



**A evolução do relato financeiro nas cooperativas ao longo do século XX até à atualidade: estudo de caso da Cooperativa dos Pedreiros**

**José Paulo Barbosa Oliveira**

**Dissertação de Mestrado**

**Mestrado em Contabilidade e Finanças**

**Porto – 2015**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO  
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



**A evolução do relato financeiro nas cooperativas ao longo do século XX até à atualidade: estudo de caso da Cooperativa dos Pedreiros**

**José Paulo Barbosa Oliveira**

**Dissertação de Mestrado**

apresentada ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação de:

**Professora Doutora Ana Maria Alves Bandeira**

**Professora Doutora Deolinda Maria Moreira Aparício Meira**

**Porto – 2015**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO  
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

## **Resumo**

A importância das cooperativas na atual realidade económica e social traduz-se na necessidade de uma maior transparência na prestação do relato financeiro. Assim, com esta motivação determinamos como objectivo principal deste estudo analisar, caracterizar e verificar a evolução do relato financeiro das cooperativas no período de 1914 a 2014, tendo por base a centenária Cooperativa do Pedreiros.

Deste modo, utilizando uma metodologia qualitativa, com recurso à análise de conteúdo e a uma análise empírica, procede-se a uma análise exaustiva de vários documentos, nomeadamente: documentação avulsa, documentos de arquivo, artefactos físicos (dada a longevidade da Cooperativa dos Pedreiros), estatutos da Cooperativa dos Pedreiros, legislação, relatórios financeiros, balanços e demonstrações dos resultados. Também se recorreu à entrevista a fim de consolidar o trabalho realizado através da análise de conteúdo.

A informação obtida mostra que as alterações ocorridas no relato financeiro ao longo do período em análise estão relacionadas, por um lado, com a natural evolução do relato financeiro como resultado do processo de normalização e harmonização contabilística e, por outro lado, pela maior exigência e necessidade de informação mais esclarecedora para os seus principais destinatários, os cooperadores. Verificou-se, ainda, que no caso da Cooperativa dos Pedreiros, a sua organização exemplar no processo administrativo e contabilístico foi e continua a ser um dos fatores determinantes para o seu sucesso e sua longevidade, mostrando assim que uma entidade que tenha por base uma boa organização contabilística e que informa de forma transparente os seus stakeholders tem os alicerces criados para o sucesso.

**Palavras chave:** cooperativa, economia social, relato financeiro, Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses

## **Abstract**

The importance of cooperatives in the current economic and social reality translates into the need for greater transparency in providing financial reporting. So, with this motivation we determine the main objective of this study, that is to analyze, characterize and verify the evolution of the financial reporting of cooperatives in the period 1914-2014, based on the centuries-old Cooperative of Masons.

Thus, using a qualitative methodology together with a content analysis and empirical analysis, a thorough analysis of various documents is carried out, including: spare documentation, archival documents, physical artifacts (given the longevity of the Cooperative of Stonemasons) statutes of the Cooperative of Stonemasons, legislation, financial reports, balance sheets and statements of income. Also is used a interview to confirm the results obtained with the content analysis.

The information obtained shows that the changes in the financial reporting during the period under review are related, on the one hand, with the natural evolution of financial reporting as a result of the accounting harmonization and standardization process, and on the other hand, the more demanding need for more insightful information for its stakeholders, the co-operative members. In the case of the Cooperative of Stonemasons, it is also their exemplary organization in administrative and accounting process, that has been and continues to be one of the determining factors for its success and longevity, thus showing that an entity that is based on a good accounting system and reports transparently to its stakeholders has created the foundation for success.

**Keywords:** cooperative or co-operative, social economy, financial report, Production Cooperative from labourers Stonemasons in Porto

## Dedicatória

*À minha irmã Dalila.*

## Homenagem

*No entender de António Sérgio, “o Estado e os políticos devem auxiliar o cooperativismo, legislativa, cultural e financeiramente: mas tal de maneira que não dirijam nunca, que não obriguem nunca, que nunca tenham a pretensão de comandar, por pouquíssimo que seja. O cooperativismo há-de ser absolutamente voluntário e livre, nada deve nele existir que seja obrigatório.”<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> N.º 3 preâmbulo do Decreto-Lei n.º 454/80 de 9 outubro em <http://dre.tretas.org/dre/16594/#summary> acedido em 30 mai0 2015

## **Agradecimentos**

À minha família, em especial à Susana.

Às minhas orientadoras, Doutora Ana Maria Bandeira e Doutora Deolinda Meira, pelo apoio, pelo incentivo, pela disponibilidade.

Ao Dr. Fernando Martinho, gestor da Cooperativa dos Pedreiros, pela sua disponibilidade em colaborar neste estudo.

A todos aqueles que, com a sua compreensão, amizade e paciência, auxiliaram na concretização desta dissertação.

## Lista de Abreviaturas

ABDR	Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados
ACI	Aliança Cooperativa Internacional
AG	Assembleia Geral
al.	Alínea
art.	Artigo
CASES	Cooperativa António Sérgio para a Economia Social
CCI	Código de Contribuição Industrial
CCoop	Código Cooperativo
CEE	Comunidade Económica Europeia
cf.	Conforme
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CMP	Câmara Municipal do Porto
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CPOPP	Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ESNL	Entidade do Sector não lucrativo
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
INE	Instituto Nacional de Estatística
IPP	Instituto Politécnico do Porto
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
ISCAP	Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LBES	Lei de Bases da Economia Social
n.º e N.º	Número
p.	Página
POC	Plano Oficial de Contas
pp.	Páginas
R & C	Relatório e Contas
SCPOPP	Sociedade Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-ESNL	Sistema de Normalização Contabilística das Entidades do Sector Não Lucrativo
UE	União Europeia

## Índice

Resumo.....	i
Abstract.....	ii
Dedicatória.....	iii
Homenagem.....	iv
Agradecimentos.....	v
Lista de Abreviaturas.....	vi
Índice.....	vii
Índice de Quadros.....	x
Índice de Figuras.....	xi
Índice de Gráficos.....	xii
Introdução.....	1
1. Apresentação e fundamentação da investigação.....	1
2. Objetivos de investigação.....	1
3. Metodologia de investigação.....	2
4. Estrutura da dissertação.....	2
Capítulo I – Enquadramento jurídico e contabilístico das cooperativas.....	3
1.1. O regime jurídico das cooperativas.....	3
1.1.1. O enquadramento constitucional.....	3
1.1.2. A Lei de Bases da Economia Social.....	4
1.1.3. O Código Cooperativo Português.....	5
1.1.4. Os princípios cooperativos.....	6
1.2. As especificidades resultantes do regime jurídico das cooperativas.....	7
1.2.1. Reflexos do escopo no tipo de resultados: o excedente e o retorno.....	8
1.2.2. Operações com terceiros.....	9
1.2.3. O carácter variável do capital social.....	10
1.2.4. As reservas.....	11
1.3 Principais marcos da normalização contabilística em Portugal.....	12
1.3.1. Até 1977.....	12
1.3.2. POC 77.....	13

1.3.3.	POC 89.....	14
1.3.4.	O Sistema de Normalização Contabilística .....	15
1.4	Os utentes da informação contabilística.....	16
1.5	A importância do relato económico e financeiro nas ESNL.....	18

Capítulo II – História e Enquadramento da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, Crl..... 19

2.1	A Cooperativa dos Pedreiros.....	19
2.1.1.	História .....	19
2.1.2.	Missão Social e o Impacto Social .....	20
2.1.3.	Inovação Social.....	21
2.1.4.	Sustentabilidade e Recursos Financeiros .....	22
2.1.5.	Modelo de Governança .....	23
2.1.6.	Modo de Apropriação do Valor Económico.....	23
2.2	Breve enquadramento fiscal .....	24

Capítulo III – Questões e Metodologia de Investigação..... 26

3.1	Enquadramento metodológico.....	26
3.1.1.	Justificação da escolha do tema .....	26
3.1.2.	Opção metodológica .....	26
3.1.3.	Modelo de Investigação.....	27
3.1.4.	Análise e interpretação de dados .....	29
3.2	Objetivo e questões de investigação.....	30

Capítulo IV – Evolução do relato financeiro nas cooperativas: Estudo de Caso – a Cooperativa dos Pedreiros .....

4.1	Amostra, variáveis e dados dos Relatórios e Contas.....	31
4.2	Alteração da denominação legal da Cooperativa dos Pedreiros.....	32
4.2.1.	Discussão dos dados.....	35
4.3	Rotatividade do Presidente da Assembleia Geral.....	36
4.3.1.	Identificação de todos os Presidentes da AG.....	37
4.3.2.	Análises dos R & C que não contêm convocatória de AG.....	39
4.3.3.	Análise da concentração de mandatos do Presidente da Mesa da AG .....	39
4.4.	Forma de disponibilização dos R & C nos 100 anos .....	41

4.5. Elementos que compõem os R & C .....	44
4.5.1. Movimento Conta Caixa .....	44
4.5.2. Movimento Número Membros .....	45
4.5.3. Parecer do Conselho Fiscal.....	47
4.5.4. Convocatória da Assembleia Geral (AG).....	47
4.5.5. Principais alterações ocorridas nas Demonstrações Financeiras .....	49
Balanço .....	49
Demonstração dos Resultados (DR).....	56
Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados – ABDR - (1990 a 2005 e 2010)..	62
4.6. Alteração do Técnico responsável pela Contabilidade.....	64
4.7. Considerações sobre a melhoria na qualidade da informação financeira prestada aos utentes da CPOOP .....	66
4.8. Quadro síntese .....	67
Considerações Finais .....	74
1. Principais conclusões .....	74
2. Limitações do Estudo.....	77
3. Perspetivas de trabalhos futuros.....	77
Referências Bibliográficas.....	78
Índice Onomástico.....	85
Apêndices .....	86
Apêndice I: Guião da Entrevista.....	86
Apêndice II: Análise de conteúdo da entrevista com Dr. Fernando Martinho.....	88
Apêndice III: Balanço – número de subdivisões no Ativo, Passivo, e Capital Próprio ou Situação Líquida; número de colunas.....	92

## Índice de Quadros

Quadro 1 - <i>Resultados Cooperativos</i> .....	8
Quadro 2 - <i>Períodos em que não existem relatórios</i> .....	32
Quadro 3 - <i>Designação da Cooperativa dos Pedreiros na capa</i> .....	32
Quadro 4 - <i>Prorrogação de prazo para adaptação ao CCoop</i> .....	33
Quadro 5 - <i>Comparação entre os R &amp; C de 1982 e 1983</i> .....	35
Quadro 6 - <i>Presidente da AG por ano</i> .....	37
Quadro 7 - <i>Anos em que existe R &amp; C mas não existe convocatória de AG</i> .....	39
Quadro 8 – <i>Presidente da Mesa da AG ordenados por número de mandatos</i> .....	39
Quadro 9 – <i>Anos Presidência da Mesa da AG por Adalberto Jorge Gomes dos Santos</i> ..	40
Quadro 10 - <i>Anos Presidência da Mesa da AG por Joaquim Pereira de Magalhães</i> .....	40
Quadro 11 - <i>Anos Presidência da Mesa da AG por António Francisco Moreira</i> .....	40
Quadro 12 - <i>Anos Presidência da Mesa da AG por António Moreira da Silva</i> .....	40
Quadro 13 - <i>Anos Presidência da Mesa da AG por Armando Pereira Fernandes</i> .....	41
Quadro 14 - <i>Anos Presidência da Mesa da AG por Luís Fernando Alves Silva</i> .....	41
Quadro 15 – <i>Anos Presidência da Mesa da AG por Maria da Conceição Ramos Silva</i> ....	41
Quadro 16 - <i>Formato Relatório e Contas por período</i> .....	42
Quadro 17 – <i>Dados dos Membros nos R &amp; C</i> .....	45
Quadro 18 - <i>Rubricas do Balanço distribuídas nos 100 anos por intervalos</i> .....	49
Quadro 19 – <i>Orientação Balanço</i> .....	55
Quadro 20 - <i>Designação da Demonstração dos Resultados em 100 anos</i> .....	58
Quadro 21 - <i>Orientação DR</i> .....	60
Quadro 22 - <i>Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados</i> .....	63
Quadro 23 – <i>Distribuição da moeda legal em curso por intervalos temporais</i> .....	63
Quadro 24 - <i>Distribuição por Responsável da Contabilidade em intervalos temporais</i> .....	65
Quadro 25 – <i>Organização dos resultados obtidos</i> .....	67

## Índice de Figuras

<i>Figura 1</i> - Capas dos Relatório e Contas de 1984 e 1985.....	33
<i>Figura 2</i> - Excerto do R & C de 1981 .....	33
<i>Figura 3</i> - Excerto do R & C de 1982 .....	34
<i>Figura 4</i> - Excerto do R & C de 1983 .....	34
<i>Figura 5</i> - Excerto do R & C de 1983 .....	35
<i>Figura 6</i> - Convocatória da AG referente ao exercício de 1914 .....	37
<i>Figura 7</i> - Excertos das capas dos Relatório e Contas de 1914 e 1932 .....	43
<i>Figura 8</i> - Excertos das capas dos Relatório e Contas de 1937 e 2014 .....	43
<i>Figura 9</i> - Resumo do movimento da conta Caixa em 1917 .....	45
<i>Figura 10</i> - Movimento Membros de 1966 e 1981 .....	46
<i>Figura 11</i> - Movimento Membros de 1989 e 2014 .....	46
<i>Figura 12</i> - Excerto convocação AG ano económico de 1986 e 1987.....	48
<i>Figura 13</i> - Balanço 1914.....	50
<i>Figura 14</i> - Balanço 1951 .....	50
<i>Figura 15</i> - Balanço 1952.....	51
<i>Figura 16</i> - Balanço 1964.....	51
<i>Figura 17</i> - Balanço 1977 .....	52
<i>Figura 18</i> - Balanço 1990.....	52
<i>Figura 19</i> - Balanço 1922.....	54
<i>Figura 20</i> - Demonstração conta "Perdas e Lucros" em 1914.....	56
<i>Figura 21</i> - Demonstração da Conta de "Perdas e Lucros" em 1976 .....	57
<i>Figura 22</i> - Demonstração dos Resultados 1986.....	58
<i>Figura 23</i> – Demonstração dos Resultados 1991 .....	59
<i>Figura 24</i> - Uso do euro como moeda .....	63

## Índice de Gráficos

<i>Gráfico 1</i> - Designação da Cooperativa dos Pedreiros por prazo de legalização.....	34
<i>Gráfico 2</i> - Formato R & C em unidades .....	42
<i>Gráfico 3</i> - Formato Relatório e Contas em percentagem .....	42
<i>Gráfico 4</i> - Numeração Mapa movimento Conta Caixa.....	44
<i>Gráfico 5</i> - Membros nos R & C (%).....	46
<i>Gráfico 6</i> - Parecer do Conselho Fiscal .....	47
<i>Gráfico 7</i> – Segunda convocatória .....	47
<i>Gráfico 8</i> – Rubricas do Balanço por exercício .....	49
<i>Gráfico 9</i> – Numeração Balanço .....	53
<i>Gráfico 10</i> – Distribuição Mapa Balanço por tempo .....	53
<i>Gráfico 11</i> - Balanço por Membros.....	55
<i>Gráfico 12</i> - Orientação Balanço (%) .....	55
<i>Gráfico 13</i> - Demonstração dos Resultados dos 100 anos .....	57
<i>Gráfico 14</i> - Número colunas na Demonstração de Resultados.....	59
<i>Gráfico 15</i> - Orientação DR .....	60
<i>Gráfico 16</i> - Nomenclatura DR .....	61
<i>Gráfico 17</i> - Designação membros DR .....	61
<i>Gráfico 18</i> - Distribuição por Responsável da Contabilidade.....	64
<i>Gráfico 19</i> - Distribuição por Responsável da Contabilidade em 67 R & C .....	65
<i>Gráfico 20</i> - Subdivisão do Ativo .....	93
<i>Gráfico 21</i> - Subdivisão do Passivo.....	94
<i>Gráfico 22</i> – Subdivisão Capital Próprio ou Situação Líquida.....	96
<i>Gráfico 23</i> - Número de colunas no Balanço .....	97

# Introdução

## 1. Apresentação e fundamentação da investigação

Este tema surge na sequência do Protocolo entre o Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP) e a Cooperativa dos Pedreiros, assinado em 20 maio 2014, que coincidiu com as comemorações do 1º Centenário da Cooperativa dos Pedreiros. A formalização do protocolo sinaliza o aprofundamento das relações institucionais e o estabelecimento de uma parceria estratégica alargada, nos domínios da economia social e do desenvolvimento cooperativo.

Para dar resposta ao referido protocolo, foram propostos temas de investigação, entre os quais, o tema deste estudo, cujo objetivo principal é o de analisar, caracterizar e verificar a evolução do relato financeiro na Cooperativa dos Pedreiros, desde a sua génese até à atualidade.

A investigação deste tema pretende ser um acrescento ao estado da arte nesta temática.

As cooperativas integram, como veremos, o sector da economia social, que a legislação e a doutrina contabilista enquadram-nas como de entidades sem fins lucrativos (ESNL).

Ora, no que diz respeito ao emprego, as ESNL, em 2010, empregavam mais de 200.000 pessoas, representando 4,7% do emprego total e 5,5% do emprego remunerado a tempo completo (Gonçalo, 2014). Conforme referido pelo INE e pela CASES (2013), é estimado que em 2010, “as Cooperativas tenham sido financeiramente excedentárias, em cerca de 170,3 milhões de euros, situação para a qual as atividades financeiras foram determinantes”<sup>2</sup>.

Pelo peso relativo e importância na economia, nesta época de crise, as entidades do sector não lucrativo, são um pólo interessante para investigação. A análise do relato financeiro neste tipo de entidades permite observar de que forma é disponibilizado esse relato, para que utentes é criada a informação financeira e que alterações sofreram as demonstrações financeiras ao longo do tempo.

## 2. Objetivos de investigação

O objetivo deste estudo é o de analisar, caracterizar e verificar a evolução do relato financeiro ao longo do século XX até à atualidade. A entidade escolhida para a prossecução deste objetivo é a Cooperativa dos Pedreiros. O universo de relatórios e contas (R & C) analisados para responder

---

<sup>2</sup>[https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_publicacoes&PUBLICACOESpub\\_boui=157543613&PUBLICACOESmodo=2](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=157543613&PUBLICACOESmodo=2), acedido em 30 maio 2015

ao objetivo é vasto em termos temporais, deste modo, para ser possível dar-lhe resposta, fazemo-lo acompanhar de questões de investigação.

O Relato evidencia o estado financeiro da cooperativa numa determinada data. O estado financeiro influencia o futuro da entidade e a sua continuidade.

A importância das Cooperativas na realidade económica e social nacional, como já referido, traduz-se na necessidade de maior transparência na prestação do relato financeiro, o que se afigura de particular relevância nas cooperativas, dado que estas são objeto de discriminação positiva por parte do poder público, por força do art. 85.º da da Constituição da República Portuguesa (CRP), como veremos.

### **3. Metodologia de investigação**

Para responder ao objetivo da investigação e respetivas questões, a metodologia utilizada é de natureza qualitativa, com recurso à técnica de análise de conteúdo, através de revisão e análise de documentos (documentação avulsa, artefactos físicos, estatutos da Cooperativa dos Pedreiros, legislação, e relatórios e contas da cooperativa). Recorre-se ao método do estudo de caso, complementado com a análise de conteúdo e com entrevista semi estruturada, para consolidar os resultados.

### **4. Estrutura da dissertação**

A dissertação é constituída por quatro capítulos centrais: no capítulo I aborda-se o enquadramento jurídico e contabilístico das cooperativas, o capítulo II retrata a história e enquadramento da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses (CPOOP), no capítulo III apresentam-se as questões e a metodologia de investigação, e no capítulo IV desenvolve-se o estudo de caso sobre a Cooperativa dos Pedreiros.

Termina-se a dissertação com considerações finais, nas quais se procura responder às questões de investigação. De seguida, são apresentadas as referências bibliográficas.

# Capítulo I – Enquadramento jurídico e contabilístico das cooperativas

## Preliminar

Este capítulo tem por objetivo fazer o enquadramento jurídico e contabilístico das cooperativas, o qual se figura essencial para a adequada compreensão do tema a tratar neste estudo.

### 1.1. O regime jurídico das cooperativas

#### 1.1.1. O enquadramento constitucional

Nos termos da Constituição da República Portuguesa (CRP), as cooperativas gozam de proteção, num conjunto de princípios dispersos ao longo do seu texto, nomeadamente o princípio da coexistência dos três sectores (público, privado, e cooperativo e social) consagrado no art. 82.º, o princípio da liberdade de iniciativa cooperativa consagrado no art.61.º, o princípio da proteção do sector cooperativo e social constante do art. 85.º e, por fim o princípio da conformidade com os princípios cooperativos da Aliança Cooperativa Internacional (ACI), consagrado no art. 61.º, n.º 2 (Meira, 2011a).

Destacaremos dois destes princípios:

- o *princípio da coexistência dos três sectores*, consagrado no art. 82.º, que garante a coexistência de três sectores económicos - o sector público, o sector privado, e o sector cooperativo e social - no mesmo plano e com a mesma dignidade constitucional, enquanto estruturas necessárias de um modelo económico consagrado constitucionalmente e que podemos caracterizar como sendo de uma economia social de mercado;
- o *princípio da proteção do sector cooperativo e social*, na decorrência do qual o art. 85.º consagra, no seu n.º 1, o estímulo e o apoio à criação e à atividade das cooperativas, afirmando que «o Estado estimula e apoia a criação e a atividade de cooperativas» e, no seu n.º 2, garante que «a lei definirá os benefícios fiscais e financeiros das cooperativas, bem como condições mais favoráveis à obtenção de crédito e auxílio técnico» (Meira, 2011a).

É possível verificar na alínea a) do n.º 4 do artigo 82.º da CRP, artigo este que regula os sectores de propriedade dos meios de produção, que “os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas” têm de ser utilizados “em obediência aos princípios cooperativos”.

A liberdade, que a CRP consagra como direito fundamental, reflete-se também no direito à livre constituição de cooperativas e na liberdade de funcionamento das mesmas (n.º 2 e n.º 3 do artigo 62.º da CRP).

Namorado (2005a) destaca, a este propósito, a segunda revisão constitucional, realizada em 1989, dota as cooperativas de uma vertente social, de subsectores comunitários e autogestionários, a que se chama de mutualidades.

No n.º 4 do artigo 43.º da CRP é feita referência às escolas cooperativas, sendo “garantido o direito de criação de escolas particulares e cooperativas” e ainda no n.º 2 do artigo 75.º é reconhecida a responsabilidade do Estado em fiscalizar as escolas cooperativas.

A CRP consagra diversos tipos de cooperativas: cooperativas de consumo - n.º 3 do artigo 60.º; cooperativas de habitação e construção - alínea d) do n.º 2 do artigo 65.º; cooperativas de ensino - n.º 4 do artigo 43.º; cooperativas de solidariedade social - n.º 5 do artigo 63.º; cooperativas agrícolas - artigos 94.º, 95.º, 97.º e 98.º.

### **1.1.2. A Lei de Bases da Economia Social**

A Lei de Bases da Economia Social (LBES) foi aprovada, por unanimidade, na Assembleia da República, a 15 de março de 2013, através da Lei n.º 30/2013 de 8 de maio, sendo Portugal o segundo país a aprovar uma LBES, já que Espanha foi o primeiro (Meira, 2013a).

No artigo 1.º da LBES, referente ao objeto, percebe-se que este diploma legal define “as bases gerais do regime jurídico da economia social, bem como as medidas de incentivo à sua atividade em função dos princípios e dos fins que lhe são próprios”. Representa “uma lei geral, com objetivos muito limitados, destacando-se o reconhecimento institucional e jurídico explícito do sector da economia social” (Meira, 2013a, p. 231).

Quanto aos princípios orientadores pelos quais as entidades da economia social se regem, os mesmos estão explanados no artigo 5.º da LBES, a saber:

“a) o primado da pessoa e dos objetivos sociais; b) a adesão e participação livre e voluntária; c) o controlo democrático dos respetivos órgãos pelos seus membros; d) a conciliação entre o interesse dos membros, utilizadores ou beneficiários e o interesse geral; e) o respeito pelos valores da solidariedade, da igualdade e não discriminação, da coesão social, da justiça e da equidade, da transparência, da responsabilidade individual e social partilhada e da subsidiariedade; f) a gestão autónoma e independente das autoridades públicas e de quaisquer outras entidades exteriores à economia social; g) a afetação dos excedentes à prossecução dos fins das entidades da economia social de acordo com o interesse geral, sem prejuízo do respeito pela especificidade da distribuição dos excedentes, própria da natureza e do substrato de cada entidade da economia social, constitucionalmente consagrada”.

Assim, nos termos do art. 4.º da LBES, «integram a Economia Social, nomeadamente, as seguintes entidades, desde que constituídas em território nacional: a) cooperativas (...)». Tal significa, que enquanto entidades da economia social, as cooperativas desenvolvem atividades económico-sociais que têm por finalidade prosseguir o interesse geral da sociedade, quer diretamente quer através da prossecução dos interesses dos seus membros, utilizadores e beneficiários, quando socialmente relevantes» (art. 2.º da LBES).

Para Meira (2013b, p. 8), da definição de economia social resultam “dois critérios delimitadores da economia social: a atividade desenvolvida e o fim prosseguido”, os quais “associam a noção de economia social ao exercício de uma atividade económico-social, a qual terá por finalidade a prossecução de um interesse geral”.

É ainda de referir o n.º 2 do artigo 10.º da LBES, no qual está explícita a obrigação e o dever do Estado proteger e incentivar o sector da economia social, o que decorre do princípio da discriminação positiva de que beneficia o sector cooperativo por força do texto constitucional, como vimos. Devido ao seu carácter e natureza, o sector da economia social usufrui de um estatuto fiscal específico, pelo que “as entidades de economia social beneficiam de um estatuto fiscal mais favorável definido por lei em função dos respetivos substrato e natureza” (artigo 11.º da LBES). Este estatuto deve-se ao facto de ser do “interesse geral a valorização e o desenvolvimento da economia social bem como das organizações que a representam” (n.º 1 do artigo 10.º da LBES).

Esta discriminação positiva tem como contraponto a transparência no modo de gestão e de prestação de contas nas cooperativas e conseqüentemente no relato financeiro.

### **1.1.3. O Código Cooperativo Português**

O contributo das cooperativas ao nível económico e social é diverso, sendo as cooperativas entidades com longa tradição, assumindo uma posição importante em vários sectores de atividade (Meira, 2009).

No plano da legislação ordinária, surge o primeiro Código Cooperativo (CCoop) em 1980 (Decreto-Lei n.º 454/80 de 9 de outubro).

No entanto, antes de existir este CCoop as cooperativas foram regidas por diversas leis, sendo identificáveis três períodos distintos no enquadramento jurídico das cooperativas em Portugal:

- Período Basilar<sup>3</sup>: este período iniciou-se em 1867 e terminou em 1887 e, no seu decorrer, esteve em vigor a Lei de 2 de julho de 1867, designada por Lei Basilar do Cooperativismo;
- Período Comercialista<sup>4</sup>: este período decorreu entre 1888 e 1976, sendo marcado pelo surgimento do Código Comercial (CC), definido pela Carta de Lei de 28 de junho de

<sup>3</sup> <http://www.bibliotecaantoniosergio.pt/documentos/legislacao/03-LC-CH-Periodo-Basilar.pdf> acedido em 30 maio 2015

<sup>4</sup> <http://www.bibliotecaantoniosergio.pt/documentos/legislacao/04-LC-CH-Comercialista-CodigoCooperativo.pdf> acedido em 30 maio 2015

1888 e pelo Decreto-Lei n.º 744/76 de 18 de outubro, o qual altera o artigo 207.º, no qual é feita referência às sociedades cooperativas;

- Período Autonomista<sup>5</sup>: período que decorre entre 1977 até hoje e é marcado pelo surgimento do primeiro CCoop, o qual foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 454/80 de 9 de outubro.

Em 1995, a Lei n.º 6/95 de 16 março autoriza o governo a aprovar um novo CCoop, que entra em vigor em 1 janeiro de 1997, aprovado pela Lei n.º 51/96 de 7 de setembro.

Recentemente foi aprovado um novo Código Cooperativo (CCoop 2015), o qual entrou em vigor a 30 de setembro de 2015, no trigésimo dia após a sua publicação (n.º 2 do artigo 122.º da Lei n.º 119/2015 de 31 agosto).

Para além do CCoop haverá que ter em conta os doze diplomas legais que regem cada um dos doze ramos cooperativos. De facto, nos termos do art. 4.º do CCoop, os ramos hoje existentes em Portugal são: agrícola; artesanato; comercialização; consumidores; crédito; cultura; ensino; habitação e construção; pescas; produção operária; serviços; e solidariedade social, admitindo-se, expressamente, que uma cooperativa abranja atividades próprias de vários ramos<sup>6</sup>.

#### **1.1.4. Os princípios cooperativos**

Os princípios cooperativos traduzem-se em linhas orientadoras, permitindo às cooperativas colocar em prática os valores que as orientam (Leite, 2012; Meira, 2009). Estes princípios assumem um carácter imperativo para as cooperativas portuguesas (Namorado, 2013), e para compreender verdadeiramente o cooperativismo é necessário não esquecer a interligação existente entre estes princípios (Meira, 2009). Como já se fez referência anteriormente, os princípios cooperativos, contemplados pela ACI e adotados pela CRP, assumem uma forma jurídico-constitucional. A este propósito, afirma-se que em Portugal a identidade cooperativa é “particularmente relevante, uma vez que os princípios são dotados de força jurídica” (Namorado, 2005b, p. 6).

No atual CCoop os princípios cooperativos são elencados no artigo 3.º, à semelhança do que acontecia nos anteriores códigos; contudo, no primeiro CCoop, o de 1980, eram dez princípios, e

---

<sup>5</sup> <http://www.bibliotecaantoniosergio.pt/documentos/legislacao/10-LC-CH-Autonomista-CodigoCooperativo.pdf> acedido em 30 maio 2015

<sup>6</sup> Decreto-Lei n.º 335/99, de 20 de agosto (cooperativas agrícolas); Decreto-Lei n.º 523/99, de 10 de dezembro (cooperativas de comercialização); Decreto-Lei n.º 522/99, de 10 de dezembro (cooperativas de consumo); Decreto-Lei n.º 24/91, de 11 de janeiro, com as alterações do: Decreto-Lei n.º 230/95, de 12 de setembro; Decreto-Lei n.º 320/97, de 25 de novembro; Decreto-Lei n.º 102/99, de 31 de março; e do Decreto-Lei n.º 142/2009, de 16 de Junho (cooperativas de crédito); Decreto-Lei n.º 313/81, de 19 de novembro (cooperativas culturais); Decreto-Lei n.º 441-A/82, de 6 de novembro (cooperativas de ensino); Decreto-Lei n.º 502/99, de 19 de novembro (cooperativas de habitação e construção); Decreto-Lei n.º 312/81, de 18 de novembro (cooperativas de pescas); Decreto-Lei n.º 309/81, de 16 de novembro (cooperativas de produção operária); Decreto-Lei n.º 323/81, de 4 de dezembro (cooperativas de serviços); Decreto-Lei n.º 7/98, de 15 de janeiro (cooperativas de solidariedade social).

no CCoop de 1996 passam a ser sete os princípios cooperativos consagrados mantendo-se este número no atual CCoop 2015 (Elaboração: fonte própria).

Apresentam-se em seguida os sete princípios consagrados no artigo 3.º do CCoop e aos quais, na sua constituição e funcionamento, as cooperativas devem obedecer:

1.º Princípio – Adesão voluntária e livre: princípio também designado de princípio da porta aberta (Morgado, 2006; Leite, 2012), concebe as cooperativas como “organizações voluntárias, abertas a todas as pessoas aptas a utilizar os seus serviços e dispostas a assumir as responsabilidades de membro, sem discriminações de sexo, sociais, políticas raciais ou religiosas”;

2.º Princípio – Gestão democrática pelos membros: este princípio expõe que “as cooperativas são organizações democráticas geridas pelos seus membros, os quais participam ativamente na formulação das suas políticas e na tomada de decisões”; segundo Meira (2009), a democracia na tomada de decisões e na definição das políticas na cooperativa estão refletidas neste princípio;

3.º Princípio – Participação económica dos membros, neste princípio são apresentados os fundamentos basilares do regime económico das cooperativas (Meira, 2009);

4.º Princípio – Autonomia e independência, com este princípio pretende-se que as relações entre o Estado e as cooperativas não resultem na instrumentalização destas, e que a entrada de capitais de origem externa às cooperativas, não ponham em causa a sua autonomia, e nem permita o controlo democrático por essas entidades (Meira, 2009);

5.º Princípio – Educação, formação e informação; as cooperativas têm de promover a educação e a formação dos seus membros, dos seus colaboradores e da comunidade;

6.º Princípio – Intercooperação: tomando como ponto de referência a atualidade, marcada pela globalização, importa ressaltar que, à luz deste princípio, as cooperativas devem estimular e aconselhar a intercooperação nos planos, quer ao nível local, quer ao nível regional, nacional ou internacional (Namorado, 2013);

7.º Princípio – Interesse pela comunidade: as cooperativas existem para benefício dos seus membros, mas também para benefício das suas comunidades, devendo garantir a prática do desenvolvimento sustentável, atendendo às características sociais, económicas e culturais de cada uma das comunidades em que está inserida (Namorado, 2013; Meira, 2011b; Meira, 2012a).

## **1.2. As especificidades resultantes do regime jurídico das cooperativas**

Para melhor entender o relato financeiro das Cooperativas, é necessário ter presente as suas especificidades, designadamente em termos de regime económico.

A compreensão destas especificidades assenta na noção de cooperativa, no seu objeto e na sua finalidade principal.

A noção de cooperativa consta do n.º 1 do art. 2º do Código Cooperativo (CCoop), que define as cooperativas como: “pessoas colectivas autónomas, de livre constituição, de capital e

composição variáveis, que, através da cooperação e entreatajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles”.

