

Qualidade da Informação Contábil em Cooperativas Alimentícias da Região Sul do Brasil

Nadia Cardoso Sedorko (Mestranda do PPGCONT-UFPR)

Renata Orsato (Doutoranda do PPGCONT-UFPR)

Luciano Marcio Scherer (Professor do PPGCONT-UFPR)

Resumo

As cooperativas agropecuárias da Região Sul do Brasil são representativas para a economia regional e nacional, com altos montantes envolvidos em suas operações, o que demanda o desenvolvimento de atividades de gestão financeira e econômica. Nesse sentido, o produto da contabilidade, a informação contábil, constitui-se como uma importante ferramenta de apoio às decisões dos gestores e associados. Isso posto, o presente estudo estabeleceu como objetivo principal mensurar a qualidade da informação contábil das cooperativas agroindustriais do setor de alimentos humanos da Região Sul do Brasil, em termos de características qualitativas. Ademais, os estudos elencados no Referencial Teórico originaram objetivos adicionais, ligados às seguintes hipóteses de pesquisa: cooperativas agroindustriais maiores apresentam informações contábeis de melhor qualidade (H1); e cooperativas agroindustriais que realizam exportações apresentam informações contábeis de melhor qualidade (H2). Para cumprir os objetivos propostos, recorreu-se à Métrica de Qualidade da Informação Contábil (MQIC) desenvolvida por Barbosa (2014), a qual engloba itens relativos às características qualitativas de representação fidedigna, relevância e comparabilidade. Também as informações sobre ativo total (*proxy* adotada para tamanho das cooperativas) e sobre realização de exportações foram coletadas nas demonstrações e nos *websites* próprios das organizações. A etapa de análise dos dados compreendeu estatísticas descritivas, complementadas pelos testes de Kruskal-Wallis e Mann-Whitney. Como principais resultados, tem-se que as cooperativas apresentaram pontuações de MQIC enquadradas como medianas a altas, com *scores* mais altos atribuídos às características de relevância e comparabilidade. As pontuações de representação fidedigna foram mais baixas. Os grupos de cooperativas menores apresentaram melhores *scores* de MQIC, e não houve qualquer diferenciação entre MQIC de cooperativas exportadoras e de cooperativas que somente atuam no mercado nacional.

PALAVRAS-CHAVES: Cooperativas Agroindustriais. Região Sul do Brasil. Características qualitativas. Qualidade da Informação Contábil.

Abstract

Agricultural cooperatives from the South of Brazil are relevant in terms of regional and national economy, with high amounts involved in their operations, which requires the development of financial and economic management activities. In this sense, the main outcome of accounting, accounting information, is an important tool to support the decisions of managers and associates. That said, the present study established as a central objective to measure the quality of accounting information of agribusiness cooperatives from the Southern Region of Brazil, specifically the ones that belong to the human food sector, in terms of qualitative characteristics. Furthermore, related studies, addressed in the theoretical background, gave rise to additional objectives, which are associated with the following hypothesis: bigger agribusiness cooperatives disclose accounting information of better quality (H1); agribusiness cooperatives that do exportations disclose accounting information of better quality (H2). In order to meet the objectives, items from Accounting Information Quality Metric (MQIC), developed by Barbosa (2014), were collected. This metric comprehends the qualitative characteristics of faithful representation, relevance and comparability. Also, information on total assets (*proxy* adopted

for size of cooperatives) and on activities related to exportation were also collected from the statements and the organizations' own websites. Data analysis covered descriptive statistics, complemented by Kruskal-Wallis and Mann-Whitney tests. The main results are that the cooperatives presented MQIC scores classified as median to high, with higher scores attributed to the characteristics of relevance and comparability. Faithful representation scores were lower. The groups of smaller cooperatives had better MQIC scores, and there was no differentiation between MQIC of exporting cooperatives and cooperatives that only operate in the national market.

KEYWORDS: Agroindustrial Cooperatives. Southern Region of Brazil. Qualitative characteristics. Quality of Accounting Information.

INTRODUÇÃO

A partir da segunda metade do século XVIII, com o advento da Revolução Industrial, alavancaram-se as condições sociais e econômicas propícias para o surgimento do cooperativismo moderno, cujo principal marco foi em 28 de outubro de 1844, com a criação da primeira cooperativa, a inglesa *Rocdale Society of Equitable Pionneers* (BIALOSKORSKI, 1994; Serra, 2013). No Brasil, o cooperativismo moderno chegou por intermédio dos imigrantes europeus, entre os séculos XIX e XX (BIALOSKORSKI, 1994; FAJARDO, 2016; SISTEMA OCB, 2021).

Regulamentadas pela Lei nº 5.764/71, em seu artigo 4º consta que as cooperativas “são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados”. Com adesão voluntária, tais sociedades são formadas mediante participação econômica dos associados, com uma gestão democrática e independente, cuja atuação é pautada por intercooperação, preocupação com responsabilidade social e intermediação entre os cooperados e o mercado (BIALOSKORSKI, 1994; SANTOS, GOVEIA & VIEIRA, 2018; SISTEMA OCB, 2021).

As cooperativas brasileiras atuam em diversos segmentos, tais como agropecuário, transportes, saúde, infraestrutura, crédito e produção de bens e serviços (SISTEMA OCB, 2021). As do ramo agropecuário são formadas pelos segmentos rural, agropastoril e pesca (SANTOS, GOVEIA & VIEIRA, 2018; SISTEMA OCB, 2021). Na Região Sul do Brasil as cooperativas agropecuárias têm uma representatividade significativa no desenvolvimento da economia regional e nacional, tendo somado 231 sociedades em 2019, nas quais atuavam 570.297 cooperados e 162.226 empregados, com montantes expressivos envolvidos em suas atividades, ao totalizar R\$ 6,5 bilhões em tributos recolhidos, R\$ 5,3 bilhões investidos em salários e benefícios, R\$ 46,2 bilhões de ativos totais, R\$ 46,2 bilhões de patrimônio líquido e R\$ 5,5 bilhões de sobras do exercício (SISTEMA OCB, 2021).

