

Lei nº 11.638/07 e as dificuldades enfrentadas pelas cooperativas agropecuárias da região oeste do Paraná

Law nº 11,638 / 07 and the difficulties faced by the agricultural cooperatives of the West Region of Paraná

Resumo

O presente trabalho teve como objetivo principal identificar quais foram as maiores dificuldades e facilidades das cooperativas agropecuárias da região oeste do estado do Paraná quando feita a implantação da Lei nº 11.638/07. Quanto aos objetivos, o estudo caracteriza-se por uma pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos uma pesquisa de campo e quanto à abordagem do problema, uma pesquisa qualitativa. O instrumento de coleta de dados utilizado na pesquisa foi o questionário, em que 4 (quatro) contadores das cooperativas responderam perguntas sobre a Lei nº 11.638/07 e sua aplicabilidade ao cooperativismo. O estudo permitiu verificar que as Cooperativas não concordam totalmente sobre a internacionalização dos padrões brasileiros, mas que ambas acreditam que grande parte das exigências trazidas pela lei são importantes para o setor contábil das cooperativas. Elas divergem quanto à importância da Lei nº 11.638/07 para o cooperativismo, pois metade dos contadores acreditam que foi de suma importância e a outra metade, que não afetou o cooperativismo. Conclui-se que a implantação da Lei nº 11.638/07 foi considerada uma atividade não muito complexa para os profissionais do setor contábil das cooperativas agropecuárias do oeste do Paraná.

Palavras-chave: Contabilidade Internacional; Cooperativismo; Lei nº 11.638/07

Abstract

The main objective of this study was to identify the greatest difficulties and facilities of agricultural cooperatives in the western region of the state of Paraná when implementing Law 11,638 / 07. Regarding the objectives, the study is characterized by a descriptive research, regarding the procedures a field research and the approach to the problem, a qualitative research. The data collection instrument used in the survey was the questionnaire, where 4 (four) cooperative accountants answered questions about Law 11,638 / 07 and their applicability to cooperativism, which were applied between September 30 and October 8. The study made it possible to verify that Cooperatives do not fully agree on the internationalization of Brazilian standards, but that both believe that most of the requirements brought by law are important for the accounting sector of cooperatives. They differ as to the importance of Law No. 11,638 / 07 for cooperativism, since half the accountants believe that it was of great importance and the other half, which did not affect cooperativism. It is concluded that the implementation of Law 11,638 / 07 was considered an activity not very complex for the professionals of the accounting sector of the agricultural cooperatives of western Paraná.

Keywords: International Accounting; Cooperativism; Law nº 11,638 / 07

Recebido: 26/10/2017 Aceito: 13/12/2017

Ana Luiza Koike¹, Rosane de Meira², Nicole Regina Souza Rovaris³, Emanuel Campigotto Sandri⁴

¹Mestranda em Contabilidade, pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná – nih.zinha@hotmail.com

²Mestranda em Contabilidade, pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná – rosanedemeira@hotmail.com

³Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná – nirovaris@gmail.com

⁴Mestrando em Administração, programa Profissional, pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná – emanuel.sandri@hotmail.com

1 Introdução

Grande parte das riquezas brasileiras é proveniente do agronegócio, as terras extremamente férteis, com abundância de água potável e climas propícios para a produção, principalmente de soja, fizeram com que o país se encontre entre os líderes de exportação, perdendo apenas para os Estados Unidos. Internacionalmente conhecido devido a sua grande capacidade de produção de produtos agropecuários, o Brasil tem se mostrado cada vez mais competente no quesito agronegócio. Na região oeste do estado do Paraná, grandes cooperativas têm se destacado e conquistado seu espaço no exterior, com unidades construídas recentemente e novos ramos de negócios, demonstrativos dos grandes investimentos no agronegócio no Estado do Paraná.

Com esse crescimento surpreendente, houve a necessidade de se criarem legislações específicas para as entidades cooperativas. O dispositivo legal que rege o cooperativismo atualmente é a Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971, que regulamenta todos os direitos e deveres, relacionada à grande influência internacional as entidades, entre elas as sociedades cooperativas, para se adequarem às normas internacionais. Com o objetivo de dar suporte a essa adequação das convergências aos padrões internacionais, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com a finalidade de elaborar estudos, preparar e emitir pronunciamentos de contabilidade e, após, a Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007 que, dentre as alterações de ordem societária, determinou a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade, assim também foi moldado o padrão que se devia seguir as entidades cooperativas segundo o Padrão Contábil Internacional.

O oeste do Paraná é uma região onde existem grandes entidades cooperativas que movimentam a economia do estado paranaense de uma forma extraordinária, desse modo, os empregos ofertados, produtos de qualidade, enriquecimento cultural, social e econômico, são alguns dos benefícios oriundos dessas entidades. Muitas famílias paranaenses fazem parte do sistema cooperativista e assim incentivam seus herdeiros a também participarem, fortalecendo assim o sistema. Estudar as cooperativas é demonstrar interesse pela contribuição que a sociedade recebe ao ter este tipo

de entidade pertencente as suas comunidades. Com base no exposto, justifica-se a importância do tema estudado para compreender quais os impactos ocorreram através da Lei nº 11.638/07 nas Demonstrações Contábeis do sistema cooperativista da região oeste do Paraná e verificar quais as maiores dificuldades trazidas pela Lei nº 11.638/07 na visão dos contadores dessas entidades.

Desta forma o problema da pesquisa é: **Qual a influência da Lei nº 11.638/07 no sistema contábil das cooperativas?** O objetivo geral da presente pesquisa é examinar quais foram os principais impactos verificados pelos contadores das entidades cooperativas referente à Lei nº 11.638/07 que, dentre as alterações de ordem societária, determinou a convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade. Os objetivos específicos da pesquisa são analisar se a Lei nº 11.638/07 trouxe possíveis impactos para outras áreas das entidades, além do setor contábil das cooperativas analisadas, verificar as dificuldades de implantação, transição e harmonização das Demonstrações Contábeis com a Lei nº 11.638/07 e levantar os impactos trazidos pela Lei nº 11.638/07 nas Demonstrações Contábeis das sociedades cooperativas.