A título principal, as cooperativas visarão, «sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades» (art. 2.º, n.º 1, do CCoop) dos seus membros, que são os destinatários principais das atividades económicas e sociais que aquelas levam a cabo. É o chamado escopo mutualístico das cooperativas.

As atividades desenvolvidas pelas cooperativas têm de estar definidas nos seus estatutos, tal como resulta do art. 16.º, n.º 1 al. b) do CCoop (é o objeto social que vai definir o enquadramento da cooperativa, o ramo a que pertence, ou no caso de ser multisectorial, qual o ramo que escolhe como espaço de integração).

É por via da cooperação e entreatajuda dos membros, vinculadas aos princípios cooperativos, que as cooperativas procuram satisfazer as necessidades e pretensões económicas, sociais e ou culturais dos seus membros (Meira, 2009). Existe uma relação recíproca entre os agentes intervenientes: a cooperativa e os seus membros. Por outras palavras, na decorrência do escopo mutualístico da cooperativa, o cooperador assume a obrigação de participar na atividade da cooperativa, ou seja, as cooperativas operam com os seus membros, no âmbito de uma atividade que a eles se dirige e na qual participam cooperando (Meira & Ramos, 2014).

Neste sentido, no art. 22.º, n.º 2, al. c) do CCoop, está estabelecido como dever dos cooperadores “participar nas atividades da cooperativa e prestar o trabalho ou serviço que lhes competir, nos termos estabelecidos nos estatutos”.

### 1.2.1. Reflexos do escopo no tipo de resultados: o excedente e o retorno

O objeto social da cooperativa, em particular o escopo mutualístico, influencia o tipo de resultados que se podem obter e que constam do quadro seguinte.

Quadro 1 - *Resultados Cooperativos*

Atividade	Interveniente	Resultado			Retorno aos membros
		Designação	Positivo	Negativo	
Inserida no objeto social	Cooperador	Cooperativo	Excedente	Perda	Sim
Inserida no objeto social	Terceiro	Extracooperativo	Lucro	Prejuízo	Não
Alheia ao objeto social	Cooperador / Terceiro	Extraordinário	Lucro	Prejuízo	Não

Fonte: elaboração própria.

Importa explicar que, pelo Quadro 1, os resultados provenientes da atividade entre os cooperadores e a cooperativa, que estejam inseridas no âmbito do objeto social, são resultados cooperativos, e que, no caso de serem positivos, são excedentes, e no caso de serem negativos, são perdas.

Conforme Namorado (2003, pág. 11), os excedentes cooperativos correspondem “à renúncia tática de os cooperadores receberem mais pelo trabalho prestado ou pelos produtos entregues, no

caso das cooperativas de trabalhadores ou de produtores, ou de os cooperadores pagarem menos pelos bens recebidos ou pelos serviços auferidos”.

Pode-se constatar, nesta realidade em específico, que os excedentes são o resultado, criado à custa dos cooperadores, proveniente das operações dos cooperadores com a cooperativa e distribuídos entre eles na proporção da sua participação nessa atividade (3.º Princípio, art. 3.º do CCoop).

O excedente do exercício económico, numa parte não inferior a cinco por cento, deverá reverter para reservas legais (art. 96.º, n.º 2, do CCoop), para reservas de educação e formação cooperativa, numa parte não inferior a um por cento (art. 97.º, n.º 2, al. b), do CCoop), bem como para a eventualidade do pagamento de juros pelos títulos de capital (art. 100.º, n.º 1, do CCoop) (Meira, 2011c).

Apenas após a realização destas operações (se aplicáveis), está a cooperativa em condições de apurar o retorno que poderá atribuir aos seus membros (art. 100.º do CCoop). Contudo, ainda assim, é necessário primeiramente compensar as perdas provenientes de exercícios anteriores ou reconstruir a reserva legal caso esta tenha sido utilizada, antes de se proceder ao retorno dos excedentes aos cooperadores.

A deliberação do retorno do excedente repartível aos cooperadores deverá ser adotada na assembleia da aprovação de contas (Meira, 2012b). Esta assembleia pode optar: (i) pela distribuição dos excedentes pelos cooperadores ou por formar reservas; (ii) fomentar o autofinanciamento, privilegiando a constituição de reservas (Meira, 2012b). Quando exista omissão nos estatutos quanto à deliberação da repartição, esta deverá ser tomada por maioria qualificada de dois terços dos votos (art. 40.º, n.º 2, do CCoop).

O direito ao retorno cooperativo (art. 100.º, n.º 1, do CCoop) não é um direito concreto, é mais uma possibilidade, como se verifica na expressão utilizada pelo legislador “poderão retornar aos cooperadores”, esta é a evidência de que o direito ao retorno pode ser derogado por deliberação da assembleia geral (Meira, 2012c).

No art. 3º do CCoop, está consagrado o princípio de participação económica dos membros, no qual se pode verificar que podem ser dados três destinos possíveis aos excedentes:

- desenvolvimento das cooperativas, por via da criação de reservas (que em parte são indivisíveis);
- atribuir benefícios aos cooperadores na proporção das suas transações com a cooperativa;
- apoio a outras atividades que tenham sido aprovados pelos cooperadores.

### **1.2.2. Operações com terceiros**

As cooperativas existem para satisfazer as necessidades dos seus membros. Contudo, apesar do escopo mutualístico das cooperativas, as mesmas não estão impedidas de realizar transações com não membros.

Os resultados provenientes destas transações designam-se de resultados extracooperativos (pelo Quadro 1 são lucros se positivos e prejuízos se negativos). Ora, estes resultados oriundos das transações com terceiros não são excedentes, pois não derivam da atividade mutualista (Meira, 2012c).

De acordo com o art. 100.º, n.º 1, do CCoop, os excedentes anuais líquidos provenientes das transações com terceiros não podem retornar aos cooperadores. Complementarmente, pelo art. 99.º do CCoop, todas as reservas que resultem dos “excedentes provenientes de operações com terceiros, são insusceptíveis de qualquer tipo de repartição entre os cooperadores e membros investidores”. O mesmo se verifica para os resultados oriundos das atividades extraordinárias.

### **1.2.3. O carácter variável do capital social**

Do art. 3.º do CCoop, do princípio da participação económica dos membros, resulta que o capital das cooperativas é constituído equitativamente pelos membros, que este capital é controlado democraticamente, e que uma parte desse capital é propriedade comum da cooperativa.

O capital social inicial tem de estar obrigatoriamente determinado nos estatutos da cooperativa (art. 16.º, n.º 1, al. f), do CCoop), sem, no entanto, poder ser inferior a 1.500,00 euros (art. 81.º, n.º 2, do CCoop), salvo se outro mínimo for fixado por legislação complementar a um ramo cooperativo em específico.

Ainda pelo art. 81.º, n.º 1 do CCoop, o capital social é variável. Esta variabilidade do capital social resulta da aplicação do princípio da adesão voluntária e livre dos membros, também conhecido pelo princípio da porta aberta, que, segundo Meira (2009), em termos práticos resulta na liberdade de adesão ou demissão da cooperativa dos membros.

Este direito à demissão da qualidade de membro (art. 24.º, n.º 1, do CCoop) traduz-se num reembolso da sua entrada inicial para o capital social da cooperativa (art. 89.º, n.º 1, do CCoop). A demissão do membro provoca uma variação na estrutura quer a nível dos cooperadores, quer ao nível do capital, pois ambos variam na razão direta. Nestes casos, deparamos com dois interesses opostos: o da cooperativa em manter o membro, e a vontade individual de demissão dessa qualidade de membro. Salienta-se que a demissão do cooperador, acarreta a conseqüente diminuição do capital da cooperativa, que diretamente afeta a estabilidade financeira.

No art. 24.º, n.º 3, do CCoop dispõe-se que “os estatutos não podem suprimir o direito de demissão, mas podem limitá-lo”.

As autoras Bandeira e Meira (2015), entendem que o CCoop consagra mecanismos que visam atenuar o efeito da demissão do cooperador no capital social:

- nos termos do art. 23.º, a responsabilidade dos cooperadores é limitada; no entanto, podem os estatutos determinar que a responsabilidade pode ser ilimitada para todos, ou limitada para uns e ilimitada para outros;
- de acordo com o art. 24.º, n.º 2, pode-se estabelecer um prazo mínimo de permanência e regras de condicionamento no aviso prévio da saída;

- o art. 81.º, n.º 1, fixa o capital mínimo em 1.500,00 euros, podendo existir legislação complementar a estipular um mínimo diferente;
- o art. 89.º, n.º 1, dispõe que o reembolso é pelo valor nominal, diferido pelo prazo definido nos estatutos, ou supletivamente no prazo máximo de um ano;
- o art. 89.º, n.º 2, dispõe que o valor nominal do reembolso é acrescido de juros e, se for caso disso, deduzido das perdas que lhe sejam imputáveis no exercício em que surge o direito ao reembolso;
- os art. 96.º e seguintes estabelecem um regime de reservas particular, quer em termos de obrigatoriedade de constituição quer em termos de irrepartibilidade.

O art. 89.º, n.º 3, do CCoop estabelece que os estatutos das cooperativas podem prever que “quando num exercício económico o montante dos títulos de capital a reembolsar supere uma determinada percentagem do montante do capital social que neles se estabeleça, o reembolso fique dependente de uma decisão do órgão de administração”.

É parte do código genético da cooperativa ter capital social variável, mesmo que isso se traduza numa diminuição das qualidades financeiras desse mesmo capital. As reservas obrigatórias, em especial a reserva legal, compensam a fragilidade financeira das cooperativas, inerente à variabilidade do capital social, como veremos de seguida.

#### **1.2.4. As reservas**

Como vimos anteriormente, as entradas para o capital social são passíveis de serem devolvidas em caso de demissão ou exclusão do cooperador, pelo que o capital social se apresenta, em virtude da sua variabilidade, como um recurso financeiro frágil. Gómez Aparício (2003) refere que o recurso de melhor qualidade da cooperativa são as suas reservas, assumindo um papel de extrema importância na solvência financeira destas entidades.

Meira (2009) refere que o capital social é um recurso próprio, ainda que de menor qualidade, atendendo à sua variabilidade, não sendo uma fonte estável de financiamento da cooperativa.

Neste contexto, segundo Donário (2013), as reservas desempenham um importante papel na sustentabilidade económica e financeira das cooperativas, sendo uma das mais importantes fontes de autofinanciamento.

No CCoop, no seu Capítulo V, estão previstas a existência de cinco tipos de reservas:

- Reservas obrigatórias:
  - I. reserva legal, art. 96.º;
  - II. reserva para educação e formação cooperativas, art. 97.º;
- Outras reservas, art. 98.º :
  - I. reservas previstas em legislação complementar aplicável a cada ramo cooperativo (podem ter carácter obrigatório);
  - II. reservas impostas pelos estatutos;
  - III. reservas livres constituídas por deliberação da assembleia geral.

Segundo Meira (2009), a reserva legal é o instrumento mais importante da estrutura financeira da cooperativa e, pelo art. 96.º, n.º 2, do CCoop, é constituída por uma percentagem que não pode ser inferior a cinco por cento do montante das jóias e dos excedentes anuais líquidos. Pelo n.º 3 do mesmo artigo, deixam de ser obrigatórias estas reversões “desde que a reserva atinja um montante igual ao capital social atingido pela cooperativa no exercício social”. A reserva legal só pode ser utilizada nas seguintes situações (art. 96.º, n.º 4, do CCoop): “cobrir a parte do prejuízo acusado no balanço do exercício que não possa ser coberto pela utilização de outras reservas” ou “cobrir a parte dos prejuízos transitados do exercício anterior que não possa ser coberto pelo resultado do exercício nem pela utilização de outras reservas”.

Dispõe o art. 96.º, n.º 5 do CCoop que “Se os prejuízos do exercício forem superiores ao montante da reserva legal, a diferença pode, por decisão da assembleia geral, ser exigida aos cooperadores, proporcionalmente às operações realizadas por cada um deles, sendo a reserva legal reconstituída até ao nível anterior em que se encontrava antes da sua utilização para cobertura de perdas”.

Está disposto no art. 97.º, n.º 1, do CCoop que “É obrigatória a constituição de uma reserva para a educação cooperativa e a formação cultural e técnica dos cooperadores, dos trabalhadores da cooperativa e da comunidade”. Segundo Donário (2013) esta reserva é constituída tendo como objetivo elevar o capital humano da cooperativa.

As reservas livres podem estar previstas nos estatutos ou serem constituídas por deliberação da assembleia geral (Meira, 2009). Donário (2013) indica que a criação de reservas livres é permitida mediante objetivos específicos, como o apoio aos membros em situações como a doença, assiste-se à formação de fundo de auxílio.

A constituição da reserva de reavaliação traduz-se numa mera correção monetária do património (Donário, 2013).

### **1.3 Principais marcos da normalização contabilística em Portugal**

Nesta secção desenvolve-se uma breve resenha histórica onde se destacam os principais marcos da normalização contabilística em Portugal.

#### **1.3.1. Até 1977**

Até ao século XVII a informação contabilística estava sob a alçada das instituições eclesiais, as preocupações com a contabilidade apenas começaram a surgir, no século XVIII, com o Marquês de Pombal (Caliatu & Soares, 2015). Contudo, há registos que datam de 1590 e que demonstram que nas constituições da Ordem de S. Bento havia livros de contas que seguiam as pautas separadas de Deve e Haver (Caliatu & Soares, 2015).

Até aos anos 70, não existia normativo contabilístico, existia a ausência de obrigatoriedade para a apresentação de balanço e da demonstração dos resultados (Caliatu & Soares, 2015, p. 6). Neste período podem destacar-se três marcos importantes:

- Unificação dos balanços, em 1935, apresentada por Polybio Garcia (Martinho, 1999);
- Ensaio sobre o planeamento contabilístico nacional, em 1954, realizado pelo Professor Cruz Vidal (Martinho, 1999);
- Plano Geral de Contabilidade foi um projeto do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritórios do Distrito de Lisboa, realizado em 1955 (Martinho, 1999).

Foi em 1 de julho de 1963, através do Decreto-Lei n.º 45.103, que foi aprovado o Código da Contribuição Industrial (CCI), “é considerado o “motor de arranque”, o ponto de partida da normalização contabilística em Portugal”, pois constitui a primeira referência legislativa à normalização contabilística portuguesa” (Guimarães, 2009, pág. 5), contudo, o CCI era um diploma fiscal, e não uma norma de contabilidade. Este diploma fiscal entrou em vigor em 1 janeiro de 1964 e vigorou até 31 de dezembro de 1988, foi revogado pela entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 novembro, que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

A par da aprovação do Código da Contribuição Industrial, surgiram também alguns apontamentos sobre o conteúdo do Balanço e Demonstração dos Resultados. De realçar que no início da década de 70 surgiu o Plano de Contabilidade para a Empresa, da responsabilidade de um grupo de técnicos de contas pertencentes ao sindicato dos profissionais de escritório do distrito de Lisboa (Caliatu & Soares, 2015, p. 6).

Posteriormente foi publicado o Anteprojeto do Plano Oficial de Contabilidade da Direção Geral de Contribuições e Impostos, documento este que foi apresentado em dois momentos distintos: em 1970 e em 1973 (Caliatu & Soares, 2015). A Sociedade Portuguesa de Contabilidade apresentou um terceiro trabalho – o Plano Português de Contabilidade – e em novembro de 1974, é constituída uma comissão com a finalidade de estudar a normalização contabilística e a implementar em Portugal (Caliatu & Soares, 2015). Esta comissão publicou o principal instrumento de normalização em Portugal – o Plano Oficial de Contabilidade (POC) – aprovado pela Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro (Caliatu & Soares, 2015).

### **1.3.2. POC 77**

Em 1977 pelo Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) pelo n.º 1 do artigo 4.º, e aprovado há mais de 30 anos, o primeiro POC.

Uma das mudanças efetuadas foi a alteração da designação, da entidade de normalização contabilística, para CNC e os principais aspetos a destacar do POC 77 e que se referem às contas individuais das empresas, são os seguintes: o quadro e códigos das contas, com notas explicativas sobre o conteúdo e movimentação das mesmas; as demonstrações contabilísticas, com considerações técnicas; os princípios contabilísticos adotados (princípio da continuidade da empresa, da consistência dos exercícios, da efetivação das operações, do custo histórico, da recuperação do custo das existências e do conservantismo); e os critérios e métodos de valorimetria (Santos L., 2002).

Pode ler-se no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro, “tem o governo o maior interesse em que a contabilidade das empresas esteja sujeita, sempre que possível, a um modelo geral e uniforme”, contudo, reconhece que este documento normativo necessita de alterações, ao afirmar que “é evidente que não se trata de uma obra perfeita, mas isso não impede a sua publicação, desde já”.

Quanto ao balanço, Anexo III do Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro, os elementos patrimoniais eram apresentados e seriados por ordem decrescente de liquidez (elementos patrimoniais ativos); por ordem decrescente de exigibilidade (elementos patrimoniais passivos); e por ordem de constituição dos capitais próprios (elementos da situação líquida).

O POC 77 esteve em vigor até 31 de dezembro de 1989 e, foi sujeito a várias alterações, foi no decorrer deste período que a CNC publicou as primeiras “normas” interpretativas (Santos L., 2002).

### **1.3.3. POC 89**

Após a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE) em 1986, atualmente designada de União Europeia (UE), o normativo contabilístico teve que ser ajustado, adaptando-se às exigências comunitárias elencadas na Quarta e Sétima Diretivas (Santos M., 2010).

O POC 89 surge assim como o novo, e mais atualizado, normativo contabilístico, tendo sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de novembro. Segundo este DL, no seu Sumário, verificou-se “a revisão do Plano Oficial de Contabilidade, e legislação complementar,” e servindo-se desta oportunidade “para introduzir melhorias que a experiência e a evolução técnica, a nível nacional e internacional, mostraram aconselháveis”.

Esta primeira versão do POC 89 transpôs a 4.<sup>a</sup> Diretiva para o normativo nacional e, posteriormente, em 1991, foi a vez da 7.<sup>a</sup> Diretiva ser transposta para o normativo contabilístico português (Alfredo, 2010).

Este plano tinha como grande meta a harmonização contabilística, como refere o Decreto-Lei n.º 410/89 “seu objetivo primordial é a coordenação das disposições nacionais dos vários Estados membros respeitantes à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, aos critérios de valorimetria, assim como ao exame e divulgação desses documentos.” Este diploma assinalou ainda que se pretendeu “... não só contribuir para a proteção dos interesses dos associados e de terceiros, como também assegurar a comparabilidade e equivalência da informação financeira divulgada” (Capítulo I – Introdução, do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro).

No artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de novembro, é feita referência à aplicação do POC, sendo este aplicável às seguintes entidades: a) Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais; b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial; c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada; d) Empresas públicas; e) Cooperativas; f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico; g) Outras entidades que, por legislação específica, já se

encontrem sujeitam à sua adoção ou venham a estar. As cooperativas, apesar das suas especificidades, são incluídas na lista das entidades abrangidas pelo POC 89.

#### 1.3.4. O Sistema de Normalização Contabilística

Em 2002, assiste-se a uma reformulação da normalização contabilística, com o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, o qual obriga as empresas portuguesas, bem como os restantes estados membros, com valores negociados em mercados regulamentados à adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) nas suas contas, concedendo liberdade aos estados-membros para legislar sobre esta matéria para as restantes empresas (Santos M., 2010).

Este sistema normativo atua a três níveis de normalização contabilística, em função do tecido empresarial português e com os diferentes níveis de relato financeiro (Matos, 2011). Os três níveis de normalização são: 1.º Nível – IAS/IFRS; 2.º Nível NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro; 3.º Nível NCRF-PE.

Em 2009, o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, aprovou o novo modelo de normalização contabilística, imposto pelo Regulamento 1606/2002, designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

O SNC é composto por vários instrumentos, nomeadamente: Bases para a apresentação de demonstrações financeiras, Código de contas, Estrutura conceptual, Modelos de demonstrações financeiras, Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades, Normas contabilísticas e de relato financeiro, e Normas interpretativas.

Todavia, o SNC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009 para as Entidades em Geral, sofreu várias alterações<sup>7</sup>, das quais listamos em seguida alguns destaques:

- Declaração de Retificação n.º 67-A/2009 de 11 setembro;
- Lei n.º 20/2010 de 23 agosto - alarga o conceito de pequenas entidades;
- Decreto Lei 36-A/2011 de 9 de março – aprova os regimes de normalização contabilística para as microentidades e para as entidades de sector não lucrativo;
- Artigo 257.º da Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro – alteração ao artigo 3.º Âmbito;
- Artigo 179.º da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro – alteração ao artigo 10.º  
Dispensa de aplicação;

Este normativo contabilístico, para as Entidades em Geral, “... à semelhança do POC, não é de aplicação geral, conforme decorre dos artigos 3.º e 4.º do presente diploma”.

Pela alínea e) do n.º 1 do artigo 3.º o SNC aplica-se às cooperativas; em conformidade com esta temática, no n.º 2 do artigo 5.º do DL 36-A/2011, as cooperativas são excluídas da adoção do SNC-ESNL (Sistema de Normalização Contabilística das Entidades do Sector Não Lucrativo), remetendo-as para o SNC, em que pela dimensão económica podem optar pelos enquadramentos contabilísticos possíveis (geral, pequena empresa, microentidade).

<sup>7</sup> <https://dre.tretas.org/dre/256788/> acedido em 30 junho 2015

Em Portugal existem normas contabilísticas especificamente criadas para as ESNL, essas normas estão presentes no Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de março.

No entanto no n.º 1 do artigo 5.º do presente diploma só podem fazer parte da normalização contabilística das ESNL as entidades que “prossigam a título principal uma actividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente associações, fundações e pessoas colectivas públicas de tipo associativo”. Ainda pelo n.º 2 do artigo 5.º “Exceptuam-se do disposto no número anterior as cooperativas e as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade nos termos do artigo 6.º”.

Os diversos instrumentos que compõem o SNC-ESNL são: “as Bases para a apresentação de demonstrações financeiras, os Modelos de demonstrações financeiras, o Código de Contas, a Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL), e as Normas interpretativas” (Bandeira, 2013, pág. 224).

Caliatu e Soares (2015, p. 4) referem que o SNC “permitiu um melhor enquadramento e alinhamento com as normas comunitárias da União Europeia, melhorando o grau de interpretação e comparação com empresas de outros países da comunidade”.

#### **1.4 Os utentes da informação contabilística**

Quando se fala em utentes da informação financeira, fala-se nos utilizadores da informação financeira, sendo importante perceber quais os utentes e as suas necessidades de informação, já que a elaboração das demonstrações financeiras serve para ultrapassar essas mesmas necessidades (Gonçalves, 2009).

Para relembrar: pela al. a) do artigo 4.º da Lei n.º 30/2013 de 8 de maio (LBES), as cooperativas “integram a economia social desde que abrangidas pelo ordenamento jurídico português” (Oliveira, 2015, p. 7).

O Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho (designado por SNC) identifica como utentes das demonstrações financeiras os investidores atuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo, bem como os seus departamentos, e o público em geral, utilizando as demonstrações financeiras para satisfazerem as suas necessidades de informação.

No Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 março, no ponto 2.3 do Anexo II, pág. 1344-(9) (a que se refere o n.º 2 do artigo 1.º), são utentes da informação financeira das ESNL “as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública entre outros”. Ainda neste ponto, são listados os utentes da informação financeira: os doadores/financiadores/ associados, os credores, os membros das ESNL, os voluntários, o Estado e o público em Geral.

Conjugados os utentes da informação financeira consagrados no SNC (a que as cooperativas estão sujeitas, como anteriormente referido) com os utentes da informação financeira previstos para as ESNL (em que as cooperativas também se enquadram), convém definir cada um deles.

#### **Utentes da informação financeira consagrados no SNC conjugados com os utentes da informação financeira previstos para as ESNL**

- Os **investidores** são os utentes que se preocupam com o risco inerente do negócio, bem como com a remuneração dos capitais investidos (Gonçalves, 2009).
- Os **empregados** “e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da entidade proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego” (alínea b) do parágrafo 9 do Aviso n.º 15652/2009, pág. 36228).
- Os **mutuantes** preocupam-se em ter “informação que lhes permita determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos” (alínea c) do parágrafo 9 do Aviso n.º 15652/2009, pág. 36228).
- Os **fornecedores** e outros credores comerciais preocupam-se em obter “informação que lhes permita determinar as quantias que lhes são devidas serão pagas no vencimento” (alínea d) do parágrafo 9 do Aviso n.º 15652/2009, pág. 36228).
- Os **clientes** estão interessados “em informação acerca da continuação de uma entidade especialmente quando com ela têm envolvimento a prazo, ou dela estão dependentes” (alínea e) do parágrafo 9 do Aviso n.º 15652/2009, pág. 36228).
- Utentes como o **Governo e a Administração Pública** interessam-se pela “alocação de recursos e, por isso, nas atividades das entidades. Também exigem informação a fim de regularem as atividades das entidades, determinar as políticas de tributação e como bases para estatísticas do rendimento nacional e outras semelhantes” (alínea f) do parágrafo 9 do Aviso n.º 15652/2009, pág. 36228). O interesse do Governo e dos seus departamentos, prende-se com a informação estatística, de forma a avaliar a afetação de recursos da economia, regulação das políticas tributárias, entre outras matérias (Gonçalves, 2009).
- O **público** interessa-se pela informação das entidades nomeadamente pela “contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que emprega e patrocina comércio dos fornecedores locais” (alínea g) do parágrafo 9 do Aviso n.º 15652/2009, pág. 36228).
- Os **doadores, financiadores e associados**, desejam fundamentalmente perceber o grau de cumprimento dos objetivos realizados (alínea a) do ponto 2.3 do Anexo II do DL 36-A/2011 de 9 março).
- Os **voluntários** pretendem “conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos” (alínea d) do ponto 2.3 do Anexo II do DL 36-A/2011 de 9 março, pág. 1344-(9)).

Os membros das ESNL, querem “conhecer como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades”, conforme alínea c) do ponto 2.3 do Anexo II do DL 36-A/2011 de 9 março, pág. 1344-(9). Pois, “Apesar das ESNL não estarem orientadas para o lucro, é notória a importância da prestação de contas face ao conjunto de utentes que esperam que as entidades sejam boas gestoras” (Bandeira, 2013, pág. 229).

## **1.5 A importância do relato económico e financeiro nas ESNL**

Rainha (2009, pág. 8) refere que “o relato financeiro é o reflexo da (...) empresa para o exterior”, pode dele ficar dependente o financiamento e a credibilidade da sua atividade. Mediante a sua importância, uma maior transparência do relato financeiro passou a ser exigida às ESNL, onde se enquadram as cooperativas, devido à sua natureza, características, objetivos e formas de intervenção (Ebrahim, 2010).

Dada a relevância que as ESNL assumem na sociedade, ao nível económico e social, a carência de informação sobre elas é uma preocupação, pelo que a informação contabilística deve ter em conta este facto (Francisco & Alves, 2010). Além disso, esta relevância é ainda maior, quando as organizações do terceiro sector podem desempenhar um papel crucial no combate ao desemprego e à exclusão social (Pérez & Perdomo, 2006).

Como reforçam Unerman e O'Dwyer (2006), a finalidade da prestação de contas passa por facultar informação para que todos os interessados possam averiguar e perceber como a entidade gere os recursos. Por sua vez Kearns (1996) considera que a prestação de contas é influenciada por um conjunto de forças e de interesses legais, políticos, sociais, culturais e económicos. Enquanto que Arroyo (1990) chama à atenção para a despreocupação demonstrada por muitas ESNL em relação aos problemas financeiros, limitando-se à mera apresentação de contas.

## **Capítulo II – História e Enquadramento da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, Crl.**

### **Preliminar**

Esta secção tem como objetivo apresentar e caracterizar a Cooperativa dos Pedreiros, organização eleita para o estudo de caso. Assim, realiza-se um breve enquadramento da sua história; missão social; sustentabilidade e Recursos Financeiros; modelo de Governança; modo de apropriação do valor económico; e por fim algumas referências ao seu enquadramento fiscal.

### **2.1 A Cooperativa dos Pedreiros**

#### **2.1.1. História**

A Cooperativa dos Pedreiros foi fundada no ano de 1914. Em conformidade com o artigo 1.º dos Estatutos da Cooperativa dos Pedreiros, esta denomina-se Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, sendo uma Cooperativa de Responsabilidade Limitada.

Na sua origem esteve um grupo de operários especializados da cidade do Porto, grupo este que estava a trabalhar na construção do Edifício da Estação de S. Bento. Como refere Almeida (2013, p. 57), “no decurso da obra, os operários, preocupados, procuravam soluções para responderem” à iminência de perderem o emprego; à ameaça de se aleijarem ou ficarem doentes, e por esses motivos irem para casa sem qualquer rendimento; e à possibilidade de morrerem, pelo risco que a profissão acarretava, em que condições económicas a família ficava. Foi na procura de criar e fazer a manutenção do próprio emprego e assistência à doença e à família que surgiu a Cooperativa dos Pedreiros.

Ainda no ano de 1914, mediante a alta qualidade profissional e técnica dos membros fundadores, a CPOPP foi eleita pela Câmara Municipal do Porto (CMP), para ser responsável pela “construção do Monumento à Guerra Peninsular na Rotunda da Boavista” e a meio da construção, “já com os ornatos na base do monumento e motivos escultóricos de granito e de bronze feitos, foi suspenso por falta de verba orçamental”<sup>8</sup>.

Em 1924, por ordem da Câmara Municipal do Porto (CMP), a CPOPP fica responsável pela construção do edifício dos Paços do Concelho, quer pela sua estrutura como também as cantarias e todos os motivos escultóricos existentes nas fachadas e interiores. Devido ao défice orçamental, a CMP suspende a construção do referido edifício, e foi a própria CPOPP que assumiu o

---

<sup>8</sup> Informação retirada do website da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, Crl., disponível em: <http://cooperativapedreiros.pt/sobre-nos-breve-historia/>, acedido em 31/07/2015

compromisso de dar continuidade à construção do edifício, e que o autofinanciou até a CMP ter verba necessária para pagar o financiamento feito pela Cooperativa dos Pedreiros. A CMP reuniu verbas logo no ano seguinte, em 1925. Mediante este feito e a atitude da CPOPP, por portaria publicada no Diário do Governo n.º 31 - 2ª Série de 1933.02.07 “em reconhecimento por este gesto e dado que na época existia uma taxa elevada de desemprego, (...) foi a Cooperativa dos Pedreiros louvada pelo então Ministro das Obras Públicas e Comunicações Eng.º Duarte Pacheco, pela sua ação social”<sup>9</sup>.

Em 1937 a CPOPP traz para Portugal novas tecnologias, na sequência da tomada de conhecimento da existência de novos equipamentos e técnicas de transformação e polimento de granitos, em Paris. O seu gerente, José Moreira da Silva, que o foi mais de 50 anos, deslocou-se a Paris e celebrou um contrato com a firma francesa.

Em 1948 a CMP convida a Cooperativa dos Pedreiros para concluir o Monumento à Guerra Peninsular na Rotunda da Boavista, suspenso em 1914, assistindo-se à “construção de todo o seu fuste circular com os motivos escultóricos não só de granito como de bronze”<sup>10</sup>.

Segundo Pires (s/d) “de 1949 e 1950 datam os aditamentos feitos ao anterior projeto da autoria dos arquitetos David Moreira da Silva e Maria José Marques da Silva Martins” para a construção do edifício sede, oficinas e instalações sociais.

Dez anos mais tarde, em 1958, é atribuída à CPOPP a Medalha de Ouro e Diploma de Honra na Exposição Universal e Internacional de Bruxelas, devido ao trabalho de colunas polidas em coroa circular realizado por si e apresentado na Exposição. Esta distinção ainda não foi concedida a nenhuma outra entidade deste sector.

Em 1990, estabelecido pelo despacho publicado no Diário da República II Série n.º 284 de 11.12.1990, a Cooperativa dos Pedreiros foi reconhecida como Pessoa Coletiva de Utilidade Pública, conforme o Decreto-Lei n.º 460/77 de 7 de novembro.

Um ano depois, em 31 de outubro de 1991, é atribuído a esta cooperativa o título de Membro Honorário da Ordem de Mérito.

Hoje a Cooperativa trabalha em revestimentos e aplicações de granito, nacional e internacionalmente, atuando em mais de 40 países, continuando também a sua tradição na transformação das rochas ornamentais, bem como na gestão de empreitadas de construção civil e obras públicas (Almeida, 2013).

### **2.1.2. Missão Social e o Impacto Social**

Enquanto Cooperativa de Produção Operária mantém-se fiel às suas origens e, portanto, apresenta-se com uma “índole humilde e honrada de mulheres e homens que vivem do fruto do seu trabalho e, as mais-valias conseguidas têm sido utilizadas para sustentar a falta de trabalho”. Os

---

<sup>9</sup> Informação retirada do website da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, Crl., disponível em: <http://cooperativapedreiros.pt/sobre-nos-breve-historia/>, acedido em 31/07/2015

<sup>10</sup> Informação retirada do website da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, Crl., disponível em: <http://cooperativapedreiros.pt/sobre-nos-breve-historia/>, acedido em 31/07/2015/

resultados obtidos são utilizados, como um apoio na reforma para os cooperadores reformados e para as viúvas<sup>11</sup>.

Dada a sua natureza, a CPOPP apresenta uma vertente de solidariedade social, não só pelos seus membros, como pela comunidade em que se insere. Daí que em 1990, decorrente do trabalho social desenvolvido foi concedido a esta cooperativa o “estatuto de utilidade pública” (n.º 2 do artigo 2.º dos Estatutos CPOPP).

Após uma revisão dos Estatutos, datada de maio de 2009, os membros da Cooperativa dos Pedreiros concluíram “que a missão assumida no início da criação da cooperativa (em 1914) continuava atual”. Apesar da diferença temporal, “na sociedade persistem os problemas que tinham estado na génese da cooperativa, pelo que se mantinha plenamente atual a missão desta” (Almeida, 2013, pp. 57-58).

