Mudanças na Evidenciação Contábil a Caminho? Um Estudo sobre a ITG 2004 nas Maiores Cooperativas Agropecuárias do Brasil

LIVIA PARRA
Universidade Estadual de Londrina
RAQUEL RODRIGUES
Universidade Estadual de Londrina
JÉSSICA MARIA BIGGI SANTOS
Universidade Estadual de Londrina
MARCELO RESQUETTI TARIFA
Universidade Estadual de Londrina

Resumo

Superado um período de incerteza com relação às normas contábeis regentes das cooperativas agropecuárias, a ITG 2004 surgiu como norte para a evidenciação das demonstrações dessas entidades. Por ter sido recentemente aprovada (2017) e com vigência a partir de 2018, ainda não há um parâmetro sobre o impacto dessa norma às cooperativas, surgindo a dúvida se as exigências da ITG 2004 já seriam aplicadas ou se seus itens careceriam de adequações. Diante disso, a presente pesquisa buscou analisar o nível de adesão à ITG 2004 pelas maiores cooperativas agropecuárias do país no período de 2013 a 2017, observando se o que estava sendo praticado possui similaridade com o apresentado pela norma. Foi realizada uma pesquisa descritiva, qualitativa e documental no que tange, respectivamente, ao objetivo, à abordagem do problema e ao procedimento metodológico. Obtida com base na publicação da revista Valor 1000 (Valor Econômico, 2018), a amostra conta com as 19 maiores cooperativas agropecuárias do Brasil que disponibilizaram seus dados. Para a análise, foi elaborado um *checklist* com 17 tópicos adaptados da ITG 2004 e aplicado às demonstrações das cooperativas. Os resultados apontaram uma discreta evolução no nível médio de adesão à ITG 2004, passando de 48,61% em 2013 para 50,15% em 2017. Alguns itens analisados obtiveram uma evidenciação satisfatória, como os tópicos relacionados às sobras e contas a receber, que tiveram adesão acima de 84%. Outros itens apresentaram baixo nível de adesão, chegando a 10,53% de evidenciação nas demonstrações. Observou-se também, que as cooperativas não estão no mesmo patamar quando se trata da divulgação destes quesitos, podendo haver significativa mudança de uma entidade para a outra. O efeito desses resultados, na prática, acarretará em um esforço coletivo do setor e em mudanças para alinhar os elementos requeridos pela norma com o que se divulga atualmente.

Palavras chave: ITG 2004; Cooperativas agropecuárias; Evidenciação contábil.

1. INTRODUÇÃO

Oriundo do liberalismo econômico e da Revolução Industrial, o cooperativismo desempenha papel basilar no crescimento econômico do país na atualidade. Uma cooperativa representa uma associação de pessoas com interesses em comum, organizada de forma autônoma e voluntária, legalmente formalizada como pessoa jurídica e com a intenção de obter benefícios econômicos, sociais e culturais (Costa & Suzart, 2017).

De acordo com o Sistema da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) (2017), as cooperativas são a forma como indivíduos com os mesmos interesses constituem um empreendimento, desempenhando determinada atividade. As cooperativas são divididas em 13 ramos de atuação, dentre os quais se destaca o agropecuário, que tem tido importante participação no cenário econômico nacional nos últimos anos (Anzilago, Panhoca, Bezerra, Beuren & Kassai, 2018). Ainda, segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) (2017) as cooperativas desse ramo são responsáveis por quase 50% do PIB agropecuário, sendo 1.597 instituições e 180,1 mil produtores cooperados.

As entidades cooperativas são regulamentadas pela Lei nº 5.764/71 – que define a política nacional do cooperativismo, criada para atender as necessidades de esclarecimento acerca de tais sociedades (Cenzi, 2009; Macei, 2014; Tomazette, 2014). Com relação aos aspectos contábeis, as cooperativas sofreram períodos de incerteza sobre quais normas deveriam seguir a partir de 2010 com a aprovação da ICPC 14 – Interpretação Técnica Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares, derivada da convergência à norma internacional IFRIC 2 – *Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments*. A ICPC 14 não passou a vigorar no mesmo ano, em virtude de um ponto polêmico: a reclassificação das cotas partes dos cooperados nas sociedades cooperativas. As cotas partes dos membros associados passariam a ser alocadas no passivo em algumas situações, o que ocasionaria o aumento no índice de endividamento das entidades cooperativas (Santos & Londero, 2017).

Em 2015 a fim de tentar resolver esse impasse através da legislação, a Lei 13.097/2015 incluiu o § 4º no art. 24 na Lei 5.764/1971, a Lei das Cooperativas. Essa mudança definiu que a classificação das cotas partes dos cooperados seja no patrimônio líquido até se tornarem exigíveis em função do desligamento, demissão, exclusão ou eliminação do cooperado.

Contudo, a legislação não foi suficiente para resolver a questão de incerteza sobre qual tratamento contábil as cooperativas deveriam seguir. Somente em 2017, foi aprovada a Interpretação Técnica Geral – ITG 2004 que passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2018, revogando as demais normas referentes às sociedades cooperativas. A ITG 2004 manteve a classificação das cotas partes dos cooperados no patrimônio líquido, com exceção dos casos expostos na Lei das Cooperativas e definiu demais particularidades para esse tipo de sociedade.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apontou que a ITG 2004 foi derivada de um trabalho de revisão e consolidação das normas das entidades cooperativas. Desta maneira, presume-se que as demonstrações das cooperativas de períodos anteriores à vigência da ITG 2004, devam possuir similariedade com essa norma. Diante do exposto, surge o seguinte problema de pesquisa: qual o nível de adesão à ITG 2004 dos demonstrativos contábeis divulgados pelas maiores cooperativas agropecuárias do Brasil nos anos de 2013 a 2017? Desta forma, o objetivo da pesquisa é analisar o nível de adesão à ITG 2004 das maiores cooperativas agropecuárias do país no período de 2013 a 2017, verificando se o que estava sendo praticado possui similaridade com a norma estudada e, assim, observar se a evidenciação contábil das cooperativas sofrerá mudanças com a vigência da ITG 2004.