2 Revisão da literatura

2.1 Cooperativismo

O sistema cooperativista surgiu da necessidade das pessoas de se ajudarem para juntas garantir uma vida justa. Aplica-se este sistema às cooperativas agropecuárias da região oeste do Paraná, pois juntas elas garantem melhores condições para conseguirem progredir com sucesso no ramo em que estão inseridas. A palavra cooperativismo originou-se da palavra “cooperação”, que por sua vez surgiu da expressão em latim “*cooperari*”, que significa “operar conjuntamente”, o seu significado é baseado na atitude das empresas cooperativas, cooperar juntamente para que o seu crescimento seja mútuo e bom para toda a sociedade. A Organização das Cooperativas Brasileiras (2014) define cooperativismo como um movimento, filosofia de vida e modelo socioeconômico capaz de unir desenvolvimento econômico e bem-estar social. A Lei nº 5.764 (1971) que define a Política Nacional de Cooperativismo, no art. 3.º aborda que os indivíduos que celebram contrato de sociedade cooperativa,

obrigam-se reciprocamente a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro. A sobrevivência das entidades cooperativas está ligada diretamente na cooperação de seus associados, em que todos devem colaborar para o seu crescimento. Quando os indivíduos são fiéis e participam ativamente para o desenvolvimento econômico, social e cultural da entidade, os benefícios são garantidos para seus cooperados. Porém, observa-se que o lucro não é objetivo das entidades cooperativas, mas sim, o crescimento de seus cooperados.

Desde o surgimento do cooperativismo no mundo, os seus princípios foram sendo moldados. Os primeiros passos surgiram com o movimento dos Pioneiros de Rochdale (1844), posteriormente várias organizações e congressistas se reuniram com o propósito de definirem quais seriam esses princípios. Com várias contribuições, os princípios foram definidos. Gouveia, Santos e Vieira (2008) expõem esses princípios como: adesão livre e voluntária; gestão livre e democrática; participação econômica dos associados; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação; e preocupação pela comunidade (responsabilidade social). O artigo 4.º da Lei n.º 5.764/71 também define alguns princípios das sociedades cooperativas, por exemplo, a adesão voluntária, com número ilimitado de associados, neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social, prestação de assistência técnica aos cooperados, entre outros.

É facilmente identificada a preocupação das entidades cooperativistas em proporcionar igualdade entre seus membros e o desenvolvimento das comunidades que participam do sistema, também, a democracia demonstra a preocupação do bem mútuo, em que os cooperados são responsáveis por garantir o melhor investimento dos seus recursos.

Atualmente no Brasil existem 13 ramos cooperativos diferentes, sendo eles divididos em: agropecuário, consumo, crédito, educacional, especial, habitacional, infraestrutura, mineral, produção, saúde, trabalho, transporte e turismo e lazer. Conforme o relatório da gerência de monitoramento disponibilizado pelo Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (2012) os números de cooperativas por ramo no Brasil estão divididos da forma delineada na Tabela 1.

Observando os dados apresentados anteriormente, pode-se concluir que o ramo agropecuário tem uma participação muito significativa na economia brasileira, mantém a liderança no ranking entre os ramos que mais possui cooperativa e cooperados, conforme informações levantadas pelo Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo.

Tabela 1 - Número de cooperativas por ramo

Ramos	Nº de Cooperativas	
	2011	2012
Agropecuário	1.523	1.548
Transporte	1.088	1.015
Crédito	1.047	1.064
Trabalho	966	1.024
Saúde	846	852
Educacional	294	302
Produção	243	235
Habitacional	226	242
Infraestrutura	128	141
Consumo	120	123
Mineral	69	63
Turismo e Lazer	27	31
Especial	9	12
Total	6.586	6.652

Fonte: SESCOOP/PR (2013).

Conforme os dados expostos na Tabela 1, os objetos do estudo, que são as cooperativas agropecuárias, encontram-se em primeiro lugar no ranking de cooperativas por ramo no Brasil, mostrando um crescimento durante o período de 2012. Os autores Gouveia, Santos e Vieira (2008) definem cooperativas do ramo agropecuário como cooperativas de produtores rurais, agropastoris e de pesca, sendo os meios de produção pertencentes aos associados. Caracterizam-se pelos serviços prestados aos seus membros, como o recebimento e/ou comercialização da produção conjunta, armazenamento e industrialização, bem como assistência técnica, educacional e até social. No Brasil, esse ramo se destaca por uma significativa participação no PIB, número de cooperativas e empregos gerados.

Conforme pesquisas de Gonçalves (*apud* Santos, 1998), o movimento cooperativista no Brasil veio a ter início no ano de 1847 nos sertões do Paraná, um grupo de europeus fundou a colônia

Teresa Cristina, organizada com bases cooperativas. Desde então, o ramo agropecuário só cresceu no Brasil, sempre aprimorando suas práticas e buscando resultados cada vez mais expressivos. Uma das grandes vantagens do ramo agropecuário é que a grande maioria das cooperativas que investem no ramo, possuem poder sobre a cadeia produtiva, que vai desde a produção das sementes até o produto final diretamente para os consumidores. Grande parte dos produtos produzidos por essas cooperativas são destinados para o mercado externo. A exportação destes produtos tem contribuído significativamente para o crescimento sólido do poder econômico e financeiro das cooperativas agropecuárias. A revista Paraná Cooperativo de abril/2014 disponibilizou a Tabela 2 que demonstra as exportações das cooperativas do Brasil.

Tabela 2 - Exportações das cooperativas do Brasil

UF	2013 FOB* (US\$ Milhões)	2013 Part. (%)	Var. 2012/13 (%)
Paraná	2.361	39%	5%
São Paulo	1.873	31%	-7%
Minas Gerais	603	10%	-12%
Santa Catarina	491	8%	11%
Mato Grosso	302	5%	-12%
Rio G. do Sul	264	4%	-23%
Tocantins	72	1%	29%
Bahia	35	1%	41%
Pernambuco	22	0%	-21%
Demais Ufs	48	1%	8%
Brasil	6.072	100%	-3%

Fonte: MDIC; Elaboração: GeTec/Ocepar (2014)

Os dados utilizados na pesquisa foram os valores de exportação onde o frete foi o *Free On Board* (FOB), que são aqueles em que os compradores assumem todo o risco do frete no transporte marítimo de mercadorias quando embarcadas. O percentual de participação se equivale aos valores exportados no ano de 2013 em relação aos estados do Brasil. Os valores registrados demonstram o quanto as exportações dos produtos agropecuários trazem de lucro para o Brasil. Analisando o estado do Paraná, como principal foco do desenvolvimento da pesquisa, sua contribuição

para esta economia é surpreendente, enriquecendo o estado e o país.

O Estado do Paraná tem uma cultura em que grande parte do seu território sobrevive através da agricultura e muitos desses proprietários rurais participam do sistema cooperativo. Com isso, o crescimento das grandes cooperativas agropecuárias se dá através dos imigrantes que, no estado do Paraná, tem em suas tradições a agricultura. Alves, Silva e Freire (2008) descrevem as cooperativas no Paraná como muito comuns em diversos ramos do tipo cooperativas de trabalho, médicos, crédito e no meio rural através das cooperativas de produção agropecuárias. As cooperativas agropecuárias do estado do Paraná, entre outras, surgiram a partir da década de 40, da necessidade de aumentar a competitividade do agricultor e a agroindústria (aves, suínos, leite, entre outras) como alternativa de renda e desenvolvimento local.