Esses números permitem inferir que as atividades de gestão financeira e econômica são essenciais nessas organizações. Em vista disso, a contabilidade pode contribuir significativamente para essas entidades devido à sua habilidade de identificar, reconhecer e mensurar os recursos econômicos, além de extrair informações úteis dos eventos econômicos, como elementos essenciais que auxiliam gestores e associados na análise econômica, financeira e patrimonial (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999; ZDANOWICZ, 2014; FLORES, BRAUNBECK & CARVALHO, 2018). Dessa forma, a contabilidade é considerada uma das principais fontes de comunicação das informações financeiras e econômicas, na medida em que permite avaliar o desempenho passado da gestão, além de elaborar projeções, assim contribuindo para a tomada de decisão (FLORES, BRAUNBECK & CARVALHO, 2018; LOPES & MARTINS, 2017).

A informação contábil gerada pelos profissionais que atuam nas cooperativas é capaz de evidenciar de forma relevante a situação financeira, econômica e patrimonial, ao fornecer subsídios para análise da capacidade de gerar sobras no período, avaliação das condições de pagamento das obrigações, cálculos de rentabilidade sobre o capital investido, elaboração de fluxos de caixa, implantação de controles internos, estimações de situação financeira de curto, médio e longo prazo e projeções da capacidade de geração de valor (ZDANOWICZ, 2014). Contudo, para ser útil a gestores e cooperados, a informação contábil deve ser atribuída de certas características qualitativas, as quais facilitam o processo de comunicação com os usuários e a interpretação da informação contábil divulgada nos relatórios financeiros (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999; CHRISTENSEN, 2011; CPC 00 (R2), 2019; SILVA, 2018).

As características qualitativas consideradas como fundamentais para a informação contábil fazer a diferença nas tomadas de decisões dos usuários são relevância e representação fidedigna (IASB, 1980; KAM, 1990; CHRISTENSEN, 2011, CPC 00 (R2), 2019). Há ainda alguns atributos de melhoria das informações, tais quais comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (CPC 00 (R2), 2019).

A temática da qualidade da informação da contábil tem sido recorrentemente explorada pela literatura. Entre alguns dos principais achados das pesquisas empíricas tem-se que informações contábeis de qualidade superior ampliam a transparência das comunicações e facilitam a interpretação dos relatórios financeiros (BALL, 2016) ao demonstrarem melhor comparabilidade (ROSS, SHI & XIE, 2020); de tal maneira que desincentivam práticas de gerenciamento de resultados (DAMASCENA, DUARTE & PAULO, 2017); proporcionando aumento na qualidade dos lucros (SILVA, BONFIM, NIYAMA & SILVA TIBÚRCIO, 2017) e benefícios econômicos (GONÇALVES & LEMES, 2018).

Adicionalmente, outros resultados evidenciaram que quanto maior a empresa, melhor é a qualidade da informação em termos gerais (OLIVEIRA, 2019; QUEIROZ & ALMEIDA, 2017); bem como empresas maiores, com menos envolvimento em práticas de gerenciamento de resultados e menor volatilidade de retorno sobre os ativos apresentam informações dotadas de melhor comparabilidade (ROSS, SHI & XIE, 2020); e companhias que realizam vendas no exterior divulgam mais informações contábeis atribuídas de qualidade (MAZZIONI & KLANN, 2016). Esses estudos foram realizados com amostras de empresas de capital aberto, cujos dados estão disponíveis ao público em geral, o que facilita a coleta das informações e a elaboração das pesquisas (HENDRIKSEN & BREDA, 1999).

Por outro lado, estudos sobre qualidade da informação contábil em cooperativas são mais escassos, dessa forma, identificou-se uma lacuna na literatura empírica, haja vista o panorama das pesquisas no período entre 2010 e 2020, em que se verificou 14 pesquisas nacionais e 3 internacionais. Devido à disponibilidade de acesso às bases de dados do Banco Central do Brasil, a maioria das pesquisas foram aplicadas em cooperativas de créditos (FERREIRA, CARMO, ZANOLLA & MOURA, 2020). Um desses trabalhos identificou relação entre aumento do *disclosure* e tamanho da cooperativa (BRANDALIZE, FLACH & SALLABERRY, 2021), apesar de Bressan, Lopes e Menezes (2013) terem verificado que, para o caso das organizações filiadas ao Sistema Cooperativo de Crédito do Brasil (SICOOB), a relevância não foi associada ao tamanho.

Diante da contextualização apresentada, evidenciou-se a oportunidade de desenvolvimento de estudos sobre a temática em cooperativas agroindustriais, de forma que o objetivo principal deste estudo **é mensurar a qualidade da informação contábil divulgada pelas cooperativas agroindustriais do setor de alimentos humanos da Região Sul do Brasil**. Ademais, em vista das conclusões de Oliveira (2019), Queiroz e Almeida (2017), Mazzioni e Klann (2016), Brandalize et al. (2021) e Bressan et al. (2013), instigou-se a possibilidade de verificar se o tamanho e a realização de exportações influenciam nos valores obtidos para a Métrica de Qualidade da Informação Contábil, de Barbosa (2014).

O recorte das cooperativas localizadas na Região do Sul do Brasil é justificado pela forte atuação e presença massiva dessas organizações na região (SISTEMA OCB, 2021), as quais estão entre as maiores empresas cooperativas do agronegócio em termos nacionais (FARIAS, 2015; MEZZADRI. et al, 2018). Em decorrência de sua representatividade para a economia nacional, há uma preocupação com a qualidade das informações divulgadas por essas cooperativas, tanto que foi desenvolvido um manual de contabilidade próprio para as cooperativas do setor agropecuário, o qual orienta como revestir as informações contábeis de

melhor qualidade e utilidade (DICKEL, 2014). A relevância do presente estudo reside em verificar se efetivamente as características qualitativas, que dotam as demonstrações contábeis de utilidade, estão presentes nas divulgações.

REFERENCIAL TEÓRICO

As informações contábeis são produto da identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação de eventos econômicos (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999; LOPES & MARTINS, 2017; FLORES, BRAUNBECK & CARVALHO, 2018). O processo contábil implica em certas escolhas contábeis realizadas de acordo com as possibilidades apresentadas pelas normas, abrangendo as escolhas relativas às divulgações de informações, as quais dependem do equilíbrio entre preferências dos envolvidos nos processos de decisões, ou seja, administradores, colaboradores e proprietários (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999; CHRISTENSEN, 2011).