Pelo cumprimento das condições de exigibilidade de utilidade pública, a CPOPP passa a ser uma pessoa coletiva de utilidade pública em 1990, por diploma publicado em Diário da República II Série, n.º 284 de 11 dezembro.

O facto de ter sido concedido este estatuto, o de utilidade pública à CPOPP, permite realçar a sua missão social, bem como o seu impacto social, pelo trabalho desenvolvido. Esta entidade preocupa-se com os seus operários, trabalha para construir um património coletivo e gere este mesmo património de acordo com os interesses e estratégias sociais. Quanto a perspetivas futuras, pretende a Cooperativa dos Pedreiros apostar “na inovação produzindo peças de mobiliário urbano e jardins, fachadas térmicas para revestimentos, arte funerária e escultura de valor artístico acrescentado. Tudo para continuar a corresponder com a tradicional qualidade total a que temos habituado os nossos clientes”<sup>12</sup>.

Além disso, os edifícios que a CPOPP possui são para arrendar, de forma a contribuir para as próprias reservas de reformas e pensões, o que destaca ainda mais a vertente social do trabalho desta cooperativa. A vertente social “está presente na génese da Cooperativa dos Pedreiros desde a sua fundação e tem atualmente um impacto social bastante assinalável e que faz dela uma instituição ímpar da cidade do Porto”<sup>13</sup>.

### **2.1.3. Inovação Social**

A própria cooperativa em si já é uma resposta inovadora, que recorre a estratégias também elas inovadoras, para combater problemas sociais como o desemprego, a assistência na doença e a assistência à família, tendo a CPOPP criado um sistema de apoio social, quando ainda nem sequer havia um regime de segurança social.

Almeida (2013) aponta alguns aspetos em que esta cooperativa foi inovadora, sendo esses aspetos:

---

<sup>11</sup> Informação retirada do website da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, Crl., disponível em: <http://cooperativapedreiros.pt/sobre-nos-missao/>, acedido em 31/07/2015

<sup>12</sup> Informação retirada do website da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, Crl., disponível em: <http://cooperativapedreiros.pt/sobre-nos-missao/>, acedido em 31/07/2015

<sup>13</sup> Informação retirada do website da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, Crl., disponível em: <http://cooperativapedreiros.pt/acao-social/>, acedido em 31/07/2015

- “O aluguer do primeiro prédio de rendimento social permitiu à cooperativa garantir uma receita, através da qual era feito um pagamento aos cooperadores. Essas verbas destinavam-se aos beneficiários da caixa social da cooperativa, algo de pioneiro na altura” (p. 60);
- “(...) outra forma de gerar inovação social deveu-se, ainda, a estratégias como a partilha do trabalho e a rotação do mesmo.” Existia a partilha do trabalho, de forma rotativa, entre os membros da cooperativa, agrupados em equipa (p. 61).

Importa ainda reforçar a vertente de inovação social da CPOPP através dos seus Estatutos, onde pelo n.º 1 do artigo 36.º é dada atenção à reserva da secção de solidariedade social e à reserva de desenvolvimento e modernização estratégica de qualidade cooperativa, sendo possível ler-se:

- “Reserva da Secção de Solidariedade Social da CPOPP, constituída por 28% dos excedentes, bem como pelos rendimentos do Património Cooperativo e Social da CPOPP” (alínea b));
- “Reserva de Desenvolvimento e Modernização Estratégica de Qualidade Cooperativa da CPOPP, constituída por 18% dos excedentes anuais líquidos” (alínea d)).

#### **2.1.4. Sustentabilidade e Recursos Financeiros**

Ao longo do seu percurso a CPOPP sempre se auto financiou, contudo, também constitui as suas reservas através de donativos que lhe foram feitos.

Recorde-se que os operários que estiveram na origem e fundação da CPOPP, sempre tiveram a noção do seu trabalho, procurando tornar a cooperativa viável do ponto de vista económico, pelo que investiram o seu trabalho. Neste sentido, pode dizer-se que “o trabalho revelou-se na primeira fonte de financiamento, uma decisão de autofinanciamento”, oriundo do diferimento do recebimento pelo trabalho prestado para quando a cooperativa o conseguisse honrar (Almeida, 2013, p. 62).

A mesma autora refere ainda outra forma de financiamento que permitiu à CPOPP sustentar-se. Esta outra forma de financiamento da cooperativa é da responsabilidade do arquiteto Marques da Silva que, tendo a seu cargo a restauração de várias obras da cidade do Porto, concedeu-as à CPOPP, devido à qualidade do trabalho apresentado. Este facto tornou a CPOPP mais conhecida e, a partir daí, novos clientes começaram a surgir.

Nos Estatutos da CPOPP, encontra-se informação através da qual se pode perceber como é que a cooperativa se sustenta e quais os seus recursos financeiros.

Em jeito de sistematização, importa reforçar a ideia de “que a prática na Cooperativa dos Pedreiros foi desde sempre a de não distribuir os excedentes a título de retorno pelos cooperadores afetando tais montantes a reservas obrigatórias. Deste modo, reforçava-se a estrutura económico-financeira da cooperativa” (Almeida, 2013, p. 62).

### **2.1.5. Modelo de Governança**

O modelo de governança da CPOPP encontra-se representado nos Estatutos da CPOPP. Esta cooperativa é regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 309/81, de 16 de novembro, emitido pela Presidência do Conselho de Ministros, o qual define o regime jurídico das cooperativas de produção operária (n.º 1 do artigo 2.º dos Estatutos da CPOPP).

São vários os artigos dos Estatutos da CPOPP que se referem ao modelo de governança da cooperativa, sendo eles apontados em seguida. O artigo 13.º que apresenta os direitos dos cooperadores, mas é de salientar particularmente a alínea c), onde é definido o direito destes em “recusar a sua inclusão nas listas de candidatos a titulares da direção, do conselho fiscal ou da mesa da assembleia geral”.

No Capítulo IV, subordinado aos órgãos sociais da CPOPP, importa referir todos os artigos que o estruturam, sendo eles:

- Artigo 19.º apresenta um modelo de governança tripartido, estabelecendo os órgãos sociais da CPOPP;
- Artigo 20.º define a duração dos mandatos dos órgãos sociais (Assembleia Geral, Direção, Conselho Fiscal);
- Artigo 21.º estabelece as condições prévias e de financiamento;
- Artigo 22.º refere-se à tomada de posse dos cargos de Direção, do Conselho Fiscal e da Mesa da Assembleia Geral.

### **2.1.6. Modo de Apropriação do Valor Económico**

A CPOPP procura cooperativizar os recursos enquanto forma de património coletivo, com vista a garantir os apoios sociais que pretende, estando assim, obrigada à constituição de reservas obrigatórias (Almeida, 2013).

Os artigos 36.º e 37.º dos Estatutos da CPOPP fazem referência ao modo de apropriação do valor económico da cooperativa, através do estabelecimento de reservas (artigo 36.º) e da aplicação complementar de excedentes para reservas e trabalho intracooperativo.

No artigo 13.º dos Estatutos da CPOPP, está subjacente o modo de apropriação do valor económico da cooperativa, onde é definido que os cooperadores têm direito “a receber regularmente e pelo menos uma vez por mês, segundo os regulamentos aprovados, as importâncias devidas sobre a forma de levantamentos por conta, relacionados com a sua participação na atividade da CPOPP” (alínea a)). Além disso, têm também o direito de “receber após a aprovação do Relatório e Contas da Direção referente a cada exercício, as respetivas partes do excedente líquido, (...) segundo critérios a estabelecer pela Direção” (alínea b)).

Também o ponto 5 do artigo 35.º do mesmo documento supramencionado, traduz o modo de apropriação do valor económico da CPOPP, sendo referido que “os levantamentos mensais por conta dos resultados anuais, de todos os cooperadores serão fixados pela direção, ouvidos o

conselho fiscal, o gestor e a comissão de apoio à gestão”, serão ajustados no fim do período económico, e fundamentados na apreciação e votação do relatório e contas.

## 2.2 Breve enquadramento fiscal

Para se conhecer o enquadramento fiscal das cooperativas, é necessário ter em conta três diplomas de base, a saber: o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Sendo a CPOPP uma entidade de utilidade pública e, portanto, uma pessoa coletiva, importa invocar o artigo 2.º do Código do IVA (CIVA). No que às cooperativas diz respeito, este artigo refere que são sujeitos passivos de IVA as “pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação e serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões livres (...)”.

Segundo Ribeiro e Santos (2013), as organizações de economia social são sujeitos passivos de IVA e praticam operações sujeitas a IVA nos termos gerais e, portanto, são beneficiárias de isenções. Merino (2008) acrescenta ainda que, de uma forma geral, todas as operações efetuadas por uma cooperativa e, entre esta e os seus sócios, estão sujeitas a IVA, o que significa que todas as entregas de bens, bem como as prestações de serviços são alvo de tributação em sede de IVA. Também o artigo 9.º do CIVA estabelece as isenções nas operações internas, contudo, na opinião de Neves (2010) são isenções incompletas, ou seja, os sujeitos passivos que beneficiam destas isenções não podem deduzir o IVA sustentado nas aquisições. O artigo 53.º do CIVA, inserido na Secção IV, referente aos regimes de isenção especiais, estabelece o âmbito de aplicação do regime de isenção. Em relação ao IRC, é necessário ter em conta o Código do IRC (CIRC), em particular, o seu artigo 2.º<sup>14</sup>, já que diz respeito ao IRC das cooperativas, ficando explícita a sujeição da CPOPP a este imposto. Segundo a alínea a) do n.º 1 do referido artigo, são sujeitos passivos do IRC “as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português”.

Aguiar (2014) salienta que a determinação da base tributável é prevista no CIRC, estabelecendo diferentes modalidades em função do tipo de sujeito passivo em causa. À luz do n.º 4 do artigo 3.º do CIRC, “são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”. Nesta ordem de ideias, caso a cooperativa exerça estas atividades, a mesma é tributada, tal como se verifica nas sociedades, pelo seu lucro (alínea a), do artigo 3.º do CIRC), em situação idêntica, é tributada pelo seu rendimento global (alínea b), do artigo 3.º do CIRC).

---

<sup>14</sup> O CIRC foi republicado pela Lei n.º 2/2014 - 16/01, mantendo a redação deste artigo

Para terminar, ainda no que diz respeito ao IRC, importa considerar o artigo 10.º do CIRC<sup>15</sup>, o qual determina a isenção de IRC de pessoas coletivas de utilidade pública administrativa (n.º 1º, alínea a)), o caso da CPOPP.

Quanto aos benefícios fiscais das cooperativas, importa referir o artigo 66.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) separa as cooperativas em dois grupos, no primeiro identifica as cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de habitação e construção e de solidariedade social, e no segundo grupo por omissão engloba as cooperativas dos ramos de comercialização, de crédito, de produção operária, de artesanato, de pescas e de serviços. Este artigo 66.º-A salienta que “as cooperativas estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis na aquisição de quaisquer direitos sobre imóveis destinados à sede e ao exercício das atividades que constituam o respetivo objeto social” (n.º 8) e “estão igualmente isentas de imposto municipal sobre imóveis relativamente aos imóveis referidos no número anterior” (n.º 9). As cooperativas estão também “isentas de imposto do selo sobre os actos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua seu encargo” (n.º 12).

No próximo capítulo, apresentam-se as perguntas de investigação, cujas respostas procuraremos encontrar e assim dar resposta ao objetivo geral do estudo. Também se apresenta a fundamentação da seleção metodológica, a apresentação do modelo de investigação e a explicação dos procedimentos utilizados na recolha e análise dos dados.

---

<sup>15</sup> O CIRC foi republicado pela Lei n.º 2/2014 - 16/01, mantendo a redação deste artigo

## **Capítulo III – Questões e Metodologia de Investigação**

### **Preliminar**

Este capítulo explana a problemática da envolvência metodológica deste estudo, a sua definição, a justificação da opção escolhida, a elaboração deste modelo de investigação, a exposição e explicação dos procedimentos utilizados no processo de recolha e análise de dados.

### **3.1 Enquadramento metodológico**

#### **3.1.1. Justificação da escolha do tema**

Este tema surge na sequência do Protocolo do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP) com a Cooperativa dos Pedreiros assinado em 20 maio 2014, que coincidiu com as comemorações do 1º Centenário da Cooperativa dos Pedreiros. A formalização do protocolo sinaliza o aprofundamento das relações institucionais e o estabelecimento de uma parceria estratégica alargada, nos domínios da economia social e do desenvolvimento cooperativo.

No contexto atual de crise, as entidades da economia social, âmbito no qual se inserem as cooperativas, têm revelado que a sua utilidade social está mais reforçada, têm-se afirmado como forma de resposta aos problemas sociais que assolam a sociedade.

Os mecanismos tradicionais de mercado falharam num passado recente. A sociedade clama por uma economia mais humanizada, uma economia direcionada para as pessoas. A alternativa à economia tradicional, pode ter por base a economia social e as suas entidades, nomeadamente as cooperativas.

Pelo peso relativo e importância na economia anteriormente referidos, nesta época de crise, as entidades do sector não lucrativo, são um pólo interessante para investigação.

A investigação sobre as ESNL, em particular sobre as cooperativas, considera-se escassa. A investigação deste tema pretende ser um acrescento ao estado da arte nesta temática.

#### **3.1.2. Opção metodológica**

De acordo com Sousa e Baptista (2011, p. 52) a metodologia consiste num processo de seleção da estratégia de investigação, que condiciona, por si só, a escolha das técnicas de recolha de dados, que devem ser adequadas aos objetivos que se pretendem atingir.

Existem diferentes tipos de métodos, métodos de investigação quantitativa, métodos de investigação qualitativa e métodos mistos, sendo que neste trabalho incidimos sobre a metodologia de carácter qualitativo.

A natureza do estudo a desenvolver exige, no nosso entender, a utilização da metodologia qualitativa, dado que, existe a questão do rigor e qualidade dos métodos, de modo a assegurar a legitimidade dos dados produzidos.

A utilização de fontes múltiplas é associada a uma maior credibilidade, uma vez que permite triangular os dados recolhidos e dar maior sentido às conclusões apresentadas na investigação (Eisenhardt, 1989). Assim, procuramos cruzar as fontes de informação para que as conclusões retiradas respondam às questões de investigação.

De seguida, é apresentada a metodologia adotada para responder às questões de investigação formuladas.

### **3.1.3. Modelo de Investigação**

De forma a atingir os objetivos traçados, através da seleção e análise de um Estudo de Caso, será possível fazer uma ligação entre o enquadramento teórico desta investigação e um caso real. Nesta metodologia em específico, as questões da pesquisa, focam-se no “Como” e no “Porquê”, conjugadas com uma estratégia de pesquisa alargada, com recurso a diversas fontes de evidência e a triangulação de dados (Yin, 2009).

O estudo de caso é uma das formas do investigador construir conclusões no âmbito das ciências sociais, de facto, o estudo de caso é o método mais adequado quando se trata de investigar um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, particularmente, quando os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos (Yin, 2009).

Optamos pela adoção de uma metodologia qualitativa descritiva, abordando um estudo de caso, assente nas análises de conteúdo e documental como interpretação de dados, conjugadas com uma estratégia de pesquisa alargada, com recurso a diversas fontes de evidência e a triangulação de dados.

#### **Recolha de dados**

O modelo de recolha e análise de dados tem como objetivo fundamental estruturar o processo de decisão do estudo sobre os métodos, as técnicas e as fontes de informação que se pretende aplicar para obter os dados necessários à sua realização.

Na escolha dos métodos de investigação a serem utilizados foi tido em conta a segurança que os mesmos garantem para validar os objetivos subjacentes ao estudo.

Na recolha de dados, são utilizadas técnicas qualitativas como a análise de conteúdo, a análise documental, a entrevista, o registo áudio, e o recurso a repositórios científicos. Como técnica de recolha quantitativa serão utilizadas bases de dados e outros.

## **Base de dados**

Na recolha de dados para a presente investigação foram consideradas as seguintes bases de dados:

- Cooperativa do Pedreiros - recurso aos seus arquivos, às suas bases de dados e criação de base de dados com os documentos recolhidos;
- Base de dados da CASES para informações sobre as cooperativas<sup>16</sup>;
- Base de dados de organismos oficiais – fundamentalmente para informações legislativas<sup>17</sup> e estatísticas<sup>18</sup>;
- Repositórios científicos<sup>19</sup>, com artigos científicos e Dissertações de Mestrado – preferencialmente pesquisam nas publicações dos últimos dez anos.

## **Análise documental**

Conforme os autores Vieira, Major e Robalo (2009), é usual recorrer à análise de textos e documentos na investigação qualitativa, processo este que não requer o envolvimento do investigador em contatos sociais. Ludke e André (1986) referem que este método, através de questões e hipóteses de interesse permitem identificar informações verdadeiras nos documentos. Segundo Parda e Correia (1995) a análise documental é necessária em qualquer investigação, porque para se proceder ao estudo do objeto, não se pode realizar esse mesmo estudo, sem recorrer a documentação para conhecer o objeto de estudo.

Como principais desvantagens desta técnica, são a dificuldade de obtenção e o seu tratamento. Nesta investigação pretende-se recorrer à revisão e análise de documentos, nomeadamente: documentação avulsa, documentos de arquivo, artefactos físicos (dada a longevidade da Cooperativa dos Pedreiros), Estatutos da Cooperativa dos Pedreiros, legislação, relatórios financeiros, balanços, demonstrações de resultados.

## **Entrevista**

Um dos métodos adotados para a recolha de dados recai sobre uma entrevista semiestruturada realizada a 28 julho 2015, composta por doze questões, com duração de 1h37, ao Dr. Fernando Martinho, Gestor e Contabilista Certificado da CPOOP. Este tipo de entrevista define um conjunto de tópicos a abordar e tem como vantagem a flexibilidade na exploração de respostas (Quivy & Campenhoudt, 2003; Sousa & Baptista, 2011). A realização de entrevistas concede um maior grau de profundidade dos elementos de análise, bem como uma grande flexibilidade, permitindo recolher testemunhos e interpretações (Quivy & Campenhoudt, 2003). Através da

---

<sup>16</sup> <http://www.cases.pt/cooperativas> , diversos acessos

<sup>17</sup> <https://dre.tretas.org/> , diversos acessos

<sup>18</sup> [https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpgid=ine\\_main&xpid=INE](https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpgid=ine_main&xpid=INE) , diversos acessos

<sup>19</sup> <http://recipp.ipp.pt/>; <http://repositorio.ual.pt/> , diversos acessos

entrevista ao responsável da gestão (Apêndice I e II), auxiliado pelos estatutos e outros documentos, permite um conhecimento mais profundo do fenómeno em estudo.

### **Registo de áudio**

A justificação do uso desta técnica prende-se com o registo da técnica de entrevista, com autorização do visado. A técnica permite a repetição de análise ilimitada ao conteúdo da entrevista, mas pode contribuir para algum desconforto do entrevistado.

A entrevista pessoal, foi gravada em registo de áudio, realizada a 28 julho 2015, ao Dr. Fernando Martinho, com o seu consentimento.

O potencial do registo áudio centra-se na capacidade de gerar informação fiável acerca da linguagem utilizada, da entoação fornecida e das pausas criadas no decorrer da entrevista (Vieira et al., 2009).

### **3.1.4. Análise e interpretação de dados**

A análise de dados e a sua correspondente interpretação, são processos conceptualmente diferentes, contudo, estão intrinsecamente interligados. Na análise pretende-se classificar e resumir os dados; na interpretação procura-se encontrar a ligação das respostas aos conhecimentos existentes (Gil, 2008).

Numa perspetiva mais prática, é utilizada a análise estatística de dados conjugada com a análise de conteúdo, de forma a obter a maximização dos dados qualitativos na transformação em dados quantitativos.

#### **Análise estatística**

A investigação necessita de análise estatística, mesmo a realizada em ciências sociais. O recurso às técnicas estatísticas no tratamento de dados permite a sua sintetização, permitindo assim, obter conclusões.

Neste estudo, recorre-se à ferramenta Excel do Microsoft Office para construir quadros e gráficos que espelhem também os resultados obtidos.

#### **Análise conteúdo**

Bardin (2011, p. 31) define a análise de conteúdo como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens”. Como método, a análise de conteúdo foi sistematizada na década de 20 do século XX, graças aos estudos de Leavell sobre a propaganda utilizada na primeira guerra mundial, adquirindo dessa forma, o carácter de método de investigação (Triviños, 1987). A análise de conteúdo é uma

técnica de análise que permite viabilizar a descrição do conteúdo da comunicação. Esta pode ser apresentada sob forma escrita ou sob forma não escrita (Pardal & Correia, 1995).

Esta investigação é ajustada aos objetivos específicos e, por esse motivo, procederemos à análise, entre outros, dos Relatórios e Contas. Após o processo de análise pretende-se a classificação dos dados, identificando as características do relato financeiro, e procederemos à análise comparativa, reduzindo-os no final a informação essencial.

### **3.2 Objetivo e questões de investigação**

O objetivo desta dissertação é analisar a evolução do relato financeiro, mais precisamente analisar a evolução desse relato tendo por base os Relatório e Contas da Cooperativa dos Pedreiros, no período de 1914 a 2014.

A fim de responder ao objetivo deste estudo colocaram-se as seguintes questões de investigação a que, com base nos dados recolhidos referentes ao período 1914-2014, procuramos responder:

1. Existe relação entre a alteração da designação legal da Cooperativa dos Pedreiros e a prestação de contas aos seus membros?
2. Em que medida a rotatividade dos Órgãos Sociais contribui para a evolução da prestação de contas?
3. De que forma são disponibilizados os Relatório e Contas ao longo do período em análise?
4. Quais os elementos do Relatório e Contas que são divulgados aos cooperadores?
5. Quais as principais alterações ocorridas nas Demonstrações Financeiras?
6. A existência no período em análise do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (ABDR), é considerado como um elemento de informação financeira complementar disponível para os cooperadores?
7. A mudança do técnico responsável pela Contabilidade tem influência na estrutura do relato financeiro apresentado aos seus membros?
8. Existe, em termos genéricos, melhoria na qualidade da informação financeira prestada aos utentes da Cooperativa dos Pedreiros e das cooperativas no geral?

Com base nestas questões de partida, passamos ao próximo capítulo, que visa a apresentação e discussão dos resultados obtidos relativamente à análise e caracterização da evolução do relato financeiro, desde 1914 até 2014 tendo por base um estudo de caso em que a instituição escolhida é a Cooperativa dos Pedreiros.

## **Capítulo IV – Evolução do relato financeiro nas cooperativas: Estudo de Caso – a Cooperativa dos Pedreiros**

### **Preliminar**

No quarto capítulo realiza-se a análise empírica sobre a evolução do relato financeiro nas cooperativas, resultante da análise dos dados relativos à prestação de contas da Cooperativa dos Pedreiros, entre 1914 até 2014.

Assim, de forma a alcançar as respostas pretendidas dividiu-se o presente capítulo em oito secções.

Neste capítulo dedica-se uma parte à explicação da amostra, das variáveis e dados do estudo de caso em análise. São ainda analisados a alteração da designação da CPOOP, rotatividade do Presidente da Mesa da Assembleia Geral, forma de disponibilização dos relatórios e contas e sua composição, as principais alterações ocorridas nas demonstrações financeiras (em particular no balanço, demonstração de resultados, e respetivo anexo), a alteração do técnico responsável pela Contabilidade, considerações sobre a melhoria na qualidade da informação financeira, e a síntese dos resultados da investigação.

### **4.1 Amostra, variáveis e dados dos Relatórios e Contas**

Esta secção é dedicada à explicação da amostra, variáveis e dados do estudo de caso em análise.

Estes dados foram extraídos dos Relatórios e Contas da Cooperativa dos Pedreiros de 1914 a 2014. Foram criadas bases de dados específicas para o efeito e, os dados foram extraídos e tratados utilizando o Excel do Microsoft Office, através de *Pivot table*, gráficos e quadros.

Existe diferença entre a longevidade da Cooperativa e o número de Relatórios emitidos. Existe mais um relatório do que os anos de existência, devido ao relatório com as contas de abertura da instituição (escritura de 9 março de 1914).

Nos 100 anos de existência da Cooperativa existem 101 relatórios, no entanto estão disponíveis 86 relatórios.

Atentemos aos dados dos Relatórios e Contas em falta. Pode-se verificar no Quadro 2 que nos períodos de 1915, de 1923 a 1931, de 1933 a 1936, e no ano de 1945 não existem Relatórios e Contas. A maior fatia (60%) dos relatórios em falta verifica-se no período de 1923 a 1931.

Quadro 2 - *Períodos em que não existem relatórios*

Períodos	Unidades	Total Acumulado	Percentagem	Total Acumulado (%)
1915	1	1	6,67%	6,67%
1923 - 1931	9	10	60,00%	66,67%
1933 - 1936	4	14	26,67%	93,33%
1945	1	15	6,67%	100,00%
<b>Total Geral</b>	<b>15</b>		<b>100,00%</b>	

Fonte: elaboração própria.

Se considerarmos o período de vigência do Estado Novo (1926 - 1974)<sup>20</sup>, conforme o Quadro 2, o valor toma maior significância, pois estão 11 de 15 anos (73,33%) incluídos neste período (1926-1931; 1933-1936 e 1945). Consta-se assim que é durante o Estado Novo que existe a maior parte dos relatórios em falta.

A falta de relatório em 1915 poderá estar relacionada com o período conturbado em que se vivia. A Cooperativa foi criada em 1914, em plena I Guerra Mundial (1914-1918)<sup>21</sup>. Ao falarmos do centenário da CPOOP, estamos igualmente a invocar a participação dos portugueses no conflito armado.

## 4.2 Alteração da denominação legal da Cooperativa dos Pedreiros

De forma a responder à primeira questão, “*Existe relação entre a alteração da designação legal da Cooperativa dos Pedreiros e a prestação de contas aos seus membros?*” vamos proceder à análise dos R & C de 1914 a 2014, começando por analisar quando ocorre a alteração da designação e se esta altera de alguma forma a prestação de contas aos seus membros.

Quadro 3 - *Designação da Cooperativa dos Pedreiros na capa*

Designação na capa				
Período	SCPOPP	CPOPP	Total Geral	Percentagem
1914 - 1984	71		71	70,30%
1985 - 2014		30	30	29,70%
<b>Total Geral</b>	<b>71</b>	<b>30</b>	<b>101</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaboração própria.

Pode-se verificar pela análise das capas dos 101 relatórios que em 1985 foi alterada a designação de Sociedade Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses (71 com esta designação) para Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses (30 com esta designação), conforme expresso no Quadro 3.

Comprova-se pela Figura 1, pelas capas dos R & C de 1984 e 1985, que a designação da Cooperativa foi alterada, em que desaparece o “S.” de Sociedade. Contudo, existe um desfazamento entre a outorga legal da designação e a alteração nas capas dos R & C.

<sup>20</sup> <http://www.parlamento.pt/Parlamento/Paginas/OEstadoNovo.aspx>, acedido em 31 maio 2015

<sup>21</sup> <http://www.parlamento.pt/ArquivoDocumentacao/Documents/ColoquioPortIGM.pdf>, acedido em 31 maio 2015

Figura 1 - Capas dos Relatório e Contas de 1984 e 1985



Fonte: retirado de R & C de 1984 e R & C de 1985.

Para melhor avaliar esta questão, é importante ter presente algumas alterações (Quadro 4) ocorridas ao Decreto-Lei nº 454/80 de 9 de Outubro, que aprova o Código Cooperativo, e define no seu n.º 1 do artigo 99º que as Cooperativas dispõem de 180 dias para se adaptarem às normas do CCoop.

Figura 2 - Excerto do R & C de 1981

Foi nomeada uma Comissão de 7 elementos para estudo obrigatório da alteração dos Estatutos, para adaptação ao Código Cooperativo.

Fonte: retirado de R & C de 1981, pág. 38

Na Figura 2, pode-se verificar a constituição de uma Comissão para tratar da adaptação dos Estatutos da Cooperativa em conformidade com o Código Cooperativo.

Quadro 4 - Prorrogação de prazo para adaptação ao CCoop

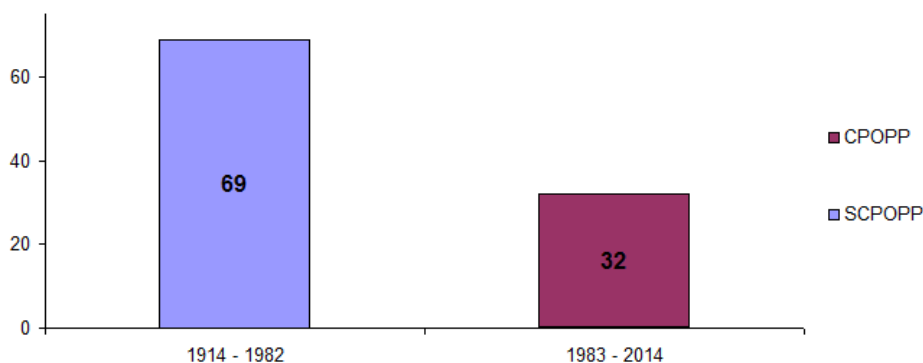
Diploma legal	Prorrogação até
Decreto-Lei 238/81 de 10 de Agosto	31-12-1981
Decreto-Lei 45/82 de 10 de Fevereiro	31-12-1982
Lei 1/83 de 10 de Janeiro	30-06-1983
Decreto-Lei 335/83 de 16 de Julho	31-12-1983
Decreto-Lei nº 36/84 de 1 de fevereiro	31-12-1984
Decreto-Lei nº 395/84 de 27 de dezembro	31-12-1985
Decreto-Lei nº 42/86 de 6 de março	31-12-1986

Fonte: elaboração própria.

Conforme o Quadro 4, considerando a aplicação dos Diplomas Legais às Cooperativas de Produção Operária, como é o caso da CPOPP, podemos verificar sucessivas prorrogações do prazo para adaptação das Cooperativas ao normativo do CCoop, culminando em 31 de dezembro de 1986. Contudo, pelo Decreto-Lei 399/86 de 27 de novembro, as Cooperativas que tivessem

normas contrárias ao definido no Código Cooperativo, essas normas seriam automaticamente consideradas como que substituídas pelas normas vigentes.

Gráfico 1 - Designação da Cooperativa dos Pedreiros por prazo de legalização



Fonte: elaboração própria.

Pelo Gráfico 1 constata-se que a nova designação da Cooperativa (CPOPP) ainda não atingiu metade da duração da designação anterior (32/69), bem como ainda não atingiu 1/3 do total.

Figura 3 - Excerto do R & C de 1982

Como sabeis, este será o último ano em que os nossos Relatórios serão impressos com o nome de Sociedade, porque devido ao Decreto-Lei n. 456/80 tivemos de alterar os Estatutos para os adaptar às disposições do Código Cooperativo, que, entre outras alterações, suprime o nome de Sociedade a todas as Cooperativas.

Fonte: retirado de R & C de 1982, pág. 7

Na Figura 3 está patente que no ano de 1982 seria o último em que os Relatórios seriam impressos com a designação Sociedade.

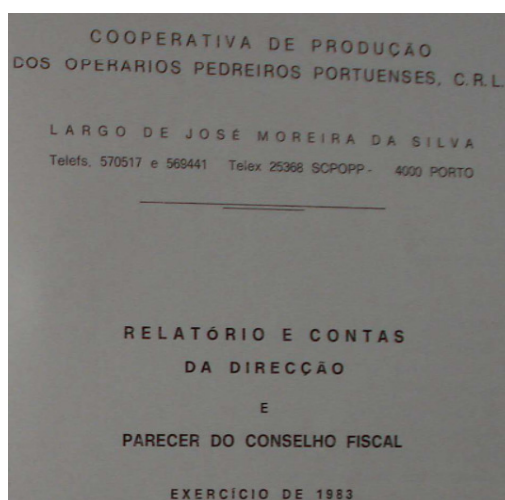
Figura 4 - Excerto do R & C de 1983

A denominação da nossa Cooperativa foi alterada para Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, C.R.L., anulando-se o nome de Sociedade por obrigatoriedade dos Decretos-Lei n.º 454/80 e 456/80 que instituiu o Código Cooperativo. Neste é determinado também que o nome de sócio seja substituído pela designação de cooperador. Foram aprovados os respectivos Estatutos e outorgada a competente escritura notarial no período prescrito por Lei.

Fonte: retirado de R & C de 1983, pág. 28

A Figura 4 constata a alteração do nome da Cooperativa, corroborado pela Figura 5 de 1983, em que é visível a alteração do nome para Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, C.R.L.

Figura 5 - Excerto do R & C de 1983



Fonte: retirado de R & C de 1983, pág. 5

A CPOOP estava obrigada a adaptar-se às normas do Código Cooperativo de 1980, e fê-lo dentro do prazo que a lei permitiu; inclusive, adaptou-se bem antes da última prorrogação, e não existiu a necessidade de recorrer à aplicação do Decreto-Lei 399/86 de 27 de novembro.

#### 4.2.1. Discussão dos dados

Analisemos o comparativo entre o R & C de 1982 e o de 1983:

Quadro 5 - Comparação entre os R & C de 1982 e 1983

Exercício	1982	1983
Formato	livro	livro
Designação na capa	SCPOPP	SCPOPP
Designação legalizada	SCPOPP	CPOPP
<b>ASSEMBLEIA GERAL</b>		
Designação	convite	convite
Presidente Mesa AG	Luís Fernando Alves da Silva	Luís Fernando Alves da Silva
Data AG	quarta-feira, 30 de Março de 1983	quinta-feira, 29 de Março de 1984
2ª convocatória AG	dia seguinte	1 hora depois
<b>RELATÓRIO E CONTAS</b>		
GL / TC / TOC	TC Américo da Costa	TC Américo da Costa
Moeda	escudo	escudo
<b>N.º Cooperadores</b>		
Efetivos	691	691
Auxiliares	0	0

(continua)

Exercício	1982	1983
<b>BALANÇO</b>		
Rubricas	A = P + SL <sup>22</sup>	A = P + SL
N.º mapa	1	1
Orientação	Horizontal	Horizontal
N.º membros	2 membros	2 membros
N.º colunas	3 + 1	3 + 1
<b>Subdivisões</b>		
Ativo	5	5
Passivo	2	2
CP ou SL	3	3
<b>DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS</b>		
Rubricas	Débito e Crédito	Débito e Crédito
N.º mapa	2	2
Orientação	Horizontal	Horizontal
N.º membros	2 membros	2 membros
N.º colunas	3 + 2	3 + 2
<b>ABDR</b>	Não	Não
<b>PARECER DO CF</b>	Sim	Sim

Fonte: elaboração própria.

