociedade Cooperativa ficarão agrupados no Balanço patrimonial conforme exposto na Figura 2. O Balanço Patrimonial (A) demonstra a situação em que a cooperativa tem o direito incondicional de se negar a devolver o capital social e algumas reservas de lucros aos cooperados na ocasião de seu desligamento da instituição. Nessa situação os valores investidos pelos cooperados na entidade são classificados como patrimônio líquido, visto que, eles perdem a característica da exigibilidade.

O Balanço Patrimonial (B), por sua vez, mostra a situação em que o estatuto social da cooperativa prevê a devolução dos valores arremetidos pelos associados, como eles possuem os atributos da exigibilidade são classificados como passivos exigíveis. Essa obrigação pode ser à vista e nesse caso o capital dos cooperados se torna um passivo circulante, ou mediante condições específicas a serem cumpridas, como por exemplo, a devolução de forma parcelada, o que torna a exigibilidade de longo prazo (passivo não circulante).

Percebe - se por meio da observação da Figura 1 e da Figura 2 que nos contextos em que a Cooperativa está desobrigada da devolução do capital dos cooperados não há diferença de tratamento para o Patrimônio líquido de uma empresa de capital para uma sociedade cooperativa, em ambos os casos ele é tratado como passivo não exigível.

## A classificação contábil do capital

Figura 2: Formas de mensuração do PL nas sociedades cooperativas

BALANÇO PATRIMONIAL (A)		BALANÇO PATRIMONIAL (B)	
ATIVO	PASSIVO + PL	ATIVO	PASSIVO + PL
	<b>Passivo Circulante</b>  <b>Passivo Não circulante</b>  <b>Patrimônio líquido</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital social</li> <li>• Reservas de sobras Reserva legal RATES Reservas estatutárias</li> <li>• Sobras/ Perdas à disposição da AGO</li> <li>• Perdas não cobertas pelos cooperados</li> </ul>		<b>Passivo Circulante</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Demais obrigações com terceiros</li> <li>• Capital social*</li> <li>• Reservas estatutárias*</li> </ul> <b>Passivo Não circulante</b>  <b>Patrimônio líquido</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reservas de sobras Reserva legal RATES</li> <li>• Sobras/ Perdas à disposição da AGO</li> <li>• Perdas não cobertas pelos cooperados</li> </ul>

Fonte: a autora com base em Santos, Gouveia e Vieira (2008) e Brasil (2010)

\* Considera-se a obrigação de devolução do capital social à vista.

Conforme exposto acima o capital social nas sociedades cooperativas é variável, ou seja, aumentará quando da entrada de um novo cooperado, e diminuirá quando da saída do cooperado. Cabendo a própria sociedade o desembolso do valor do capital social e das sobras referente ao rateio definidos pela Assembleia Geral. Este fato levanta o questionamento quanto à classificação dessas contas patrimoniais, haja vista que concedem ao titular o direito de solicitar resgate em caixa ou outro ativo financeiro, que é uma característica de exigibilidade.

O conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 2008) diante desse tipo de questionamento pacificou o entendimento na interpretação técnica nº 13, onde explicita:

“que o direito contratual do titular de instrumento financeiro (incluindo cotas de cooperados em entidades cooperativas) de solicitar resgate não exige, por si só, que o instrumento financeiro seja classificado como passivo financeiro. Em vez disso, a entidade deve considerar todos os termos e condições do instrumento financeiro ao determinar a sua classificação como passivo financeiro ou como patrimônio líquido.”

Ainda de acordo com a interpretação técnica do Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 2008) as cotas de cooperados constituem patrimônio líquido se a entidade tiver direito incondicional de recusar resgate das cotas de cooperados, devendo o direito incondicional de recusar o resgate do capital social ser definido pela legislação, regulamento ou estatuto da entidade. Todavia, se as disposições na legislação, no regulamento ou no estatuto da entidade que proíbem o resgate, forem condicionadas ao cumprimento de determinadas condições – tais como restrições de liquidez – não resultam no fato de as cotas de cooperados constituírem patrimônio líquido.

As cotas de cooperados constituem passivos nos casos em que o estatuto social da entidade cooperativa não lhe der o direito incondicional de recusar o resgate, ou quando trouxer condições para a devolução das cotas, e também quanto aos valores que excederam a proibição de resgate.

Uma proibição incondicional pode ser absoluta, quando todos os resgates são proibidos, já a proibição incondicional pode ser parcial, nos casos em que ela proíbe o resgate de cotas de cooperados se o resgate causar a redução do número de cotas de cooperados ou do valor do capital integralizado proveniente das cotas de cooperados para abaixo de um nível especificado (BRASIL, 2008).

Outro ponto relevante conforme relata o Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 2008) é quanto aos valores que devem ser registrados as cotas de cooperados que tenham características de exigibilidade devem:

“No reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar seu passivo financeiro para resgate pelo valor justo. No caso de cotas de cooperados com característica de resgate, a entidade deve mensurar o valor justo do passivo financeiro para resgate a um valor não inferior ao valor máximo pagável, de acordo com as disposições de resgate de seu estatuto ou legislação aplicável, descontado a partir da primeira data em que o valor a ser pago poderia ser exigido.”