Conforme dados disponibilizados pelo Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (IPARDES), os principais produtos agrícolas no Estado do Paraná em 2012 foram a cana de açúcar, milho, soja, mandioca, trigo e a batata-inglesa. Em relação à participação da produção do estado do Paraná no Brasil, os produtos tiveram o seguinte percentual: Cana-de-açúcar (6,65%), Milho (23,29%), Soja (16,61%), Mandioca (16,79%), Trigo (48,40%) e Batata-Inglesa (19,94%).

O IPARDES também divulgou a quantidade de abates de animais em mil toneladas no estado do Paraná em 2013, sendo: Aves (3.338.411), Suínos (613.243) e Bovinos (333.180), com participação em porcentagem no Brasil de 27,04%, 19,66% e 4,08% na sequência.

A revista Paraná Cooperativo em sua edição de abril/2014 também divulgou dados referentes à destinação das exportações das cooperativas do Paraná. O país que mais importa produtos das cooperativas brasileiras é a China (30%), ocupando o primeiro lugar. A Holanda (10%) e a Alemanha (9%), na sequência ocupam o segundo e o terceiro lugar, enquanto o Japão (5%) e a Coreia do Sul (4%) são o quarto e o quinto país que mais importam produtos das cooperativas do Paraná. Já a Organização de Cooperativas do Paraná (Ocepar) demonstra que os principais produtos exportados pelas cooperativas paranaenses são o farelo de soja (28%), a soja em grão (27%), frangos (19%), açúcar

(9%), seguido de óleo de soja e suínos (ambos com 6%). Milho apresenta o percentual de 4% dos produtos exportados.

O Estado do Paraná é muito rico e influente em relação ao agronegócio e, normalmente, ocupa os primeiros lugares quando se comparado aos outros estados. Essa realidade também é bastante presente na região oeste do Paraná, onde o cooperativismo é bem influente, participando ativamente sobre o PIB do estado. Atualmente, no Paraná, existem 80 cooperativas no ramo agropecuário, com 135 mil cooperados e 65 mil funcionários, em 2013 elas movimentaram R\$ 38,6 bilhões de faturamento, conforme dados são apontados pelo sistema Paraná Cooperativo (OCEPAR, 2014).

Na região oeste do estado do Paraná existem 14 cooperativas no ramo de agronegócio, conforme dados disponibilizados pela Ocepar (2014), sendo elas: Agropar, C. Vale, Coave, Coodetec, Coopavel, Coopernobre, Coovicapar, Copacol, Copagrill, Cotriguaçu, Frimesa, Lar, Primato e Sagra. A grande quantidade de exportação demonstra o quanto o Brasil tem evoluído e que os olhares de muitos investidores estrangeiros estão voltados para cá, evidenciando, desta maneira, a necessidade da convergência aos padrões internacionais.

Neste sentido, através da necessidade de se definir quais procedimentos as cooperativas devem seguir, foi criada em 16 de dezembro de 1971 a Lei nº 5.764, que se encontra em vigor no Brasil até hoje. No seu primeiro artigo a Lei define como Política Nacional do Cooperativismo a atividade decorrente das iniciativas ligadas ao sistema cooperativo. Em sua constituição, a Lei considera as cooperativas como singulares (constituída por no mínimo 20 pessoas físicas, permitido a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou as atividades econômicas no mesmo seguimento das pessoas físicas e também as sem fins lucrativos), centrais (constituída por no mínimo 3 (três) singulares, podendo admitir associados individuais) e confederações de cooperativas (constituída por, no mínimo, 3 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais). (BRASIL, 1971).

No seu art. 24, a mesma lei determina que o Capital Social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo em vigência no País. Sendo assim, quando os cooperados se associarem à cooperativa, será pago uma quota-parte, em que corresponderá por direito, a um voto. Nenhum cooperado tem

direito superior a seu único voto. Um dos capítulos importantes para os profissionais da área contábil é o capítulo VII que define os fundos que são obrigatórios. No art. 28.º da referida Lei (BRASIL, 1971), define-se que é obrigatório para as cooperativas constituir: Fundo de Reserva e Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social.

Um dos principais pontos discutidos na Lei que possui interferência significativa para a contabilização são os atos cooperativos e não cooperativos. Sua importância é grande, pois, através dessa definição e separação, algumas movimentações podem ser tributadas (atos não cooperativos). No artigo 79.º, da Lei nº 5.764/71 o ato cooperativo é definido como “os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais”.

Lewis (2005) defende que no Direito Tributário tem-se que a não incidência de tributos sobre o ato cooperativo ocorre em virtude do fato de não haver real transferência de titularidade, uma vez que os bens ingressam para realizar o objeto social, servindo-se os associados desses bens por sua condição de membros da sociedade cooperativa, suprimindo-se a intermediação e, por conseguinte, a mudança de titularidade dos bens. Essa movimentação com associados não possui incidência de tributação, porém, não se podem considerar as entidades cooperativas como imunes a tributação. Pode-se dar como exemplo o art. 111.º que estabelece que seja considerada como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas. Sendo assim, as cooperativas são tributáveis, mas nos atos cooperativos não há incidência de tributação (LEWIS, 2005).

Ainda, cabe salientar que a definição de atos não cooperativos tem sido bastante discutida. Podem-se definir atos não cooperativos como sendo as movimentações das entidades cooperativas que não buscam atender o que está previsto no seu quadro social. Neste caso, serão tratadas como movimentações mercantis, aquelas que possuem incidência de tributação. Essas movimentações estão relacionadas com a economia da cooperativa e não com as necessidades de seus cooperados. Gouveia, Santos e Vieira (2008) argumentam que o resultado das operações relativas a atos não cooperativos terá tratamento diferenciado do resultado das operações relativas a atos cooperativos. Os resultados dos atos não cooperativos (lucro ou prejuízo) não serão

distribuídos aos cooperados, integrarão fundo específico e indivisível e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo de tributos incidentes sobre tais operações.

Apesar da Lei nº 5.764/71 tratar apenas sobre o cooperativismo, ainda há poucas informações quanto à contabilização dessas entidades, por isso, posterior a esta legislação, foram criadas outras leis, normas e procedimentos. Neste sentido, um dos principais pontos tratados observados pelo viés contábil é a definição dos atos cooperativos e não cooperativos que definem pontos como a tributação, destinação das reservas, entre outros.