Pela análise do Quadro 5, com a alteração da designação da Cooperativa dos Pedreiros, constata-se que ocorre mudança na segunda convocatória da Assembleia Geral (AG), ou seja, em 1982 ocorreria no dia seguinte, e em 1983 após uma hora da convocatória original. Pode-se comprovar que a alteração da designação legal da Cooperativa dos Pedreiros não provocou alteração na prestação de contas aos membros.

### 4.3 Rotatividade do Presidente da Assembleia Geral

De seguida passamos à questão de investigação - *Em que medida a rotatividade dos Órgãos Sociais contribui para a evolução da prestação de contas?*

Tomemos como exemplo a convocatória da AG de 1914 (Figura 6), que à data designava-se de Convite, em que se pode constatar que o Presidente da Mesa da AG é António Ferreira da Silva.

<sup>22</sup> A = P + SL, é a fórmula genérica do balanço, resulta em Ativo é igual à soma do Passivo com a Situação Líquida (ou Capital Próprio)

Figura 6 - Convocatória da AG referente ao exercício de 1914

Sociedade Cooperativa de Produção  
dos Operários Pedreiros Portugueses

Assembleia geral ordinária

CONVITE

São convidados os snrs. associados a reunirem-se em assembleia geral no dia 4 de agosto, pelas 19 1/2 horas, na Travessa das Almas n.º 36-1.º, para tratar da seguinte

ORDEM DO DIA :

- 1.º Leitura da acta da sessão anterior;
  - 2.º Leitura do relatório de contas e Parecer do Conselho Fiscal referente ao anno de 1914.
- Se no dia acima indicado não reunir numero legiti de socios, ficam por este meio convidados para reunirem no dia 5 de agosto, á mesma hora e no mesmo local.
- Na segunda convocação a sessão abrir-se-ha uma hora depois da marcada, com qualquer numero de socios presentes.

Porto e Secretaria, 19 de Julho de 1915.

O presidente da assembleia geral,

*Antonio Ferreira da Silva.*

Fonte: retirado de R & C de 1914, pág. 1

Com base na Figura 6, verifica-se que já em 1915, com António Ferreira da Silva enquanto presidente, a AG visava, para além da leitura da ata da sessão anterior, a leitura do Relatório e Contas e do Parecer do Conselho Fiscal do ano de 1914.

Ressalte-se que a AG não é alvo de “eleições nem há limite de mandatos [...] o mandato é apenas para a Direção, para o Conselho Fiscal e para a Mesa da Assembleia” (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015). Atualmente na cooperativa, os titulares de cargos na Mesa da Assembleia Geral são eleitos trienalmente, conforme o n.º 1 do artigo 20º dos Estatutos, e é composta pelo Presidente e dois secretários (artigo 25º dos Estatutos).

#### 4.3.1. Identificação de todos os Presidentes da AG

Quadro 6 - Presidente da AG por ano

N.º	Ano	Presidente AG	N.º	Ano	Presidente AG
1	1914	António Ferreira da Silva	51	1964	Domingos de Sousa Fernandes
2	1915	Não existe relatório	52	1965	Joaquim Pereira de Magalhães
3	1916	António da Silva	53	1966	Adriano Moreira de Almeida
4	1917	Manuel da Silva Prata	54	1967	Norberto de Oliveira
5	1918	António Ferreira da Silva	55	1968	António Francisco Moreira
6	1919	Delfim da Silva	56	1969	Joaquim Moreira da Silva
7	1920	António Marçal da Cunha	57	1970	Joaquim Moreira da Silva
8	1921	Manoel d'Oliveira	58	1971	António Francisco Moreira
9	1922	Manoel Moreira d'Almeida	59	1972	Joaquim Pereira de Magalhães
10	1923	Não existe relatório	60	1973	Orlando Gonçalves Moreira
11	1924	Não existe relatório	61	1974	Armando Pereira Fernandes
12	1925	Não existe relatório	62	1975	António Francisco Moreira
13	1926	Não existe relatório	63	1976	Augusto Pereira da Silva
14	1927	Não existe relatório	64	1977	Joaquim dos Santos Ramos
15	1928	Não existe relatório	65	1978	Augusto Pereira da Silva
16	1929	Não existe relatório	66	1979	José Arlindo M. da Silva Peneda

(continua)

N.º	Ano	Presidente AG
17	1930	Não existe relatório
18	1931	Não existe relatório
19	1932	Dados não disponíveis
20	1933	Não existe relatório
21	1934	Não existe relatório
22	1935	Não existe relatório
23	1936	Não existe relatório
24	1937	Dados não disponíveis
25	1938	Dados não disponíveis
26	1939	Dados não disponíveis
27	1940	Dados não disponíveis
28	1941	Dados não disponíveis
29	1942	Dados não disponíveis
30	1943	Dados não disponíveis
31	1944	Dados não disponíveis
32	1945	Não existe relatório
33	1946	Dados não disponíveis
34	1947	Dados não disponíveis
35	1948	Abílio de Sousa Marques
36	1949	José Arlindo M. da Silva Peneda
37	1950	Alberto Domingues da Silva
38	1951	Norberto de Oliveira
39	1952	Avelino Marques Loureiro
40	1953	António Moreira da Silva
41	1954	Eduardo de Sousa Carvalho
42	1955	Joaquim Pereira de Magalhães
43	1956	Álvaro da Silva
44	1957	Domingos de Sousa Fernandes
45	1958	António Moreira da Silva
46	1959	Joaquim Pereira de Magalhães
47	1960	Florianio de Sousa Mendes
48	1961	Armando Pereira Fernandes
49	1962	António Moreira da Silva
50	1963	Armando Pereira Fernandes

N.º	Ano	Presidente AG
67	1980	Serafim da Silva Almeida
68	1981	António Monteiro
69	1982	Luís Fernando Alves da Silva
70	1983	Luís Fernando Alves da Silva
71	1984	Luís Fernando Alves da Silva
72	1985	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
73	1986	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
74	1987	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
75	1988	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
76	1989	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
77	1990	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
78	1991	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
79	1992	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
80	1993	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
81	1994	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
82	1995	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
83	1996	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
84	1997	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
85	1998	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
86	1999	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
87	2000	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
88	2001	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
89	2002	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
90	2003	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
91	2004	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
92	2005	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
93	2006	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
94	2007	Adalberto Jorge Gomes dos Santos
95	2008	Maria da Conceição R. Silva (1ª sec.)
96	2009	Dados não disponíveis
97	2010	Dados não disponíveis
98	2011	Álvaro Alves da Silva
99	2012	Maria da Conceição R. Silva (Presid.)
100	2013	Maria da Conceição R. Silva (Presid.)
101	2014	Maria da Conceição R. Silva (Presid.)

Fonte: elaboração própria.

Neste Quadro 6 verifica-se que existem anos em que o Relatório e Contas não está disponível, noutros anos apesar de existir relatório a convocatória da AG não está incluída.

Permite ainda aferir que existem períodos consecutivos em que o Presidente se mantém, noutras situações a mesma pessoa assume o cargo mas em anos intercalados. Em 2008 quem assina a convocatória da AG é Maria da Conceição Ramos Silva (1ª secretária). Nos 100 anos de existência da Cooperativa (existem 101 relatórios), estão 86 relatórios disponíveis, nestes foi possível identificar pelo menos 32 Presidentes da AG diferentes, sendo que em 13 relatórios não identificam o Presidente da AG (por falta de convocatória), e não se obtiveram 15 relatórios. Relativamente ao exercício do cargo em períodos consecutivos, só ocorre em 1969 a 1970 (2) por Joaquim Moreira da Silva, de 1982 a 1984 (3) por Luís Fernando Alves da Silva, de 1985 a 2007 (23) por Adalberto Jorge Gomes dos Santos e de 2012 a 2014 por Maria da Conceição Ramos Silva (3).

#### 4.3.2. Análises dos R & C que não contêm convocatória de AG

Quadro 7 - Anos em que existe R & C mas não existe convocatória de AG

Ano	Dados não disponíveis	Total Acumulado
1932	1	1
1937 - 1944	8	9
1946 - 1947	2	11
2009 - 2010	2	13
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>13</b>

Fonte: elaboração própria.

Pode-se verificar no Quadro 7 que nos períodos de 1932, 1937-1944, 1946-1947 e 2009-2010, existem Relatórios e Contas, contudo, não contêm convocatória para realização de AG, por esse motivo não existe informação sobre o Presidente da Mesa da AG. São 13 relatórios em 101, que se traduzem em 12,87 %.

#### 4.3.3. Análise da concentração de mandatos do Presidente da Mesa da AG

Quadro 8 – Presidente da Mesa da AG ordenados por número de mandatos

N.º	Presidente AG	N.º mandatos	N.º	Presidente AG	N.º mandatos
1	Adalberto Jorge Gomes dos Santos	23	17	Álvaro Alves da Silva	1
2	Joaquim Pereira de Magalhães	4	18	Álvaro da Silva	1
3	António Francisco Moreira	3	19	António da Silva	1
4	António Moreira da Silva	3	20	António Marçal da Cunha	1
5	Armando Pereira Fernandes	3	21	António Monteiro	1
6	Luís Fernando Alves da Silva	3	22	Avelino Marques Loureiro	1
7	Maria da Conceição R. Silva (Presid.)	3	23	Delfim da Silva	1
8	António Ferreira da Silva	2	24	Eduardo de Sousa Carvalho	1
9	Augusto Pereira da Silva	2	25	Floriano de Sousa Mendes	1
10	Domingos de Sousa Fernandes	2	26	Joaquim dos Santos Ramos	1
11	Joaquim Moreira da Silva	2	27	Manoel d'Oliveira	1
12	José Arlindo Moutinho da Silva Peneda	2	28	Manoel Moreira d'Almeida	1
13	Norberto de Oliveira	2	29	Manuel da Silva Prata	1
14	Abílio de Sousa Marques	1	30	Maria da Conceição R. Silva (1ª sec.)	1
15	Adriano Moreira de Almeida	1	31	Orlando Gonçalves Moreira	1
16	Alberto Domingues da Silva	1	32	Serafim da Silva Almeida	1
<b>Total Geral</b>					<b>73</b>

Fonte: elaboração própria.

Nos dados do Quadro 8, em 2008 quem assina a convocatória da AG é Maria da Conceição Ramos Silva (1ª secretária), não temos informação sobre quem é o Presidente.

Neste Quadro 8 não são considerados os 15 relatórios inexistentes, nem os 13 em que o relatório não contém informação (101-15-13 = 73). Pode-se observar que Adalberto Jorge Gomes dos Santos foi o Presidente que exerceu mais mandatos (23), representado 22,77 % do total em 101 possíveis. Joaquim Pereira de Magalhães exerceu o cargo por 4 vezes (3,96%).

Quadro 9 – *Anos Presidência da Mesa da AG por Adalberto Jorge Gomes dos Santos*

<b>Ano</b>	<b>Adalberto Jorge Gomes dos Santos</b>	<b>Total Geral</b>
1985 - 2007	23	23
<b>Total Geral</b>	<b>23</b>	<b>23</b>

Fonte: elaboração própria.

Pode-se verificar que nos períodos de: 1985 a 2007 o Presidente da AG foi Adalberto Jorge Gomes dos Santos, sendo que é igualmente o maior tempo consecutivo de exercício da função. São 23 em 101 possíveis, que se traduzem em 22,77 % do tempo total.

Quadro 10 - *Anos Presidência da Mesa da AG por Joaquim Pereira de Magalhães*

<b>Ano</b>	<b>Joaquim Pereira de Magalhães</b>	<b>Total Acumulado</b>
1955	1	1
1959	1	2
1965	1	3
1972	1	4
<b>Total Geral</b>	<b>4</b>	<b>4</b>

Fonte: elaboração própria.

Pode-se verificar que Joaquim Pereira de Magalhães foi Presidente da AG em 1955, 1959, 1965 e 1972. São 4 em 101 possíveis, que se traduzem em 3,96% do tempo total.

Quadro 11 - *Anos Presidência da Mesa da AG por António Francisco Moreira*

<b>Ano</b>	<b>António Francisco Moreira</b>	<b>Total Acumulado</b>
1968	1	1
1971	1	2
1975	1	3
<b>Total Geral</b>	<b>3</b>	<b>3</b>

Fonte: elaboração própria.

António Francisco Moreira exerceu o cargo nos anos de 1968, 1971 e 1975.

Quadro 12 - *Anos Presidência da Mesa da AG por António Moreira da Silva*

<b>Ano</b>	<b>António Moreira da Silva</b>	<b>Total Acumulado</b>
1953	1	1
1958	1	2
1962	1	3
<b>Total Geral</b>	<b>3</b>	<b>3</b>

Fonte: elaboração própria.

Antônio Moreira da Silva exerceu o cargo em 1953, 1958 e 1962.

Quadro 13 - Anos Presidência da Mesa da AG por Armando Pereira Fernandes

Ano	Armando Pereira Fernandes	Total Acumulado
1961	1	1
1963	1	2
1974	1	3
<b>Total Geral</b>	<b>3</b>	<b>3</b>

Fonte: elaboração própria.

Armando Pereira Fernandes exerceu o cargo em 1961, 1963 e 1974.

Quadro 14 - Anos Presidência da Mesa da AG por Luís Fernando Alves Silva

Ano	Luís Fernando Alves da Silva	Total Acumulado
1982	1	1
1983	1	2
1984	1	3
<b>Total Geral</b>	<b>3</b>	<b>3</b>

Fonte: elaboração própria.

Luís Fernando Alves da Silva exerceu o cargo em anos consecutivos: em 1982, 1983 e 1984.

Quadro 15 – Anos Presidência da Mesa da AG por Maria da Conceição Ramos Silva

Ano	Maria da Conceição Ramos Silva (Presid.)	Total Acumulado
2012	1	1
2013	1	2
2014	1	3
<b>Total Geral</b>	<b>3</b>	<b>3</b>

Fonte: elaboração própria.

Maria da Conceição Ramos Silva exerceu o cargo nos anos consecutivos de 2012, 2013 e 2014.

Não vamos analisar os 6 Presidentes que exerceram o cargo por 2 vezes (2 em 101 => 1,98% cada), ou seja,  $6 \times 2 = 12$  no total (12 em 101 => 11,88%), nem os que exerceram o cargo por uma única vez (19 em 101; 18,81%).

O presente estudo, relativamente à relação de causalidade entre a rotatividade dos órgãos sociais e a evolução da prestação de contas, não é conclusivo.

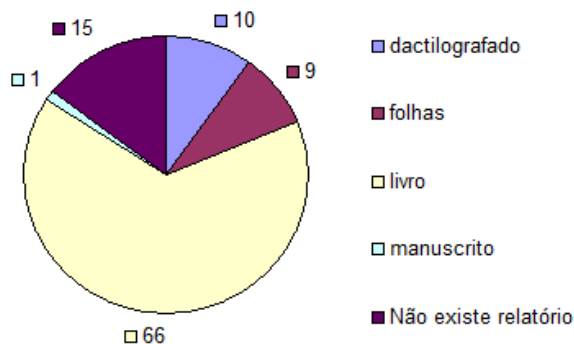
#### 4.4. Forma de disponibilização dos R & C nos 100 anos

Nesta secção procuramos dar resposta à questão nº 3 - **De que forma são disponibilizados os Relatórios e Contas ao longo do período em análise?**

Pelo Gráfico 2 pode-se verificar que dos 101 possíveis Relatórios e Contas nos 100 anos de existência da CPOOP, não existem relatórios de 15 anos (representando 14,85% do total). Estes documentos ao longo de 100 anos foram disponibilizados em diversos formatos, destacando-se

que foram disponibilizados relatórios em formato de livro impresso em tipografia, pelo período de 66 anos. Salienta-se que começou em 1956 a ser utilizada como capa a imagem de uma pedra alusiva à produção, e esta disposição da capa durou até 2005 (inclusive).

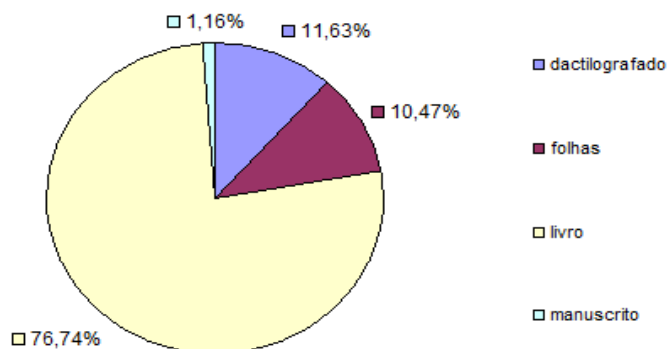
Gráfico 2 - Formato R & C em unidades



Fonte: elaboração própria.

Considerando apenas os períodos em que existem relatórios, analisemos o Gráfico 3, que se segue.

Gráfico 3 - Formato Relatório e Contas em percentagem



Fonte: elaboração própria.

Dos 86 relatórios existentes, 76,74% estão em livro, 11,63% são datilografados, 10,47% simplesmente impressos em folhas e 1,16% é manuscrito (1).

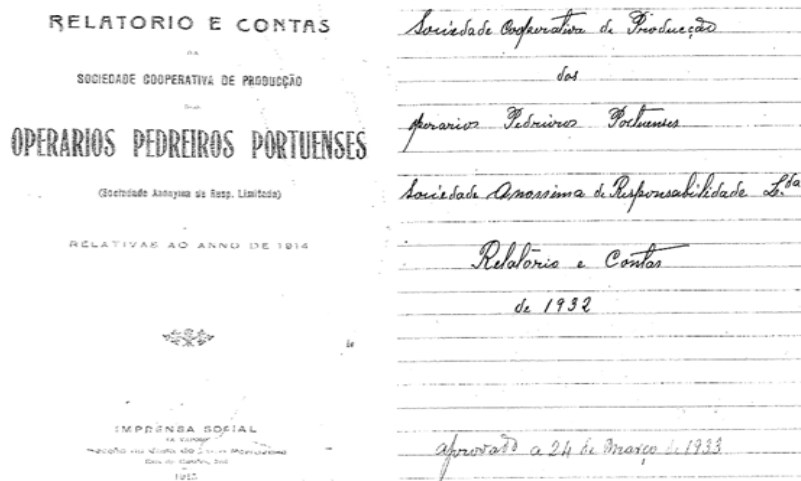
Quadro 16 - Formato Relatório e Contas por período

Períodos	Formato	Total Período
1914	livro	1
1916 - 1922	livro	7
1932	manuscrito	1
1937 - 1944	datilografado	8
1946 - 1947	datilografado	2
1948 - 2005	livro	58
2006 - 2014	folhas	9
<b>Total Geral</b>		<b>86</b>

Fonte: elaboração própria.

Pelo Quadro 16 pode-se constatar que o formato utilizado nos anos mais recentes (2006-2014) é a simples impressão em folhas (Figura 8 – imagem da direita); no período decorrido de 1948-2005 e nos primeiros anos (1914 e 1916-1922) é utilizado o livro (Figura 7 – imagem da esquerda); em 1937-1944 e 1946-1947 os relatórios são dactilografados (Figura 8 – imagem da esquerda); e em 1932 o relatório é manuscrito, conforme demonstrado na imagem da direita na Figura 7.

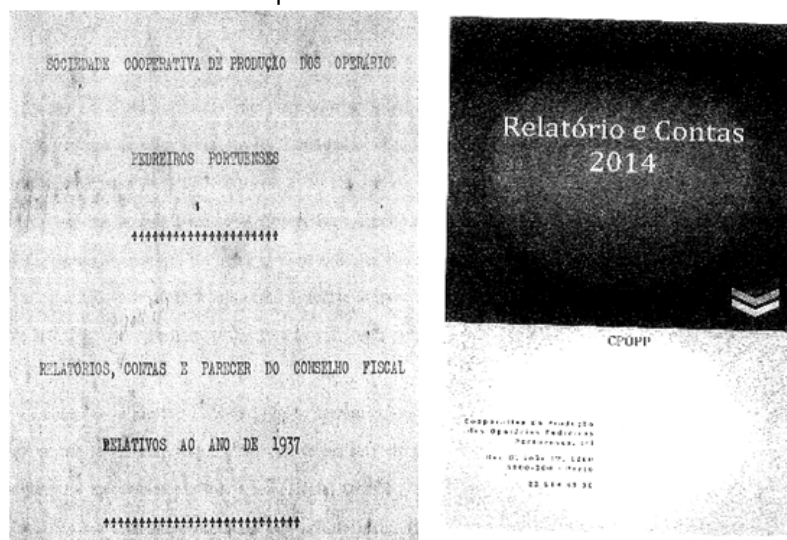
Figura 7 - Excertos das capas dos Relatório e Contas de 1914 e 1932



Fonte: retirado de R & C de 1914 e 1932

A partir de 1937 os Relatórios e Contas aparecem datilografados, como apresentado na Figura 8 (imagem da esquerda), passando pelo formato de livro e folhas (imagem da direita, em 2014). Assim os Relatório e Contas (R & C) da CPOOP acompanharam a evolução da escrita e das tecnologias ao longo do tempo, associando-se a evolução das tecnologias à forma como o relato financeiro é divulgado aos diversos destinatários.

Figura 8 - Excertos das capas dos Relatório e Contas de 1937 e 2014



Fonte: retirado de R & C de 1937 e 2014

A disponibilização digital dos R & C poderá acontecer se os cooperadores solicitarem, “porque a generalidade dos cooperadores são pessoas já de uma determinada idade” (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015). Concomitantemente, os cooperadores têm as informações internas e têm “um grupo de cooperadores mandatado e que podem fazer a verificação de tudo, que é o próprio Conselho Fiscal, de toda a informação” (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015).

Como resposta à questão apresentada, verificamos a disponibilização dos R & C em quatro formatos distintos, de onde se pode destacar, a divulgação dos R & C em 66 ocasiões, no formato de livro realizado em tipografia.

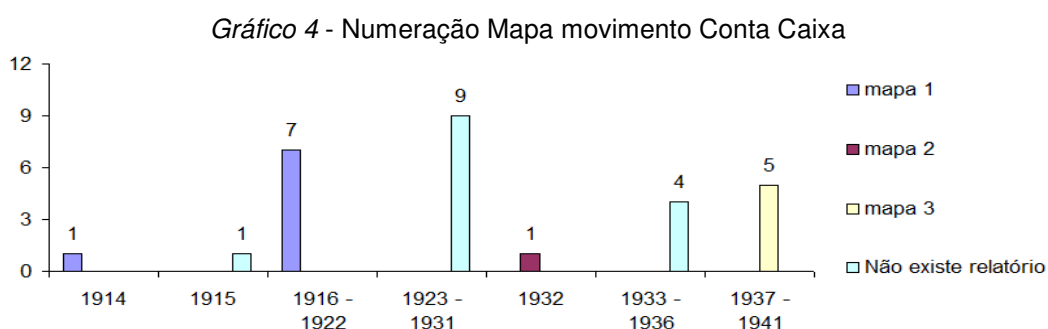
#### 4.5. Elementos que compõem os R & C

Nesta secção pretende-se dar resposta à questão: **Quais os elementos do Relatório e Contas que são divulgados aos cooperadores?**

Ao longo dos 101 R & C os elementos divulgados aos membros são variados, destacam-se os seguintes: Convocatória da AG; Quadro com o número de membros; Responsável pela Contabilidade; Balanço; Demonstração dos Resultados; Movimento Conta Caixa; Parecer do Conselho Fiscal; e Anexo às Demonstrações Financeiras. Passemos à análise individual de alguns destes elementos.

##### 4.5.1. Movimento Conta Caixa

Pelo Gráfico 4, sem considerar os dados da não existência de relatório, verifica-se que em 1914 e 1916-1922 é mapa 1; em 1932 é mapa 2 e, em 1937-1941 é mapa 3.



Fonte: elaboração própria.

Pela Figura 9, em baixo, podemos ver um exemplo do Resumo do movimento da conta Caixa em 1917. Se considerarmos a numeração igual à importância do Mapa enquanto prestador de informação financeira, o Mapa do movimento da conta Caixa, veio a perder importância, ficando relegado para terceiro em 1941, ano em que deixou de ser utilizado. Assiste-se ao reforço da relevância dada ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

Figura 9 - Resumo do movimento da conta Caixa em 1917

MAPA N.º 1

**Resumo do movimento de «Caixa» durante o ano**

DEBITO	CREDITO
Saldo existente em 1 de Janeiro de 1922 19.140,13	Pago durante o ano 1:005.745,63,5
Recebido durante o ano . 1:067.782,78	Saldo para 1923 81.177,27,5
1:086.922,91	1:086.922,91

Fonte: retirado de R & C de 1917, pág. 5

Com base no Resumo do movimento de «Caixa» durante o ano 1917 (Figura 9), observa-se que o débito e o crédito apresentam valores representados em Escudo (moeda da época), devendo salientar-se a débito o saldo inicial a que se somam os recebimentos do ano; a crédito estão registados os pagamentos do ano, e por diferença obtém-se o saldo final do período que transita para o exercício seguinte.

#### 4.5.2. Movimento Número Membros

No Quadro 17 estão patentes os elementos relativos ao movimento de membros.

Os R & C em falta estão todos inseridos no período de 1914-1951, como tal, serão considerados na categoria de “Não tem dados”.

Nos períodos de 1914-1951, 1967-1968, e 1990-1992, não existem dados sobre o movimento dos membros. Em 1952-1966 e 1993-2014 só existem dados dos membros efetivos (Figura 10 – imagem da esquerda; Figura 11 – imagem da direita).

Quadro 17 – Dados dos Membros nos R & C

Períodos	Membros no R & C	Total Período	Percentagem
1914 - 1951	Não tem dados	38	37,62%
1952 - 1966	Só dados dos Membros Efetivos	15	14,85%
1967 - 1968	Não tem dados	2	1,98%
1969 - 1981	Dados Membros Efetivos e Auxiliares em separado	13	12,87%
1982 - 1989	Dados Membros Efetivos e Auxiliares em conjunto	8	7,92%
1990 - 1992	Não tem dados	3	2,97%
1993 - 2014	Só dados dos Membros Efetivos	22	21,78%
<b>Total Geral</b>		<b>101</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaboração própria.

De 1969 a 1981 existe informação separada dos membros efetivos dos membros auxiliares (Figura 10 – imagem da direita). Em 1982-1989 a informação sobre os membros auxiliares e efetivos aparece em conjunto (Figura 11 – imagem da esquerda).

Figura 10 - Movimento Membros de 1966 e 1981

O movimento de Sócios efectivos tem decrescido, pelo que se torna aconselhável tomar medidas urgentes para solucionar este importante caso:		O movimento de sócios este ano foi o seguinte:	
— Existentes em 31 de Dezembro de 1965 . . . . .	304	Effectivos { Existentes em 31.12.1980 . . . . .	330
— Admitidos durante o ano . . . . .	384	Admitidos em 1981 . . . . .	11 341
— Falecidos durante o ano . . . . .	8	Falecidos em 1981 . . . . .	6
— Existentes em 31 de Dezembro de 1966 . . . . .	376	Exonerados em 1981 . . . . .	6 12 329
		Auxiliares — Existentes em 31.12.1981 . . . . .	369
		Total de Sócios existentes . . . . .	698

Fonte: retirado de R & C de 1966, pág. 10 e R & C de 1981, pág. 40

Figura 11 - Movimento Membros de 1989 e 2014

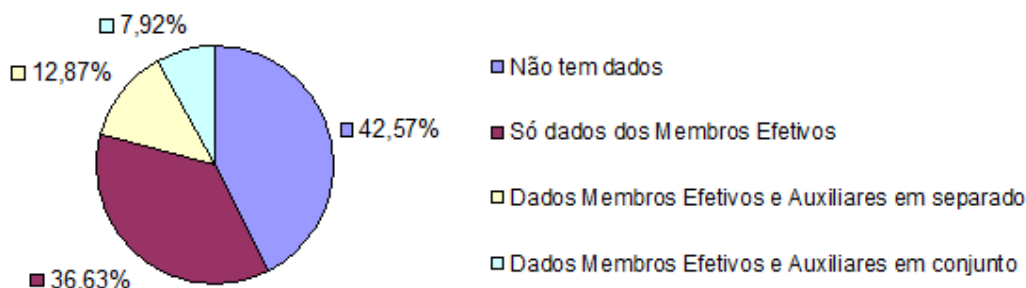
O movimento dos cooperadores neste ano foi o seguinte:		Movimento Sócios	
Existentes em 31.12.1988 . . . . .	680	Existentes em 31-12-2013	190
Admitidos em 1989 . . . . .	9 689	Falecidos em 2014	4
Falecidos em 1989 . . . . .	7	Exonerados em 2014	0
Existentes em 31.12.1989 . . . . .	682	Admitidos em 2014	0
		Existentes em 31-12-2014	186

Fonte: retirado de R & C de 1989, pág. 56 e R & C de 2014, pág. 8

Por força da aplicação do CCoop 80, em 1981, termina a distinção entre membros efetivos e auxiliares, “o código resolve este problema dizendo que nas cooperativas só há uma categoria” (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015).

No que diz respeito à informação sobre os membros, não há dados sobre 42,57% deles e sobre os dados dos membros efetivos obteve-se um valor de 36,63%. Quando analisados os dados dos membros efetivos e auxiliares em separado verificou-se que correspondem a 12,87% enquanto os dados dos membros efetivos e auxiliares em conjunto fica-se pelos 7,92% (Gráfico 5).

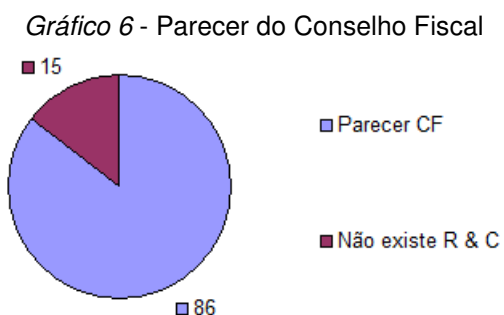
Gráfico 5 - Membros nos R & C (%)



Fonte: elaboração própria.

### 4.5.3. Parecer do Conselho Fiscal

Do ponto de vista histórico, desde a gênese da cooperativa que existe o órgão “Conselho Fiscal” por imperativo legal. Este emite com periodicidade anual um parecer. No Gráfico 6 está o número de pareceres elaborados pelo Conselho Fiscal, verificando que existem 86 pareceres e em 15 não existe Relatório e Contas.

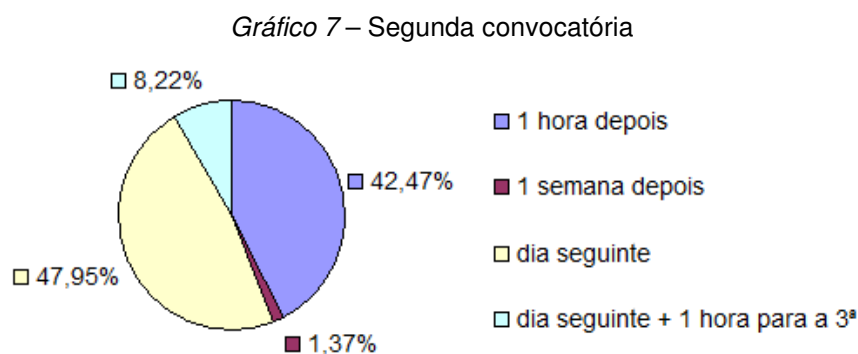


Fonte: elaboração própria.

No caso da Cooperativa dos Pedreiros existiu sempre Conselho Fiscal, mas com outro nome: o conselho de fiscalização e uma outra estrutura para fiscalizar e acompanhar as atividades. De reter que o Conselho Fiscal pode acompanhar diretamente e participar em reuniões com a Direção sempre que entendam (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015).

### 4.5.4. Convocatória da Assembleia Geral (AG)

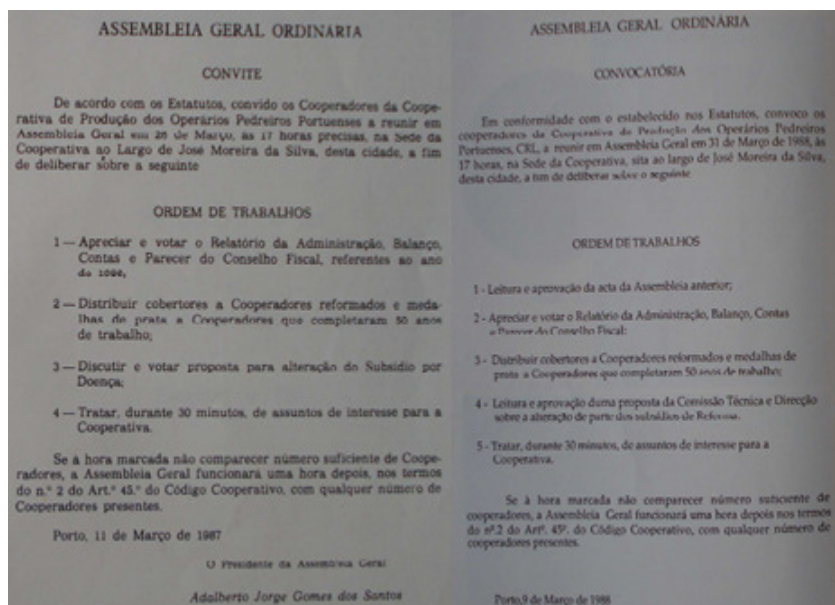
Na Cooperativa dos Pedreiros há a primeira convocatória e atualmente uma segunda também. Quando analisadas as segundas convocatórias observa-se que a maior parte (47,95%) passam para o dia seguinte, 42,47% passa para uma hora depois, 8,22% passa para o dia seguinte (e a terceira convocatória é após uma hora da segunda), e apenas com 1,37% verifica-se ficar para uma semana depois (Gráfico 7).