Em suma, o Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 2008) traz as orientação para o reconhecimento inicial do capital social integralizado pelos cooperados e as instruções para os casos em que ele deve ser reconhecido como passivo exigível.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho, cujo objetivo foi conhecer a correta classificação contábil do capital integralizado pelos associados de entidades cooperativas, revelou de acordo com os estudos levantados que esse capital pode ter duas classificações a depender do direito da cooperativa de recusar o resgate das cotas de cooperados.

A pesquisa permitiu identificar que nos casos em que o estatuto dá o direito à cooperativa de se recusar a devolver as cotas de cooperados, o capital deverá ser classificado como patrimônio líquido, pois inexistente a característica da exigibilidade. Já nos casos em que a cooperativa não tem o direito de se recusar a devolver as cotas ou o seu estatuto prevê condições para devolução do capital, então deverá ser classificado como passivo financeiro, pois fica clara a característica da exigibilidade.

Este trabalho contribui com a contabilidade das sociedades cooperativas, com o objetivo básico de alertar quanto à importância de se conhecer a legislação pertinente e o estatuto da entidade, especialmente quanto à obrigatoriedade e condições para a cooperativa resgatar as cotas de cooperados, para com isso realizar a correta classificação do capital social integralizado pelos seus associados, que pode ser registrado pela contabilidade das entidades cooperativas na conta de patrimônio líquido ou na conta de passivo financeiro.

## A classificação contábil do capital

Sugerem-se como futuras pesquisas a análise dos relatórios financeiros e estatuto social das sociedades cooperativas para averiguar se essas entidades estão cumprindo o que dispõe o Conselho Federal de Contabilidade o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Buscando resultados que corroborem, complementem ou confrontem as teorias aqui descritas, e, conseqüentemente promovam o avanço das pesquisas anteriores.

### 5. REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas. **Diário Oficial da Casa Civil da Presidência da República**, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5764.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm)>. Acesso em: 02 julh. 2012

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da Casa Civil da Presidência da República**, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em 19 nov. 2011

BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro. **Diário Oficial da Casa Civil da Presidência da República**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 05 julh. 2012

BRASIL. NBCT-10.8 de 25 de janeiro de 2005. Dos Aspectos contábeis específicos em entidades diversas – entidades cooperativas. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, jan. 2005. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001013](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001013)>. Acesso em 15 de julh. 2012

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande Aspectos qualitativos da informação contábil. **Diário Oficial da Casa Civil da Presidência da República**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2012

BRASIL. Interpretação técnica n. 13, de 08 de dezembro de 2008. CFC Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, dez. 2008. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 02 dez. 2012

BRASIL. ICPC-14 Interpretações e orientações técnicas contábil. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, nov. 2010. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/ICPC\\_14.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/ICPC_14.pdf)>. Acesso em: 02 dez. 2012

BRASIL. CPC-00 de 02 de dezembro de 2011. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, dez. 2011. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)> acesso em: 02 dez. 2012

CRUZIO, H.O. **Como organizar e administrar uma cooperativa**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005

DELOITTE. **O uso de IFRS pelas Jurisdições, 2014**. disponível em <http://www.iasplus.com/en/resources/use-of-ifsrs/>. Acesso em: 27 marc. 2014.

DURÁN, P. B.; GUADAÑO, J. F. La financiación propia y ajena de las sociedades cooperativas. **CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa**, n. 42, p. 101-130, 2002

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010

FASB - FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2001. **Proposed admment to Fasn concepts statement nº 6 to revise the definition of liabilities**. Connecticut, 2001. Disponível em <<http://www.fasb.org/draft/edcon6.pdf>>. Acesso em 05 julh. 2012.

GTIMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira**. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2004.

LIMA, J. B. N. **A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil**. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24032011-185955/en.php>>. Acesso em: 05 julh. 2012

LINS, L. S.; FILHO, J. F. **Fundamentos e Análise das Demonstrações Contábeis: uma abordagem interativa**. São Paulo: Atlas, 2012.

LUIZ, I. G.; SANTANA, L.; RICARDINHO FILHO, A. A. Um Estudo do *Disclosure* do Passivo à Luz dos Padrões Internacionais de Contabilidade. *Brazilian Business Review*, v.1 n. 2, p. 91-105, 2004.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2012.

OCB – ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS, 2012. Cooperativismo forma ideal de organização. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/index.asp>>. Acesso em: 08 julh. 2012.

OCESP - Organização das Cooperativas do Estado de São Paulo, 2012. As diferenças de um empreendimento cooperativo e uma empresa não cooperativa. Disponível em: <[http://www.ocesep.org.br/default.php?p=texto.php&c=perguntas\\_e\\_repostas#R3](http://www.ocesep.org.br/default.php?p=texto.php&c=perguntas_e_repostas#R3)>. Acesso em: 05 julh. 2012.

SANTOS, A.; GOUVEIA, F. H. C.; VIEIRA, P. S. **Contabilidade das Sociedades Cooperativas**. São Paulo: Atlas, 2008.

STICKNEY, C. P.; WEIL, R. L. **Contabilidade Financeira: introdução aos conceitos, métodos e aplicações**. Tradução da ed. Norte-americana – São Paulo: Cengage Learning, 2012.