A Norma Brasileira de Contabilidade técnica (NBC) 10.8 foi elaborada com o objetivo de estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, além das informações que devem estar incluídas nas notas explicativas (NBC T 10.8, p. 1). Dickel (2011) explica que “mesmo diante da convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade, a NBC T 10.8, aprovada pela Resolução CFC nº 920/2001, continua em vigor”. No item 10.8.1.3 obrigam-se as entidades cooperativas a utilizar-se dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente a NBC T 2 sobre Escrituração Contábil e a NBC T 4 sobre Avaliação Patrimonial, também as suas Interpretações e os Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade. No item 10.8.1.4 está definido que as movimentações ocorridas por ato cooperativo, são chamadas de ingressos (receitas e ganhos) e dispêndios (custos dos produtos ou mercadorias fornecidos e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos), enquanto em atos não cooperativos são chamadas como receitas, custos e despesas, como é definido por sociedades que visam lucro. O item 10.8.1.9 define que a distribuição das sobras líquidas deve ser para os associados de acordo com a produção de bens ou serviços por eles entregues, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral.

Na seção 10.8.3, que trata sobre o balanço patrimonial, alguns itens são modificados referentes à NBC T 3.3 sobre Demonstração de Resultado, em que a conta capital denominou-se de Capital Social e os Lucros ou Prejuízos Acumulados como Sobras ou perdas à Disposição da Assembleia Geral. A seção 10.8.4 que trata sobre as demonstrações de sobras ou

perdas, também houve modificação, pois a Demonstração do Resultado alterou-se para Demonstração de Sobras ou Perdas, em que a composição do resultado de determinado período deverá ser evidenciada separadamente. Devem-se considerar os ingressos diminuídos pelos dispêndios do ato cooperativo, e os atos não cooperativos as receitas devem ser diminuídas dos custos e despesas.

Um dos pontos defendidos na NBC T 10.8 é a mudança da nomenclatura FATES para RATES e o Fundo de Reserva para Reserva Legal. Dickel (2011) explica que o intuito dessa alteração é ajustar a terminologia para uma adequação técnica. O autor comenta ainda que essa mudança causou muitos conflitos, pois, por exemplo, as Juntas Comerciais exigem o termo “fundo” nos estatutos e nas Atas das cooperativas. Apesar dessas exigências, as demonstrações contábeis devem seguir o que foi definido pela NBC T 10.8.

2.2 Contabilidade Internacional

A contabilidade internacional é uma divisão das áreas das Ciências Contábeis. Devido ao surgimento da convergência aos padrões internacionais o seu estudo tem sido cada vez mais necessário para o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil. Devido à necessidade de criar uma linguagem e um padrão homogêneo para todos os países adeptos da contabilidade, o surgimento da Contabilidade Internacional auxilia na redução da grande dificuldade encontrada até então, de compreender as demonstrações contábeis de cada país, observando que cada um possui suas peculiaridades quando elaborado suas demonstrações, entre outros. Zanluca (2014) defende que a contabilidade internacional surgiu para construir um ponto comum entre os relatórios financeiros elaborados por cada país, buscando um padrão e também para definir métodos de adaptação aos padrões internacionais a partir da contabilidade local.

Carvalho e Lemes (2012) exemplificam os motivos da internacionalização da contabilidade como a busca de informações por parte de grandes grupos que realizam operações comerciais internacionais, a necessidade de um conjunto de padrões contábeis internacionais, assim, conseguindo obter uma comparação entre diferentes companhias e a internacionalização dos mercados de capitais, em que investidores de outros países

possam compreender com segurança os dados fornecidos pelas demonstrações, anulando a chance de divergência de padrões definidos por cada país.

Um das principais características para se elaborar as demonstrações contábeis conforme as exigências internacionais é a possibilidade de se equiparar a empresas de outros países, pois esta contribui para apresentação de demonstrações de qualidade, que possam auxiliar na tomada de decisão aos usuários externos e internos, além de contribuir na captação de recursos estrangeiros e também de investimentos. Sendo assim, a tendência é de que com o processo de harmonização das normas brasileiras com os padrões internacionais, a Contabilidade fique o mais possível aproximada da realidade. Com as constantes mudanças na área contábil e a grande interferência internacional nos seus demonstrativos, o Brasil precisou se adaptar as regras internacionais, e através dessa necessidade, os órgãos reguladores criaram a Lei nº 11.638/07, que tem por objetivo atualizar as regras contábeis brasileiras e aprofundar a harmonização dessas regras com os pronunciamentos internacionais (MEDEIROS, 2008).

Uma das principais mudanças ocorridas com a introdução da nova lei foi a alteração da estrutura do Balanço Patrimonial. Moliga (2012) explica essas alterações da seguinte forma:

- a) Criação do subgrupo “Intangível” no Permanente, desdobrado do subgrupo Imobilizado;
- b) Extinção da possibilidade de reavaliação dos bens do Ativo Imobilizado e, conseqüentemente, eliminação das Reservas de Reavaliação;
- c) O uso do subgrupo Diferido fica restrito ao registro das despesas pré-operacionais e aos gastos de reestruturação;
- d) Eliminação da conta “Lucros ou Prejuízos Acumulados” mantendo somente a conta “Prejuízos Acumulados”;
- e) Criação, no Patrimônio Líquido, do subgrupo “Ajuste de avaliação patrimonial”. As “Reservas de Capital”, passam a ser considerados apenas os ganhos relacionados com o capital social da empresa, reserva de lucro a realizar, inclusão no cálculo da parcela realizada do lucro líquido do exercício, do resultado não realizado da contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado.

Benedicto, Leite e Padoveze (2012) defendem que a Lei nº 11.638/07, além de

proporcionar maior transparência e qualidade às informações contábeis divulgadas ao mercado de capitais, cria condições para o processo de harmonização da contabilidade brasileira conforme as práticas contábeis internacionais (IFRS).

Conforme as obrigações expostas pela Lei nº 11.638/07 são obrigatórias a apresentação das seguintes demonstrações contábeis:

- a) Balanço patrimonial;
- b) Demonstração do Resultado;
- c) Demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- d) Demonstração dos fluxos de caixa (exceto para companhia fechada com patrimônio líquido inferior a R\$ 2 milhões);
- e) Demonstração do Valor Adicionado (se companhia aberta);
- f) Notas explicativas.

As cooperativas se enquadram pela Lei nº 11.638/07 como uma sociedade, sendo assim, quando o seu faturamento se equiparar como uma empresa de grande porte, ela deverá utilizar o que está redigido pela lei. Neste sentido, o Balanço Patrimonial é uma demonstração obrigatória conforme as exigências da Lei nº 11.638/07. Conforme Gelbcke *et al* (2010), essa demonstração “tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática”.