Analisar os relatórios contábeis elaborados pelas cooperativas justifica-se ante a importância das informações que são divulgadas para os usuários externos e para os cooperados, já que estes possuem ao mesmo tempo as funções de usuário, cliente, proprietário e gestor (Junqueira & Gimenes, 2009). Espera-se que a pesquisa possa aprofundar o conhecimento sobre a relação entre os normativos contábeis e as cooperativas, pois segundo Londero e Santos (2018, p. 91) ao aprovar a ITG 2004, o CFC se "posicionou contrário a adoção da ICPC 14, dando oportunidade para que estudos sejam realizados sobre a questão".

O presente artigo é composto por mais quatro partes, além da introdução apresentada. Na próxima parte é apresentada a revisão da literatura sobre o assunto pesquisado. Em seguida, a terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos utilizados nesse estudo. A seção 4 e 5 apresentam, respectivamente, a análise e discussão de resultados e as considerações finais.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 COOPERATIVAS

A cooperação é o resultado da relação entre indivíduos com o mesmo ideal e, deste vínculo, originaram-se as cooperativas. Geridas de maneira democrática e participativa, apresentam a finalidade de beneficiar os associados econômica, social e culturalmente (Lanza, Camargo, Maccagnan & Garcia, 2014). Diferente de outras sociedades mercantis, uma cooperativa apresenta como objetivo a troca de bens, serviços e experiências entre os cooperados, que são concomitantemente sócios e clientes (Almeida, 2012).

As cooperativas conduzem seus negócios através de princípios fundamentais que irão nortear seus atos. Dentre eles pode-se citar: a adesão voluntária e livre; cooperação entre entidades com características semelhantes; autonomia no seu processo de gestão; participação de cada cooperado na constituição do capital; entre outros. Tais valores éticos visam estabelecer a equidade, solidariedade, ajuda mútua e responsabilidade entre os associados (International Co-Operative Alliance, 2018).

No Brasil, as cooperativas são divididas em treze ramos: agropecuário; consumo; crédito; educacional; especial; habitacional; infraestrutura; mineral; produção; saúde; trabalho; transporte; turismo e lazer (Sistema OCB, 2018). O setor agropecuário possui um papel importante e representativo já que as cooperativas agropecuárias compreendem os produtores rurais, agropastoris e de pesca e são organizações responsáveis pelo recebimento, comercialização, armazenamento e industrialização da produção dos cooperados (Sistema OCB, 2018). Desta forma, o cooperativismo agropecuário estimula a criação de empregos, a produção de alimentos e fortalece o setor primário da economia, se tornando uma via de acesso essencial dos produtores para o mercado (Neves, 2016).

As cooperativas agropecuárias desempenham papel importante no cenário econômico brasileiro, com faturamentos equiparados às empresas S.A., sendo que em 2017 o cooperativismo agropecuário faturou R$ 200 bilhões (Sociedade Nacional de Agricultura, 2018) . É válido ressaltar que a busca pelo lucro não diverge dos propósitos cooperativistas, que se concentram no desenvolvimento sócio-econômico do cooperado. É necessário que as cooperativas tenham um olhar para a competitividade e, portanto, "a orientação para a geração de lucros (ou maximização das sobras) não se opõe ao ideal cooperativista, mas sim, contribui diretamente para o seu cumprimento" (Junqueira & Gimenes, 2009, p. 341).

2.2 NORMAS CONTÁBEIS E COOPERATIVAS

Desde 2001 as cooperativas eram regidas pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas, aprovada pela Resolução do CFC nº 920. Em 2005, através da Resolução do CFC nº 1.013 foi aprovada a NBC T 10.8 – IT 1 - Entidades Cooperativas, que se constituía como uma interpretação técnica do CFC com o objetivo de esclarecer critérios e determinados procedimentos das entidades cooperativas descritos na norma de 2001.

A partir de 2010, as cooperativas vivenciaram período de dúvida e incerteza com relação às práticas contábeis. Isso ocorreu pois, em novembro de 2010, foi a aprovada a Interpretação Técnica ICPC 14 – Cotas De Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Registrada na Ata da 53ª Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a ICPC 14 foi resultado da convergência à norma internacional IFRIC 2 – *Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments* emitida pelo órgão *International Accounting Standards Board* (IASB). A ICPC 14 tratava da reclassificação das cotas partes dos cooperados, que passariam a ser alocadas no passivo ao invés do patrimônio líquido.

A ICPC 14 seria aplicável em 2011, afetando as demonstrações de 2010 das cooperativas. Entretanto, em 2011 foi postergada sua adoção obrigatória para 1º de janeiro de 2012 através da Resolução do CFC nº 1.324. Essa postergação ocorreu após a Organização Brasileira das Cooperativas (OCB) iniciar acordos com os órgãos contábeis como o CFC e CPC, diante do impacto que essa norma traria às entidades cooperativas (Londero & Santos, 2018). Ainda em 2011, a data de adoção da ICPC 14 foi novamente adiada por meio da Resolução do CFC n.º 1.365, sendo a obrigatoriedade alterada para 1º de janeiro de 2016.