Fonte: elaboração própria.

Antes de surgir o termo Convocatória (Figura 12 – imagem da direita), era utilizado o termo Convite, para a Assembleia Geral (Figura 12 – imagem da esquerda).

Figura 12 - Excerto convocação AG ano económico de 1986 e 1987



Fonte: retirado de R & C de 1986, pág. 4 e R & C de 1987, pág. 4

Na Figura 6 (1915 referente a 1914) está patente o termo Convite. Este termo Convite é utilizado pela última vez em 1987, para o exercício de 1986. É em 1988, que pela primeira vez surge o termo Convocatória, para, entre outros assuntos, discutir a aprovação das contas do ano económico de 1987.

Os elementos que foram sendo disponibilizados ao longo dos 100 anos nos R & C, de forma reiterada, têm sido: Convocatória da AG; Quadro com o número de elementos, Responsável pela Contabilidade, Balanço, Demonstração dos Resultados, Movimento Conta Caixa, Parecer do Conselho Fiscal e o Anexo às Demonstrações Financeiras.

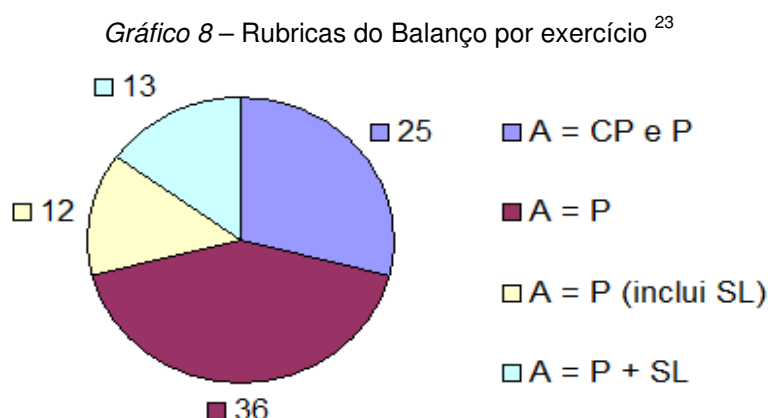
#### 4.5.5. Principais alterações ocorridas nas Demonstrações Financeiras

Para responder à questão - **Quais as principais alterações ocorridas nas Demonstrações Financeiras?** - vamos proceder à análise pormenorizada da evolução da forma do Balanço e da Demonstração dos Resultados.

##### Balanço

##### Rubricas no Balanço

Dos 86 relatórios disponíveis, extraíram-se os seguintes dados:



Fonte: elaboração própria.

No Gráfico 8, conclui-se que a Rubrica com maior expressão (36) é “A = P”, seguida de “A = CP e P” com 25, “A = P + SL” com 13 e em último “A = P (inclui SL)” com 12.

Quadro 18 - Rubricas do Balanço distribuídas nos 100 anos por intervalos

Períodos	Rubrica	Total Período	Percentagem
1914 - 1951	A = P	38	37,62%
1952 - 1963	A = P (inclui SL)	12	11,88%
1964 - 1976	A = P	13	12,87%
1977 - 1989	A = P + SL	13	12,87%
1990 - 2014	A = CP e P	25	24,75%
<b>Total Geral</b>		<b>101</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaboração própria.

Assumimos que desde 1914 a 1951 o Balanço é composto pelas mesmas rubricas, pois o Ativo e o Passivo não possuem subdivisões (ver Ilustração 6 e 7). No Quadro 18, as rubricas têm a seguinte distribuição: “A = P” em 1914-1951 (38) e em 1964-1976 (13) totalizando 51 (50,49%); “A = CP e P” em 1990-2014, 25 representando 24,75%; a rubrica “A = P” em 1964-1976 e “A = P + SL” em 1977-1989, têm o mesmo peso relativo (12,87%); por fim, “A = P (inclui SL)” em 1952-1963 com 11,88%.

<sup>23</sup> A => Ativo; P => Passivo; CP => Capital Próprio; SL => Situação Líquida

Balanço, período 1914 – 1951: A = P

Figura 13 - Balanço 1914

MAPPA N.º 2

Balanço geral em 31 de Dezembro de 1914

ACTIVO		PASSIVO	
Caixa: — Dinheiro existente . . .	823,586,5	Associação dos Pe-dreiros . . .	2.263,009
Ferramentas e Utensílios . . .	424,579,5	Fundo Individual . . .	288,529
Matr: — Uma apolice da Mutualidade . . .	30,500	Fundo de Reserva . . .	590
Devedores Geraes . . .	1.212,564,5	Caixa de Pensões . . .	1,571
Perdas e Lucros . . .	82,550	Canções . . .	20,541,5
	2.573,580,5		2.573,580,5

Fonte: retirado de R & C de 1914, pág. 5

Na Figura 13, Balanço 1914, pode-se verificar que as “Perdas e Lucros” estão do lado do Ativo, o que significa um resultado do exercício desfavorável.

Figura 14 - Balanço 1951

BALANÇO GERAL em 31 de Dezembro de 1951		BALANÇO GERAL em 31 de Dezembro de 1951	
ACTIVO		PASSIVO	
Imóveis		Fundo Social	
Soldo desta conta	340.706,67	S/ valor	1.373.778,09
Edifício e Instalação do Sede Social		Fundo de reserva	
Custo da parte construída	2.786.689,39	idem, idem	946.274,67
Máquinas das Oficinas		Reserva para o Edifício Social	
S/ valor	1.800.000,00	idem, idem	2.600.000,00
Ferramentas e Utensílios		Fundo Individual	
Soldo desta conta	69.905,90	Capital dos sócios	21.050,00
Cabine Eléctrica		Fundo de Auxílio	
idem, idem	1.000,00	Soldo desta conta	117.195,40
Serração de Barcelos		Caixa de Pensões	
idem, idem	25.544,40	idem, idem	330,13
Oficina de Palimento e Costuras		Obras	
Materias-primas existentes	381.740,20	idem, idem	1.227.220,95
Depósitos de Materias		Devedores e Creditos	
Materias inventariadas	219.755,75	Creditos de diversos	34.946,11
Seminários		Fundo de Desamora	
Diversos acessórios	19.839,07	Contribuição de Dezembro, a pagar em Janeiro	9.821,90
Devedores e Creditos		Seguro de Acidentes	
Débitos de diversos	71.909,08	Prémios do 4.º trimestre de 1951, a pagar em Janeiro	44.810,30
Depósitos a ordem		Perdas e Lucros	
Depositado nos Bancos	1.472.650,66	Lucro do exercício de 1951	385.034,80
Banco Lisboa & Açores, s/ especial		Aplicação do fundo de Auxílio	
Depositado à ordem	117.195,40	Importância aplicada na construção do Edifício	1.284.077,36
Caixa			
Dinheiro em caixa	91.963,23		
Contas			
Mercadorias e dinheiro em caixa	14.697,55		
Papéis de Crédito			
Custo de 363 Obrigações	36.300,00		
Edifício «Trabalho e Reforma»			
Custo da parte construída	1.284.077,36		
	8.745.339,71		8.745.339,71

Fonte: retirado de R & C de 1951, pág. 13 e pág. 14

Na Figura 14, Balanço 1951, pode-se verificar que as “Perdas e Lucros” estão do lado do Passivo, o que significa um resultado no exercício favorável. O Ativo não apresenta subdivisões, logo “A = P”.

**Balanço, período 1952 – 1963: A = P (inclui SL)**

**Figura 15 - Balanço 1952**

BALANÇO GERAL em 31		do Dezembro de 1952	
ACTIVO		PASSIVO	
<b>MANEÁVEL</b>		<b>EXIGÍVEL</b>	
Caixa		Obras	
Dinheiro em cofre	64.273\$73	Saldo desta conta	921.923\$84
Depósitos e Ordens		Devedoras e Creditores	
Depositado nos Bancos	750.371\$31	Créditos de diversos	33.655\$20
Banco Libões & Azevedo, e Especial		Fundo de Auxílio	
Depositado à m. ordem	178.538\$85	Saldo desta conta	285.687\$17
<b>REALIZÁVEL</b>		Seguro de Acidentes	
Papéis de Crédito		Prémios do 4.º trimestre de 1952, a pagar em Janeiro	48.673\$81
Custo de 383 obrigações	38.300\$00	Fundo de Desemprego	
Contas		Contribuição de Dezembro, a pagar em Janeiro	10.291\$30
Marcondrinas e dinheiro em cofre	13.677\$45	Encargos a liquidar	
Caixa de Passões		Saldo desta conta	101.897\$00
S/ débito	6.773\$47	<b>CONDICIONADO</b>	
Devedoras e Creditores		Aplicação de Fundo de Auxílio	
Débito de diversos	208.399\$68	Importância aplicada na construção do Edifício	1.312.396\$79
Officinas de Pintamento e Costeiras		<b>SITUAÇÃO LÍQUIDA</b>	
Materiais-primeiras existentes	442.291\$90	<b>INICIAL</b>	
Depósitos de Materiais		Fundo Social	
Materiais inventariados	308.497\$00	S/ valor	1.549.288\$53
Ferretaria		Fundo de Reserva	
Diversos acessórios	23.609\$90	Idem, idem	1.063.281\$63
<b>IMOBILIZADO</b>		Fundo para o estatuto social	
Saldo desta conta	339.106\$62	Idem, idem	2.600.000\$00
Edifícios e Instalação da Sede Social		Fundo Individual	
Custo da parte construída	2.978.592\$24	Capital dos sócios	21.600\$00
Máquinas das Oficinas		<b>ADQUIRIDA</b>	
S/ valor	1.660.000\$00	Lucros e Perdas	
Ferramentas e Utensílios		Lucro do exercício de 1952	605.194\$38
Saldo desta conta	202.469\$30		
Cabina Eléctrica			
Idem, idem	1.000\$00		
Serrações de Berculos			
Idem, idem	35.544\$40		
<b>CONDICIONADO</b>			
Edifício Trabalho Reforma			
Custo da parte construída	1.312.396\$79		
	8.563.839\$64		

Fonte: retirado de R & C de 1952, pág. 12 e pág. 13

Na Figura 15, com um resultado do exercício favorável em 1952, verifica-se o aparecimento da subdivisão do Ativo e do Passivo. No Ativo a divisão em quatro (Maneável, Realizável, Imobilizado e Condicionado), no Passivo em três (Exigível, Condicionado e Situação Líquida), em que a Situação Líquida subdivide-se em dois (Inicial e Adquirida). A expressão adotada para definir o Balanço foi: A = P (inclui SL).

**Balanço, período 1964 – 1976: A = P**

**Figura 16 - Balanço 1964**

BALANÇO GERAL EM 31		DE DEZEMBRO DE 1964	
ACTIVO		PASSIVO	
<b>MANEÁVEL</b>		<b>EXIGÍVEL</b>	
Caixa		Obras	
Dinheiro em cofre	211.318\$90	Crédito de diversos	5.104.673\$00
Depósitos e Ordens		Devedoras e Creditores	
Depositado nos Bancos	3.695.437\$10	Idem, idem	167.941\$50
<b>REALIZÁVEL</b>		Seguro de Acidentes	
Clientes		Prémios do 4.º trimestre de 1964	105.942\$10
Depósitos de diversos	2.875.708\$80	Fundo de Auxílio	
Obras		Saldo desta conta	171.947\$55
Idem, idem	5.705.713\$87	Fundo Trabalho Reforma	
Devedoras e Creditores		Idem, idem	1.272.298\$45
Idem, idem	240.438\$38	Contas de Saldo e Passões	
Officinas de Pintamento e Costeiras		Idem, idem	55.273\$78
Materiais-primeiras existentes	653.725\$00	Fundo para Licenciamento de Operários	
Depósitos de Materiais		Idem, idem	103.378\$00
Materiais inventariados	68.114\$00	Fundo para Compensação de Salários	
Officinas Electro-Mecânicas		Idem, idem	44.992\$27
Diversos materiais e acessórios	38.923\$00	Subsídios de Vítimas dos Sócios	
Letras a Receber		Idem, idem	118.181\$80
Saldo desta conta	68.000\$00	Subsídios na Doença	
Papéis de Crédito		Idem, idem	17.860\$92
Ações da Mutual do Norte	115.000\$00	<b>NAO EXIGÍVEL</b>	
<b>IMOBILIZADO</b>		Fundo Individual	
Saldo desta conta	712.767\$30	Capital dos Sócios	19.250\$00
Edifícios e Instalações		Fundo Social	
Idem, idem	4.301.243\$57	S/ valor	3.945.240\$00
Máquinas e Ferramentas		Fundo de Reserva	
Idem, idem	640.605\$10	Idem, idem	2.660.575\$00
Cabina Eléctrica		Reserva para o estatuto social	
Idem, idem	1.000\$00	Idem, idem	4.000.000\$00
<b>CONDICIONADO</b>		Previdência e Reintegrações	
Edifício Trabalho Reforma		S/ valor	434.231\$20
S/ custo	1.480.628\$36	<b>RESULTADOS</b>	
Edifício Miradouro		Perdas e Lucros	
Custo da parte construída	1.277.701\$55	Saldo do exercício	672.228\$39
	2.758.321\$91	<b>CONDICIONADO</b>	
	21.711.837\$06	Aplicação de Fundo de Auxílio	
		Disponibilizado na construção do Edifício Trabalho Reforma	1.480.628\$36
		Aplicação de Fundo Trabalho Reforma	
		Idem na construção do Edifício Miradouro	1.277.701\$55
			2.758.321\$91
			21.711.837\$06

Fonte: retirado de R & C de 1964, pág. 21 e pág. 22

Na Figura 16, com um resultado do exercício favorável em 1964, verifica-se segmentação do Balanço. A expressão adotada para definir o Balanço foi:  $A = P$ , devido ao desaparecimento da expressão "Situação Líquida".

**Balanço, período 1977 – 1989:  $A = P + SL$**

Figura 17 - Balanço 1977

BALANÇO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1977			
ATIVO		PASSIVO	
<b>Disponibilidades</b>			
— Caixa	49 040\$20		
— Depósitos à Ordem	797 064\$24	846 468\$74	
<b>Crédito a Curto Prazo</b>			
— Clientes	22 918 794\$71		
— Sócios c/ subscrito	360\$00		
— Outros Devedores e Credores	1 801 601\$80	24 610 755\$70	
— Provisões para Coberturas Duvidosas	980 000\$00	23 630 755\$70	
<b>Existências</b>			
— Grãos em holos e serrados	2 851 118\$00		
— Almoxarifado de Matérias-Primas	441 472\$90		
— Outros em vias	139 759 409\$80	203 052 000\$80	
— Provisões para depreciação de existências	500 000\$00	202 552 000\$80	
<b>Imobilizações</b>			
<b>Financeiras:</b>			
— Papéis de Crédito	508 955\$00		
<b>Corpóreas:</b>			
— Terrenos	6 138 048\$10		
— Edifícios Fabris	4 375 257\$47		
— Edifícios de Residência	14 420 752\$05		
— Veículos	1 621 768\$00		
— Máquinas e Ferramentas	27 463 282\$30		
— Móveis e Utensílios	853 234\$30	57 991 328\$63	
— Reintegrações acumuladas	13 827 888\$84	43 583 433\$79	
		270 592 659\$83	
<b>Débit e a Curto Prazo</b>			
— Fornecedores c/c	1 044 515\$40		
— Empréstimos obtidos	10 564 011\$50		
— Sector Público Estatal	3 118 928\$40		
— Gêncios a/ Prêmios da Cooperaçao	236 972\$85	17 196 352\$85	
— Outros Devedores e Credores	1 341 952\$80	18 196 352\$85	
— Provisão para Riscos e Encargos Diversos		1 000 000\$00	
<b>Débit e Médio e Longo Prazo</b>			
— Clientes - restituições de diversos	185 017 571\$80		
— Empréstimos obtidos	9 800 000\$00	195 017 571\$80	
<b>SITUAÇÃO LÍQUIDA</b>			
<b>Capital e Reservas</b>			
— Capital Social	34 000\$00		
— Reserva Legal	12 244 500\$00		
— Reserva - Fundo Social	18 319 800\$00		
— Outras Reservas Sociais Estatutárias	25 720 926\$58	56 310 206\$58	
<b>Resultados Líquidos</b>			
— Lucro da Administração de Pro-primárias	1 347 367\$81	1 068 527\$80	
— Prejuízo da Actividade Industrial	— 279 038\$50		
		270 592 659\$83	

Fonte: retirado de R & C de 1977, pag. 47 e pag. 48

Na Figura 17, com um resultado global no exercício favorável em 1977, verifica-se nova segmentação do Balanço. A expressão adotada para definir o Balanço foi:  $A = P + SL$ , pelo fato do reaparecimento da expressão "Situação Líquida".

**Balanço, período 1990 – 2014:  $A = CP e P$**

Figura 18 - Balanço 1990

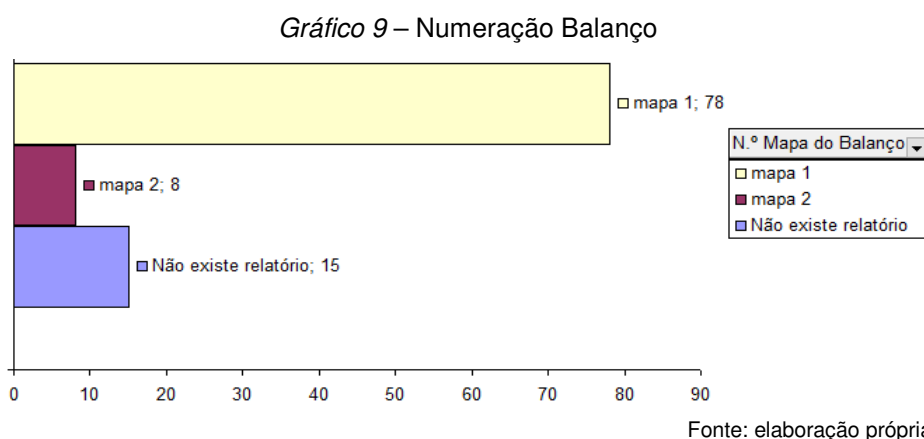
BALANÇO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1990					
ATIVO	1990		1989		EXERCÍCIOS
	AB	AL	AB	AL	
<b>IMOBILIZADO</b>					
Imobilizações Intangíveis	170 000\$00	113 338\$00	56 668\$00	113 338\$00	
Propriedade Industrial	170 000\$00	113 338\$00	56 668\$00	113 338\$00	
Imobilizações Corpóreas	6 933 166\$00		6 933 166\$00	15 484 198\$10	
Terrenos e Áreas Naturais	319 876 414\$81	238 454 880\$77	186 020 022\$66	331 338 763\$76	
Edifícios e Obras Construídas	346 815 811\$75	235 316 244\$00	81 329 662\$70	78 860 410\$78	
Equipamentos e Ferramentas	13 271 178\$00	121 101 158\$00	1 235 000\$00	1 864 000\$00	
Fornecedores e Clientes	229 487\$00	120 384\$00	120 703\$00	194 575\$00	
Fornecedores Administrativos	7 685 058\$00	3 949 065\$00	3 736 575\$00	4 008 000\$00	
Equipamentos em Curso	873 652\$00		873 422\$00	12 271 425\$00	
Imobilizações em Curso	841 889 407\$97	418 263 072\$87	222 797 333\$06	244 344 000\$06	
Investimentos Financeiros					
Partes de Capital sobre Empresas	118 000\$00		118 000\$00	34 000\$00	
Títulos e outros Ativos Financeiros	884 000\$00		884 000\$00	884 000\$00	
Investimentos em Investimentos	4 581 838\$18		6 893 075\$18	6 533 623\$18	
	7 531 138\$00		7 531 138\$00	7 469 623\$18	
<b>CIRCULANTE</b>					
Existências	76 833 000\$00	76 833 000\$00	69 833 000\$00		
Matérias-Primas, Subst. e de Consumo	330 176 514\$70	330 176 514\$70	330 176 514\$70	330 176 514\$70	
Títulos em Curso	967 000\$00		967 000\$00	322 719 126\$30	
Dívidas a Terceiros - Curto Prazo					
Clientes C/Corrente	177 502 371\$60		177 502 371\$60	194 615 356\$80	
Clientes, Fidej. e Reservas	2 794 452\$00		2 794 452\$00	3 000 042\$00	
Clientes de Cobertura De Dívidas	12 000 407\$70		12 000 407\$70		
Ajustamentos a Fornec. de Imobilizado	13 900 000\$00		13 900 000\$00		
Estado e outros Resultados Líquidos	18 562 345\$00		18 562 345\$00	1 254 645\$00	
Outros Devedores	2 890 754\$00		2 290 754\$00		
Subvenções de Capital	4 465 739\$00		4 165 739\$00	4 276 207\$00	
	333 214 015\$10	333 214 015\$10	221 213 688\$00	202 646 312\$60	
Dívidas Recorridas e Causas					
Depositos Bancários	49 471 784\$70		49 471 784\$70	30 160 838\$18	
Caixa	1 245 789\$80		1 245 789\$80	2 247 669\$80	
	51 217 574\$50		51 217 574\$50	41 408 508\$00	
<b>ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS</b>					
Amortizações de Provisões					
Clientes Debitivos	4 383 420\$40		4 383 420\$40	3 127 769\$00	
	4 383 420\$40		4 383 420\$40	3 127 769\$00	
Total de Amortizações	418 316 466\$67				
Total de Provisões	12 000 407\$70				
Total do Ativo	1 344 330 962\$41	630 216 814\$57	914 233 267\$86	851 828 154\$36	
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>					
<b>CAPITAL PRÓPRIO</b>					
Capital					
Reserva de Realização	4 673 500\$00	4 687 750\$00			
Reservas	147 198 302\$00	147 246 302\$00			
Reserva Legal	12 244 500\$00				
Reserva Estatutária	18 319 800\$00				
Reserva Patrimonial	90 000\$00				
Reserva Provisões	102 676 500\$00	106 381 000\$00			
Resultado Líquido do Exercício	32 295 545\$14	30 390 342\$18			
	28 254 575\$18	28 121 000\$00			
	403 398 425\$18	406 671 000\$00			
<b>PROVISÕES PARA RISCOS E ENCARGOS</b>					
Outras Provisões para Riscos e Encargos	1 000 000\$00	1 000 000\$00			
	1 000 000\$00	1 000 000\$00			
<b>DÍVIDAS A TERCEIROS - CURTO PRAZO</b>					
Cooperativas	1 307 471\$40	5 667 138\$00			
Ajustamentos p. C. de Venda	72 986 000\$00				
Fornecedores C/C	32 781 662\$80	44 642 246\$30			
Ajustamentos de Clientes	396 000\$00	324 214 000\$00			
Provedores de Imobilizações C/C	4 397 378\$00	12 794 339\$20			
Estado e outros Resultados Líquidos	15 714 100\$00	42 614 847\$70			
Outros Credores	375 333 925\$40	3 075 149\$00			
	375 333 925\$40	342 674 021\$90			
<b>ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS</b>					
Ajustamentos de Fornec.	39 000 000\$00	36 283 842\$00			
Provedores Debitivos	1 306 000\$00	1 236 200\$00			
	40 306 000\$00	37 520 042\$00			

Fonte: retirado de R & C de 1990, pag. 40 e pag. 41

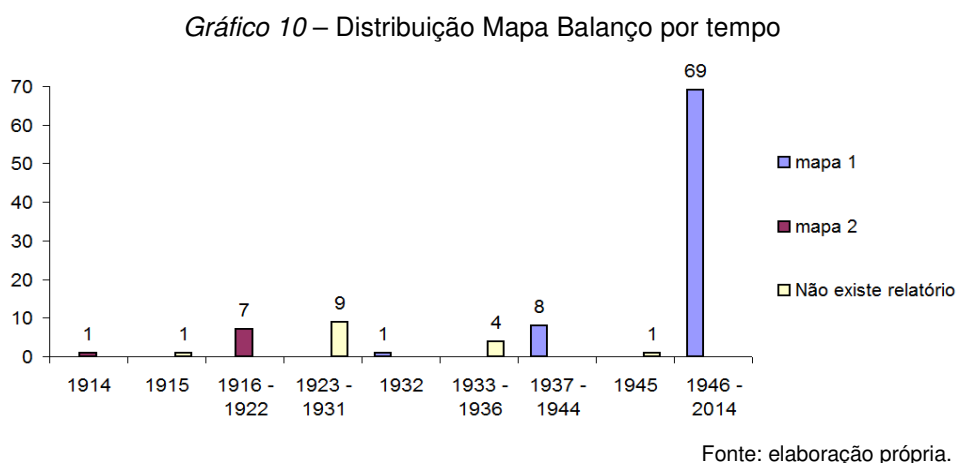
Na Figura 18, com um resultado global no exercício favorável em 1990, verifica-se nova segmentação do Balanço. No Ativo uma nova divisão em três (Imobilizado, Circulante, Acréscimos e Diferimentos), e aparece pela primeira vez, ao mesmo nível Capital Próprio e Passivo, divididos em quatro (Capital Próprio, Provisões para Riscos e Encargos, Dívidas a Terceiros - Curto Prazo, e Acréscimos e Diferimentos). A expressão adotada para definir o Balanço foi: A = CP e P.

### Ordenação Balanço no R & C

No Gráfico 9 está patente que dos 86 relatórios existentes, o Balanço é o Mapa N.º 1 por 78 vezes, e o Mapa N.º 2 em 8 vezes, distribuídos temporalmente da seguinte forma (Gráfico 10):



O Balanço é o primeiro Mapa a partir de 1932 (inclusive) - Gráfico 10.



O Gráfico 10 demonstra que dentro dos anos em que o R & C está disponível, o último ano que o Balanço é o Mapa N.º 2, é no ano de 1922, a partir desta data o Balanço troca com o Movimento da Conta Caixa (Gráfico 4).

Figura 19 - Balanço 1922

MAPA N.º 2

**Balanço Geral em 31 de Dezembro de 1922**

ACTIVO		PASSIVO	
Caixa . . . . .	81.177,527,5	Fundo Social . . .	34.094,491
Ferramentas e		Fundo de Reserva .	25.186,534,5
Utensílios . . . .	17.214,563,5	Fundo de Instru-	
Titulos . . . . .	30,000	ção . . . . .	8.526,469,5
Terrenos . . . . .	19.332,688	Fundo Individual .	10.495,688
Devedores Gerais	54.649,682	Caixa de Pensões	32.087,814,5
		Cauções . . . . .	51,000
		Caixa de Pensões	
		da Associação	
		dos Pedreiros . .	3.613,312
		Perdas e Lucros .	57.749,551,5
	172.404,561		172.404,561

Fonte: retirado de R & C de 1922, pág. 5

## Número de Subdivisões

### No Ativo

No que diz respeito ao número de subdivisões no Ativo, entre 1914 e 2014, variam entre a inexistência de subdivisões e oito subdivisões (cf. Apêndice III, Gráfico 20).

Para relembrar: todos os Relatórios em falta (15) estão compreendidos entre 1915-1945. De 1914-1951 não existem subdivisões no Ativo, portanto poderemos assumir que desde 1914 a 1951 o Balanço é composto pelas mesmas rubricas, pois o Ativo e o Passivo não possuem subdivisões (ver Figura 13 e 14).

Após 2010, o Ativo passa a estar subdividido em dois: Corrente e Não Corrente.

As subdivisões que perduraram mais no tempo foram: três (1990-2009: 20 anos); quatro (1952-1970: 19 anos) e cinco (1978-1988: 11 anos).

### No Passivo

No que diz respeito ao número de subdivisões no Passivo (cf. Apêndice III, Gráfico 21), entre 1914 e 2014, variam entre a inexistência de subdivisões e quatro subdivisões. Desde 1914 a 1951 o Balanço é composto pelas mesmas rubricas, pois o Ativo e o Passivo não possuem subdivisões (ver Figura 13 e 14).

O período de 1990-1996 é o que regista maior número de subdivisões. Neste ano são quatro subdivisões: Capital Próprio, Provisões para riscos e encargos, Dívidas a terceiros - C/P, Acréscimos e Diferimentos.

Salientam-se as subdivisões que perduraram mais no tempo: duas (1977-1988: 12 anos), três (1997-2004: 8 anos), duas (1964-1970: 7 anos), quatro (1990-1996: 7 anos), três (1971-1976: 6 anos). Atente-se na legenda do Gráfico 21 às diferentes subdivisões identificadas.

### No Capital Próprio ou Situação Líquida

As subdivisões na Situação Líquida entre 1914 e 2014 variaram, existindo catorze séries cf. Apêndice III, Gráfico 22). Não vamos considerar a Série 2, em que Não existe relatório.

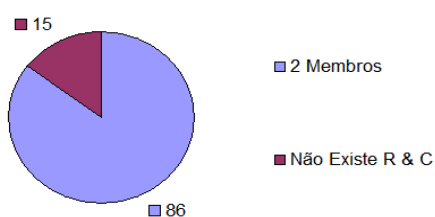
A série predominante é a Série 1 em que Não existe subdivisão, totalizando 36 R & C (1914, 1916-1922, 1932, 1937-1944, 1946-1951 e 1964-1976).

De seguida temos a Série 9 de 1995-2008 [Capital + Reserva Reavaliação + Reservas (Legais; Estatutárias; Especiais) + Resultados Transitados + Resultado Líquido do Exercício)] em 14 R & C.

### Tipo Balanço

Verifica-se no Gráfico 11, que nos R & C existentes o Balanço é composto por dois membros.

Gráfico 11 - Balanço por Membros



Fonte: elaboração própria.

### Orientação/Disposição

No período em análise verificaram-se diferentes orientações do Balanço (Quadro 19).

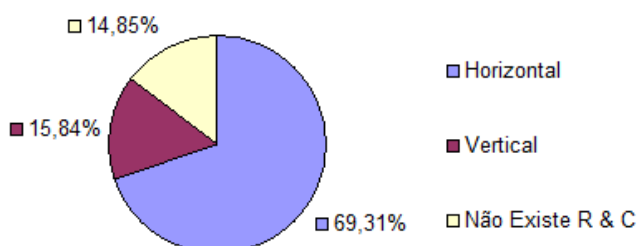
Quadro 19 – Orientação Balanço

Períodos	Horizontal	Vertical	Não Existe R & C	Total Período	Porcentagem
1914	1			1	0,99%
1915			1	1	0,99%
1916 - 1922	7			7	6,93%
1923 - 1931			9	9	8,91%
1932	1			1	0,99%
1933 - 1936			4	4	3,96%
1937 - 1944		8		8	7,92%
1945			1	1	0,99%
1946 - 1947		2		2	1,98%
1948 - 2008	61			61	60,40%
2009 - 2014		6		6	5,94%
<b>Total Geral</b>	<b>70</b>	<b>16</b>	<b>15</b>	<b>101</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaboração própria.

Quando analisada a orientação do Balanço nos 101 R & C, observa-se que predomina a orientação horizontal (69,31%), e que a expressão da orientação vertical é de apenas 15,84% (Gráfico 12).

Gráfico 12 - Orientação Balanço (%)



Fonte: elaboração própria.

## Número de Colunas

O Balanço organizou-se segundo disposições e formas distintas. Se anteriormente entendemos quais as orientações do Balanço, neste ponto é de salientar o número de colunas (cf. Apêndice III, Gráfico 23), observa-se que o número de colunas a prevalecer por mais tempo foi na disposição 2 + 2 (de 1952 a 1976: 25 anos).

Podemos observar que o balanço ao longo de 100 anos, sofre diversas mutações, essas alterações no seu formato, representam os fatos patrimoniais da CPOOP ao longo deste período. Ao compararmos o balanço de 1914 a um mais recente (como o de 1990), depreendemos que a informação que consta desta peça contábilística, evoluiu, é mais pormenorizada e complexa, que resulta da necessidade da informação financeira retratar os paradigmas patrimoniais atuais.

## Demonstração dos Resultados (DR)

### Ordenação DR no R & C

Em 1914 e até 1917 usavam o termo “Desenvolvimento da Conta” (Figura 20). A Demonstração dos Resultados até 1977 é designada na quase totalidade do tempo decorrido, de “Demonstração da conta de ‘Perdas e Lucros’”, conforme se pode comprovar pela Figura 21.

Figura 20 - Demonstração conta "Perdas e Lucros" em 1914

MAPPA N.º 3  
Desenvolvimento da conta <Perdas e Lucros>

DEBITO		CREDITO	
Despesas Geraes .	218\$98	Recebido de documentos . . . .	20\$94
		De obras — Lucro bruto . . . . .	115\$54
		Saldo negativo .	82\$50
	<hr/> 218\$98		<hr/> 218\$98

Porto, 31 de Dezembro de 1914.