A estruturação do Balanço Patrimonial deverá conter os três elementos considerados básicos: Ativo (bens e direitos), Passivo (exigibilidade e obrigações) e o Patrimônio Líquido (valor líquido da empresa). Também deverão ser classificadas conforme seu grau de liquidez. A principal finalidade é que os usuários entendam e consigam analisar a situação da empresa em determinada data. Por isso, é importante que as contas sejam classificadas de forma padrão, ordenada e uniforme. (GELBCKE *et al.*, 2010). A estruturação da demonstração do Balanço Patrimonial determina que o Ativo seja subdividido em Ativo Circulante e Ativo não Circulante e o Passivo da mesma forma, em Passivo Circulante e Passivo não Circulante. As mudanças na estrutura do Balanço Patrimonial são mais referentes a nomenclatura das contas, do que sua estruturação.

Conforme as exigências da Lei nº 11.638/07 a Demonstração dos fluxos de caixa é obrigatória e entra em vigor no lugar da Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos (DOAR). A DOAR

era uma demonstração obrigatória até a publicação da Lei nº 11.638/07 onde deixou de ser uma das demonstrações exigidas. Ela é de caráter financeiro, e “procura evidenciar as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo e as aplicações de recursos que consomem essa folga”. (GELBCKE *et al.*, 2010).

GELBCKE *et al.* (2010) defendem que era evidente a tendência da substituição da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos pela Demonstração dos Fluxos de Caixa, antes mesmo de entrar em vigor a Lei nº 11.638/07. Com a publicação da Lei nº 11.638/07, em seu art. 176 e inciso IV foi decretado que é obrigatória a publicação da Demonstração dos Fluxos de Caixa junto com as demonstrações que já eram exigidas pela Lei nº 6.404/76. Grandes estudiosos da contabilidade, como por exemplo, Marion (2009), já acreditavam que essa exigência era clara e evidente e que acabaria se tornando obrigatória no lugar da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) em breve.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é uma demonstração que tem como objetivo mostrar quais foram as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo. (GELCKE *et al.*, 2010). O Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2014) criou o pronunciamento técnico CPC 03 que trata sobre a Demonstração dos Fluxos de Caixa, em sua publicação é defendido que as informações dos fluxos de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez. Segundo tal CPC, as decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época e do grau de segurança de geração de tais recursos.

A DFC através do CPC 03 é dividida em 03 (três) grupos quando elaborada: atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento. Classificam-se os fluxos de caixa de cada atividade como (CPC, 2014): atividades operacionais, de investimento e de financiamento. A publicação da Demonstração dos Fluxos de Caixa é importante para que todos os usuários possam entender de forma clara e objetiva as informações provenientes das atividades da empresa, podendo assim, avaliar as mudanças financeiras que

ocorreram nesse determinado período e também prever eventuais excedentes ou escassez que o caixa pode sofrer durante o período. Uma das novidades abrangentes das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 foi a criação do Ativo Intangível no grupo Ativo Não Circulante. Além do Intangível, o Realizável a Longo Prazo, os Investimentos a Longo Prazo e o Imobilizado também fazem parte do Ativo Não Circulante.

Marion (2010) defende que até meados da década de 80, a preocupação dos profissionais da área contábil era definir e avaliar os ativos tangíveis (bens físicos e materiais). Porém, quando grandes empresas eram negociadas, percebia-se que eram vendidas bem acima dos valores que estavam contabilizados, e percebeu-se que grande parte da diferença desses valores eram referentes aos ativos intangíveis, principalmente o poder da marca, imagem e popularidade. Então, surgiu a necessidade de criar os Ativos Intangíveis.

O art. 179 da Lei nº 6.404/76 determina que os Ativos Intangíveis sejam classificados quando “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo do comércio adquirido”. Vale lembrar que o Ativo Intangível é tratado em Pronunciamentos Técnicos CPC 04 – Ativo Intangível. Gelbcke *et al.* (2010) caracterizam o intangível, como um ativo como outro qualquer. São agregados de benefícios futuros sobre os quais uma dada entidade detém o controle e exclusividade na sua exploração. Ocorre que, diferentemente dos ativos tangíveis, que são visivelmente identificados, e contabilmente separados, os intangíveis por vezes não o são.

Uma grande dificuldade que se tem encontrado, quando se trata do ativo intangível, é referente ao seu reconhecimento e mensuração. Essa dificuldade é percebida, pois dificilmente pode-se mensurar o valor contábil de um bem incorpóreo. O pronunciamento técnico CPC 04, define que o Ativo Intangível é um ativo não monetário identificável.

Quando um Ativo intangível possui vida definida, podendo, desta maneira, ser mensurado, ele deve sofrer amortização e como qualquer outro ativo, também deve ser feita a avaliação do seu valor de recuperação. Mesmo que não exista índice de desvalorização, deverá ser feito o teste pelo menos uma vez ao ano a redução do valor recuperável de um ativo intangível e também o ágio pago.

(GELBCKE *et al.*, 2010). O Ativo Intangível pode ser dividido em: *Goodwill*, marcas e nomes de produtos, patentes, desenvolvimento de novos produtos, franquias e licenças, direitos autorais, direito sobre recursos naturais, *software*, entre outros.

Neste sentido, a partir das mudanças estabelecidas pelas Normas, houve o surgimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, caracterizado como uma entidade autônoma criada a partir da necessidade das empresas brasileiras de se adaptarem as convergências internacionais, que até então, não tinham sido normatizadas por outro órgão tão profundamente. Através do seu site, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) define quais foram as principais necessidades dos órgãos fiscalizadores e das empresas que concretizaram a sua criação, são elas a convergência internacional, a centralização na emissão de normas dessa natureza e a representação e processos democráticos na produção dessas informações.

A preocupação de órgãos como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e a Comissão de Valores Mobiliários com o processo de harmonização das normas internacionais, foi um dos principais pontos de partida para a criação do CPC.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emite os pronunciamentos que servem de auxílio para a classe contábil, em que define quais procedimentos devem ser seguidos na elaboração das demonstrações. Já o Conselho Federal de Contabilidade fornece as estruturas necessárias para a estruturação desses pronunciamentos, por ser um órgão regulador, emite normas técnicas embasadas nos pronunciamentos técnicos disponibilizados pelo CPC.

Plogler (2014) defende que na perspectiva da história, os pronunciamentos contábeis resultaram na abertura da economia brasileira para o mercado externo, colocou as empresas em contato direto com economias mais avançadas.

3 Metodologia

Segundo Gil (2002), a “busca por conhecimento e a utilização de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos são características fortes de um projeto de pesquisa”. Em relação aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva.

Sendo assim, Gil (2002) afirma que as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Com relação aos procedimentos, a pesquisa foi desenvolvida através de pesquisa bibliográfica e de campo, e é caracterizada como pesquisa bibliográfica, pois “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL, 2002).