Para resolver esse impasse utilizando a legislação, em 2015 foi aprovada a Lei nº 13.097/2015 incluindo o § 4º no art. 24 na Lei 5.764/1971, a Lei das Cooperativas. Essa alteração definiu que a classificação das cotas partes dos cooperados seja no patrimônio líquido até se tornarem exigíveis em função do desligamento, demissão, exclusão ou eliminação do cooperado.

Contudo, a legislação não findou as discussões envolvendo a adoção da ICPC 14. Em 2015, o CFC disponibilizou as minutas de 2 Interpretações Técnicas, a ICPC 14 e a ITG 2004, através de audiência pública com o intuito de receber críticas e sugestões por e-mail durante o período de 26 de outubro a 26 de novembro daquele ano. Como resultado dos apontamentos recebidos, em 2015, o CFC voltou a suspender a adoção à ICPC 14 com a Resolução do CFC nº1.501 que modificou a data de adoção obrigatória para 1º de janeiro de 2017. Segundo Londero e Santos (2017) tal atitude do CFC ocorreu sob a argumentação de ser necessário mais discussões entre os representantes do cooperativismo e da Câmera Técnica do órgão. No ano seguinte, em 2016, a Resolução do CFC nº 1516 foi responsável por adiar a aplicação obrigatória da ICPC 14 para 1º de janeiro de 2018.

Durante esse período, estudos foram feitos buscando analisar os impactos da adoção da ICPC 14 sobre as entidades cooperativas, que apontaram mudanças desfavoráveis nos indicadores das cooperativas como o aumento no índice de endividamento e diminuição no índice de liquidez geral (Almeida & Ribeiro, 2015; Costa & Suzart, 2017)

Por fim, em 2017 foi aprovada a Interpretação Técnica Geral ITG 2004 – Entidades Cooperativas pela ata do CFC nº1.035. Enquanto as discussões sobre a ICPC 14 prolongaram-se por anos, sem chegar a um consenso, o CFC dedicou "esforços para a elaboração da ITG 2004" (Londero & Santos, 2018, p. 97). A ITG 2004 revogou demais normas aplicáveis as cooperativas e entrou em vigor em 1º de janeiro de 2018.

De forma resumida, a Tabela 1 – Normas e alterações aplicadas às cooperativas ao longo dos anos, apresenta os principais acontecimentos relacionados as normas e alterações anteriormente descritas.

Tabela 1 – Normas e alterações aplicadas às cooperativas ao longo dos anos

Ano	Descrição	Observação
2001	Aprovação da NBC T 10.8	Resolução do CFC nº 920
2005	Interpretação técnica da NBC T 10.8 – IT 1	Resolução do CFC nº 1.013
2010	Aprovação da ICPC 14	Ata da 53ª Reunião Ordinária do CPC
2011	Postergação da adoção obrigatória da ICPC 14 para 2012	Resolução do CFC nº 1.324
2011	Postergação da adoção obrigatória da ICPC 14 para 2016	Resolução do CFC nº 1.365
2015	Postergação da adoção obrigatória da ICPC 14 para 2017	Resolução do CFC nº 1.501
2016	Postergação da adoção obrigatória da ICPC 14 para 2018	Resolução do CFC nº 1.516
2017	Aprovação da ITG 2004 – Entidades Cooperativas	Ata do CFC nº 1.035

Fonte: dados da pesquisa.

2.2.1 ITG 2004

A ITG 2004 aplica-se a todo tipo de cooperativa, com exceções as normas que sejam conflitantes com as determinações de órgãos reguladores de certas cooperativas, como por exemplo as cooperativas de crédito e as resoluções do Banco Central do Brasil. A norma compreende 26 itens divididos em: Objetivo, Alcance, Definições, Registro Contábil, Patrimônio Líquido e Demonstrações Contábeis.

Quatro expressões são definidas pela ITG 2004, as quais são: movimentação econômico-financeira, ato cooperativo, fundos e Demonstração do Resultado do Período. A movimentação econômico-financeira quando originada de ato cooperativo é denominada como ingressos (receita por conta de cooperados) e dispêndios (custos e despesas por conta de cooperados), enquanto as movimentações derivadas do ato não cooperativo correspondem a receitas, custos e despesas. Ato cooperativo define-se como aquele do interesse econômico do cooperado conforme definido em legislação própria. Os Fundos com previsão legal ou estatutária são denominadas Reservas. Por fim, a Demonstração do Resultado do Período é denominada como Demonstração de Sobras ou Perdas.

Com relação ao Registro Contábil, a norma dispõe em quatorze itens (item 6 a 19) o que deve ser atendido. Acerca do Patrimônio Líquido, a ITG 2004 discorre em 5 itens, do item 20 ao 24. O item 20 aborda o capital social da cooperativa, que é composto pelas cotas partes que devem ser contabilizadas de forma individualizada.

No item 21, a ITG 2004 refere-se a questão controversa debatida durante anos: a classificação das cotas partes em contas passivas. A norma apresenta o mesmo critério regido pelo § 4º no art. 24 da Lei nº 5.764/1971, que consiste em classificar as cotas partes no passivo no caso que os associados sejam demitidos, eliminados e excluídos, ou outro motivo previsto no estatuto social.