Ao identificar características qualitativas que dotam as informações contábeis de maior utilidade aos seus usuários, as normas contábeis definem como fundamentais a relevância e a representação fidedigna, além dos atributos de melhoria das informações, tais quais comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (FASB, 1980; CHRISTENSEN, 2011; CPC 00 (R2), 2019; SCHROEDER, CLARK & CATHEY, 2013; LOPES & MARTINS, 2017). Os normativos visam auxiliar os preparadores das divulgações na evidenciação de informações completas e sem vieses, que refletem a substância econômica das organizações, de maneira a efetivamente fazer a diferença na tomada de decisão dos seus usuários (BALL, 2016).

Ademais, a informação contábil imbuída de relevância apresenta valor confirmatório, que permite a avaliação do desempenho passado das companhias e assim a correção dos rumos da gestão; e valor preditivo, que proporciona a elaboração de previsões acerca dos possíveis resultados futuros que as companhias venham a auferir (GELBCKE, SANTOS, IUDÍCIBUS, & MARTINS, 2018). Mas, para tanto, as informações precisam ser compreensíveis, oportunas e materiais, outrossim, pretende-se que devam representar fidedignamente os eventos econômicos e serem verificáveis, de maneira a permitir sua comparabilidade entre períodos e companhias distintas (KAM, 1990; OBAIDAT, 2007; CHO, KIM, LIM, 2010; SCHROEDER, CLARK & CATHEY, 2013; RIBEIRO, CARMO, FAVERO & CARVALHO, 2016; NIYAMA & SILVA, 2018).

Estudos recentes sobre qualidade da informação contábil enfocaram majoritariamente em companhias de capital aberto, haja vista a facilidade de obtenção de informações

publicamente disponíveis. Altoé, Ribeiro e Colauto (2015), por exemplo, investigaram a influência da tempestividade da informação contábil nas práticas de suavização de resultados em companhias com ações negociadas na BM&FBovespa, concluindo que a tempestividade das informações divulgadas, ou seja, a capacidade das informações influenciarem as decisões dos usuários em momento oportuno, possui efeito sobre as práticas de gerenciamento de resultados.

No contexto internacional, Krismiaji, Aryani e Suhardjanto (2016), ao analisarem empresas da bolsa de valores da Indonésia, verificaram que a adoção do padrão de divulgação IFRS e o estabelecimento de uma estrutura da governança corporativa associam-se positivamente com a presença das características relevância e representação fidedigna nas divulgações. Ibrahim (2020) voltou-se para o setor bancário islâmico, constatando que há uma relação positiva entre qualidade dos lucros apresentados e relevância, confiabilidade e qualidade geral das informações contábeis, além de relação negativa entre qualidade dos lucros e compreensibilidade.

Há ainda outros trabalhos que focaram a influência de fatores específicos das empresas sobre a qualidade da informação contábil. Um fator recorrente na literatura recente foi o tamanho, que tem sido associado de maneira positiva com diversas *proxies* para a qualidade da informação, dentre elas as características qualitativas (OLIVEIRA, 2019; QUEIROZ & DE ALMEIDA, 2017). Outros fatores que já foram indicados são o volume de vendas ao exterior e a presença de ativos no exterior, relacionados positivamente com a qualidade da informação (MAZZIONI & KLANN, 2016), devido ao fato de mercados internacionais demandarem níveis de informações mais elevados (MAZZIONI & KLANN, 2018).

Os estudos com amostras formadas por cooperativas são mais escassos, mas trazem conclusões relevantes. Klann e Salla (2014), ao realizarem um estudo de caso sobre uma cooperativa de produção do noroeste do Rio Grande do Sul, identificaram que a adesão ao padrão IFRS de maneira voluntária contribuiu para o aprimoramento de conhecimentos dos profissionais da área contábil que atuam nas organizações, o que conduziu a melhorias da qualidade da informação divulgada nos relatórios financeiros.

Bressan, Lopes e Menezes (2013) analisaram o desempenho das cooperativas de crédito filiadas ao Sistema Cooperativo de Crédito do Brasil (SICOOB), tendo identificado que um dos fatores associados à eficiência delas é a relevância da informação contábil. Contudo, não foi apurada relação entre o desempenho e o tamanho e o tempo de existência dessas cooperativas.

Em contrapartida, Brandalize, Flach e Sallaberry (2021), ao evidenciar que o grau de aderência das cooperativas de crédito ao *disclosure* de riscos de crédito é inferior ao grau

auferido pelas instituições financeiras tradicionais, constataram que aumentos na divulgação de informações estão relacionados ao tamanho das cooperativas. Os autores entenderam que os altos custos de implantação e funcionamento de controles internos atrelados ao aumento nas divulgações contribuem para que apenas as cooperativas maiores consigam evidenciar mais informações.

Diante do exposto, entende-se que há espaço para investigações acerca da qualidade da informação contábil das cooperativas. Ademais, há escassez de estudos que ampliem o escopo de pesquisa para além do setor de crédito, ou que abordem uma amostra mais ampla de cooperativas. Assim sendo, o presente estudo estabeleceu como objetivo central mensurar a qualidade da informação contábil das cooperativas agroindustriais do setor de alimentos humanos da Região Sul do Brasil, em termos das características qualitativas listadas pelo índice de Barbosa (2014).

Indo adiante de uma pura e simples análise de indicadores de características qualitativas, com base na literatura empírica recente sobre companhias abertas e as próprias cooperativas, estabeleceram-se duas hipóteses que visam identificar associações entre fatores específicos das organizações e a qualidade da informação contábil divulgadas por elas, tais como segue:

H1 – Cooperativas agroindustriais maiores apresentam informações contábeis de melhor qualidade.

H2 – Cooperativas agroindustriais que realizam exportações apresentam informações contábeis de melhor qualidade.