Fonte: retirado de R & C de 1914, pág. 6

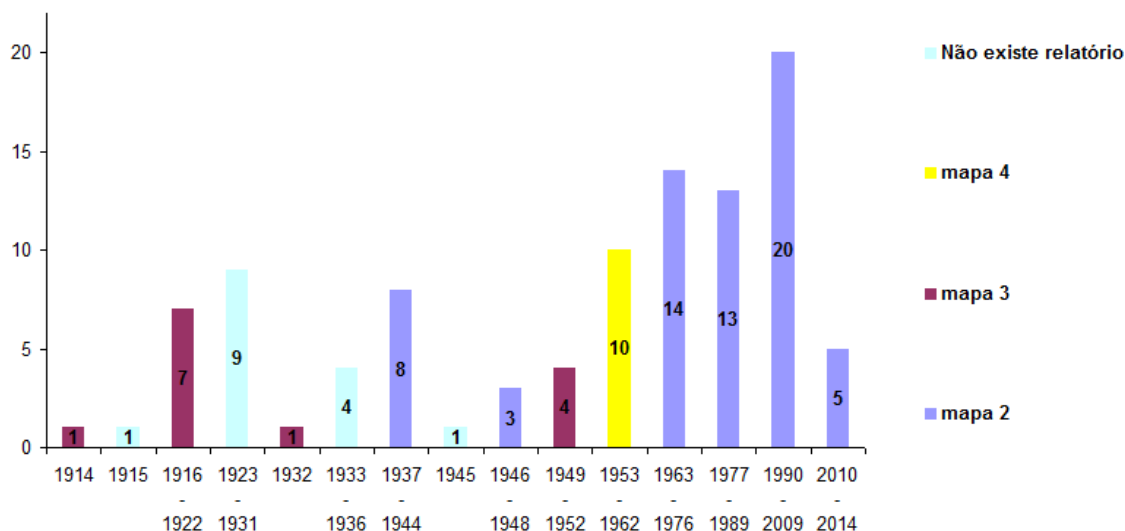
Figura 21 - Demonstração da Conta de “Perdas e Lucros” em 1976

DEMONSTRAÇÃO DA CONTA DE «PERDAS E LUCROS»			
DÉBITO		CRÉDITO	
Distribuição do Saldo de 1975 deliberada em Assembleia Geral de 25 de Março de 1976	6 450 505\$84	Saldo de 1975 . . . . .	6 450 505\$84
Despesas de Administração . . . (2) 1 441 117\$50		Juros dos n/ depósitos bancários . . . . .	214 642\$40*
Impressos, Telefones, Publicidade		Resultados do Salão Excelsior . . . . .	213 033\$10
Depósitos . . . . . 1 334 501\$90	2 775 619\$40	Rendas dos Edifícios . . . . .	1 877 374\$00
Contribuições e Impostos . . . . . (3)	1 019 412\$80	Outros Proveitos . . . . .	70 046\$00
Ação Social . . . . .	1 016 065\$50	Saldo de «Exploração Industrial» . . . . .	6 521 182\$75
SALDO . . . . .	4 085 180\$55		
	15 346 784\$09		15 346 784\$09

Fonte: retirado de R & C de 1976, pág. 37

Na Figura 20 verifica-se que é o Mapa N.º 3, em 1976 é o 2º Mapa a ser representado no R & C. Analisemos o Gráfico 13:

Gráfico 13 - Demonstração dos Resultados dos 100 anos



Fonte: elaboração própria.

É Mapa 2, em 1937-1944 e 1963-1976, totalizando 25; é Mapa 3 em 1914, em 1916-1922, em 1932 e 1949-52, totalizando 13; e é Mapa 4 em 1953-1962, totalizando 10.

Após a entrada em vigor do POC de 1977 e até 2014 (38), é sempre Mapa 2; daqui se conclui que desde 1963 que é Mapa 2, totalizando 63.



Figura 23 – Demonstração dos Resultados 1991

	EXERCÍCIOS			EXERCÍCIOS	
	1991	1990		1991	1990
<b>CUSTOS E PERDAS</b>					
Custo dos Trabalhos Executados					
Materia-Prima, Subm. e de Consumo	228.358.500/00	274.134.344/00			
Manutenção e Serviços Essenciais					
Subsídios	98.534.395/50	147.480.447/30			
Reservação para Encargos e Serviços	76.637.791/50	174.972.191/00	37.541.877/50	774.044.149/00	
Custos com o Pessoal					
Remunerações	242.147.167/50	274.786.591/30			
Encargos Sociais	44.996.191/04	41.615.583/10			
Seguro de Acidentes de Trabalho	14.103.203/00	13.935.124/00			
Ajuízo Social	12.888.377/00	10.559.867/50			
Outros Custos com o Pessoal	523.342/00	371.450.856/50	1.072.648/50	293.593.004/00	
Amortizações de Imobilizado					
Depreciação	19.764.181/00	30.644.771/00			
Impostos Diretos	2.024.891/00	3.079.908/00			
Impostos Indiretos	5.304.419/50	7.291.310/50	1.384.963/00		
Outros Custos Operacionais	1.760.100/00	1.888.500/00	5.505.373/00		
	797.783.817/00	828.961.305/00			
Juros Superados	533.043/70				
Outros Juros e Custos Similares	786.443/50	1.319.507/50			
Custo e Perdas Extraordinárias					
Imposto sobre Resultados (IRC)					
Resultado Líquido do Exercício	110.063.409/50	38.724.573/00			
	968.133.891/00	871.025.273/00			
<b>PROJETOS E GANHOS</b>					
Vendas	252.336.502/00	460.054.223/00			
Prestação de Serviços	738.340.277/00	660.474.806/00	311.041.142/50	786.121.165/00	
Variação de Provisão		-63.627.459/50			
Provisões Suplementares		2.280.999/00			
Trabalhos para a Própria Empresa		6.495.899/00			
	934.942.825/00	904.904.673/00			
Provisões e Ganhos Financeiros:					
Juros Financeiros	1.471.498/00				
Rescaldos de Empréstimos	22.688.143/00				
Outros Juros e Provisões Similares	637.049/50	28.894.612/00			
Provisões e Ganhos Extraordinários		6.294.359/50			
	24.197.780/50	35.189.481/50			
	959.140.605/00	940.094.154/00			
	968.133.891/00	871.025.273/00			

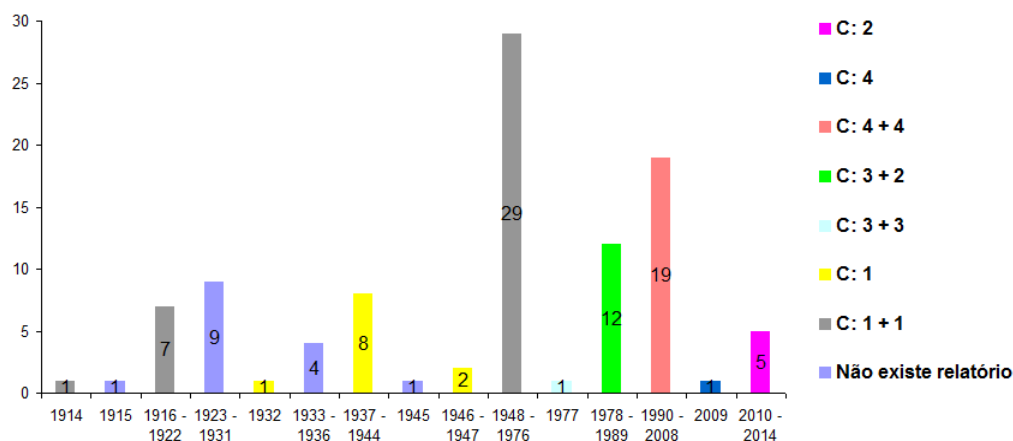
Fonte: retirado de R & C de 1991, pág. 47 e pág. 48

### Número de Colunas na DR

A Demonstração de Resultados organizou-se segundo as disposições: 1 coluna, 1 + 1 colunas, 2 colunas, 3 + 2 colunas, 3 + 3 colunas, 4 colunas e 4 + 4 colunas.

Como se observa no Gráfico 14, o número de colunas que prevaleceu mais tempo foi na disposição 1 + 1 colunas, isto verificou-se no período 1948-1976 (29 anos), seguida de 4 + 4 (1990-2008: 19 anos), 3 + 2 (1978-1989: 12 anos).

Gráfico 14 - Número colunas na Demonstração de Resultados



Fonte: elaboração própria.

## Orientação da Demonstração dos Resultados

Tal como no Balanço também a Demonstração dos Resultados teve orientação horizontal e vertical. Em 1914, no período 1916-1922 e no período 1948-2008, a orientação foi horizontal, perfazendo assim a maioria (Gráfico 15: 68,32%).

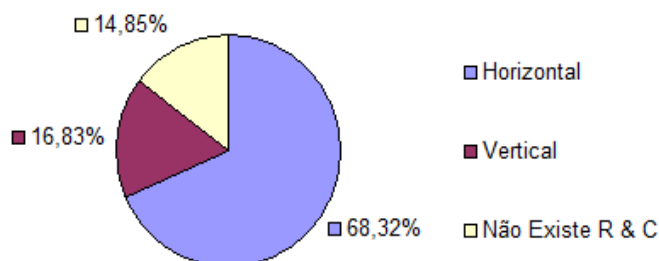
Quadro 21 - Orientação DR

Períodos	Horizontal	Vertical	Não Existe R & C	Total Período	Percentagem
1914	1			1	0,99%
1915			1	1	0,99%
1916 - 1922	7			7	6,93%
1923 - 1931			9	9	8,91%
1932		1		1	0,99%
1933 - 1936			4	4	3,96%
1937 - 1944		8		8	7,92%
1945			1	1	0,99%
1946 - 1947		2		2	1,98%
1948 - 2008	61			61	60,40%
2009 - 2014		6		6	5,94%
<b>Total</b>	<b>69</b>	<b>17</b>	<b>15</b>	<b>101</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaboração própria.

A orientação vertical observou-se (Gráfico 15: 16,83%) em 1932, no período de 1937-1944, no período de 1946-1947 e entre 2009-2014.

Gráfico 15 - Orientação DR

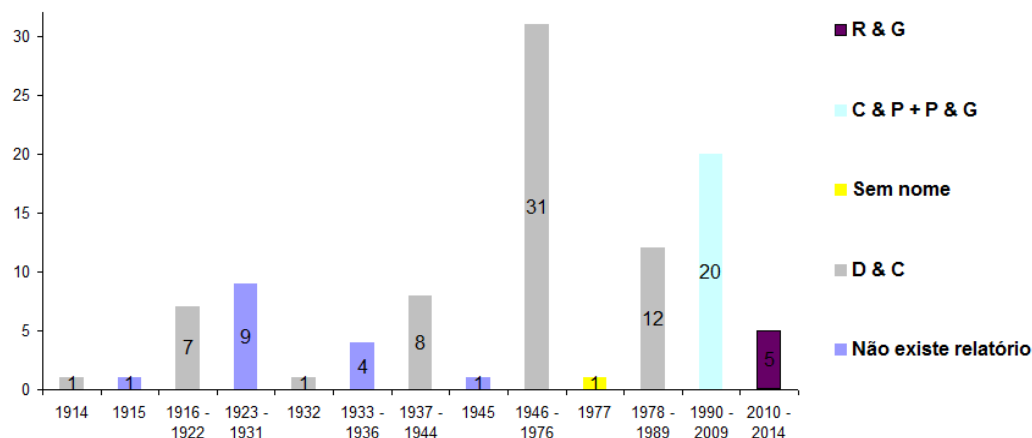


Fonte: elaboração própria.

## Designação nomenclatura que compõe a Demonstração dos Resultados

No que diz respeito à nomenclatura utilizada na DR (Gráfico 16), verificou-se que existe desde “Débito e Crédito”, “Sem nome”, “Custos e Perdas, Proveitos e Ganhos”, e “Rendimentos e Gastos”.

Gráfico 16 - Nomenclatura DR



Fonte: elaboração própria.

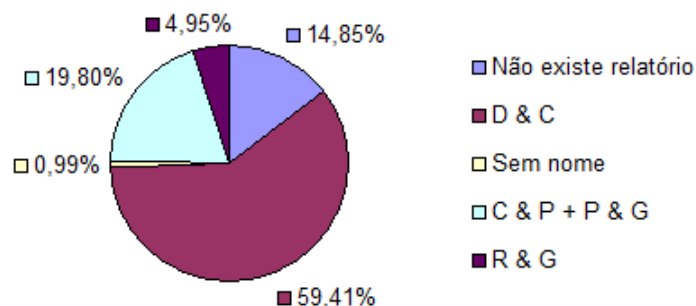
Explicação da legenda:

- “R & G”: Rendimentos e Gastos;
- “C & P + P & G”: Custos e Perdas, Proveitos e Ganhos;
- “Sem nome”: não existe nomenclatura a débito e nem a crédito;
- “D & C”: Débito e Crédito;
- “Não existe relatório”: períodos em que não existem relatórios.

No Gráfico 16 é possível observar em 2010-2014 (5 anos) a designação é Rendimentos e Gastos; 1990-2009 (20 anos) é Custos e Perdas, Proveitos e Ganhos; em 1977 não tem nome; nos restantes R & C existentes a designação é Débito e Crédito.

Como se observa no Gráfico 17, a designação que prevalece é “Débito & Crédito” com 59,41% dos 101 R & C, seguido de “Custos e Perdas, Proveitos e Ganhos” com 19,80%, 14,85% em que não existem relatórios, 4,95% são Rendimentos e Gastos e 0,99% sem nome.

Gráfico 17 - Designação membros DR



Fonte: elaboração própria.

Passemos aos destaques às alterações ocorridas nas Demonstrações Financeiras, que vai ser objeto de maior detalhe no ponto 4.8 – Quadro Síntese.

O balanço sofreu alterações ao longo dos 100 anos, nomeadamente na sua estrutura, na sua fórmula base, na ordenação no R & C, no número de subdivisões, na sua orientação e número de colunas.

Nos primeiros 75 anos da cooperativa o balanço tinha como fórmula Ativo igual ao Passivo. A atual fórmula, Ativo igual ao somatório do Capital Próprio com o Passivo, existe desde 1990.

O balanço assume o lugar de 1º mapa no R & C a partir de 1932, contudo, foi sempre constituído por dois membros. Impera a orientação horizontal, que está diretamente relacionada com a forma de disponibilização.

Quanto às suas subdivisões no ativo, esteve subdividido em oito formas diferentes. A subdivisão que vigora por mais tempo, de 1990 a 2009 (20 anos): o balanço esteve subdividido em três. De igual modo no passivo, a subdivisão que vigorou por mais tempo, de 1977 a 1988, foi a divisão em Débito a curto prazo e Débitos a médio e longo prazo.

De 1952 a 1976, as colunas estavam distribuídas em duas no ativo e duas no passivo.

Na altura da entrada em vigor de um novo sistema de contabilidade, o balanço foi sofrendo atualizações.

A demonstração dos resultados sofreu alterações, em particular na ordenação no R & C, na designação, no número de colunas, orientação, e na designação da nomenclatura dos elementos que a compõem. Tal como no balanço, prevalece a orientação horizontal na DR, e existe uma relação direta entre a forma do R & C e a orientação da DR.

### **Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados – ABDR - (1990 a 2005 e 2010)**

Para melhor entendimento à resposta da questão ***“A existência no período em análise do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (ABDR), é considerado como um elemento de informação financeira complementar disponível para os cooperadores?”*** atentemos à análise do quadro 22.

Pela análise do Quadro 22, como Anexo 1 temos neste período o Mapa dos Movimentos ocorridos nas rubricas do Ativo Imobilizado (Bruto); como Anexo 2 o Mapa dos Movimentos ocorridos nas Amortizações e Provisões nas rubricas do Ativo Imobilizado.

O Quadro discriminativo das Reavaliações apenas aparece em 1991-1993 e é o Anexo 3. O Desdobramento das Contas de Provisões é Anexo 3 em 1990 e 1994-2004, Anexo 4 em 1991-1993, e não existe em 2005.

A Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (D. CMVMC) e a Demonstração da Variação da Produção (D. V. Produção), são Anexo 4 em 1990 e 1994-2004, Anexo 5 em 1991-1993, e em 2005 dividem-se e são Anexo 3 e Anexo 4 respetivamente.

A Demonstração de Resultados Financeiros (D. R. Financeiros) e a Demonstração de Resultados Extraordinários (D. R. Extraordinários), são respetivamente Anexo 5 e Anexo 6 de 1990-2005, com exceção de 1991-1993 em que são Anexo 6 e Anexo 7 (respetivamente).

Quadro 22 - Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados

MAPAS	1990	1991 - 1993	1994 - 2004	2005
Notas explicativas	Sim	Sim	Sim	Sim
Movimentos ocorridos nas rubricas do Ativo Imobilizado (Bruto)	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 1	Anexo 1
Movimentos ocorridos nas Amortizações e Provisões nas rubricas do Ativo Imobilizado	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2	Anexo 2
Quadro discriminativo das Reavaliações		Anexo 3		
Desdobramento das Contas de Provisões	Anexo 3	Anexo 4	Anexo 3	
D. CMVMC / D. V. Produção	Anexo 4	Anexo 5	Anexo 4	Anexo 3 / Anexo 4
D. R. Financeiros / D. R. Extraordinários	Anexo 5 / Anexo 6	Anexo 6 / Anexo 7	Anexo 5 / Anexo 6	Anexo 5 / Anexo 6

Fonte: elaboração própria.

### Alteração da moeda de curso legal

O Quadro 23 permite analisar a distribuição da moeda legal em curso por intervalos de tempo. De 1914-2000 a moeda em curso foi o escudo (87); em 2001-2014 (14) e até à atualidade, a moeda é o euro.

Quadro 23 – Distribuição da moeda legal em curso por intervalos temporais

Período	Moeda		Total Geral	Percentagem
	escudo	euro		
1914 - 2000	87		87	86,14%
2001 - 2014		14	14	13,86%
<b>Total Geral</b>	<b>87</b>	<b>14</b>	<b>101</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaboração própria.

O euro entrou como moeda em curso legal em 1 janeiro de 1999, o escudo foi substituído fisicamente pelo euro em 1 janeiro de 2002<sup>24</sup>, pela Ilustração 24, pode-se comprovar o início do seu uso pela CPOOP em 2001.

Figura 24 - Uso do euro como moeda

Continuamos a distinguir a nossa Acção Social com os subsídios criados para a assistência aos nossos Cooperadores. Os subsídios criados para a assistência aos nossos Cooperadores foram distribuídos pelos seguintes valores:			
- Pensões a Cooperadores reformados	€ 75.665,02		
- Pensões a viúvas de ex-Cooperadores	€ 36.826,85	€ 112.491,87	
- Subsídios a diversos Cooperadores doentes	€ 9.824,20		
- Outros subsídios de carácter social	€ 923,52	€ 10.747,72	
<b>Total EUROS</b>		<b>€ 123.239,59</b>	

Fonte: retirado de R & C de 2001, pág. 23

<sup>24</sup> <http://www.bportugal.pt/pt-pt/notasemoedas/euroanossamoeda/Paginas/default.aspx>, acedido em 31 maio 2015

Como reforçado em entrevista, a alteração do uso da moeda legal de escudo para euro não acarretou questões suplementares devido à antiguidade das participações dos cooperadores ou dos fundos a que teriam direito, dado que tratou-se “...de fazer uma alteração dizendo qual é a equivalente. A nível do governo decidiu-se que o estado português, com as estruturas da comissão europeia que tem a ver com a zona euro, decidiram que o euro ficava equivalente a [...] 200,482 escudos e foi aplicada essa regra à contabilidade” (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015).

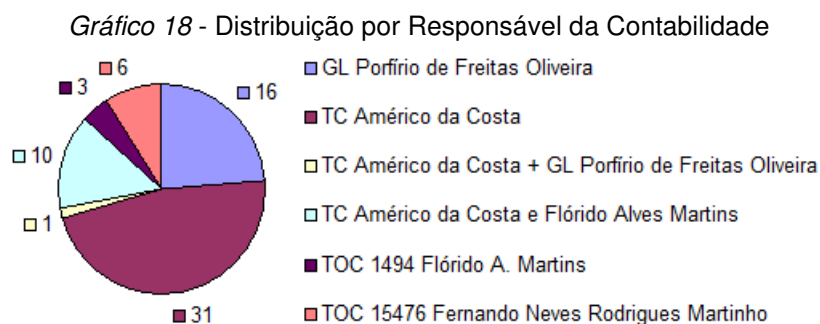
Assim, a única alteração existente “...foi a alteração que houve em sede do código cooperativo que vem determinar o capital mínimo das cooperativas e vem determinar a forma de atualização desse esforço” (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015).

De um modo geral este Anexo é composto por elementos essenciais, que disponibilizam, explicam e explicitam informações fulcrais, para o melhor entendimento do fenómeno que é o relato financeiro.

#### 4.6. Alteração do Técnico responsável pela Contabilidade

Para aclarar a resposta à pergunta: “**A mudança do técnico responsável pela Contabilidade tem influência na estrutura do relato financeiro apresentado aos seus membros?**”, procedamos à análise dos dados.

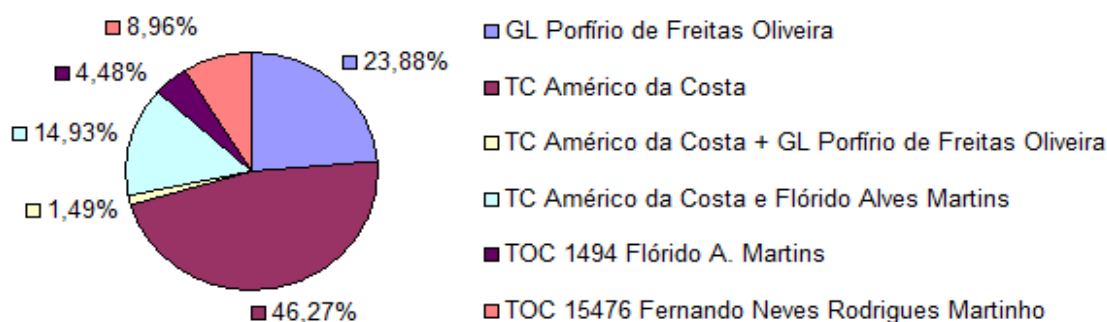
Os exercícios em que os dados não estão disponíveis (19) e em que não existem relatório (15) totalizam 34, o correspondente aos Relatórios e Contas de 1914 a 1947. Isto significa que nos R & C só existem dados relativos ao responsável pela Contabilidade após 1948, inclusive.



Fonte: elaboração própria.

Retirando os “dados não disponíveis” (19) e “não existe relatório” (15), resulta em 67 R & C com dados.

Gráfico 19 - Distribuição por Responsável da Contabilidade em 67 R & C



Fonte: elaboração própria.

Reorganizados os dados do período 1948-2014, deparamo-nos com os seguintes dados nos Gráficos 18 e 19:

- O Técnico de Contas Américo da Costa, sozinho, foi o técnico responsável pela Contabilidade em 46,27% (31 exercícios) dos 67; 7 exercícios em 1965-1971 e 24 exercícios em 1982-2005;
- O Guarda-Livros Porfírio de Freitas Oliveira, em 1948-1963 (16) foi o responsável, resulta em 23,88%;
- O Técnico de Contas Américo da Costa e Flórido Alves Martins, em 1972-1981 (10), foram em conjunto os responsáveis totalizando (14,93%);
- Desde 2009 até à atualidade (6 exercícios), o responsável é o TOC Fernando Neves Rodrigues Martinho, expressos em 8,96%;
- Em 2006-2008 (3), a responsabilidade foi do TOC Flórido A. Martins, representando 4,48%;
- No exercício de 1964, a responsabilidade foi repartida pelo Técnico de Contas Américo da Costa conjuntamente com o Guarda-Livros Porfírio de Freitas Oliveira (1,49%).

Quadro 24 - Distribuição por Responsável da Contabilidade em intervalos temporais

Períodos	Técnico Responsável	Total Período	Porcentagem
1948 - 1963	GL Porfírio de Freitas Oliveira	16	23,88%
1964	TC Américo da Costa + GL Porfírio de Freitas Oliveira	1	1,49%
1965 - 1971	TC Américo da Costa	7	10,45%
1972 - 1981	TC Américo da Costa e Flórido Alves Martins	10	14,93%
1982 - 2005	TC Américo da Costa	24	35,82%
2006 - 2008	TOC 1494 Flórido A. Martins	3	4,48%
2009 - 2014	TOC 15476 Fernando Neves Rodrigues Martinho	6	8,96%
<b>Total Geral</b>		<b>67</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: elaboração própria.

Martinho, realça ainda que:

“muitos colegas, técnicos de contas têm um entendimento que é: primeiro cumprimos as regras fiscais partindo do princípio que a entidade que está é sempre igual, o que não é, e que aplicam a lei fiscal e depois é que vão ver. Ora, há muitas normas fiscais que se aplicam ou não em função da natureza das próprias entidades” (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015).

Entende-se que a mudança do técnico responsável pela Contabilidade tem influência na estrutura do relato financeiro apresentado aos seus membros dado que não se pode “aplicar um procedimento, e um procedimento de contabilidade apenas considerando os efeitos cooperativos e depois a fiscalidade logo se vê” (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015), como se verificou anteriormente em determinada época na história da Cooperativa.

#### **4.7. Considerações sobre a melhoria na qualidade da informação financeira prestada aos utentes da CPOOP**

Finalmente, afigura-se-nos a questão: ***“Existe, em termos genéricos, melhoria na qualidade da informação financeira prestada aos utentes da Cooperativa dos Pedreiros e das cooperativas no geral?”***.

A qualidade da informação financeira prestada aos utentes da Cooperativa dos Pedreiros e das cooperativas em geral tem sofrido uma positiva evolução ao longo do tempo. Ora, há muitas normas fiscais que se aplicam em função da natureza das próprias entidades. E portanto, este processo deve ser considerado e sendo progressivamente influenciável, dado que um procedimento de contabilidade não pode considerar os efeitos cooperativos e fiscais de forma individualizada, não é sensato, o trabalho deve ser balanceado.

O Dr. Fernando Martinho afixa que recorre sempre à aplicação do Modelo ContaQoop, vendo qual é a determinação da operação dos acontecimentos a serem levados contabilisticamente de acordo com os estatutos da cooperativa e com a legislação cooperativa e depois é complementado com a apreciação da legislação fiscal que se coloca para efeitos (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015).

De facto, a própria contabilidade da cooperativa deve estar definida para claramente assumir e dar a expressão ao apoio que deve dar aos cooperadores.

Ora quando se está perante uma situação em que o Estado faz um donativo sobre a forma de uma determinada isenção, dever-se-ia considerar o custo e o donativo existente.

A tendência que há, havendo situações de isenções fiscais, é omiti-las, e se as cooperativas tiverem um sistema de registo do custo e do benefício, então podiam desenvolver uma visão mais correta e mais completa de qual é o impacto económico do Estado sobre a gestão do sector privado, do sector cooperativo social e do sector público.

Com a análise detalhada da evolução do relato financeiro, tendo por base os Relatório e Contas da Cooperativa dos Pedreiros, no período de 1914 a 2014, verificou-se que o Estado para proteger o interesse individual cria uma certa obrigatoriedade, para aumentar o grau de exigência da prestação de contas.

No caso da Cooperativa, os donos da cooperativa são conhecidos e estão identificados. É utilizado o modelo de relato que é obrigatório (criado para a generalidade das empresas privadas, e que as cooperativas estão obrigadas a adotar), que utilizem os critérios cooperativos na prestação de contas a terceiros no quadro específico das relações que têm com esses terceiros.

A generalidade das normas constantes do relato financeiro criadas para as empresas privadas, são as aplicáveis às cooperativas, mas muitas delas não podem ser aplicáveis, porque pretendem regular e dar informações cuja necessidade não existe no quadro da cooperativa. As situações previstas estão relacionadas com a definição empresarial, porque o modelo que foi seguido é o modelo das empresas privadas com fins lucrativos. Entende-se que deva haver um sistema do SNC, aplicado às cooperativas com uma terminologia padrão que sirva de referência.

Hoje sabe-se que muitas cooperativas têm entrado em processo que leva ao seu desaparecimento, muitas vezes provocado pelos desvios da qualidade no próprio processo administrativo, e no próprio processo contabilístico. Pode inclusivamente ter implicações gravíssimas para a avaliação das organizações. A prestação de contas sofreu uma evolução, sendo que “a cooperativa desde a sua fundação de contas tem um plano de contas [...] e pelas investigações que nós estamos a fazer a cooperativas com mais de 100 anos, verificamos que um dos fatores de sucesso foi terem logo na sua génese um processo contabilístico exemplar” (F. Martinho, entrevista pessoal, 28 julho, 2015).

#### 4.8. Quadro síntese

O Quadro XX organiza os resultados obtidos e serve de base à resposta às questões de investigação que são o foco no capítulo das considerações finais.

Quadro 25 – *Organização dos resultados obtidos*

<b>Organização dos resultados obtidos</b>	
<b>Amostra, variáveis e dados dos Relatório e Contas</b>	<b>De 9 março de 1914 a 31 dezembro de 2014</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• o ano de fundação da CPOOP coincide com o ano de início da I Gerra Mundial</li> <li>• existem 101 R &amp; C, em que o do ano de 1914 é parcial</li> <li>• estão em falta os relatórios de 1915, de 1923 a 1931, de 1933 a 1936, e 1945 (15 anos)</li> <li>• a maioria dos R &amp; C (60%) em falta verifica-se no período de 1923 a 1931</li> <li>• 73,33% (11) do universo dos R &amp; C em falta incluem-se no período de vigência do Estado Novo</li> </ul>	

(continua)

<b>Questão 1</b>	<b><i>Existe relação entre a alteração da designação legal da Cooperativa dos Pedreiros e a prestação de contas aos seus membros?</i></b>
<b>Resultados Obtidos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pelas capas dos R &amp; C é em 1985 que ocorre a alteração da designação; existe desfasamento entre a outorga legal da designação e a alteração na capa dos R &amp; C</li> <li>• vigora a designação SCPOOP de 1914 a 1984 (71) em 70,30% dos casos</li> <li>• em 1980 é aprovado o Código Cooperativo, e a cooperativa dispôs de 180 dias para se adaptar ao CCoop</li> <li>• é nomeada uma comissão em 1981 para tratar da adaptação dos Estatutos em conformidade com o CCoop</li> <li>• foram feitas sucessivas prorrogações do prazo de adaptação ao CCoop, culminando em 31 de dezembro de 1986</li> <li>• 1983 é o primeiro ano em que a designação CPOOP é utilizada, bem antes do prazo da última prorrogação</li> <li>• pela análise do Quadro 5, a comparação entre o R &amp; C de 1982 e do de 1983, verifica-se que além da alteração da designação, só ocorre mudança na 2ª convocatória da assembleia geral</li> <li>• decorre da análise de dados, que da alteração da designação da Cooperativa dos Pedreiros não resulta na alteração da prestação de contas aos seus membros</li> </ul>
<b>Questão 2</b>	<b><i>Em que medida a rotatividade dos Órgãos Sociais contribui para a evolução da prestação de contas?</i></b>
<b>Resultados Obtidos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• o termo utilizado para a convocatória de assembleia geral, em 1914 é 'convite'</li> <li>• em 1915 a convocatória incluía nos assuntos a serem tratados em assembleia geral, a leitura da acta anterior, do Relatório e Contas e do Parecer do Conselho Fiscal de 2015</li> <li>• os titulares dos cargos para a Mesa da assembleia geral, atualmente, são eleitos para um mandato de três anos, que é composta por um Presidente e dois secretários</li> <li>• em 13 R &amp; C não está presente a respetiva convocatória</li> <li>• foram identificados 32 presidentes da mesa da AG diferentes</li> <li>• em 2008 a convocatória é assinada pela 1ª secretária, em vez de ser pelo Presidente, como nos restantes casos</li> <li>• compete à AG limitar o número de mandatos nos órgãos sociais</li> <li>• Adalberto Santos é a pessoa com mais tempo de exercício do cargo de Presidente da Mesa da AG (de 1985 a 2007, durante 23 anos), bem como é quem mais tempo esteve de forma consecutiva nesse cargo</li> <li>• o presente estudo é inconclusivo quanto à rotatividade dos órgãos sociais contribuir para a evolução da prestação de contas</li> </ul>
<b>Questão 3</b>	<b><i>De que forma são disponibilizados os Relatório e Contas ao longo do período em análise?</i></b>
<b>Resultados Obtidos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• os relatórios ao longo dos 100 anos foram disponibilizados em quatro formatos distintos, datilografado, em folhas, em livro e manuscrito</li> <li>• em 66 anos (76,74%) o R &amp; C foi disponibilizado em livro impresso em tipografia, e entre 1956 e 2005, o formato foi mantido, e a capa contem como elemento figurativo uma pedra alusiva à produção</li> <li>• nos anos mais recentes, de 2006 a 2014, os R &amp; C são disponibilizados simplesmente impressos em folha, traduzindo a associação da evolução das tecnologias ao longo tempo à disponibilização dos R &amp; C aos seus destinatários</li> <li>• paralelamente, constatou-se que os R &amp; C são disponibilizados aos membros no dia de aniversário da CPOOP (09 março), respeitando os estatutos e a lei</li> </ul>

(continua)

Questão 4	<i>Quais os elementos do Relatório e Contas que são divulgados aos cooperadores?</i>
<b>Resultados Obtidos</b>	
<b>Movimento Conta Caixa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ao considerarmos a numeração dos mapas igual à sua importância, em que 1 é o mais importante, de 1914 a 1941 este Mapa perdeu importância para o balanço e para a demonstração dos resultados</li> <li>• até 1922 é o 1º Mapa, em 1932 é 2º, e de 1937 a 1941 é o 3º, e é em 1941 que deixa de ser utilizado</li> </ul> <p>a informação que este Mapa disponibilizava consistia na revelação a débito do saldo inicial acrescido dos recebimentos ocorridos, e a crédito os pagamentos realizados com o consequente saldo final</p>
<b>Movimento Número Membros</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• por força da entrada em vigor do CCoop de 1980, em 1981 termina a distinção entre membros efetivos e auxiliares, passando a só existir uma categoria de membros nas cooperativas</li> <li>• da análise dos dados sobressai que em 42,57% dos R &amp; C não existem dados sobre os membros, e que em 36,63% obtemos dados sobre o número de membros efetivos</li> </ul>
<b>Parecer do Conselho Fiscal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• este órgão social existe desde a criação da cooperativa em 1914, por imperativo legal</li> <li>• durante algum tempo foi designado de conselho de fiscalização</li> <li>• está definido nos Estatutos da CPOOP (art. 33.º, n.º 4) que os membros do Conselho Fiscal podem assistir por mérito próprio às reuniões da Direção</li> <li>• emite com periodicidade anual um parecer sobre a conformidade da informação financeira</li> </ul>
<b>Convocatória da AG</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• antes de ser utilizado o termo 'convocatória' era utilizado o termo 'convite' que cai em desuso em 1987</li> <li>• associada à primeira convocatória existe sempre uma terceira</li> <li>• quando existe uma terceira convocatória esta ocorre uma hora depois da segunda</li> <li>• em 47,95% dos casos a segunda convocatória foi marcada para o dia seguinte, e a terceira está convocada, como já referido, para uma hora após a segunda</li> <li>• em 1956 a segunda convocatória é marcada para uma semana após a data da primeira</li> <li>• até 1982 a forma mais frequente de marcar a segunda convocatória era para o dia seguinte</li> <li>• é em 1983 que se inicia o atual estilo de convocação, em que a segunda é marcada para uma hora após a primeira, por via da adaptação dos Estatutos em 1982 ao CCoop de 1980</li> </ul>
<b>Balanço e Demonstração dos Resultados</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• analisados na questão 5</li> </ul>
<b>Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• analisado na questão 6</li> </ul>
<b>Responsável pela Contabilidade</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• analisado na questão 7</li> </ul>