Os demais itens sobre patrimônio líquido referem-se: a contas de sobras ou perdas (item 22); distribuição das sobras (item 23); e, perdas do exercício (item 24). Sobre as demonstrações contábeis, os dois itens contemplados pela ITG 2004, referem-se às demais normas aplicáveis para elaboração das demonstrações (item 25) e ao conteúdo das notas explicativas (item 26).

2.3 ESTUDOS CORRELATOS

A pesquisa de Schultz, Marques, Murcia e Hofer (2012) objetivou determinar o nível de disclosure voluntário, comparando cooperativas e companhias abertas do setor agropecuário. O estudo analisou as demonstrações do ano de 2008 de 24 companhias de capital aberto e 14 cooperativas. Como resultado, a pesquisa concluiu que as demonstrações das cooperativas possuem maior nível de disclosure voluntário de informações ambientais e sociais, porém as companhias abertas possuem maior nível de disclosure de informações econômicas. Além

disso, os autores ressaltaram que o custo de publicação, a falta de incentivos, a carência de exigências legais e inclusive a ausência de demanda para a informação, resultam em menos informações divulgadas pelas cooperativas.

O estudo de Santana, Martinez, Moura-Leite e Santos (2017) buscou analisar a prática de disclosure voluntário socioambiental em cooperativas agropecuárias do Brasil no ano de 2015. Foram analisados os relatórios anuais de 23 cooperativas através de uma métrica contendo 11 categorias e 48 subcategorias. A pesquisa apontou que as cooperativas demonstram mais preocupação em divulgar informações de caráter social do que ambiental. Os autores apontam ainda que o índice médio de divulgação das 23 entidades analisadas foi abaixo de 50%, indicando a ausência de preocupação das cooperativas agropecuárias em divulgarem informações aos usuários.

Silva, Ferreira, Souza e Tarifa (2018) analisaram o nível de evidenciação conforme o CPC 25 de provisões, ativos contingentes e passivos contingentes em cooperativas agropecuárias do sul do Brasil, no período de 2012 a 2016. Os resultados apontam que não há passivos e ativos contingentes e que as provisões trabalhistas e fiscais exibiram um nível de relevância expressivas nas demonstrações das cooperativas. O estudo ressaltou que as informações sobre o CPC 25 eram divulgadas para os usuários externos com pouca clareza.

Anzilago *et al.* (2018) pesquisaram a conformidade dos relatórios ambientais publicados pelas cooperativas paranaenses em 2013 com as diretrizes da GRI (*Global Reporting Initiative*) 2016. Utilizando métodos de abordagem qualitativa, o estudo verificou que há um caráter seletivo das informações divulgadas, além de apontar discrepância entre a qualidade das informações divulgadas pelas cooperativas e o porte dessas entidades. Para Anzilago *et al.* (2018) os relatórios cooperativos são apresentados de forma inconstante, além de serem limitados em seu conteúdo.

3. METODOLOGIA

Ao atribuir caráter científico à pesquisa, a especificação do método utilizado no estudo contribui para torná-lo diferenciado das demais linhas do conhecimento sendo que para Lakatos e Marconi (2017) a classificação dos tipos de pesquisa muda de acordo com o enfoque intencionado pelo autor. Sob essa perspectiva, a presente pesquisa qualifica-se como descritiva, qualitativa e documental no que se refere, respectivamente, ao objetivo, à abordagem do problema e ao procedimento metodológico utilizado.

Na pesquisa descritiva, o estudo apresenta informações de elementos constitutivos, do que se compõe, indicando possíveis regularidades ou irregularidades, classificando segundo semelhanças e diferenças, o objeto de estudo (Rodrigues, 2007). Além disso, Sampieri, Collado e Lucio (2013) salientam que estudos de alcance descritivo buscam especificar e descrever as características de um objeto submetido à análise. A expressão descritiva provém do fato de que se procurou observar e analisar a frequência de um fenômeno: o nível de adesão à ITG 2004 das maiores cooperativas agropecuárias do Brasil nos anos de 2013 a 2017.

Em relação à abordagem do problema, classifica-se como qualitativo, pois não há, em sua essência, o uso de instrumentos estatísticos para a análise dos dados (Bardin, 2011). O procedimento técnico utilizado foi documental, uma vez que se empregou os relatórios das cooperativas como fonte de dados para a pesquisa. Segundo Beuren (2013), os estudos documentais compreendem aqueles no qual as fontes de dados são adquiridas por meio de documentos não editados ou publicados em artigos, dissertações, teses e outros documentos editados.

Flick (2012) indica a utilização de softwares para facilitar a interpretação dos dados na pesquisa e compará-los com outras informações. Desse modo, com o propósito de análise

complementar das notas explicativas das cooperativas, empregou-se o software de análise qualitativa NVIVO © versão 12.1 plus, disponibilizado durante um perído de teste grátis de 14 dias.

3.1 AMOSTRA E COLETA DE DADOS

Para compor a amostra do presente estudo, foi utilizada a lista disponibilizada anualmente pela revista Valor 1000 (Valor Econômico, 2018) que elabora um ranking das 1000 maiores empresas em faturamento de diversos setores de todo o país. Selecionou-se do ranking apenas as cooperativas do setor agropecuário, verificando que eram no total 44 cooperativas.

Os dados foram coletados nos websites das cooperativas, além de solicitados via contato telefônico e por e-mail. Ressalta-se que nem todas as solicitações foram atendidas até o final da presente pesquisa.