No questionário que foi aplicado para os objetos de estudos, utilizou-se como base a pesquisa de Almeida (2010). A utilização de pesquisas já feitas dá confiança à pesquisa. O método utilizado na pesquisa quanto à abordagem do problema foi qualitativo, pois acredita-se que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, em que este vínculo não pode ser traduzido em números. Desta maneira, existe a necessidade de interpretação dos fenômenos que ocorrem, podendo assim demonstrá-los na pesquisa. (KAUARK, MANHÃES E MEDEIROS, 2010).

Para Godoy (1995), os estudos denominados qualitativos têm como preocupação fundamental o estudo e a análise do mundo empírico em seu ambiente natural. O pesquisador deve aprender a usar sua própria pessoa como o instrumento mais confiável de observação, seleção, análise e interpretação dos dados coletados. Esse método consiste em buscar dados e informações, a fim de solucionar um caso, buscando o raciocínio lógico para a tomada de decisão. Por fim, a proposição levantada na pesquisa foi de que os contadores das cooperativas da região oeste do Paraná encontraram dificuldades na implantação da Lei nº 11.638/07 devido a sua implantação ser recente.

Quanto aos procedimentos técnicos foi utilizado o método de amostragem. O método de amostragem consiste em selecionar uma pequena parte dos elementos que compõe o Universo. Quando essa amostra é criteriosamente escolhida, a pesquisa tende a se aproximar o mais possível caso fosse pesquisado todos os elementos (GIL, 2002). No caso da pesquisa desenvolvida, utilizou-se o método de amostra intencional, mas também conhecido como não probabilístico, que consiste em definir um grupo com características semelhantes que o pesquisador define como importante. Esse método mostra-se mais adequado para a obtenção de dados de natureza qualitativa. (GIL, 2002).

No que tange às limitações, esta pesquisa foi aplicada somente nas cooperativas selecionadas, observando que cada empresa possui sua peculiaridade, sendo assim, não podendo generalizar os dados levantados, porém, pode servir de auxílio para possíveis estudos de casos semelhantes. Os resultados obtidos nesse estudo não podem ser aplicados a qualquer outra entidade, pois, a utilização por outros, pode gerar resultados distorcidos.

4 Descrição e análise dos resultados

4.1 Contextualização e desenvolvimento do estudo

O instrumento da pesquisa utilizado para a coleta dos dados foi um questionário composto por 16 perguntas objetivas, que foi aplicado entre os dias 30 de setembro a 08 de outubro de 2014. As cooperativas que aceitaram participar da pesquisa responderam ao questionário, porém, foram acordados entre pesquisador e objeto de pesquisa, que não seriam identificadas as respostas de cada cooperativa. O questionário foi direcionado para os responsáveis do setor contábil de cada cooperativa e foram obtidas respostas das 4 (quatro) cooperativas agropecuárias da região oeste do estado do Paraná escolhidas para este estudo. Conforme a quantidade de cooperativas da região oeste foi pesquisada 28,57% de sua totalidade.

Através do resultado do questionário foram identificadas as opiniões dos contadores das cooperativas agropecuárias estudadas sobre a Lei nº 11.638/07 e as mudanças ocorridas pela sua implantação. O questionário foi segmentado em 02 (duas) seções, sendo elas: Perfil do Profissional e Aplicabilidade da Lei nº 11.638/07 na cooperativa. As 5 (cinco) primeiras perguntas abordaram os aspectos pessoais e sobre o setor contábil, podendo assim, traçar o perfil do profissional que respondeu o questionário e a dimensão do setor dentro da cooperativa. Dentre as perguntas foram solicitadas: o sexo, idade, grau de formação, especialização e quantidade de funcionários.

Em relação ao sexo, metade dos contadores são do sexo masculino e a outra metade feminino. Quanto a idade, dois contadores têm entre 36 a 45 anos e os outros dois entre 46 a 55 anos. Quanto ao grau de formação dos contadores das cooperativas entrevistadas, apenas um contador possui somente a

graduação, sendo este do sexo masculino e os outros 3 (três) possuem título de pós-graduação.

Tabela 3 - Perfil do profissional

Sexo	Idade	Grau de formação	Qtde de funcionários
Masculino	Entre 46-55 anos	Graduação	Entre 16 a 20
Feminino	Entre 36-45 anos	Pós-Graduação	Entre 16 a 20
Masculino	Entre 36-45 anos	Pós-Graduação	Superior a 21
Feminino	Entre 46-55 anos	Pós-Graduação	Entre 11 a 15

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A questão 5 do questionário buscou demonstrar qual a quantidade de funcionários que fazem parte do setor contábil da cooperativa, os dados foram: 25% responderam que entre 11 a 15 funcionários, 50% entre 16 a 20 e os outros 25% superior a 21 funcionários.

Sobre a especialização dos profissionais, foram divididas as opções entre: contábil, fiscal, patrimonial, auditoria, custos e outros. Essa questão foi de múltipla escolha e propôs descobrir quais os principais papéis desempenhados pelo Contador dentro da área contábil, através da sua especialização. Dos 4 (quatro) contadores, todos atuam na área contábil, 3 (três) tem especialização na área fiscal, 2 (dois) na área patrimonial e 2 (dois) na área de custos e nenhuma na área de auditoria.

O assunto abordado das questões 6 a 16 é sobre a aplicação da Lei nº 11.638/07 na cooperativa, quanto ao seu grau de dificuldade, a opinião do Contador quanto ao seu grau de importância e quais foram os principais auxílios quanto a sua implantação. Quando se abordou sobre a importância da lei para a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, 2 (dois) contadores responderam que não houve grandes impactos trazidos pela referida lei ao responderem que é de suma importância para o crescimento e valorização da contabilidade no Brasil, podendo assim agregar

mais valor ao setor contábil, inclusive às cooperativas. Quando discutido sobre a classificação do grau de dificuldade da implantação da Lei nº 11.638/07 na cooperativa, dois contadores classificaram o grau de dificuldade sendo normal e os outros dois como difícil.

As principais dificuldades enfrentadas durante a implantação da Lei nº 11.638/07 foram: pouco material para o auxílio das dúvidas, o sistema utilizado pela cooperativa não foi capaz de atender as mudanças necessárias, o sistema de informação não é integrado e poucos colaboradores capacitados. A questão foi de múltipla escolha e os contadores poderiam escolher quais opções mais se adequassem a situação da cooperativa. Quando perguntados sobre o que auxiliou na hora da convergência da Lei nº 11.638/07 na cooperativa, as respostas foram: assessoria contábil/jurídica, colaboradores

qualificados, quantidade de cursos disponibilizados para o aprendizado da referida lei e o sistema utilizado pela empresa. A questão também foi de múltipla escolha e os contadores poderiam escolher quais opções mais se encaixava no perfil da cooperativa. As dificuldades da implantação da lei nas cooperativas elencadas foram: pouco material para auxílio das dúvidas (3), o sistema utilizado não foi capaz de atender as mudanças necessárias (2), poucos colaboradores capacitados (1) e sistema de informação não integrado (1).