(continua)

Questão 5	<b>Quais as principais alterações ocorridas nas Demonstrações Financeiras?</b>
<b>Resultados Obtidos</b>	
<b>Balço</b>	
<b>Rubricas no Balço</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nos primeiros três quartos de existência da cooperativa, em 36 R &amp; C, a fórmula do Balço é 'A = P'</li> <li>• a fórmula de Balço 'A = CP e P' vigora desde 1990 (25 anos)</li> </ul>
<b>Ordenação Balço no R &amp; C</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• em 1914 e de 1916 a 1922 é Mapa 2</li> <li>• em 1932 troca de lugar com o Mapa Movimento da Conta Caixa e assume-se como Mapa 1</li> <li>• ao considerarmos o número do Mapa equivalente à sua importância, sendo 1 o mais importante, o Balço ascende a esse estatuto em 1932, e continua-o a ser desde essa data até 2014 (78 vezes em 86 possíveis)</li> </ul>
<b>Número de subdivisões no Ativo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• variam entre nenhuma subdivisão e oito</li> <li>• de 1914 a 1951 não existem subdivisões</li> <li>• entre 1952-1970 (19) esteve subdividido em quatro (Maneável, Realizável, Imobilizado e Condicionado)</li> <li>• entre 1990-2009 (20) esteve subdividido em três (Imobilizado, Circulante, Acréscimos e Diferimentos)</li> <li>• após 2010 fica subdividido em dois, Corrente e Não corrente</li> </ul>
<b>Número de subdivisões no Passivo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• variam entre nenhuma subdivisão e quatro</li> <li>• de 1914 a 1951 não existem subdivisões</li> <li>• de 1977 a 1988 (12) existem duas subdivisões (Débito a curto prazo e Débitos a Médio e Longo Prazo)</li> </ul>
<b>Número de subdivisões no Capital Próprio ou Situação Líquida</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• existem catorze séries diferentes</li> <li>• a série com maior expressão é a 'Série 1' – Não existem subdivisões (em 36 R &amp; C)</li> <li>• a segunda série com maior expressão verifica-se de 1995 a 2008, é a 'Série 9', composta por: Capital + Reserva Reavaliação + Reservas (Legais; Estatutárias; Especiais) + Resultados Transitados + Resultado Líquido do Exercício</li> </ul>
<b>Tipo de Balço</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• é composto por dois membros em todo o universo observado</li> </ul>
<b>Orientação / disposição</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• predomina a disposição horizontal (70 em 86)</li> <li>• a disposição horizontal está relacionada com a forma de disponibilização do R &amp; C em livro</li> <li>• a disposição vertical está relacionada com as formas de disponibilização do R &amp; C: datilografado e em folhas</li> <li>• existe relação direta entre a disposição do Balço e do formato do R &amp; C</li> </ul>
<b>Número de colunas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• relativo a esta divisão, prevalece a divisão em '2 + 2', duas colunas no Ativo e outras duas no Capital Próprio e Passivo de 1952 a 1976 (25 anos), em que a primeira é o subtotal e a segunda o total</li> <li>• o balço sofreu diversas mutações ao longo dos 100 anos em termos da sua organização</li> <li>• comparando o Balço de 1914 ao de 2014, deparamo-nos com diferenças significativas, em que no de 1914 verificamos simplicidade, e no de 2014 a informação disponível é mais complexa e pormenorizada, resultante da necessidade da informação financeira evidenciar os paradigmas patrimoniais atuais</li> <li>• o Balço sofreu alterações com a entrada em vigor do POC 77, do POC 89 e SNC 2010</li> </ul>

(continua)

<b>Questão 5</b>	<b><i>Quais as principais alterações ocorridas nas Demonstrações Financeiras?</i></b>
<b>Resultados Obtidos</b>	
<b>Demonstração dos Resultados</b>	
<b>Ordenação DR no R &amp; C</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• mapa 3 em 1914, de 1916 a 1922, 1932</li> <li>• mapa 2 de 1937 a 1944 e de 1946 a 1948</li> <li>• mapa 3 de 1949 a 1952</li> <li>• mapa 4 de 1953 a 1962</li> <li>• mapa 2 de 1963 a 2014</li> <li>• após ser mapa 2 em 1948, passa a mapa 3 em 1949 e depois em 1953 a mapa 4</li> <li>• ao considerarmos o número do mapa equivalente à sua importância, sendo 1 o mais importante, a DR só ascende definitivamente como número 2 a partir de 1963</li> </ul>
<b>Designação da DR no tempo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• oito designações diferentes</li> <li>• de 1914 a 1917 é Desenvolvimento da conta 'Perdas e Lucros'</li> <li>• de 1918 a 1976 (período de maior estabilidade), é Demonstração da conta 'Perdas e Lucros'</li> <li>• em 1977 é Demonstração dos Resultados Líquidos</li> <li>• de 1978 a 1989 é Desenvolvimento da conta Resultados Líquidos</li> <li>• em 1990 é Demonstração dos Resultados</li> <li>• de 1991 a 2001 é Demonstração de Resultados</li> <li>• de 2002 a 2004 é Demonstração de Resultados por Naturezas</li> <li>• de 2005 a 2008 é Demonstração de Resultados</li> <li>• de 2009 a 2014 é Demonstração dos Resultados por Naturezas</li> <li>• salienta-se o período de 1978 a 1989 em que volta a designar-se de 'Desenvolvimento', contrariamente à designação definida para o POC 77 pelo DL 47/77 de 7 fevereiro</li> </ul>
<b>Número de colunas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• variam entre a disposição em '1' coluna e '4 + 4' colunas</li> <li>• a disposição que prevaleceu por mais tempo foi na disposição '1 + 1' colunas de 1948 a 1976</li> </ul>
<b>Orientação / disposição</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• predomina a disposição horizontal (69 em 101)</li> <li>• a disposição horizontal está relacionada com a forma de disponibilização do R &amp; C em livro</li> <li>• a disposição vertical está relacionada com as formas de disponibilização do R &amp; C: datilografado e em folhas</li> <li>• existe relação direta entre a disposição da DR e do formato do R &amp; C</li> </ul>
<b>Designação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• varia entre a disposição 'Sem nome' até ' Custos &amp; Perdas + Proveitos e Ganhos'</li> <li>• em 59,41% dos 101 R &amp; C a designação utilizada é 'Débito &amp; Crédito'</li> </ul>

(continua)

<b>Questão 6</b>	<b><i>A existência no período em análise do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (ABDR), é considerado como um elemento de informação financeira complementar disponível para os cooperadores?</i></b>
<b>Resultados Obtidos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• é em 1990 que se verifica a introdução nos R &amp; C do ABDR, sendo interrompida em 2005</li> <li>• em 2010 existiu uma incorporação esporádica nos R &amp; C</li> <li>• é obrigatória a sua inclusão nos R &amp; C a entregar às entidades reguladoras, no entanto, a CPOOP não é obrigada a incluir o ABDR nos R &amp; C</li> <li>• neste documento são incluídas notas explicativas ao balanço e à demonstração dos resultados, bem como mapas que contribuem para uma melhor compreensão do relato financeiro</li> <li>• nos mapas salientam-se: os Movimentos ocorridos nas rubricas do Ativo Imobilizado (Bruto), os Movimentos ocorridos nas Amortizações e Provisões nas rubricas do Ativo Imobilizado, Quadro de Reavaliações, o Desdobramento das contas de Provisões, a Demonstração do Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, Demonstração de variação da produção, a Demonstração dos Resultados Financeiros e a Demonstração dos Resultados Extraordinários</li> <li>• uma informação que se destaca nos R &amp; C, é a alteração da moeda de curso legal, e em 2001 os R &amp; C passam a estar expressos em euros, apesar de só ser em 2002 que o escudo é substituído fisicamente pelo euro</li> <li>• a mudança do escudo para euro, apenas acarretou alteração no capital social das cooperativas, por via dessa atualização afetar o CCoop</li> <li>• esta alteração da moeda legal, não acarretou questões suplementares na transição, apesar da antiguidade das participações no capital social e dos fundos a que os cooperadores teriam direito</li> <li>• o ABDR através dos seus mapas demonstra a sua importância e complementaridade para a melhor compreensão do relato financeiro</li> </ul>
<b>Questão 7</b>	<b><i>A mudança do técnico responsável pela Contabilidade tem influência na estrutura do relato financeiro apresentado aos seus membros?</i></b>
<b>Resultados Obtidos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• os dados referentes ao técnico responsável pela Contabilidade apenas começam a constar dos R &amp; C em 1948</li> <li>• Américo da Costa é a pessoa que mais tempo ocupou o cargo, em 46,27% (31 em 67 exercícios) exerceu-o sozinho, durante 10 anos repartiu a responsabilidade com Florido Martins (1972-1981)</li> <li>• sobressai neste estudo, por via do cruzamento dos dados dos R &amp; C com a entrevista, um técnico em particular, que após o término do exercício no cargo, houve necessidade de se proceder ao ajustamento das contas em respeito às especificidades da cooperativa</li> <li>• a mudança do técnico responsável pela Contabilidade pode afetar e influenciar a substância, forma e qualidade do relato financeiro apresentado ao utentes desta informação</li> </ul>

(continua)

<p><b>Questão 8</b></p>	<p><b><i>Existe, em termos genéricos, melhoria na qualidade da informação financeira prestada aos utentes da Cooperativa dos Pedreiros e das cooperativas no geral?</i></b></p>
<p><b>Resultados Obtidos</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• tem-se verificado aumento de qualidade da informação financeira</li> <li>• os cooperadores ao longo dos tempos têm sido beneficiários do aumento deste aumento de qualidade</li> <li>• as normas fiscais são aplicáveis de acordo com a natureza de cada entidade</li> <li>• o processo de criação do relato financeiro é influenciável pelas normas fiscais, normas contabilísticas e normas cooperativas, não seria sensato considerar estas influências de forma individualizada</li> <li>• nos procedimentos contabilísticos na CPOOP é aplicado o Modelo ContaQoop, de acordo com os Estatutos e da legislação cooperativa</li> <li>• a Contabilidade deve ser clara e revelar a informação financeira para apoio aos cooperadores</li> <li>• no caso de donativos de isenções ou benefícios fiscais, estes deveriam ser expressados contabilisticamente, a regra que é seguida é a omissão</li> <li>• com um sistema de registo das isenções e benefícios fiscais, permitiria ao Estado ter dados mais fiáveis para perceber de forma mais concreta o impacto económico das medidas aplicáveis nos diferentes sectores de atividade</li> <li>• o Estado para a proteção do interesse individual nos agentes económicos, define uma certa obrigatoriedade, o que se traduz num aumento do grau de exigência na prestação do relato financeiro</li> <li>• os donos da cooperativa são conhecidos e identificados, são donos e trabalhadores simultaneamente, desempenham uma dupla função, que também é extensível à qualidade de utentes da informação financeira</li> <li>• o modelo de relato aplicado nas cooperativas, é o mesmo que definido para as empresas, mas, na sua execução, conjuntamente tem-se de respeitar os Estatutos e os todos critérios cooperativos que sejam aplicáveis</li> <li>• a prestação de contas relativa às operações com terceiros, tem de ser separada das operações com os membros</li> <li>• as normas de relato financeiro são de aplicação geral, definidas para um modelo de empresas privadas com fins lucrativos, mas estas normas são também aplicáveis às cooperativas, contudo, estas normas têm por base satisfazer necessidades de informação, que no âmbito das cooperativas não se verifica</li> <li>• entende-se que deveria existir um sistema contabilístico próprio e adaptado às especificidades das cooperativas</li> <li>• o processo contabilístico de fraca qualidade tem gerado desvios de tal ordem, resultando em implicações graves no que concerne à avaliação financeira destas entidades</li> <li>• desde a sua génese que a CPOOP tem um planos de contas, e por ter um processo contabilístico exemplar, tem sido um fator determinante para o seu sucesso</li> </ul>

## Considerações Finais

### 1. Principais conclusões

O estudo desenvolvido descreve a evolução do relato financeiro presente nos R & C da Cooperativa dos Pedreiros de 1914 a 2014. Constata-se que o relato financeiro desempenha um importante papel nas cooperativas. Nestas entidades, os sócios são conhecidos, desempenham uma dupla função, enquanto donos e trabalhadores, consubstancia igualmente um duplo papel como utentes da informação financeira.

Para entender a importância destes R & C inerentes à CPOOP, foi essencial refletir sobre a evolução e o processo de desenvolvimento do relato financeiro, bem como o desenvolvimento da atividade ocorrida na Cooperativa dos Pedreiros ao longo destes 100 anos.

Por conseguinte, de forma sucinta e atendendo ao objetivo geral desta investigação e às oito questões de investigação, enunciaremos as principais conclusões a que chegámos ao longo deste trabalho.

Atendendo ao contexto da CPOOP, esta cooperativa é constituída no ano em que iniciou a I Guerra Mundial e na qual Portugal participou. Destacamos a existência de 101 R & C em 100 anos. Mencione-se, igualmente, que não existem relatórios em 15 anos, e 11 desses anos, estão dentro do período de vigência do Estado Novo.

Quando analisada a primeira questão de investigação, a alteração da designação legal da CPOOP, de SCPOOP para CPOOP, ocorre em 1982. Contudo, apenas em 1985 é que esta alteração é refletida na capa dos R & C. Esta alteração não provocou modificação na prestação de contas aos membros.

No que diz respeito à rotatividade dos órgãos sociais, salientamos que, em 13 dos 86 R & C existentes, a convocatória da AG não está presente, o que não permite a identificação do Presidente da Mesa. Nos restantes relatórios foi possível identificar pelo menos 32 Presidentes da Mesa da AG diferentes.

O cargo de presidente foi exercido de 1985 a 2007 (23 anos) por Adalberto Jorge Gomes dos Santos, tornando-o na pessoa com mais tempo no cargo e também o que esteve mais tempo de forma consecutiva.

Observa-se no estudo que não é conclusiva a existência de uma relação causal entre a rotatividade dos Órgãos Sociais e a evolução da prestação de contas.

Quanto à terceira questão, relativa ao formato de apresentação dos R & C, ressalta-se que foram disponibilizados em quatro formatos diferentes, destacando-se 66 períodos em que os relatórios foram distribuídos aos cooperadores em livros realizados em tipografia.

No que respeita à quarta questão, os elementos disponibilizados nos R & C durante estes 100 anos, têm sido: Convocatória da AG, Quadro com o número de membros, Responsável pela Contabilidade, Balanço, Demonstração de Resultados, Movimento Conta Caixa, Parecer do Conselho Fiscal, e Anexo às Demonstrações Financeiras.

Quanto ao resumo do movimento conta Caixa, este deixou de ser utilizado em 1941. Assiste-se ao reforço da relevância dada ao Balanço e à Demonstração de Resultados, a partir desta data.

Referenciando o movimento 'número de membros', por força da aplicação do CCoop de 1980, termina a distinção entre membros efetivos e auxiliares, passa a só existir uma categoria de membros nas cooperativas: efetivos. Na análise dos documentos ressalta a categoria com maior expressão, que é a que 'não tem dados', seguida da categoria dos 'membros efetivos'.

Desde a génese da cooperativa que existe o órgão "Conselho Fiscal" por imperativo legal. Contudo, nem sempre ostentou este nome. Revisitando as funções do Conselho Fiscal, este órgão emite com periodicidade anual um parecer relativo à conformidade da informação financeira. Ora, em todos os relatórios existentes observa-se a existência do parecer do Conselho Fiscal.

Em resposta à quinta questão, as classes do Balanço foram sofrendo alterações ao longo do tempo, até chegar à fórmula utilizada atualmente (Ativo igual ao Capital Próprio e Passivo:  $A = CP + P$ ). O Balanço nos primeiros 75 anos de existência da cooperativa, em 36 desses anos, tem como estrutura: Ativo igual ao Passivo ( $A = P$ ). A fórmula utilizada atualmente ( $A = CP + P$ ) vigora desde 1990.

A importância relativa do balanço sai reforçada ao mostrar-se que é o primeiro Mapa a ser apresentado nos relatórios, por 78 vezes em 86. É em 1932 que o balanço ascende ao estatuto de primeiro Mapa (ressalve-se: pela análise dos relatórios disponíveis).

Em termos de subdivisões no Ativo, ao longo dos anos, esteve subdividido em oito formas diferentes. Salienta-se de 1952-1970 (19 anos) esteve subdividido em quatro (Maneável, Realizável, Imobilizado e Condicionado); de 1990-2009 (20 anos) subdividido em três (Imobilizado, Circulante, Acréscimos e Diferimentos).

No que diz respeito ao número de subdivisões no Passivo, entre 1914 e 2014, variam entre a inexistência de subdivisões e quatro subdivisões. Contudo, a subdivisão que vigora por maior tempo, no período de 1977-1988, assenta em duas subdivisões: Débito a curto prazo e Débitos a Médio e Longo Prazo.

Temos, depois, outro grupo de estudo, as subdivisões no Capital Próprio ou Situação Líquida entre 1914 e 2014, as quais variaram, existindo catorze séries.

Na totalidade dos relatórios observou-se que o Balanço é composto por dois membros, e predominando a disposição horizontal do balanço (70 em 86). Constatou-se a existência de relação direta entre a forma como o relatório é disponibilizado e a sua orientação. Tal como foi referido, se o relatório é disponibilizado em livro, o balanço é horizontal, atendendo à orientação vertical do balanço, em 1937-1944 e 1946-1947 (datilografado) e 2009-2014 (folhas), existe uma relação direta entre a orientação vertical do balanço e a forma como o relatório foi disponibilizado.

Pode-se concluir que o Balanço sofreu alterações na sua estrutura, em particular nos momentos da entrada em vigor do POC 77, POC 89 e SNC (2010). O Balanço reflete a posição

patrimonial da CPOOP em determinada data. Nestes 100 anos muito foi alterado (novos fenómenos, novos paradigmas, revolução tecnológica) e o relato financeiro não é exceção. Analisados os Balanços de 1914 até 2014, depreende-se uma evolução na sua estrutura, na sua complexidade e um maior detalhe na informação financeira prestada aos seus utentes.

A designação da Demonstração dos Resultados, nestes 100 anos, sofreu oito alterações, sendo que começou por chamar-se ao Mapa apresentado no R & C de “Desenvolvimento da conta ‘Perdas e Lucros’ ”. De 1918-1976, vigora por 59 anos, a designação de “Demonstração da conta ‘Perdas e Lucros’ ”. Em 1977 designa-se de Demonstração dos Resultados Líquidos. Salienta-se o período de 1978 – 1989 em que volta a ser reintroduzido nos relatórios o termo desenvolvimento em vez de demonstração (Desenvolvimento da conta Resultados Líquidos), contrariamente ao utilizado em 1977 e definido no Decreto Lei 47/77, de 7 de fevereiro (que aprova o Plano Oficial de Contabilidade).

À imagem do que aconteceu com o Balanço, também na Demonstração dos Resultados, prevalece a orientação horizontal, e existe uma relação direta entre a orientação e a forma como o relatório é disponibilizado.

A nomenclatura que prevalece nas Demonstrações de Resultados, é “Débito & Crédito” em 59,41% dos R & C.

Parece-nos essencial realçar a longevidade do formato utilizado nas Demonstrações Financeiras antes de 1977, o que prova que apesar da ausência de normalização contabilística efetiva, que corresponde a um longo período de tempo na existência da cooperativa, esta sempre se preocupou em divulgar adequadamente o seu Relato Financeiro.

Em termos concretos, para responder à sexta questão, relativa ao Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, constatou-se que este passa a ser introduzido nos R & C a partir de 1990 e cessa a sua introdução em 2005 (com uma exceção em 2010). Neste documento salientam-se a existência das notas explicativas e os quadros complementares, e ainda, a Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, a Demonstração de Resultados Financeiros e a Demonstração de Resultados Extraordinários.

Para melhor operacionalizarmos a abordagem que consubstancia a resposta à sétima questão, relativa ao responsável pela Contabilidade, destaca-se o facto, de esta informação estar disponível no R & C a partir de 1948.

Com a análise efetuada aos documentos de prestação de contas verificou-se que a mudança do técnico responsável pela Contabilidade tem influência na substância, na estrutura e na qualidade do relato financeiro apresentado aos membros da cooperativa.

Decorrente da revisão teórica e mantendo o foco na resposta da oitava e última questão de investigação, constatamos que a Cooperativa dos Pedreiros tem um plano de contas desde a sua fundação, algo inovador para a época, pois trata-se de um instrumento necessário e importante para uma adequada organização contabilística. Ainda na resposta à oitava questão de investigação concluímos que a falta ou diminuição da qualidade no próprio processo administrativo, e no próprio processo contabilístico, pode influenciar a longevidade e a saúde financeira das cooperativas.

No caso da Cooperativa dos Pedreiros verificou-se que o processo contabilístico exemplar que sempre teve ao longo do período analisado, resultou numa melhoria constante do seu relato financeiro, foi determinante para o seu sucesso.

## **2. Limitações do Estudo**

As principais limitações que surgiram no desenvolvimento desta dissertação estão relacionadas: (i) em primeiro lugar, com o tempo para a sua realização, devido fundamentalmente ao volume de informação a ser recolhida e posteriormente tratada e analisada: (ii) em segundo lugar, o facto desta investigação se basear nos Relatórios e Contas de uma dada cooperativa. Por sua vez, a opção por um estudo de caso único condiciona a generalização das conclusões.

## **3. Perspetivas de trabalhos futuros**

Como pistas de investigação futura sugere-se a realização de estudos que permitam incluir mais entrevistados. Poderia este estudo ser desenvolvido a outras organizações da economia social, tais como mutualidades, associações e fundações. Baseado numa constatação deste estudo, seria igualmente interessante estudar em concreto na CPOOP, e nas cooperativas, a relação entre a ausência de relatórios e o período de vigência do Estado Novo.

## Referências Bibliográficas

- Aguiar, N. (2014). A tributação do rendimento das cooperativas em Portugal. *Revista Cooperativismo e Economia Social*, 36.
- Alfredo, R. (2010). *Reconhecimento, Mensuração e Divulgação na Contabilização dos Contratos Plurianuais de Construção. Divergência entre o IASB, o FASB e o Normativo Português*. Dissertação de Mestrado. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico de Lisboa.
- Almeida, P. (2013). *A Cooperativa enquanto espaço do Empreendedorismo Social: o caso específico da Cooperativa dos Pedreiros*. Dissertação de Mestrado. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico do Porto.
- Arroyo, G. (1990). *La contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa*. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.
- Bandeira, A. (2013). O Regime de Normalização Contabilística Português para as Empresas do Setor Não Lucrativo – SNC-ESNL – E as suas Especificidades Relativamente ao Relato Financeiro. *Cooperativismo e Economia Social*, 35, 223-230. Acedido em [http://www.cases.pt/0\\_content/actividades/doutrina/Cooperativismo\\_35.pdf](http://www.cases.pt/0_content/actividades/doutrina/Cooperativismo_35.pdf) em 31 julho 2015.
- Bandeira, A., & Meira, D. (2015). *A inadequação do enquadramento contabilístico das cooperativas em Portugal (I)*. *Revista OTOC n.º 179*, pp.42-47.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Caliatu, G. & Soares, V. (2015). Estudo Comparativo da Normalização da Contabilidade Financeira em Portugal e Angola. *Portuguesa Journal of Finance, Management and Accounting*, 1 (1), 3-32.
- Donário, A.A. (2013). Natureza dos Excedentes e Reservas nas Cooperativas: Seu Retorno e Distribuição. Acedido em <http://repositorio.ual.pt/bitstream/11144/131/4/Excedentes%20e%20Reservas%20nas%20Cooperativas%20-%202%C2%AA%20ed..pdf> em 31 julho 2015.
- Ebrahim, A. (2010). *The Many Faces of Nonprofit Accountability*. Working Paper. Harvard Business School: USA.

- Eisenhardt, K. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Francisco, L. & Alves M. (2010). *A Necessidade de Informação dos Stakeholders das Organizações Sem Fins Lucrativos: uma Responsabilidade, um Desafio a Vencer e a Busca de Soluções*. Acedido em [http://www.aeca1.org/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xivencuentroaeca/cd/19j.pdf](http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/19j.pdf) em 31 maio 2015.
- Gil, A. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6.ª Ed). São Paulo: Editora Atlas, S.A.
- Gómez Aparício, P. (2003). *El Capital Social em las Sociedades Cooperativas. Las Normas Sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas a la luz de los Principios Cooperativos*. CIRIEC-ESPANA. Ed. 45. Acedido em <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=17404503> em 25 março de 2015.
- Gonçalves, A. (2009). O Sistema de Normalização Contabilística. *Revisores & Auditores*, 32-53.
- Guimarães, J. (2009). Fluxos de Caixa e Dinâmica Patrimonial (O caso português). *Congresso Internacional de Contabilidade do Mundo Latino*. Brasil. Acedido em [http://www.infocontab.com.pt/download/XProlatino\\_JFCG.pdf](http://www.infocontab.com.pt/download/XProlatino_JFCG.pdf) em 30 junho de 2015.
- Kearns, K. (1996). *Managing for Accountability: Preserving the Public Trust in Public and Nonprofit Organizations*. Jossey-Bass Inc. San Francisco - USA.
- Leite, J. (2012). *Princípios cooperativos*. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda.
- Lüdke, M. & André, M. (1986). *Pesquisa em Educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: E.P.U.
- Martinho, A. (1999). Aspectos historiográficos da contabilidade em Portugal no período compreendido entre o século XVII e XIX. *Jornal do técnico de contas e da empresa*, 39-51.
- Matos, H. (2011). *A Adoção do Sistema de Normalização Contabilística e o seu Impacto nas Demonstrações Financeiras*. Dissertação de Mestrado. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Meira, D. (2009). *O Regime Económico das Cooperativas no Direito Português - O Capital Social*. Porto: Vida Económica.
- Meira, D. (2011a). O quadro jurídico-constitucional do cooperativismo em Portugal. *Revista Cooperativismo e Economia Social*, n.º 33, Curso 2010/2011, Universidade de Vigo, pp. 31-46, ISSN: 1130-26.
- Meira, D. (2011b). A responsabilidade social da empresa cooperativa: uma análise jurídica e intercultural. In Sarmiento, C. (Org.), *Diálogos interculturais: os novos rumos da viagem* (pp. 293-305). Porto: Vida Económica.

- Meira, D. (2011c). As insuficiências do regime legal do capital social e das reservas na cooperativa. *I Congresso do Direito das Sociedades em Revista*. Almedina, Coimbra, pp. 129-155.
- Meira, D. (2012a). O projeto de Lei n.º 68/XII, relativo à Lei de Bases da Economia Social Portuguesa. *Seara Nova*, 36-42.
- Meira, D. (2012b). *As Operações com terceiros no direito cooperativo português*. In: Jurisprudência Cooperativa Comentada. Obra Coletiva de comentários e acórdãos da jurisprudência portuguesa, brasileira e espanhola. Lisboa: Imprensa Nacional- Casa da Moeda, pp. 413-425.
- Meira, D. (2012c). *O regime jurídico do excedente Cooperativo*. In: Jurisprudência Cooperativa Comentada. Obra Coletiva de comentários e acórdãos da jurisprudência portuguesa, brasileira e espanhola. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, pp. 359-374.
- Meira, D. (2013a). A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa. Breve Apresentação. *Cooperativismo y Economía Social*, 35, 231-236.
- Meira, D. (2013b). *The Portuguese Law on Social Economy. Working Paper, CIRIEC*, 2014/12.
- Meira, D. A. & Ramos, M. E. (2014). *Governança e Regime Económico das Cooperativas – Estado da Arte e Linhas de Reforma*. Vida Económica. Porto.
- Merino, S. (2008). Cooperativas de viviendas. In AA.VV. (Org.), *Manual de Derecho de Cooperativas*. Vitoria: Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi.
- Morgado, P. (2006). La economia social e su marco legal. In Morgado, P. & Rosado, L. (Orgs.), *Economía Social y Cooperativismo* (pp. 35-45). Salamanca: Lex Nova.
- Namorado, R. (2003). A Sociedade Cooperativa Europeia - problemas e perspetivas. *Oficina do CES* n.º 189. Acedido em <http://www.ces.uc.pt/publicacoes/oficina/ficheiros/189.pdf> em 31 de maio de 2015.
- Namorado, R. (2005a). *Cooperatividade e Direito Cooperativo: Estudos e Pareceres*. Coimbra: Edições Almedina.
- Namorado, R. (2005b). *Cooperativismo – Um horizonte possível*. Acedido em <http://www.ces.uc.pt/publicacoes/oficina/ficheiros/229.pdf> em 31 maio 2015.
- Namorado, R. (2013). *O essencial sobre cooperativas*. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda.
- Neves, F. (2010). *Código do IVA e Legislação Complementar. Comentado e Anotado*. Porto: Vida Económica.
- Oliveira, J. (2015). *Ser Cooperativa em Portugal*. Comunicação 111. Acedido em <http://xvcontabilidade.iscac.pt/pt/?home#> em 30 setembro 2015.

- Pardal, L. & Correia, E. (1995). *Métodos e Técnicas de Investigação Social*. Porto: Areal.
- Pérez, C., & Perdomo, J. (2006). Aspectos económicos y contables del voluntariado en las ONG. Universidad Nacional Autónoma do México. *Revista Contaduría y Administración*, Septiembre-Diciembre, 220, 181-206.
- Pires, M. (s/d). Edifício Sede e Oficinas da Cooperativa dos Pedreiros. Acedido em <https://fims.up.pt/index.php?cat=45&subcat=15&subsubcat=17&proj=19> em 31 maio 2015.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. V. (2003). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, Lisboa: Gradiva.
- Rainha, N. (2009). *A adoção do SNC – A caminho da convergência internacional*. Price Waterhouse Coopers. Acedido em <https://www.pwc.pt/pt/corporate/imagens/snc-set-09.pdf> em 30 junho 2015.
- Ribeiro, F. & Santos, S. (2013). *A Fiscalidade e as Organizações de Economia Social*. Porto: Vida Económica.
- Santos, L. (2002). A Estrutura Conceptual da Contabilidade em Portugal. In *IX Congresso Internacional de Contabilidade: A dinâmica do mundo e da contabilidade*. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração, do Instituto Politécnico do Porto.
- Santos, M. (2010). *A Adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Perceção dos Profissionais de Contabilidade*. Dissertação de Mestrado. Porto: Faculdade de Economia da Universidade do Porto.
- Sousa, M., & Baptista, C. (2011). *Como fazer investigação, dissertações, tese e relatórios. Segundo Bolonha*. Lisboa, Pactor/Lidel.
- Triviños, A. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas.
- Unerman, J. & O'Dwyer, B. (2006). On James Bond and the importance of NGO accountability. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2, 1-10.
- Vieira, R., Major, M., & Robalo, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (p. 364). Lisboa: Escolar Editora.
- Yin, R. (2009). *Case study research: Design and methods* (4th ed). Thousand Oaks, CA: Sage

## Referências Normativas

Aviso 15652/2009 de 7 setembro. Diário da República n.º 173, Série II. Secretaria Geral-Ministério das Finanças e da Administração Pública. Acedido em <https://dre.tretas.org/dre/260053/> em 31 de maio de 2015.

Carta de Lei de 28 de junho de 1888. Diário do Governo n.º 203/1888. Ministério do Reino.

Código Cooperativo. Lei n.º 51/96 de 7 de setembro. Acedido em <http://dre.tretas.org/dre/77285/> em 31 de julho 2015.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colecticas. Acedido em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/DB0D5898-6686-41CA-A750-3498D9BCB579/0/CIRC.pdf> em 31 de julho 2015.

Código do Imposto sobre Valor Acrescentado. Acedido em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/civa\\_rep/index\\_iv\\_a.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iv_a.htm) em 31 julho 2015.

Constituição da República Portuguesa. Acedido em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx> em 31 de julho 2015.

Declaração de Retificação n.º 15/96 de outubro. Diário da República n.º 208/1996, Série I-A. Assembleia da República.

Decreto-Lei n.º 45.103, de 1 de julho de 1963, Diário da República n.º 153, Serie I. 1963. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 744/76 de 18 de outubro. Diário da República n.º 244/1976, Série I. Ministério das Finanças; Ministério da Justiça.

Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro. Diário da República n.º 31/1977, Série I. Ministério das Finanças; Ministério do Plano e Coordenação Económica

Decreto-Lei n.º 460/77 de 7 de novembro. Diário da República n.º 257/1977, Série I. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 454/80 de 9 de outubro. Diário da República n.º 234/1980, Série I. Presidência do Conselho de Ministros. Código Cooperativo.

Decreto-Lei n.º 238/81 de 10 de agosto. Diário da República n.º 182/1981, Série I. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 309/81, de 16 de novembro. Diário da República n.º 264/1981, Série I. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 45/82 de 10 de fevereiro. Diário da República n.º 34/1982, Série I. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 335/83 de 16 de julho. Diário da República n.º 162/1993, Série I. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 36/84 de 1 de fevereiro. Diário da República n.º 27/1984, Série I. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 395/84 de 27 de dezembro. Diário da República n.º 298/1984, Série I. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 42/86 de 6 de março. Diário da República n.º 54/1986, Série I. Ministério do Plano e da Administração do Território.

Decreto-Lei n.º 399/86 de 27 de novembro. Diário da República n.º 274/1986, Série I. Ministério do Plano e da Administração do Território.