A amostra do estudo compõe em 19 cooperativas do setor agropecuário do Brasil que disponibilizaram suas respectivas demonstrações contábeis do período de 2013 a 2017. A Tabela 2 – Cooperativas da amostra, lista as cooperativas agropecuárias que compõem a amostra do presente estudo, além de identificar o respectivo estado a qual pertencem.

Tabela 2 - Cooperativas da amostra

Cooperativa	Estado	Cooperativa	Estado
C. Vale	(PR)	CooperAlfa	(SC)
Capal	(PR)	Copercampos	(SC)
Castrolanda	(PR)	Camnpal	(RS)
Coamo	(PR)	Cotrijal	(RS)
Coasul	(PR)	Camda	(SP)
Coopavel	(PR)	Coopercitrus	(SP)
Copagril	(PR)	Coopermota	(SP)
Integrada	(PR)	Holambra	(SP)
Frísia	(PR)	Cooxupé	(MG)
Lar	(PR)		

Fonte: dados da pesquisa.

3.2 INSTRUMENTO DE ANÁLISE DE DADOS

Para alcançar o objetivo da pesquisa de analisar o nível de adesão à ITG 2004 foi elaborado um *checklist*, desenvolvido a partir dos itens mais relevantes apresentados na ITG 2004 que pudessem ser passíveis de análises e verificações através das demonstrações contábeis das cooperativas.

A Tabela 3 – *Checklist* sobre o nível de adesão à ITG 2004 apresenta, na primeira coluna, os tópicos aplicados às demonstrações divulgadas pelas cooperativas e suas respectivas notas explicativas. A fim de identificação, a segunda coluna informa de qual item da ITG 2004 foi baseada o tópico questionado. O *checklist* contempla ao total 17 pontos que serão analisados das informações divulgadas pelas cooperativas agropecuárias.

Tabela 3 – *Checklist* sobre nível de adesão à ITG 2004

Tópicos de análise sobre a ITG 2004	**Item**
1. Demonstração do Resultado do Período é denominada como Demonstração de Sobras ou Perdas?	5
2. Apresenta o resultado do período segregado por atividade, produto ou serviço?	7

3. Apresenta o resultado do período segregado em ato cooperativo e não cooperativo?	7
4. Os dispêndios ou despesas fixas da entidade estão segregados dos demais dispêndios ou despesas?	8
5. Os dispêndios ou despesas variáveis estão segregados na proporção das operações decorrentes dos atos cooperativos e não cooperativos?	9
6. O investimento em entidade cooperativa de qualquer grau é avaliado pelo custo de aquisição e seus resultados contabilizados em conta de ingresso que integra a conta de investimento da investidora?	10
7. Os resultados decorrentes das aplicações financeiras e da equivalência patrimonial estão reconhecidos no resultado do período?	12
8. O resultado líquido decorrente de ato não cooperativo quando positivo foi destinado a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) ou quando negativo foi absorvido pelas sobras do ato cooperativo?	13
9. Os saldos de estoque decorrentes de operações com os associados estão identificados?	16
10. Os saldos de contas a receber decorrentes de operações com os associados estão identificados?	16
11. Os saldos de contas a pagar decorrentes de operações com os associados estão identificados?	16
12. O capital social está segregado em capital subscrito e capital a integralizar?	20
13. Os valores a restituir aos associados demitidos, eliminados e excluídos, ou outro motivo previsto, estão em contas passivas de capital social a restituir?	21
14. A conta de Sobras ou Perdas à disposição da Assembleia Geral está classificada no Patrimônio Líquido?	22
15. As notas explicativas apresentam a discriminação das reservas, detalhando sua natureza, finalidade e forma de utilização?	26. a
16. As notas explicativas apresentam o saldo e forma de realização e utilização da RATES?	26. b
17. As notas explicativas apresentam a composição, forma e prazo de realização das perdas registradas no Ativo?	26. c

Fonte: adaptado da ITG 2004.

O *checklist* foi aplicado atribuindo-se três respostas possíveis a cada tópico: um, zero ou não se aplica (NA). Desta maneira, quando a cooperativa atende a tal tópico, recebe um ponto; quando não atende, recebe zero; e, quando a cooperativa não possui determinado tópico, ou seja, não é necessário divulgar, recebe NA. A pesquisa de Silva *et al.* (2018) utilizou a mesma metodologia.

A partir dos dados obtidos pela aplicação do *checklist* às demonstrações da amostra, foram calculados os níveis de adesão, tanto por cooperativa quanto por tópico. Quando por cooperativa, o índice de adesão representa a razão entre a quantidade de tópicos que receberam resposta 1 e a quantidade total de tópicos, para cada entidade. O índice de adesão por tópico representa a relação entre as cooperativas que atenderam a determinado tópico e o total da amostra.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Ao realizar a análise de dados, foi observado que nenhuma cooperativa da amostra da presente pesquisa apresentou 100% de nível de adesão à ITG 2004 nos cinco anos analisados e tampouco as entidades obtiveram 0%.

A Tabela 4 – Nível de adesão à ITG 2004 pelas cooperativas mostra o nível de adesão à ITG 2004 por cooperativa da amostra durante os anos analisados.