Outro item discutido foi sobre a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) e a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) onde, a DFC substituiu a exigibilidade da DOAR, através da instituição da Lei, conforme demonstra a Tabela 4.

Tabela 4 - Demonstração de origens e aplicações de recursos versus a demonstração de fluxo de caixa

	Questionário 1	Questionário 2	Questionário 3	Questionário 4
Substituição da DOAR pela DFC	Ambas as demonstrações são importantes e devem ser elaboradas, mesmo sem exigência.	Ambas as demonstrações são importantes e devem ser elaboradas, mesmo sem exigência.	Deveria ser criada uma demonstração que atendesse o caráter financeiro e também econômico, pois, ambos são importantes.	Apesar da DOAR ser uma demonstração importante, a elaboração da Demonstração de Fluxo de Caixa foi mais vantajosa para a cooperativa, pois, os cooperados são capazes de compreendê-la sem a necessidade de um auxílio da área contábil.
Nível de dificuldade da elaboração da DFC	Neutra.	Fácil.	Neutra.	Neutra.
Substituição da exigência da DOAR pela DFC.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Todos os contadores da pesquisa concordam com a substituição da exigência da DOAR pela DFC,

conforme o que foi definido pela Lei nº 11.638/07 e a implantação da Demonstração do Fluxo de Caixa

foi classificada por 75% dos contadores como neutra e 25% fácil. Mesmo as respostas sobre a importância da DOAR serem diferentes, todos os contadores concordaram que a DOAR é uma demonstração importante, 02 (dois) contadores afirmaram que deveria ser elaborada as duas demonstrações, 01 (um) contador escreveu que deveria ser elaborada uma demonstração onde atendesse as exigências das 02 demonstrações e outro que a DFC trouxe o benefício de ser uma demonstração de fácil entendimento, onde os próprios cooperados conseguem compreendê-la sem ser especialista em contabilidade.

Outro aspecto abordado no questionário foi sobre o Ativo Intangível, que também faz parte das listas das exigências trazidas pela Lei nº 11.638/07. Todas as cooperativas possuem no seu balanço o ativo intangível como uma das subdivisões do ativo. As únicas categorias que fazem parte do ativo

intangível são: *software* e marcas e nomes de produtos. Sendo que todas possuem *software* e 3 (três) marcas e nomes de produtos. Segundo o Tabela 4, a implantação do ativo intangível foi considerada fácil por 3 contadores e neutra para 1 contador.

Através de uma pesquisa já realizada por Almeida (2010) que teve como objetivo a aplicação de um questionário sobre a Lei nº 11.638/07 para os escritórios de contabilidade de Cascavel, a última questão do questionário foi retirada da pesquisa e aplicada para as cooperativas agropecuárias da região oeste do estado do Paraná. A questão consiste em dar o grau de importância aos itens tratados pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. Os graus definidos são: Não importante, pouco importante, importante e muito importante. A Tabela 5 exibe as respostas das questões conforme os questionários que foram respondidos.

Tabela 5 - Grau de importância dos itens relacionados às alterações na contabilidade em decorrência da lei 11.638/07 e item 11.941/09

	1	2	3	4
Exclusão da DOAR e substituição da mesma DFC as companhias abertas e fechadas, quando obrigadas.	Importante.	Importante.	Pouco importante.	Importante.
As normas expedidas pela CVM deverão ser elaboradas de acordo com os padrões internacionais de contabilidade.	Pouco importante.	Importante.	Pouco importante.	Importante.
Extinção da prática de Reserva de Reavaliação.	Pouco importante.	Importante.	Pouco importante.	Importante.
Inclusão da conta Reserva de Incentivos Fiscais que objetiva a destinação de uma parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos.	Muito importante.	Muito importante.	Muito importante.	Importante.
Extinção da conta do ativo diferido.	Não importante.	Pouco importante.	Muito importante.	Importante.
O balanço patrimonial apresenta nova disposição das contas. O ativo passa a ser dividido em dois grupos, sendo ativo circulante e ativo não circulante e passivo divide-se em passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido.	Pouco importante.	Importante.	Muito importante.	Muito importante.
A criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), como órgão responsável por estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre normas e práticas de contabilidade.	Muito importante.	Importante.	Muito importante.	Muito importante.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Apesar de alguns itens ter demonstrado divergências entre as respostas dos contadores, em aspecto geral, pode-se dizer que os contadores concordam que grande parte das exigências que foram definidas pela Lei nº 11.638/07 é importante para a contabilidade brasileira e metade deles, concordaram que é suma importância para o cooperativismo.

5 Conclusões

Os resultados provenientes da pesquisa foram: as dificuldades encontradas pelos contadores na implantação da Lei nº 11.638/07, os principais auxílios quando feita a implantação, a opinião sobre a importância da lei para o sistema cooperativista, o grau de dificuldade dos contadores para implantar a DFC, o Ativo Intangível e a Lei nº 11.638/07 e quais assuntos são considerados mais importantes para os contadores referentes a essa lei. Em relação às dificuldades encontradas pelos contadores na implantação da Lei nº 11.638/07 foram atribuídas as dificuldades: pouco material para auxílio das dúvidas, sistema incapaz de atender as mudanças necessárias, poucos colaboradores capacitados e sistema não integrado. Os principais auxílios foram: assessoria contábil/jurídica, colaboradores qualificados, cursos disponibilizados para o aprendizado da referida lei e o sistema utilizado pela cooperativa.

Quanto à opinião sobre a Lei nº 11.638/07 para o sistema cooperativista, 50% dos entrevistados acreditam que não houve grandes impactos trazidos pela referida lei ao cooperativismo e 50% dos contadores responderam que é de suma importância para o crescimento e valorização da contabilidade no Brasil, podendo assim agregar mais valor ao setor contábil, inclusive às cooperativas. O grau de dificuldade para a implantação da DFC foi considerada pela maioria dos contadores dentre as nomenclaturas da pesquisa como neutra, do que como fácil. Quanto à implantação do Ativo Intangível foi considerada como fácil para 75% dos entrevistados e a lei em um contexto geral foi considerada como normal para 50% dos contadores e para os outros 50% como difícil.

Foram elencados também os itens considerados mais importantes para os contadores conforme as exigências trazidas pela Lei nº 11.638/07, são elas: a inclusão da conta Reserva de Incentivos Fiscais que objetiva a destinação de uma

parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), como órgão responsável por estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre normas e práticas de contabilidade e a exclusão da DOAR e substituição da mesma pela DFC para as companhias abertas e fechadas, quando obrigadas.