METODOLOGIA

A presente pesquisa é descritiva, bibliográfica e documental, com abordagem quantitativa e coleta de dados qualitativa. A delimitação da amostra de estudo foi efetuada com base em listagens constantes nos *websites* da Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR), da Organização das Cooperativas do Estado de Santa Catarina (OCESC) e da Organização das Cooperativas do Rio Grande do Sul (OCERGS), das quais extraiu-se uma amostra composta por cooperativas agroindustriais da Região Sul do Brasil, que atuam com produção e venda de produtos alimentícios para consumo humano.

Os dados anuais foram coletados em seus demonstrativos contábeis disponíveis nos *websites* institucionais, no período entre 2015 e 2020, salientando-se que, das 10 empresas que compuseram a amostra final, duas não apresentaram demonstrativos em um dos períodos, portanto, chegou-se a 58 observações. A Tabela 1 traz os critérios de seleção da amostra.

Tabela 1

Critérios de seleção da amostra

Cooperativas elencadas pela OCEPAR	62
(+) Cooperativas elencadas pela OCESC	46
(+) Cooperativas elencadas pela OCERGS	129
Total das cooperativas da Região do Brasil	237
(-) Cooperativas elencadas pela OCEPAR que não estavam disponíveis os dados nos sites	52
(-) Cooperativas elencadas pela OCESC que não estavam disponíveis os dados nos sites	44
(-) Cooperativas elencadas pela OCERGS que não estavam disponíveis os dados nos sites	122
(=) Total de cooperativas que realizaram a divulgação dos relatórios contábeis na Região Sul	19
(-) Cooperativas elencadas pela OCEPAR que atuam com outras atividades	2
(-) Cooperativas elencadas pela OCESC que atuam com outras atividades	1
(-) Cooperativas elencadas pela OCERGS que atuam com outras atividades	3
(=) Subtotal de cooperativas do setor alimentício, Região Sul	13
(-) Cooperativas elencadas pela OCEPAR com dados faltantes no período	1
(-) Cooperativas elencadas pela OCESC com dados faltantes no período	1
(-) Cooperativa elencada simultaneamente pela OCEPAR e pela OCERGS	1
(=) Total de cooperativas do setor alimentício, Região Sul	10
(=) Cooperativas integrantes da amostra final	10

Dentre as 10 cooperativas componentes da amostra, 9 cooperativas encontram-se no Estado do Paraná e apenas uma no Estado de Santa Catarina. A relação das cooperativas que compuseram a amostra final é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2

Cooperativas integrantes da amostra final

Nome	Razão social	Estado
C.VALE	C. Vale Cooperativa Agroindustrial	PR
CASTROLANDA	Castrolanda - Cooperativa Agroindustrial Ltda	PR
COAMO	Coamo Agroindustrial Cooperativa	PR
COPACOL	Copacol Cooperativa Agroindustrial Consolata	PR
COPAGRIL	Cooperativa Agroindustrial Copagril	PR
FRÍSIA	Frísia Cooperativa Agroindustrial	PR
INTEGRADA	Integrada Cooperativa Agroindustrial	PR
LAR	Cooperativa Agroindustrial Lar	PR
UNITA	Unita Cooperativa Central	PR
COOPERALFA	Cooperativa Agroindustrial Alfa	SC

A técnica de Análise de Conteúdo foi empregada para coletar os itens listados na Métrica de Qualidade da Informação Contábil (MQIC) desenvolvida por Barbosa (2014), relativos às características qualitativas de representação fidedigna, relevância e comparabilidade. Também as informações sobre ativo total (*proxy* adotada para tamanho das cooperativas) e exportações foram coletadas nas demonstrações e nos *websites* próprios das organizações.

Como limitação nesta etapa, ressalta-se que uma das integrantes da amostra não apresentou dados de exportação separados por ano, indicando de forma geral que costuma efetuar vendas no exterior, assim, considerou-se que exportou produtos em todos os anos; ademais, duas integrantes não apresentaram dados relativos a exportações, portanto se considerou que não efetuaram vendas no exterior em todo o período estudado. Finalizada a etapa de coleta, iniciou-se a fase dos testes quantitativos, que seguiram o protocolo de pesquisa demonstrado na Tabela 3.

Protocolo de pesquisa

Aspecto verificado	Teste utilizado
Estatísticas descritivas	Média, mediana, desvio-padrão, valor máximo e valor mínimo
Normalidade univariada	Teste de Shapiro-Wilk (n<30)
Homogeneidade de variâncias	Teste de Levene
Diferenças entre MQICs	Teste de Kruskal-Wallis Teste de Mann-Whitney

Como a amostra é composta por menos de 30 indivíduos, recorreu-se ao teste de normalidade univariada Shapiro-Wilk, que rejeitou a hipótese nula de existência de distribuições normais da variável MQIC para a maioria das cooperativas em questão. Também o teste de Levene identificou a ausência de homogeneidade das variâncias. Por esses motivos, optou-se pelo emprego dos testes de hipóteses não paramétricos, a saber, o Kruskal-Wallis e o Mann-Whitney, os quais se assemelham aos testes paramétricos t de Student e ANOVA. O teste de Kruskal-Wallis (KW) permite que se verifique a existência de diferenças entre vários grupos independentes, ao adotar a hipótese nula (H_0) de que as distribuições de k amostras são iguais, já o teste de Mann-Whitney (MW) é indicado para confirmar se há diferenças entre duas condições atribuídas a diferentes participantes, que também testa a hipótese nula (H_0) de que não há diferença entre os grupos observados (Field, 2009; Fávero, et al., 2009).

Duas versões de cada teste foram aplicadas, gerando 4 testes distintos. No Teste 1 (KW), objetivou-se identificar se há diferenças significativas entre os valores anuais de MQICs, comparando-se as diferentes cooperativas. Para o Teste 2 (KW), classificou-se os valores de MQIC em quartis (0%, 25%, 50%, 75%, 100%), gerando 4 categorias (0%-25%: baixo MQIC; 26%-50%: médio-baixo MQIC; 51%-75%: médio-alto MQIC; 76%-100% alto MQIC). Os valores das médias gerais de MQIC por cooperativa foram enquadrados nas categorias, no intuito de verificar se existem diferenças significativas entre os diferentes níveis de MQIC apresentados de forma geral pelas entidades.