Tabela 4 – Nível de adesão à ITG 2004 pelas cooperativas

Cooperativas	Estado	Nível de adesão (2013)	Nível de adesão (2014)	Nível de adesão (2015)	Nível de adesão (2016)	Nível de adesão (2017)
C. Vale	PR	64,71%	58,82%	58,82%	58,82%	58,82%
Capal	PR	64,71%	82,35%	88,24%	82,35%	88,24%
Castrolanda	PR	41,18%	41,18%	41,18%	41,18%	41,18%
Coamo	PR	52,94%	52,94%	52,94%	52,94%	52,94%
Coasul	PR	76,47%	76,47%	76,47%	82,35%	82,35%
Coopavel	PR	47,06%	47,06%	47,06%	47,06%	47,06%
Integrada	PR	64,71%	64,71%	64,71%	64,71%	70,59%
Frísia	PR	52,94%	52,94%	52,94%	52,94%	52,94%
Lar	PR	47,06%	41,18%	41,18%	41,18%	41,18%
Primato	PR	58,82%	58,82%	47,06%	41,18%	47,06%
CooperAlfa	SC	41,18%	35,29%	47,06%	47,06%	52,94%
Copercampos	SC	35,29%	35,29%	35,29%	35,29%	35,29%
Camnpal	RS	35,29%	35,29%	35,29%	29,41%	47,06%
Cotrijal	RS	47,06%	47,06%	47,06%	41,18%	41,18%
Camda	SP	23,53%	23,53%	29,41%	29,41%	29,41%
Coopercitrus	SP	17,65%	23,53%	23,53%	23,53%	23,53%
Coopermota	SP	47,06%	47,06%	41,18%	47,06%	47,06%
Holambra	SP	52,94%	41,18%	41,18%	41,18%	41,18%
Cooxupé	MG	52,94%	52,94%	52,94%	52,94%	52,94%

Fonte: dados da pesquisa.

Notou-se que no ano de 2013 o nível médio de adesão à ITG 2004 foi de 48,61%, o que indica pouca adesão à norma. A cooperativa com maior percentual de conformidade com a norma analisada foi a Coasul com 76,47%. Em seguida, as cooperativas C. Vale, Capal e Integrada obtiveram 64,71% de adesão à ITG 2004. Camda e Coopercitrus obtiveram os percentuais mais baixos, sendo, respectivamente, 23,53% e 17,65%.

No ano de 2014, o índice médio de adesão à norma foi de 48,30%, similar ao ano anterior. As cooperativas Capal, Coasul e Integrada continuaram com os melhores resultados, com, respectivamente, 82,35%, 76,47% e 64,71% de adesão à ITG 2004. Novamente, as cooperativas Camda e Coopercitrus apresentaram os resultados mais baixos, ambas com 23,53% de adesão à norma.

Pode-se perceber que em 2015, o percentual médio da adesão à norma não sofreu mudanças significativas, sendo de 48,61%. Assim como o ano anterior, a cooperativa Capal teve o melhor nível de adesão à norma com 88,24% e em seguida, Coasul com 76,47% e Integrada com 64,71%. Os piores níveis de adesão mantiveram-se nas cooperativas Camda com 29,41% e Coopercitrus com 23,53%.

O ano de 2016 apresentou 47,99% de evidenciação conforme à ITG 2004, o que indica uma pequena redução comparado aos anos antecedentes, tornando-se a menor média dos anos analisados. Igualmente aos anos anteriores, a cooperativa Capal apresentou o melhor desempenho junto com a Coasul, as duas com 82,35% de adesão à normativa. A cooperativa Coopercitrus obteve 23,53% de adesão à normativa, sendo a entidade com o nível de adesão mais baixo nesse ano.

Já em 2017, o nível médio de conformidade com a norma apresentou um aumento, atingindo a maior média de todos os anos, com 50,15%. As cooperativas com melhores resultados de adesão à ITG 2004 foram Capal, Coasul e Integrada, com 88,24%, 82,35% e

70,59%, respectivamente. Novamente, Camda e Coopercitrus apresentaram os resultados mais inferiores, com, respectivamente, 29,41% e 23,53%.

Conforme estudos evidenciados na revisão da literatura, as demonstrações contábeis apresentadas por algumas cooperativas eram limitadas no seu conteúdo, quando comparado com o tamanho dessas entidades e o que se esperava que fosse evidenciado; motivo que explica o baixo nível de adesão.

A pesquisa não constatou mudanças significativas ao longo dos anos, pois a forma como as informações eram divulgadas nos relatórios contábeis das cooperativas tendiam a se repetir a cada ano. Ressalta-se que não há uma padronização, o que dificulta a visualização das informações e compreensão dos usuários.

4.1 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS POR TÓPICO

Dos 17 tópicos analisados, nenhum obteve NA durante análise das demonstrações das cooperativas, assim como nenhum atingiu 100% ou 0% de adesão pela amostra da pesquisa. Os resultados apresentados por cada item do *checklist* do estudo são apresentados na Tabela 5 – Nível de adesão à ITG 2004 por tópico analisado.

Tabela 5 – Nível de adesão à ITG 2004 por tópico analisado

Tópicos	Nível de adesão (2013)	Nível de adesão (2014)	Nível de adesão (2015)	Nível de adesão (2016)	Nível de adesão (2017)
1	84,21%	84,21%	84,21%	84,21%	84,21%
2	36,84%	31,58%	36,84%	36,84%	36,84%
3	42,11%	36,84%	31,58%	31,58%	36,84%
4	36,84%	31,58%	36,84%	31,58%	31,58%
5	42,11%	36,84%	31,58%	31,58%	36,84%
6	57,89%	52,63%	57,89%	57,89%	63,16%
7	26,32%	26,32%	31,58%	31,58%	36,84%
8	63,16%	68,42%	68,42%	68,42%	73,68%
9	15,79%	15,79%	15,79%	10,53%	15,79%
10	89,47%	89,47%	84,21%	84,21%	84,21%
11	68,42%	68,42%	68,42%	68,42%	68,42%
12	15,79%	15,79%	21,05%	15,79%	15,79%
13	52,63%	52,63%	47,37%	52,63%	57,89%
14	84,21%	84,21%	84,21%	84,21%	84,21%
15	57,89%	63,16%	63,16%	63,16%	63,16%
16	31,58%	36,84%	36,84%	36,84%	36,84%
17	21,05%	26,32%	26,32%	26,32%	26,32%

Fonte: dados da pesquisa.