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, Diário da República n.º 277/1988, 2.º Suplemento, Série I. 1988. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro. Diário da República n.º 268/1989 - Suplemento, Série I. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho. Diário da República n.º 133/2009, Série I. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 09 março. Diário da República n.º 48/2011, Série I. Ministério das Finanças e da Administração Pública. (Lei de Bases da Economia Social).

Decreto do Presidente da República n.º 44-A/2011 de 7 de abril. Diário da República n.º 69. Presidência da República.

Diário do Governo n.º 31 - 2ª Série de 1933.02.07.

Estatutos da Cooperativa de Produção dos Operários Pedreiros Portuenses, Crl.

Estatuto dos Benefícios Fiscais. Acedido em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/bf\\_rep/index\\_eb\\_f.htm](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/index_eb_f.htm) em 31 julho de 2015.

Lei de 2 de Julho de 1867 (Lei Basilar do Cooperativismo).

Lei n.º 1/83 de 10 de janeiro. Diário da República n.º 7/1983 - Suplemento, Série I. Assembleia da República.

Lei n.º 6/95 de 16 março. Diário da República n.º 64/1995, Série I-A. Assembleia da República.

Lei n.º 51/96 de 7 de setembro. Diário da República n.º 208/1996, Série I-A. Assembleia da República.

Lei n.º 30/2013 de 8 de maio. Diário da República n.º 88/2013, Série I. Assembleia da República. Lei de Bases da Economia Social.

Lei n.º 119/2015 de 31 agosto. Diário da República n.º 169/2015, Série I. Assembleia da República. (Código Cooperativo).

Regulamento (CE) n.º 1606/2002, anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho. Diário da República n.º 133/2009, Série I. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

## Índice Onomástico

### A

Aguiar, N. 24  
Alfredo, R. 14  
Almeida, P. 19, 20, 21, 22, 23  
Alves M. 18  
André, M. 28  
Arroyo, G. 18

### B

Bandeira, A. 10, 16, 18  
Baptista, C. 26, 28  
Bardin, L. 29

### C

Caliatu, G. 12, 13, 16  
Campenhoudt, L. 28, 29  
Correia, E. 28, 30

### D

Donário, A. A. 11, 12

### E

Ebrahim, A. 18  
Eisenhardt, K. 27

### F

Francisco, L. 18

### G

Gil, A. 29  
Gómez, A. P. 11  
Gonçalves, A. 16, 17  
Guimarães, J. 13

### K

Kearns, K. 18

### L

Leite, J. 6, 7  
Lüdke, M. 28

### M

Major, M. 28, 29  
Martinho, A. 12, 13  
Matos, H. 15  
Meira, D. 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9,  
10, 11, 12  
Merino, S. 24  
Morgado, P. 7

### N

Namorado, R. 4, 6, 7, 9  
Neves, F. 24

### O

O'Dwyer, B. 18  
Oliveira, J. 7

### P

Pardal, L. 28, 30  
Perdomo, J. 18  
Pérez, C. 18  
Pires, M. 20

### Q

Quivy, R. 28, 29

### R

Rainha, N. 18  
Ribeiro, F. 24  
Robalo, R. 28, 29

### S

Santos, L. 13, 14  
Santos, M. 14, 15  
Santos, S. 24  
Soares, V. 12, 13, 16  
Sousa, M. 26, 28

### T

Triviños, A. 30

### U

Unerman, J. 18

### V

Vieira, R. 28, 29

### Y

Yin, R. 27

## Apêndices

### Apêndice I: Guião da Entrevista

O objetivo principal desta entrevista é procurar compreender e caracterizar a evolução do relato financeiro na Cooperativa do Pedreiros ao longo do século XX até a atualidade.

1. A cooperativa dos Pedreiros alterou a sua designação em 1985 de SCPOPP para CPOPP, esta alteração veio de alguma forma modificar substancialmente a Cooperativa?
2. Qual considera ser o melhor sistema de manutenção dos Órgãos Sociais? Existir mudança anual, ou manter por períodos (mandatos) sucessivos?
3. Considera que as reuniões de AG decorrem em data atempada? E quanto à 2ª convocatória, tem sido necessário recorrer a esta modalidade?
4. Como considera a evolução do número de cooperadores? Ainda persiste a distinção entre membros efetivos e auxiliares?
5. A alteração do uso da moeda legal de escudo para euro, acarretou questões suplementares devido à antiguidade das participações dos cooperantes ou dos fundos a que teriam direito?
6. Ocorreram várias alterações nas Demonstrações Financeiras ao nível do Balanço e da Demonstrações dos Resultados, acredita que essa mudança contribuiu positivamente para o esclarecimento dos cooperadores?
7. Nos primeiros anos de vida da cooperativa, o Fundo Individual era publicado de forma detalhada e individualizada. Poderia esta medida contribuir para uma transparência maior sobre a participação na cooperativa?
8. Desde a génese da cooperativa que existe o Órgão “Conselho Fiscal” por imperativo legal, e este, emite com periodicidade anual, um parecer. Considera ter existido uma evolução deste parecer?
9. Com a entrada em vigor do POC 89, o paradigma da prestação de contas é alterado, entre outras alterações, foi criado o ABDR, que passa a ser incorporado no relatório e contas de 1990, mas a partir de 2005, deixa de ser incluído. Este elemento de relato financeiro,

durante os anos em que foi incorporado no relatório e contas, foi encarado como um aliado ao esclarecimento dos cooperadores ou o inverso?

10. Considera que o layout do relatório e contas, é diretamente proporcional à mudança do técnico responsável pela contabilidade?
11. Os relatórios e contas são disponibilizados antecipadamente aos cooperadores, antes das AG's? São utilizados meios eletrônicos?
12. Em sua opinião considera que houve evolução no relato financeiro das cooperativas?

## Apêndice II: Análise de conteúdo da entrevista com Dr. Fernando Martinho

Quadro1. Unidades de análise obtidas da entrevista com o Dr. Fernando Martinho

---

### Unidades de Análise

---

*“Não! Isso não criou absolutamente nada, trata-se de fazer uma alteração dizendo qual é a equivalente. A nível do governo decidiu-se que o estado português, com as estruturas da comissão europeia que tem a ver com a zona euro, decidiram que o euro ficava equivalente a 200 e...”*

*“200,482 escudos e foi aplicada essa regra à contabilidade, ponto final. Não alterou nada. A alteração que houve, foi a alteração que houve em sede do código cooperativo que vem determinar o capital mínimo das cooperativas e vem determinar a forma de atualização desse esforço, e o que acontece é que se para trás as cooperativas tinham como capitais na generalidade das cooperativas de operação operária, aqui a dos pedreiros, imaginemos 100€, não é, 100 escudos, agora com o código, o código estabelece um capital mínimo e ele ao estabelecer o capital mínimo mesmo na legislação vem dizer como se realiza esse capital mínimo, e vem dizer remetendo para os estatutos, não é? (...)”*

---

*“Eu acho que sim, a ideia da cooperativa se tu vires a estrutura, desde e ainda hoje tem uma informação standardizada ao nível da demonstração porque também são feitas para entregar na banca, entregar nas finanças e tudo o mais, e tem que estar compatível e, depois tem um conjunto de informações que tem relevo, portanto existe sempre uma informação específica no relatório da cooperativa sobre com as questões sociais com os valores afetos à aplicação dos fundos para efeitos sociais, hoje não fundos mas reserva que a designação mudou e, existe uma informação que havia e que houve em algumas questões, houve durante algum tempo uma... aquilo que nós hoje vemos uma mistura de alguns elementos a partir de determinada altura... enquanto nos anos anteriores estava muito, muito bem caracterizada a informação suplementar sobre o desenvolvimento da componente social, nos últimos anos houve um desvio para um processo de apresentação das contas mais para efeitos fiscais e menos com a mistura dos processos que a cooperativa começou a ter, que devia ter tido uma arrumação diferente e não houve, e houve até uma mistura (...).”*

---

---

*“Primeiro a cooperativa desde a sua fundação de contas tem um plano de contas, quando ainda não existia sequer nem o plano de contas... e pelas investigações que nós temos estamos a fazer a cooperativas com mais de 100 anos, verificamos que um dos fatores de sucesso foi terem logo na sua génese um processo contabilístico exemplar, e nós encontramos nesse processo contabilístico exemplar, e no caso da cooperativa dos pedreiros, no caso do povo portuense e noutras cooperativas aqui na cidade do Porto, o papel de vários professores, e técnicos que estavam ligados ao então instituto... Escola de Comércio do Porto, depois Instituto Comercial. O que quer dizer que estas cooperativas, já tinham contabilidade partida dobrada quando não era obrigatório, tinham plano de contas próprio com designações próprias e tinham até no caso da cooperativa dos pedreiros, contabilidade analítica desde o primeiro ano, portanto o que quer dizer que havia processo contabilístico muito avançado. Quando aparece a existência do POC, o POC é um plano oficial de contas, isto é, que se torna imperativo para todo um conjunto de entidades, na cooperativa dos pedreiros essa era uma prática que já estava reportada e documentada há muitos anos, portanto não houve grandes questões, houve alguma alteração nalgumas designações que se poderiam até ter um alcance muito maior (...).”*

---

*“Diria que há duas coisas, não é tudo... é evidente que a forma como as contas aparecem numa entidade tem a ver com... digamos com dois grupos de responsáveis nas questões e até diria mais, com três, porque tem a ver com o próprio Conselho fiscal, tem a ver com a Direção, os responsáveis técnicos pelas contas, o Conselho Fiscal, portanto como já disse também, e depois pelos próprios cooperadores, em AG porque são eles que vão aprovar as contas, isto quer dizer que não é só... da relação entre estes três, estas quatro entidades que, a forma como é apresentada, e aqui eu não estou a falar na cooperativa dos pedreiros como noutra cooperativa, por exemplo, eu desempenho funções de Conselho Fiscal em algumas cooperativas e através do Conselho Fiscal tenho feito recomendações nos pareceres que podem ser positivos, porque muitas vezes as formas de apresentação que são feitas não são necessariamente ilegais, mas podem ser erradas, e várias vezes eu tenho reportado que a forma de apresentação das contas de cooperativas não sendo necessariamente ilegais podem estar erradas em termos cooperativos, e tenho feito reparos e indicado como é que se altera. Mas, a forma como a Direção tem ou não tem competências sobre o processo contabilístico e administrativo e sobre a escolha dos responsáveis pela contabilidade, neste caso o técnico de contas, vai-se repercutir na forma de apresentação e há um conjunto de elementos que são reportados à Direção e nem sempre as Direções das cooperativas, das entidades tem uma atitude reflexiva de questionar, e aquilo é apresentado a dizer “A gente aplicou aqui a lei e isto é assim”, e o problema é o seguinte: nas contabilidades das cooperativas há no mínimo duas leis a aplicar: é a lei cooperativa e a lei fiscal. E aplicando a lei cooperativa, eu defendo o primórdio, primeiro aplicamos a lei cooperativa e depois aplicamos a lei fiscal, evidentemente que no tempo estas coisas seguem-se em paralelo permanentemente, mas eu tenho que verificar se as coisas estão de acordo com o pacto social, isto é, a entidade ela própria rege-se segundo normas legais e estatutárias, e essas normas*

---

---

*legais e estatutárias ao terem uma relação, uma atividade económica que tem que ter transparência fiscal, tem também de respeitar as outras componentes e a compatibilização é considerando que se trata de nós cumprimos as regras, neste caso da legislação cooperativa e cumprimos as regras fiscais. Muitos colegas, técnicos de contas tem um entendimento que é: primeiro cumprimos as regras fiscais partindo do princípio que a entidade que está é sempre igual, o que não é, e que aplicam a lei fiscal e depois é que vão ver. Ora, há muitas normas fiscais que se aplicam ou não em função da natureza das próprias entidades. E portanto, este processo deve ser considerado e sendo progressivamente influenciável, eu não devo aplicar mecanicamente uma coisa e outra, isto é, não posso aplicar um procedimento, e um procedimento de contabilidade apenas considerando os efeitos cooperativos e depois a fiscalidade logo se vê, como eu não posso fazer o contrário, aplicar a fiscalidade e depois as questões cooperativas logo se vê, tenho que aplicar uma coisa e outra balanceada, eu pessoalmente aplico sempre o modelo, vejo qual é a determinação da operação dos acontecimentos a serem levados contabilisticamente de acordo com os estatutos da cooperativa e com a legislação cooperativa e depois complemento com a apreciação legislação fiscal que se coloca para efeitos, e portanto a cooperativa tem que dar as informações de relações com terceiros tem... para a administração fiscal e tem que ter nomeadamente estamos a afinar esses trabalhos ainda, não é processo concluído, tem de ter uma forma de revelar no próprio processo cooperativo aquilo que são as contribuições do próprio estado pelo sistema de financiamento que decorre dos benefício e das isenções fiscais, e a s própria contabilidade da cooperativa deve estar definida para claramente assumir e dar a expressão a esse apoio, porque nos estatutos da generalidades das cooperativas e no próprio código, considera que as reservas das cooperativas se constitui através dos donativos, ora quando eu estou perante uma situação que o estado me faz um donativo sobre a forma de uma determinada isenção, eu devo considerar o custo que tenho e o donativo que tenho (...). “*

---

*“São também afixados e são entregues, pessoalmente.”*

*“Não! Atualmente, porque só se alguns solicitarem, porque a generalidade dos cooperadores são pessoas já de uma determinada idade, e de qualquer das maneiras hoje em dia estes meios estão publicitados nos sites quer das finanças, para... acessíveis a novos credores e a outras entidades, os cooperadores tem as informações internas e têm... os cooperadores tem, um grupo de cooperadores mandatado e que podem fazer a verificação de tudo que é, o próprio Conselho Fiscal, de toda a informação.”*

---

*“Eu acho que a evolução que houve, e que é uma evolução que estamos a fazer, e no caso da*

---

---

*cooperativa dos pedreiros desde 2009, é a aplicação progressiva de um modelo próprio da contabilidade das cooperativas em que nós chamamos “Modelo ContaQoop”, Contabilidade, Qualidade e Cooperativa, em que nós procuramos que este relato financeiro, ou relato da contabilidade para responder às questões que estão nos estatutos como sendo os objetivos da criação da cooperativa pelos cooperadores, começa a aumentar a sua qualidade em termos das relações cooperativas, e ao mesmo tempo aumentar a visibilidade e a responsabilização para com a prestação de contas ao estado, isto é, a cooperativa tem que prestar contas aos seus cooperadores e tem que... o relato ser aos donos, e nós não temos que ter um relato para os donos desconhecidos (...). “*

---

### **Apêndice III: Balanço – número de subdivisões no Ativo, Passivo, e Capital Próprio ou Situação Líquida; número de colunas**

#### **Número de Subdivisões**

##### **No Ativo**

No que diz respeito ao número de subdivisões no Ativo, entre 1914 e 2014, variam entre a inexistência de subdivisões e oito subdivisões.

Para relembrar: todos os Relatórios em falta (15) estão compreendidos entre 1915-1945. De 1914-1951 não existem subdivisões no Ativo, portanto poderemos assumir que desde 1914 a 1951 o Balanço é composto pelas mesmas rubricas, pois o Ativo e o Passivo não possuem subdivisões (ver Figura 13 e 14).

O ano de 1989 é o que registra maior número de subdivisões. Neste ano são oito subdivisões: Disponibilidades, Crédito a Curto Prazo, Existências, Imobilizações Financeiras, Imobilizações Corpóreas, Imobilizações Incorpóreas, Imobilizações em curso, Custos Antecipados.

Entre 1978-1988 existem cinco subdivisões (Disponibilidades, Crédito a Curto Prazo, Existências, Imobilizações Financeiras e Imobilizações Corpóreas).

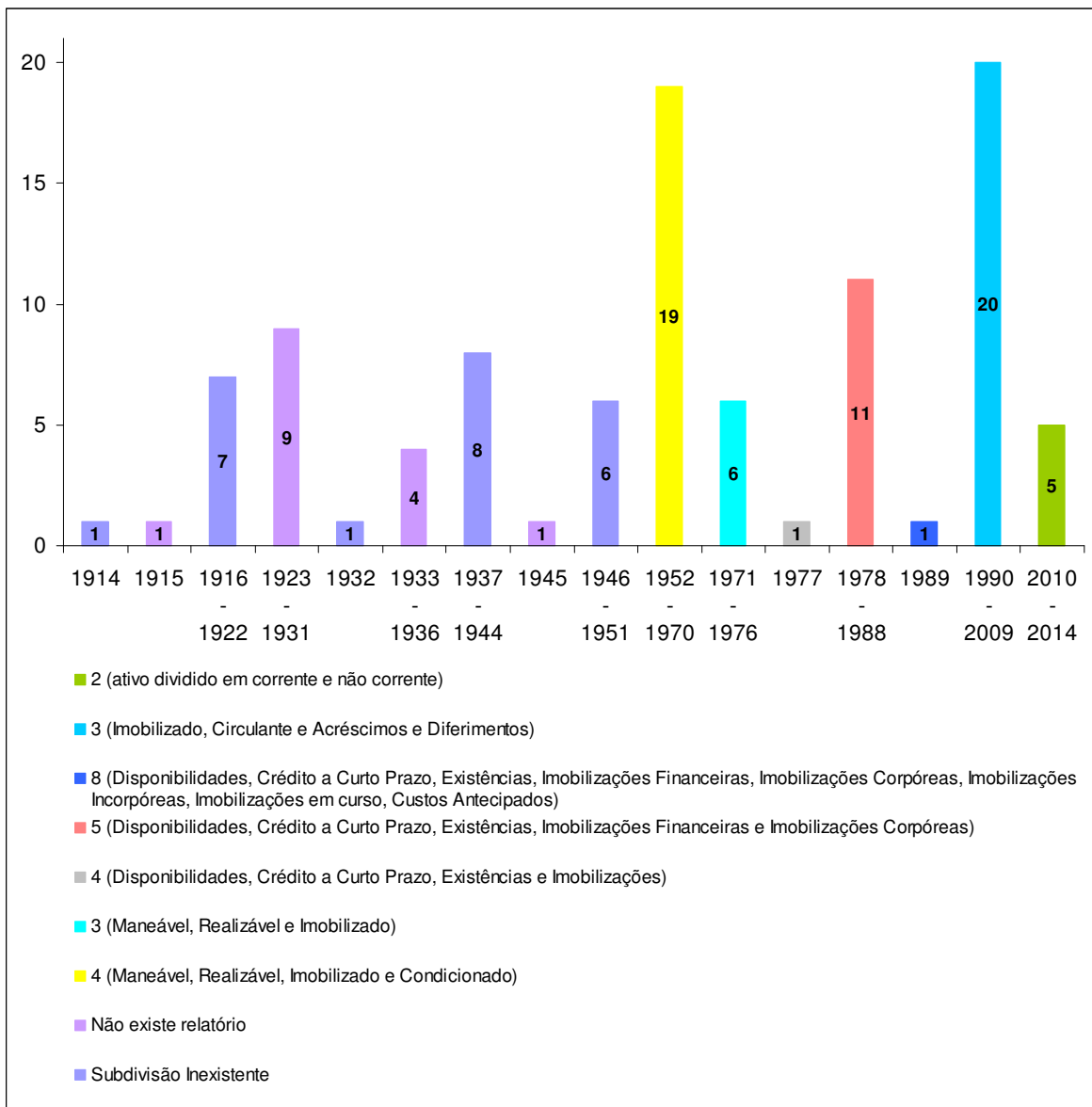
Registam-se quatro subdivisões no ano de 1977 (Disponibilidades, Crédito a Curto Prazo, Existências e Imobilizações) e no período decorrente de 1952-1970 (Maneável, Realizável, Imobilizado e Condicionado).

De 1971-1976 (Maneável, Realizável e Imobilizado) e de 1990-2009 (Imobilizado, Circulante e Acréscimos e Diferimentos) são três as subdivisões.

Após 2010, o Ativo passa a estar subdividido em dois: Corrente e Não Corrente.

As subdivisões que perduraram mais no tempo foram: três (1990-2009: 20 anos); quatro (1952-1970: 19 anos) e cinco (1978-1988: 11 anos).

Gráfico 20 - Subdivisão do Ativo



Fonte: elaboração própria.

## No Passivo

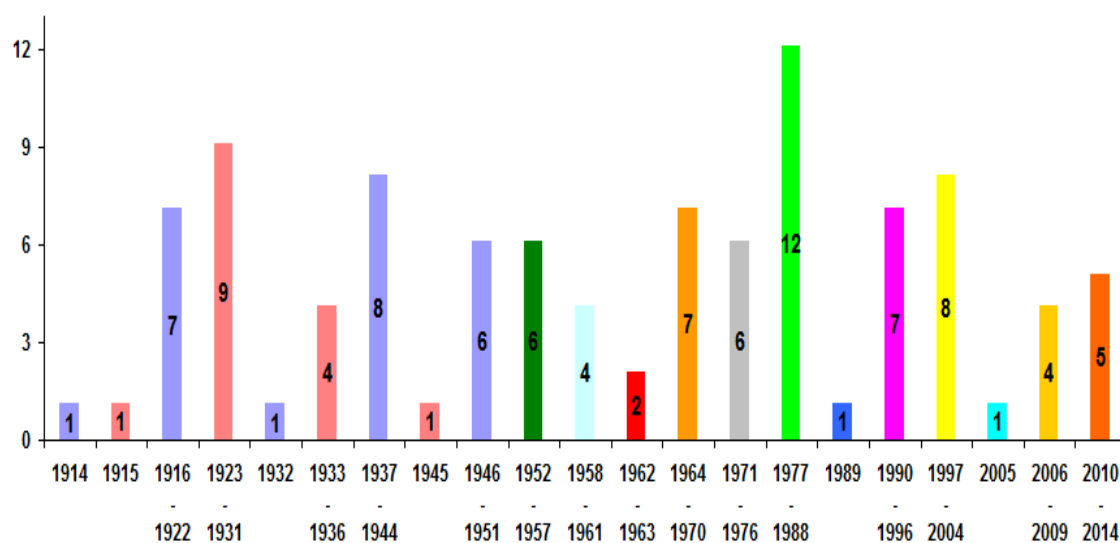
No que diz respeito ao número de subdivisões no Passivo, entre 1914 e 2014, variam entre a inexistência de subdivisões e quatro subdivisões. Todos os Relatórios em falta (15) estão compreendidos entre 1915-1945. De 1914-1951 não existem subdivisões no Passivo, portanto poderemos assumir que desde 1914 a 1951 o Balanço é composto pelas mesmas rubricas, pois o Ativo e o Passivo não possuem subdivisões (ver Figura 13 e 14).

O período de 1990-1996 é o que regista maior número de subdivisões. Neste ano são quatro subdivisões: Capital Próprio, Provisões para riscos e encargos, Dívidas a terceiros - C/P, Acréscimos e Diferimentos.

Registam-se três subdivisões no período de 1952-1957 (Exigível, Condicionado e Situação Líquida), de 1958-1961 (Exigível, Situação Líquida e Condicionado), 1971-1976 (Exigível, Não Exigível e Resultados) e entre 1997-2004 (Capital Próprio, Dívidas a terceiros - C/P, Acréscimos e Diferimentos). Quanto ao registo de duas subdivisões: entre 1962-1963 (Exigível e Situação Líquida), 1977-1988 (Débito a Curto Prazo, Débitos a Médio e Longo Prazo), 1989 (Débito a Curto Prazo, Proveitos Antecipados), 2005 [Capital Próprio, Passivo (Dívidas a terceiros de C/P, Acréscimos e Diferimentos)], 2006-2009 [(Capital Próprio, Passivo (Dívidas a terceiros a MLP, Dívidas a terceiros a C/P, Acréscimos e Diferimentos)], 2010-2014 [Capital Próprio, Passivo (Corrente e Não Corrente)].

Salientam-se as subdivisões que perduraram mais no tempo: duas (1977-1988: 12 anos), três (1997-2004: 8 anos), duas (1964-1970: 7 anos), quatro (1990-1996: 7 anos), três (1971-1976: 6 anos). Atente-se na legenda do Gráfico 21 às diferentes subdivisões identificadas.

Gráfico 21 - Subdivisão do Passivo



(continua)

- 2 (CP + Passivo (corrente e não corrente))
- 2 (CP + Passivo (Dívidas a 3ºs a MLP e Dívidas a 3ºs a C/P e Acréscimos e Diferimentos))
- 2 (CP + Passivo (Dívidas a 3ºs de C/P e Acréscimos e Diferimentos))
- 3 (CP + Dívidas a 3ºs C/ P + Acréscimos e Diferimentos)
- 4 (CP + Provisões para riscos e encargos + Dívidas a 3ºs -C/P + Acréscimos e Diferimentos)
- 2 (Débito a Curto Prazo + Proveitos Antecipados)
- 2 (Débito a Curto Prazo + Débitos a Médio e Longo Prazo)
- 3 (Exigível, Não Exigível e Resultados)
- 4 (Exigível, Não Exigível, Resultados e Condicionado)
- 2 (Exigível e SL)
- 3 (Exigível, SL e Condicionado)
- 3 ( Exigível, Condicionado e SL)
- Não existe relatório
- Subdivisão Inexistente

Fonte: elaboração própria.

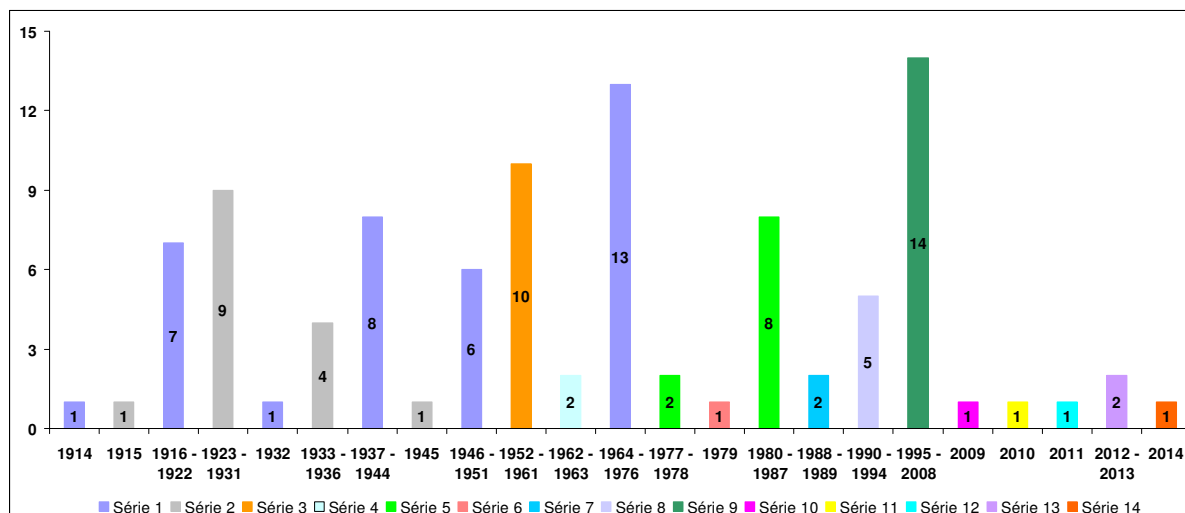
### **No Capital Próprio ou Situação Líquida**

As subdivisões na Situação Líquida entre 1914 e 2014 variaram, existindo catorze séries. Não vamos considerar a Série 2, em que Não existe relatório.

A série predominante é a Série 1 em que Não existe subdivisão, totalizando 36 R & C (1914, 1916-1922, 1932, 1937-1944, 1946-1951 e 1964-1976). De seguida temos a Série 9 de 1995-2008 [Capital + Reserva Reavaliação + Reservas (Legais; Estatutárias; Especiais) + Resultados Transitados + Resultado Líquido do Exercício] em 14 R & C. Em 1952-1961 (10) a Série 3 (Inicial e Adquirida). Em 1977-1978 e 1980-1987 a Série 5 (Capital e Reservas + Resultados Líquidos). Salienta-se ainda a Série 8, de 1990-1994 com 5 [Capital + Reserva Reavaliação + Reservas (Legais; Estatutárias; Especiais) + Resultado Líquido do Exercício].

Atente-se na legenda do Gráfico 22 às diferentes subdivisões identificadas.

Gráfico 22 – Subdivisão Capital Próprio ou Situação Líquida



Fonte: elaboração própria.

#### Explicação da legenda:

- “Série 1”: Subdivisão Inexistente
- “Série 2”: Não existe relatório
- “Série 3”: Inicial e Adquirida
- “Série 4”: Inicial, Adquirida e Condicionado
- “Série 5”: Capital e Reservas + Resultados Líquidos
- “Série 6”: Capital + Reservas + Resultados Transitados + Resultados Líquidos
- “Série 7”: Capital e Prestações Suplementares + Reservas + Resultados Líquidos
- “Série 8”: Capital + Reserva Reavaliação + Reservas (Legais; Estatutárias; Especiais) + Resultado Líquido do Exercício)
- “Série 9”: Capital + Reserva Reavaliação + Reservas (Legais; Estatutárias; Especiais) + Resultados Transitados + Resultado Líquido do Exercício)
- “Série 10”: Capital + Reserva Reavaliação + Reservas (Legais; Estatutárias; Especiais) + Resultado Líquido do Exercício)
- “Série 11”: Capital Realizado + Reservas Legais + Outras reservas estatutárias + Excedentes de revalorização + Resultado Líquido do Período + Interesses minoritários
- “Série 12”: Capital Realizado + Ações (quotas próprias) + Outros instrumentos de Capital Próprio + Prêmios de emissão + Reservas legais + Outras reservas + Resultados Transitados + Ajustamentos em ativos financeiros + Excedentes de revalorização + Outras variações no capital próprio + Resultado Líquido do Período + Interesses Minoritários
- “Série 13”: Capital Realizado + Reservas + Outras variações no Capital Próprio + Resultado Líquido do Período
- “Série 14”: Capital Realizado + Reservas Legais + Outras Reservas + Excedentes de Revalorização + Outras Variações no Capital Próprio + Resultado Líquido do Período

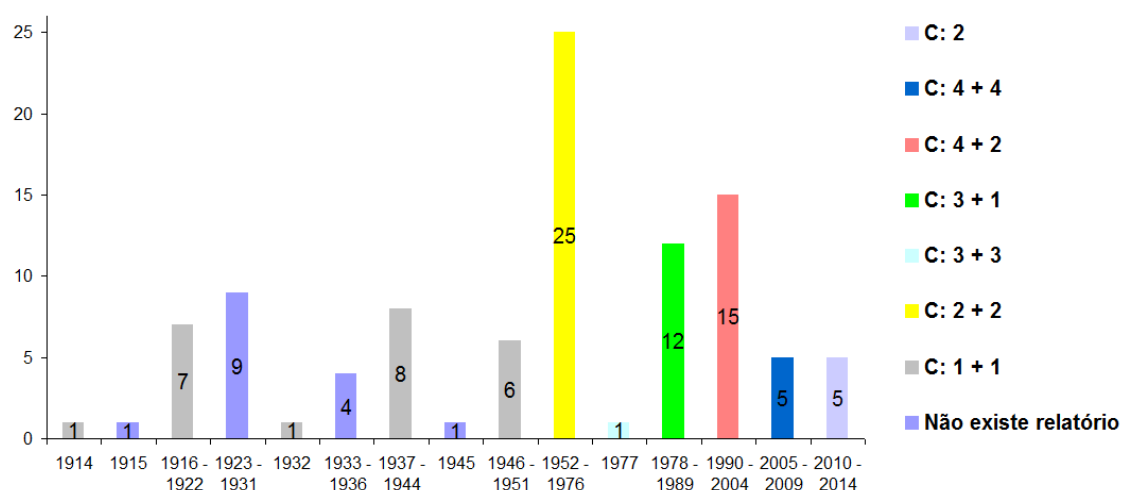
## Número de colunas no Balanço

O Balanço organizou-se segundo disposições e formas distintas. Se anteriormente entendemos quais as orientações do Balanço, neste ponto é de salientar o número de colunas, que alterna entre 1 + 1 (uma coluna no Ativo e outra no Passivo), passando por 4 + 4 (no Ativo três colunas do ano N e uma de N-1; no Capital Próprio e Passivo, duas colunas do ano N (subtotal e total) e mais duas de N-1 (subtotal e total) e terminando em 2 (como a disposição do Balanço é vertical, apenas existem duas colunas: a primeira do ano N, e a segunda do ano N-1).

Como se observa no Gráfico 23, o número de colunas que prevaleceu mais tempo foi na disposição 2 + 2 (1952-1976: 25 anos), 4 + 2 (1990-2004: 15 anos), 3 + 1 (1978-1989: 12 anos), 4 + 4 (2005-2009: 5 anos), 2 (2010-2014: 5 anos). No ano de 1977, por uma única vez, recorreu-se à disposição 3+3.

O recurso a 1 + 1 começou em 1914 e culminou em 1951, que engloba na totalidade os períodos em que não existem relatórios.

Gráfico 23 - Número de colunas no Balanço



Fonte: elaboração própria.

Explicação da legenda:

- “C: 1 + 1”, uma coluna no Ativo e outra no Passivo
- “C: 2 + 2”, duas colunas em cada, e que a primeira é o subtotal e a segunda o total;
- “C: 3 + 3”, três colunas cada, a primeira é referente aos valores nas contas, a segunda ao subtotal e a terceira ao total;
- “C: 3 + 1”, três colunas no Ativo (Ativo Bruto; Provisões, Amortizações e Reintegrações; Ativo Líquido) e uma no Passivo (com a designação Passivo e Situação Líquida);
- “C: 4 + 2”, no Ativo três colunas do ano N (Ativo Bruto; Amortizações e Provisões; Ativo Líquido) e uma de N-1 (Ativo Líquido); no Capital Próprio e Passivo, duas colunas, uma do ano N e outra de N-1;

(continua)

- “C: 4 + 4”, no Ativo três colunas do ano N (Ativo Bruto; Amortizações e Provisões; Ativo Líquido) e uma de N-1 (Ativo Líquido); no Capital Próprio e Passivo, duas colunas do ano N (subtotal e total) e mais duas de N-1 (subtotal e total);
- “C: 2”, como a disposição do Balanço é vertical, apenas existem duas colunas (a primeira do ano N, e a segunda do ano N-1).