A seguir, separou-se os valores anuais de logaritmo natural do tamanho do ativo (LNTA) em quartis (0%, 25%, 50%, 75%, 100%), o que deu origem a duas classificações, baseadas no valor que ocupou a posição do 2º quartil (50%), de 20,74. Assim, as observações anuais de MQIC foram separadas por valores correspondentes de LNTA, gerando dois grupos: LNTA abaixo de 20 e LNTA acima de 20. A partir disso, aplicou-se o Teste 3 (MW) para comprovar se há diferenças significativas entre os dois grupos.

No caso do Teste 4 (MW), as observações anuais de MQIC foram separadas em duas categorias, que indicaram se a cooperativa atuou ou não com exportações no ano correspondente. Então, buscou-se identificar se há diferenças significativas entre valores de MQIC relacionados a vendas no exterior, e valores de MQIC relacionados a vendas apenas no mercado brasileiro.

ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 4 apresenta os valores auferidos para a Métrica de Qualidade da Informação Contábil (MQIC) de Barbosa (2014), em termos gerais, isto é, somando os valores obtidos nas questões relativas às três características qualitativas analisadas.

Tabela 4

Valores gerais de MQIC por cooperativa

Nº	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Média geral
1	0,57	0,57	0,57	0,57	0,57	0,57	0,57
2	0,59	0,41	0,79	0,7	0,52	-	0,60
3	0,72	0,72	0,64	0,64	0,64	0,64	0,67
4	0,48	0,61	0,57	0,57	0,91	0,91	0,68
5	0,61	0,61	0,61	0,61	0,61	0,61	0,61
6	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88	0,88
7	-	0,45	0,61	0,64	0,64	0,56	0,58
8	0,5	0,24	0,5	0,5	0,5	0,64	0,48
9	0,52	0,52	0,52	0,52	0,52	0,52	0,52
10	0,83	0,83	0,6	0,61	0,83	0,8	0,75

Em termos gerais, observa-se que as médias dos valores atribuídos à métrica correspondem a pelo menos 50% da pontuação máxima do índice de Barbosa (2014). Apenas uma das cooperativas alcançou um percentual médio abaixo de 50%, mas ficou próxima deste, com 48%. Dentre as demais, as melhores colocadas obtiveram médias gerais correspondentes a 88% e 75% da pontuação máxima possível.

Com a finalidade de abrir os valores das mensurações efetuadas, a Tabela 5 demonstra as médias gerais obtidas para cada uma das características qualitativas abrangidas por MQIC.

Tabela 5
Médias gerais de MQIC por característica qualitativa

Nº	Representação fidedigna*	Relevância**	Comparabilidade***
1	0,04	0,36	0,18
2	0,04	0,39	0,32
3	0,04	0,24	0,39
4	0,05	0,37	0,26
5	0,04	0,40	0,18
6	0,05	0,26	0,22
7	0,05	0,30	0,13
8	0,04	0,29	0,15
9	0,04	0,36	0,13
10	0,04	0,40	0,45

Legenda: No índice de Barbosa (2014), as pontuações máximas atribuídas às características são de 0,16*, 0,40** e 0,45***, considerando-se o arredondamento dos valores.

A partir das médias discriminadas pela Tabela 5, entende-se que as informações constantes nas demonstrações analisadas careceram da característica da representação fidedigna, a qual obteve médias baixas em comparação com a pontuação máxima para esse item no índice, tanto que as pontuações obtidas não ultrapassaram 32% do máximo. As cooperativas prezaram mais pela relevância, tendo duas delas obtido a pontuação máxima, e quatro delas atingido mais de 90% dos pontos máximos para essa característica. Já a respeito da comparabilidade, uma das cooperativas atingiu pontuação máxima, e apenas três outras ultrapassaram o nível de 50% da pontuação máxima.

Voltando-se mais uma vez para os valores obtidos em termos gerais, a Tabela 6 traz as estatísticas descritivas das variáveis quantitativas coletadas, que apresentaram valores muito próximos para as médias e medianas, além de valores máximos e mínimos relativamente diferenciados, aspectos que favoreceram as testagens das duas hipóteses de pesquisa.

Tabela 6
Estatísticas Descritivas

Variável	Média	Mediana	Desvio-padrão	Valor máximo	Valor mínimo
MQIC	0,63	0,61	0,14	0,91	0,24
Log. natural do Ativo Total	19,08	20,74	3,31	23,23	14,44

No que concerne aos testes das hipóteses, os resultados do Teste 1 comprovaram que há diferenças significativas entre os valores de MQIC atribuídos para as diferentes cooperativas, sendo que o Teste 2 confirmou que há diferenças significativas conforme o grau de MQIC (baixo, médio-baixo, médio-alto e alto).

Ainda, a abertura das médias gerais por níveis de MQIC revelou que as diferenças mais significativas foram entre cooperativas de graus baixo e alto (0,33); médio-baixo e alto (0,25); baixo e médio-alto (0,18); médio-alto e alto (0,14). Isso permite afirmar que as duas cooperativas com médias gerais de MQIC mais altas (0,88 e 0,75) apresentaram níveis consideravelmente mais altos do que as demais. Ou seja, as informações contábeis relatadas por elas possuem um nível de qualidade de informação contábil muito superior, em comparação com as outras cooperativas.

O Teste 3 atestou que há diferenças significativas entre os valores de MQIC conforme os grupos de valores de ativo total (acima e abaixo de 20), contudo, a discriminação das médias de MQIC por categorias evidenciou que as 5 cooperativas maiores obtiveram média geral inferior (0,57), em comparação com as 5 cooperativas menores (0,72). Ainda, o valor mínimo de MQIC das cooperativas menores (0,50) foi muito superior ao das cooperativas maiores (0,24); e o valor máximo das menores (0,91) igualmente ocupou posição bem superior ao das maiores (0,79).

Tais constatações levaram à não aceitação de H1. Esse resultado contraria tanto os achados de Bressan, Lopes e Menezes (2013), que não identificou relação entre o tamanho das cooperativas de crédito e a relevância das informações divulgadas, como os de Brandalize, Flach e Sallaberry (2021), que apontaram para uma associação positiva entre extensão do *disclosure* e tamanho das cooperativas de crédito. Por conseguinte, depreende-se que, para o caso das cooperativas do Sul do Brasil, atuantes no ramo agroindustrial e no segmento alimentício, as que possuem menos ativos são as que evidenciam informações dotadas de melhor qualidade, em termos de representação fidedigna, relevância e comparabilidade.