Pode-se notar que a adesão aos itens analisados diferem entre si, alguns alcançaram uma evidenciação satisfatória, com mais de 80% de adesão a norma, enquanto outros tópicos da ITG 2004 obtiveram taxas de adesão abaixo dos 20%. A maioria dos tópicos da análise permaneceram estáveis ao longo do tempo, sofrendo pequenas alterações na evidenciação em decorrência dos anos.

Observou-se que dois tópicos relacionados às sobras e perdas obtiveram nível de adesão satisfatório. Como o tópico 1, que aborda a questão da nomenclatura utilizada nos demonstrativos do resultado do período, no qual a exigência era para que tais demonstrações fossem denominados como Demonstrações de Sobras ou Perdas. Os dados obtidos apontam que 84,21% das cooperativas analisadas no primeiro ano atendiam a exigência normativa; nos anos posteriores o resultado se mostrou estável.

Com relação ao resultado do período apresentado na Demonstração de Sobras ou Perdas, os tópicos 2 e 3 discriminam que tal resultado deve ser segregado. O tópico 2 questiona sobre a separação do resultado bruto do período com detalhamento seja por atividade, produto ou serviço. Tal separação é importante, visto que as cooperativas agropecuárias têm diversas atividades como fonte de faturamento. O resultado da análise apontou que todos os anos tiveram o mesmo percentual de adesão à essa segregação com 36,84%, com exceção de 2014 que foi o ano com menor pontuação nesse item, com uma diferença de 5,26% comparado aos anos anteriores.

O tópico 3 define outro aspecto da apresentação do resultado do período: a segregação em ato cooperativo e não cooperativo. Essa informação visa apresentar ao associado o quanto da receita da organização deriva de atos próprios do cooperativismo e quanto corresponde a outras operações. O ano com melhor adesão à esse item da ITG 2004, foi o ano de 2013, atingindo a taxa de 42,11%. Esse tópico merece atenção, já que tal informação é essencial para as cooperativas, que possuem em sua constituição a finalidade de divisão do resultado econômico entre os cooperados.

Ainda a respeito da Demonstração de Sobras ou Perdas, mas relacionado as contas devedoras, os tópicos 4 e 5 versam sobre os dispêndios e despesas. As cooperativas são entidades que possuem características específicas que as diferenciam das demais organizações e suas demonstrações devem seguir essa distinção, que se inicia na própria nomenclatura utilizada, focando na divulgação de informações aos cooperados.

O quarto tópico expunha sobre a divisão das despesas e dispêndios fixos das despesas e dispêndios gerais. Esse demonstrou uma baixa divulgação, no qual os anos de 2013 e 2015 atingiram a taxa de adesão de 36,84%. Durante a análise pode-se observar que as empresas, a partir do resultado bruto do período, compreendiam a Demonstração de Sobras e Perdas como uma demonstração comum a outras entidades, ou seja, como demonstração do resultado do exercício (DRE), e prosseguiam com a estrutura conceitual. Entretanto, assim como a segregação em ato cooperativo e não cooperativo, a divisão das despesas e dispêndios fixos dos gerais, informam ao usuário sobre o real esforço da organização em cada atividade, produto ou serviço do cooperativismo.

O tópico 5 abordava a segregação das despesas e dispêndios variáveis em ato cooperativo e não cooperativo; apresentou-se como um dos tópicos mais questionáveis durante a análise, já que este contava com as mesmas dificuldades do tópico anterior: a estrutura conceitual da demonstração. As cooperativas tendiam a seguir a estrutura de uma demonstração do resultado do período, não se atendo as particularidades da Demonstração de Sobras ou Perdas. Porém, a separação em percentual ou por rateio, trouxe uma diferença para essa observação. As taxas de adesão desse tópico são similares ao tópico 3, no qual o ano que apresentou maior adesão à norma foi 2013 com um percentual de 42,11%. O resultado dos tópicos 3 e 5 convergem, já que quando a cooperativa não segrega suas informações em ato cooperativo e não cooperativo, fica mais difícil de apresentar as despesas variáveis separadas das gerais.

O tópico 6 refere-se aos investimentos em entidades cooperativas e obteve 57,89% de adesão pelas cooperativas, sendo divulgado nas notas explicativas das demonstrações. Todas entidades apresentavam investimentos em outras sociedades cooperativas. Não foi investigado a respeito dos investimentos em sociedades não cooperativas, pois tais operações são reguladas por uma norma específica.

O tópico 7 discorria sobre o resultado decorrente de aplicações financeiras e de equivalência patrimonial e o seu reconhecimento no resultado do período. Esse tópico observou um pequeno aumento em sua adesão, por exemplo: as cooperativas Capal e Coasul nos anos de 2013 e 2014 não divulgavam tal informação em seu relatório, contudo a partir do ano de 2015, ambas começaram a evidenciar sobre os dados de aplicações e de equivalência

patrimonial. Diante dessa situação, justifica-se o ano de 2017 obter a melhor pontuação, com 36,84% de adesão.