A hipótese da pesquisa era de que os profissionais da área contábil encontraram maiores dificuldades na implantação da Lei nº 11.638/07, devido ao seu principal assunto, padronização da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, ser um assunto atual. De certa forma, podemos validar a hipótese da pesquisa, pois, conforme os resultados do estudo, a maior dificuldade enfrentada pelos contadores, foi a falta de material que pudesse auxiliar sobre as dúvidas referentes à Lei nº 11.638/07. Pode-se dizer, que a falta de material para o auxílio das dúvidas, dá-se pela contabilidade internacional ser um assunto novo e atual.

O estudo contribuiu para determinar qual foi o impacto da Lei nº 11.638/07 sobre as cooperativas da região oeste do estado do Paraná. Podemos elencar a contribuição do estudo, da seguinte forma: traçou o perfil do contador das cooperativas agropecuárias do oeste do Paraná; identificou quais foram as dificuldades e as facilidades mais relevantes na implantação da Lei nº 11.638/07; verificou qual o grau de dificuldade dos contadores quanto a Lei; mostrou a história do cooperativismo no Brasil e na região oeste do estado do Paraná; abordou assuntos relevantes sobre a Lei nº 11.638/07.

Recomenda-se para os órgãos responsáveis, como por exemplo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis e as cooperativas desenvolver palestras e debates, a fim de aprimorar questões que tratam sobre a Lei nº 11.638/07; discutir a importância da Contabilidade Internacional para os ramos, inclusive o das cooperativas; auxiliar os órgãos competentes sobre as possíveis mudanças que ainda estão por vir sobre a internacionalização dos padrões contábeis e, aos acadêmicos, desenvolver estudos que abordem o assunto.

Referências

- ALMEIDA, Juliana Bispo. **O processo de harmonização das normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional: a percepção do profissional da contabilidade diante da instituição da lei 11.638/2007.** Cascavel, 2010.
- ALVES, Adriana; FREIRE, Weimar Rocha JR; SILVA, Christian Luiz da; **Cooperativismo e desenvolvimento no oeste do Paraná: o caso da C. Vale na região de Palotina/PR.** SOBER. XLVI Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural. Rio Branco, Acre, jul-08.
- BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo; PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Manual de contabilidade internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap; teoria e prática.** São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- BRASIL. **Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 1 jun. 2014. Às 15:02 h.
- BRASIL. Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971. **Lei das cooperativas.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm>. Acesso em: 1 jun. 2014. Às 14:23 h.
- BRASIL. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC T 10.8 - **Entidades cooperativas.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t108.htm>>. Acesso em: 3 jun. 2014. Às 16:01 h.
- CARVALHO, Luiz Nelson; LEMES, Sirlei. **Contabilidade internacional para graduação: textos, estudos de casos e questões de múltipla escolha.** São Paulo: Atlas, 2010.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC.** CPC. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 3 jun. 2014. Às 15:19 h.
- DICKEL, Dorly. **Manual de Contabilidade para as cooperativas agropecuárias.** Porto Alegre: Sescop/RS, 2011.
- GELBCK, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Elise; SANTOS, Ariovaldo dos; **Manual de contabilidade societária.** São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed., São Paulo: Editora Atlas S.A., 2002.
- GODOY, Arilda Schmidt. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades.** Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 35, n. 2, 1995.
- GONÇALVES; Jackson Eduardo. **Histórico do movimento cooperativista brasileiro e sua legislação: um enfoque sobre o cooperativismo agropecuário.** XLIII Congresso da Sociedade Brasileira de Economia e Sociologia Rural (SOBER). 2005.
- GOUVEIA, Fernando Henrique Câmara; SANTOS, Ariovaldo dos; VIEIRA, Patrícia dos Santos. **Contabilidade das sociedades cooperativas: aspectos gerais e prestação de conta.** São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008.
- Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social – IPARDES. **Principais produtos agrícolas – Paraná.** Disponível em: <http://www.ipardes.gov.br/index.php?pg_contenido=1&cod_contenido=2>. Acesso em: 10 jun. 2014. Às 15:52 h.
- KAUARK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa – um guia prático.** Editora Via Litterarum, Bahia, 2010.
- LEWIS, Sandra Barbon. **A tributação no sistema cooperativista: dimensão social e importância econômica das cooperativas justificam tratamento fiscal diferenciado.** Revista FAE BUSINESS. Curitiba, n. 12, p. 41-44, 2005.

- MEDEIROS, Fabiano de Albuquerque. **Principais alterações trazidas pela lei 11.638/07**. Boletim Jurídico. Disponível em <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1919>>. Acesso em: 3 jun. 2014. Às 15:32h.
- MOLIGA, Marcos. **A nova visão contábil após a lei 11.638/07**. Contábeis. Disponível em <<http://www.contabeis.com.br/artigos/790/a-nova-visao-contabil-apos-a-lei-116382007>>. Acesso em: 3 mar. 2014. Às 19:32h.
- Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB. **Cooperativismo**: forma ideal de organização. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/index.asp>>. Acesso em: 1 jun. 2014. Às 13:59 h.
- Paraná Cooperativo – SESCOOP/PR. **Controle da cadeia produtiva**. Curitiba, v. 150, p. 12, 2014.
- Paraná Cooperativo – SESCOOP/PR. **Exportações de cooperativas e do agronegócio**. Curitiba, v. 150, p. 14-15, 2014.
- Paraná Cooperativo – SESCOOP/PR. **Principais produtos exportados pelas cooperativas do Paraná**. Curitiba, v. 150, p. 14-15, 2014.
- RECEITA FEDERAL. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC**. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Contabilidade/cpc.htm>>. Acesso em: 1 jun. 2014. Às 16:21 h.
- Serviço Nacional de Aprendizagem de Cooperativismo - SESCOOP/PR. **Panorama do cooperativismo brasileiro – Ano 2012**. Curitiba, p. 8. Acesso em: <http://www.ocb.org.br/gerenciador/ba/arquivos/panorama_do_cooperativismo_brasileiro__2011.pdf>. Acesso em: 5 jun. 2014. Às 21:07 h.
- Sistema Ocepar – Paraná Cooperativo. **Consultar cooperativas do PR por região**. Disponível em <<http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/2012-03-08-14-53-53/2011-12-09-10-57-09/consulta-por-regiao>>. Acesso em: 5 jun. 2014. Às 18:49 h.
- Sistema Ocepar – Paraná Cooperativo. **Ramos do cooperativismo brasileiro**. Disponível em: <<http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/2011-12-05-11-29-42/2011-12-05-11-43-09>>. Acesso em: 05/06/2014. Às 20:38 h.
- ZANLUCA, Jonatan de Souza. Portal de Contabilidade. **Contabilidade internacional**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidade-internacional.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2014. Às 19:51 h.