Para mais, o Teste 4 não identificou diferenças significativas entre os valores de MQIC conforme a ocorrência de atividades de exportação, de maneira que conduziu à rejeição de H2. Ressalva-se que talvez esse resultado tenha sido influenciado pelas frequências das observações, pois enquanto 46 (79%) se referiram à ocorrência de exportações, apenas 12 (21%) se referiram à não ocorrência. Outrossim, as médias gerais por grupos foram muito semelhantes, de 0,64 para o primeiro grupo e 0,63 para o segundo grupo.

A discussão desse resultado é baseada em um estudo sobre companhias de capital aberto, pois não foi identificado nenhum trabalho que estudasse a relação entre atividades de

exportação e qualidade da informação contábil divulgada pelas cooperativas. A rejeição de H2 não acompanhou a conclusão de Mazzioni e Klann (2018) de que os mercados internacionais acabam por demandar melhores níveis de informações. Novamente há um indicativo de que as cooperativas que compuseram a amostra do estudo apresentaram um comportamento peculiar, distinto de organizações de outros setores.

Por fim, o retorno à análise das médias de MQIC para cada uma das características qualitativas analisadas permitiu avaliar os *scores* separados das cooperativas que integraram os grupos atribuídos de valores de MQICs mais altos. A respeito da representação fidedigna, as duas cooperativas de médias gerais de MQIC mais altas, as quais também compõem o grupo das cooperativas menores, não apresentaram *scores* gerais muito diferentes das demais, aliás, estes foram expressivamente baixos. Assim também ocorreu para mais duas das cooperativas menores. Logo, esta característica não permitiu uma diferenciação expressiva entre as cooperativas.

Em termos de relevância, as cooperativas de altos MQICs e que fazem parte do grupo de menores valores de ativo total estão entre as três que registraram os maiores *scores*, acompanhadas por uma cooperativa de MQIC médio-baixo (0,61), integrante do grupo das maiores. As outras três menores registraram um *score* mediano e dois *scores* abaixo da média geral de relevância. Os valores discriminados para comparabilidade relevaram uma situação bastante parecida, apenas com a diferença de que uma cooperativa de MQIC médio-alto (0,67), que está entre as maiores cooperativas, acompanhou as de MQICs altos nas primeiras colocações.

Apesar de algumas contradições, foi a relevância e a comparabilidade que mais contribuíram para diferenciar as informações publicadas por cooperativas que tanto possuem MQIC alto quanto são de tamanho menor. De fato, ao se retomar os valores relacionados nas Tabelas 4 e 5, de *scores* em termos gerais, infere-se que todas as cooperativas obtiveram pelo menos 50% da pontuação máxima geral, e o que diferenciou umas das outras foram relevância e comparabilidade.

Isto posto, é possível afirmar que, no contexto da Região Sul do Brasil, as cooperativas que atuam no ramo agroindustrial e segmento alimentício privilegiam a divulgação de informações atribuídas de valores confirmatório e preditivo (GELBCKE, SANTOS, IUDÍCIBUS, & MARTINS, 2018), assim como informações que permitam efetuar comparações entre períodos distintos, e entre organizações distintas (NIYAMA & SILVA, 2018). Contudo, ainda há necessidade de aprimoramento da qualidade das informações, as quais

devem representar mais fidedignamente os eventos econômicos (SCHROEDER, CLARK & CATHEY, 2013).

CONCLUSÃO

As cooperativas agropecuárias da Região Sul do Brasil são representativas para a economia regional e nacional, com altos montantes envolvidos em suas operações, o que demanda o desenvolvimento de atividades de gestão financeira e econômica. Nesse sentido, o produto da contabilidade, a informação contábil, constitui-se como uma importante ferramenta de apoio às decisões dos gestores e associados.

A utilidade das informações geradas pela contabilidade está atrelada à presença das características qualitativas, sendo as fundamentais relevância e representação fidedigna. Apesar de a literatura recente ter abordado com recorrência o tema da qualidade da informação contábil, a maior parte dos estudos baseou-se em amostras de companhias com ações listadas em bolsas de valores. Poucos foram os estudos que objetivaram analisar a qualidade da informação das cooperativas. Isto posto, o objetivo do presente estudo é mensurar a qualidade da informação contábil divulgada pelas cooperativas agroindustriais do setor de alimentos humanos da Região Sul do Brasil.

Além disso, os trabalhos elencados no referencial teórico conduziram à formulação de duas hipóteses, que ampararam dois objetivos específicos, com a proposta de ir além do objetivo geral. As hipóteses conjecturaram que as cooperativas agroindustriais maiores apresentam informações contábeis de melhor qualidade (H1); e que as cooperativas agroindustriais que realizam exportações apresentam informações contábeis de melhor qualidade (H2).

Para se atingir os objetivos propostos, recorreu-se a uma amostra final de 10 cooperativas, das quais se extraiu um total de 58 observações, de demonstrações contábeis publicadas entre os períodos de 2015 e 2020. Uma análise de conteúdo foi efetuada para coletar os itens listados pela Métrica de Qualidade da Informação Contábil (MQIC) desenvolvida por Barbosa (2014), que abrange questões relativas à representação fidedigna, relevância e comparabilidade. Após, com a finalidade de se verificar as proposições das hipóteses, foram conduzidos os testes de Kruskal-Wallis e Mann-Whitney.

Entre os principais resultados, tem-se que as cooperativas apresentaram pontuações de MQIC enquadradas como medianas a altas, com *scores* mais altos atribuídos às características de relevância e comparabilidade. As pontuações de representação fidedigna foram mais baixas. Apesar dos valores um tanto quanto uniformes, os testes relevaram diferenças significativas entre as medianas dos *scores* atribuídas para cada cooperativa.

As hipóteses H1 e H2 foram rejeitadas, em contraponto às constatações da literatura recente, achados estes que evidenciaram um comportamento peculiar das cooperativas agroindustriais do segmento alimentício, atuantes na Região Sul do Brasil. Os grupos de cooperativas menores apresentaram melhores *scores* de MQIC, e não houve qualquer diferenciação entre MQIC de cooperativas exportadoras e de cooperativas que somente atuam no mercado nacional. Os estudos que trouxeram achados distintos a estes se referiram a companhias listadas em bolsas de valores e a cooperativas de crédito.

Portanto, a metodologia aplicada permitiu traçar um perfil inicial das informações contábeis divulgadas por essas cooperativas, em termos das características qualitativas representação fidedigna, relevância e comparabilidade. Também foi possível verificar se alguns fatores podem ou não ser relacionados com uma melhor qualidade da informação evidenciada. Estudos posteriores podem explorar ainda mais esses aspectos, seja abordando cooperativas do mesmo setor, seja explorando cooperativas de outros setores.

Referências

ALTOÉ, Stella Maris Lima; RIBEIRO, Flávio; COLAUTO, Romualdo Douglas. Tempestividade da informação contábil e prática da suavização de resultados: um estudo no mercado de capitais brasileiro. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 16, n. 3, p. 17-25, 2015. Disponível em: < <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/152>>. Acesso em mar.2021.

BALL, Ray. IFRS—10 Years later. **Accounting and Business Research**, v. 46, n. 5, p. 545-571, 2016. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/00014788.2016.1182710>>. Acesso em mar.2021.

BARBOSA, Josilene da Silva. **Métrica de Qualidade da Informação Contábil Sob a Ótica dos Analistas Fundamentalistas: Estudo Comparativo Com Modelo Basu (1997)**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, Paraná, Brasil. Curitiba,2014. Disponível em: < <https://core.ac.uk/download/pdf/147519039.pdf> >. Acesso em mar.2021.

BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. **Agribusiness cooperativo: economia, doutrina e estratégias de gestão**. 135f. Dissertação (Mestrado em Agronomia). Departamento à Escola Superior de Agricultura “Luiz Queiroz, da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil. Piracicaba, 1994. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-20181127-161218/publico/BialoskorskiNetoSigismundo.pdf>>. Acesso em mar.2021.

BRASIL. Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971. Brasília, DF, 16 dez.1971. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 16 dez.1971. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm>. Acesso em mar.2021.

BRESSAN, Valéria Gama Fully; LOPES, Lúcia Miranda; MENEZES, Mateus Rocha. Análise de eficiência das cooperativas de crédito brasileiras utilizando informações contábeis. In. **Anais.1º Congresso Integrado de Contabilidade-Governador Valadares/MG.** Governador Valadares, 2013. Disponível em: <<https://www.ufjf.br/congreconti/files/2013/11/A9.pdf>>. Acesso em mar.2021.

BRANDALIZE, Thais; FLACH, Leonardo; SALLABERRY, Jonatas Dutra. Análise dos determinantes no grau de evidenciação do risco de crédito em centrais de cooperativas de crédito. **Revista de Gestão e Organizações Cooperativas**, v. 8, n 15, jan./ jun. 2021. Disponível em: < <https://periodicos.ufsm.br/rgc/article/view/e42461/pdf>>. Acesso em mar.2021.

CHRISTENSEN, John. Conceptual frameworks of accounting from an information perspective, **Accounting and Business Research**, V.40.n.3. pp. 287–299, jan.2011. Disponível em: <<https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663403>>. Acesso em mar.2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC00 (R2) Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. 2019.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em mar.2021.

CHO, Myojung; KIM, Oliver; LIM, Steve C. Two conflicting definitions of relevance in the FASB Conceptual Framework. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 29, n. 6, p. 604-611, 2010. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.005> >. Acesso em mar.2021.

DAMASCENA, Luzivalda Guedes; DUARTE, Filipe Coelho de Lima; PAULO, Edilson. Meta-análise dos Efeitos da Adoção das IFRS na Qualidade da Informação Contábil no Brasil. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 1, p. 28-48, 2017. Disponível em: <<http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/view/2973/2491>>. Acesso em mar.2021.

DICKEL, Dorly. **Manual de contabilidade para as cooperativas agropecuárias.** 2. ed. atualizada. Porto Alegre: Sescop/RS, 2014.

IBRAHIM, Elsidig Ahmed. The qualitative characteristics of accounting information, earnings quality, and Islamic banking performance: Evidence from the gulf banking sector. **International Journal of Financial Studies**, v. 8, n. 2, p. 30, 2020. Disponível em: <<https://www.mdpi.com/2227-7072/8/2/30>>. Acesso em mar.2021.

FAJARDO, Sergio. A ação das cooperativas agropecuárias na modernização da agricultura no estado do Paraná, Brasil. **GeoTextos**, v. 12, n. 1, 2016. Disponível em: <<https://cienciasmedicasbiologicas.ufba.br/index.php/geotextos/article/view/14355>>. Acesso em mar.2021.

FARIAS, Fernando Rodrigo. O cooperativismo agropecuário no sul do Brasil. **Anais do XI Encontro Nacional da ANPEGE. Presidente Prudente: UFGD Editora**, p. 6104-6129, 2015. Disponível em: <<http://www.enanpege.ggf.br/2015/anais/arquivos/22/596.pdf>>. Acesso em mar.2021.

FÁVERO, Luiz Paulo Lopes; BELFIORE, Patrícia Prado; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Original pronouncements as amended. **Statement of Financial Accounting Concepts No. 2**. Qualitative Characteristics of Accounting Information, 1980.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **“Qualitative Characteristics of Accounting Information,”** *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2*, in Summary of Principal Conclusions. May 1980.

FERREIRA, Guilherme Domiciano; CARMO, Henrique Silva Do; ZANOLLA, Ercílio; MOURA, Paulo Junio Pereira De. Qualidade da Informação Contábil: Uma Análise Bibliométrica das Pesquisas com Cooperativa. **Anais do XX USP Internacional Conference in Accounting “Accounting as a Governance mechanism**. São Paulo. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2519.pdf>>. Acesso em mar.2021.

FIELD, Andy. **Descobrimo a estatística usando o SPSS-5**. Penso Editora, 2009.

FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo; CARVALHO, Nelson. **Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2018.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio d; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GONÇALVES, Wesley Daniel Barbosa; LEMES, Sirlei. A Relação dos Gastos com P&D com a Qualidade da Informação Contábil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 29, n. 2, p. 68-95, 2018. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/3970>>. Acesso em mar.2021.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. (5 ed) São Paulo: Atlas, 1999.

KAM, Vernon. **Accounting theory**. New York: Illinois: IE-WILEY, 1990.

KLANN, Roberto C.; SALLA, Neusa Maria. Convergência voluntária às normas internacionais de contabilidade em sociedades cooperativas: correlação entre padrões e práticas. **ConTexto**, v. 14, n. 26, 2014. Disponível em: <<https://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/42629>>. Acesso em mar.2021.

KRISMIAJI, Null; ARYANI, Y. Anni; SUHARDJANTO, Djoko. International financial reporting standards, board governance, and accounting quality: A preliminary Indonesian evidence. **Asian Review of Accounting**, v. 24, n. 4, p. 474-497, 2016. Disponível em: <<https://econpapers.repec.org/article/emearapps/ara-06-2014-0064.htm>>. Acesso em mar.2021.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. (2 ed). São Paulo: Atlas, 2017.

MAZZIONI, Sady; KLANN, Roberto Carlos. Determinantes da qualidade da informação contábil no contexto internacional. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 29, p. 03-32, 2016.

Disponível em: < <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2016v13n29p3>>. Acesso em mar.2021.

MAZZIONI, Sady; KLANN, Roberto Carlos. Aspectos da qualidade da informação contábil no contexto internacional. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 20, n. 1, p. 92-111, 2018. Disponível em: < https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1806-48922018000100092&script=sci_arttext&lng=pt>. Acesso em mar.2021.

MEZZADRI A. et al. 50 maiores de agronegócio do Brasil. **Forbes**, 2018. Disponível em: < <https://forbes.com.br/listas/2018/07/10-das-melhores-empresas-de-agronegocio-do-brasil/#foto13>>. Acesso em mar.2021.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. (3 ed) São Paulo: Atlas, 2018.

OBAIDAT, Ahmad N. Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan. **International Management Review**, v. 3, n. 2, 2007. Disponível em: < easychair.org/publication/237327650_Accounting_Information_Qualitative_Characteristics_Gap_Evidence_from_Jordan/links/5a4c87e5a6fdcc3e99d02210/Accounting-Information-Qualitative-Characteristics-Gap-Evidence-from-Jordan.pdf>. Acesso em mar.2021.

OLIVEIRA, Kallyse Priscila Soares. **Risco de informação, custo de capital próprio e a incerteza do ambiente informacional**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, Paraíba, Brasil. João Pessoa, 2019. Disponível em:< <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/16962/1/Arquivototal.pdf> >. Acesso em mar.2021.

QUEIROZ, Juliana Molina; DE ALMEIDA, José Elias Feres. Efeitos das Hipóteses da Teoria Positiva da Contabilidade na qualidade da informação contábil. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 50-69, 2017. Disponível em:<<https://www.redalyc.org/pdf/1170/117054197004.pdf>>. Acesso em mar.2021.

ROSS, Jonathan; SHI, Linna; XIE, Hong. The determinants of accounting comparability around the world. **Asian Review of Accounting**, Vol. 28 N. 1, 2020 pp. 69-88, 2020. Disponível em:< <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/ARA-04-2019-0087/full/pdf?title=the-determinants-of-accounting-comparability-around-the-world> >. Acesso em mar.2021.

RIBEIRO, Alex Mussoi; CARMO, Carlos Henrique Silva do; FÁVERO, Luiz Paulo Lopes; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Comparabilidade x uniformidade dos relatórios financeiros: uma análise empírica durante o período de transição regulatória da contabilidade brasileira ao padrão internacional. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 9, n. 3,

p. 262-282, 2016. Disponível em: <[dfs.semanticscholar.org/384e/b203cfb4ebad87d1c4c543ccabb049eb203a.pdf](https://www.semanticscholar.org/384e/b203cfb4ebad87d1c4c543ccabb049eb203a.pdf)>. Acesso em mar.2021.

SANTOS, Ariovaldo dos; GOUVEIA, Fernando Henrique Câmara; VIEIRA, Patrícia do Santos. **Contabilidade das Sociedades Cooperativas: aspectos gerais e prestação de contas**. (2 ed). São Paulo: Atlas, 2018.

SERRA, Elpídio. A participação do estado na formação e desenvolvimento das cooperativas agrícolas no Brasil. **Campo-território: revista de geografia agrária**, v. 8, n. 16, 2013. Disponível em: <<http://www.seer.ufu.br/index.php/campoterritorio/article/view/23796>>. Acesso em mar.2021.

SISTEMA OCB (Sistema Organização das Cooperativas Brasileiras). Sete Princípios do Cooperativismo. **Sistema OCB** 2021. Disponível em: < <https://www.ocb.org.br/o-que-e-cooperativismo>>. Acesso em mar.2021.

SISTEMA OCB (Sistema Organização das Cooperativas Brasileiras). Anuário do cooperativismo Brasileiro, **Sistema OCB** 2020. Disponível em: <<https://materiais.somoscooperativismo.coop.br/anuario-do-cooperativismo>>. Acesso em mar.2021.

SILVA, Josimar Pires da. **Influência da Teoria da Contabilidade na estrutura conceitual do IASB: uma análise histórica, comparativa e interpretativa**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília. Brasília, Brasil. Brasília 2018. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/34752/1/2018_JosimarPiresdaSilva.pdf>. Acesso em mar.2021.

SILVA, Josimar Pires da; BONFIM, Mariana Pereira; NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Adoção ao padrão IFRS e earnings quality: a persistência do lucro das empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 29, p. 46-55, 2017. Disponível em: < <https://www.redalyc.org/pdf/2352/235251134005.pdf>>. Acesso em mar.2021.

SCHROEDER, Richard G.; CLARK, Myrtle W.; CATHEY, Jack M. **Financial accounting theory and analysis: text and cases**. John Wiley & Sons, 2013.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Gestão Financeira para Cooperativas: enfoques contábil e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2014.