O tópico 8, refere-se à destinação do resultado líquido decorrente de ato não cooperativo ao RATES (Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social) que segundo o Observatório de cooperativas (OBSCOOP) (2017), as cooperativas deverão constituir Fundo de Reserva e Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES) – também denominado de RATES. O fundo de reserva é destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento das atividades da cooperativa. Esses fundos são obrigatórios e indivisíveis, conforme Lei nº 5764/71. Pelas observações feitas, o ano que mais evidenciou sobre as destinações foi o de 2017, com 73,68%; o ano de 2013 obteve a menor divulgação com 63,16%, ou seja, houve um crescimento de 10,52% na aceitação a essa normativa ao longo dos anos pesquisados. Cooperativas como CooperAlfa e Holambra são exemplos de empresas que melhoraram suas demonstrações nesses principais quesitos.

Os tópicos 9, 10 e 11 possuem natureza similar, pois tratam da identificação dos saldos de determinadas contas decorrentes de operações com os cooperados. Entretanto, a adesão desses três tópicos apresentou resultados diferentes entre si, detalhados a seguir.

O tópico 9 trata da identificação dos saldos de estoque de operações com os cooperados e foi o que teve menor adesão em todos os anos, com uma média de 14,74%. O tópico 10 especifica que os saldos das contas a receber decorrentes das operações com os cooperados devem estar identificados. Ao contrário do tópico anterior, o tópico 10 apresentou a melhor média de adesão com 86,32%, atingindo a maior adesão com 89,47% em 2013 e 2014. O tópico 11 refere-se à identificação das contas a pagar derivadas das operações com os cooperados e teve adesão de 68,42% em todos os anos.

A análise desses três tópicos anteriores revela que entre as operações com os cooperados, as cooperativas possuem uma divulgação satisfatória com as contas a receber e a pagar. Contudo, a separação do saldo de estoque entre cooperados e não cooperados ficou com um nível baixo de divulgação.

O tópico 12 apresentou baixos níveis de adesão com média de 16,84%, pois a maioria das cooperativas não demonstrava a segregação entre capital subscrito e integralizado tanto no balanço patrimonial quanto nas notas explicativas. Apenas Coamo, Lar e Cotrijal divulgaram a segregação das contas de capital social durante todos os cinco anos. A maioria das cooperativas apresentava apenas a conta nomeada como “capital social integralizado”.

O tópico 13 trata da classificação em contas passivas de capital social a restituir dos associados e teve uma média de adesão de 52,63%. Esse tópico referia-se à questão debatida durante anos das cotas partes dos cooperados, e segue a mesma definição estabelecida pela legislação cooperativista, que é contrária a, já revogada, ICPC 14. Não foram observadas mudanças notáveis na adesão desse item em decorrência do tempo, portanto não há indicação da influência das alterações nas normas e legislação na adoção dessa classificação. Apenas duas cooperativas oscilaram na apresentação desse requesito, as demais mantiveram constância em todos os anos: 9 entidades sempre publicaram essa informação e 8 cooperativas nunca evidenciaram tal item.

Outro tópico que trata a respeito das sobras e perdas é o tópico 14 que teve 84,21% de adesão em todos os anos. Esse item do *checklist* refere-se à conta de sobras ou perdas à disposição da Assembleia Geral, que deve ser classificada no patrimônio líquido. A maioria das cooperativas atendeu a esse tópico em todos os anos, sendo que Coamo e Coopercitrus não apresentaram esse tópico em nenhum momento, e Coperalfa e Camnpal divulgaram essa informação apenas em determinados anos.

Os tópicos 15, 16 e 17 estão dispostos a fim de ponderar quesitos relacionados às notas explicativas. Espera-se que, como complemento das demonstrações contábeis, elas reflitam sua evolução e, assim, também acompanhem o elucidado pela ITG 2004.

Com relação ao tópico 15, trata-se de detalhes sobre a evidenciação das reservas. Nota-se que as cooperativas deveriam demonstrar a natureza, finalidade e forma de utilização das mesmas, sendo que o não cumprimento de um desses tópicos acarretaria em sua não divulgação completa pela entidade. Diante disso, percebe-se que a percentagem alcançada pela amostra chegou à 63,16%, sendo que 11 cooperativas evidenciaram tal tópico em conformidade com a ITG 2004 nos cinco anos analisados. Dentre os três tópicos a respeito das notas explicativas, esse foi o que obteve melhor desempenho pela amostra.

No próximo ponto, procurou averiguar a maneira como a RATES (Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social) é evidenciada nas notas explicativas. Sabe-se que sua destinação é bem ampla e, portanto, o tópico 16 apresenta como objetivo saber se as cooperativas apresentam o saldo e a forma de realização e utilização dessa reserva evidenciada em seus relatórios. Como resultado, constata-se que apenas 36,84% das cooperativas o divulgaram de maneira efetiva.

Por fim, o tópico 17 desejou examinar se as notas explicativas apresentavam a composição, forma e prazo de realização das perdas registradas no Ativo. Para que o resultado transmitisse integralmente o reportado pela ITG 2004, apenas as cooperativas que divulgavam as perdas com os três requisitos solicitados eram incluídas no percentual das que evidenciam tal tópico. Assim, a maior taxa atingida foi de 26,32%, no qual destacaram-se a Coasul, Camnpal, Camda e Cooxupé. Observou-se que diversas cooperativas deixaram de demonstrar o prazo de realização das perdas. Tal fato foi um dos motivos do baixo percentual apresentado nesse tópico.

4.2 ANÁLISE COMPLEMENTAR DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Como análise complementar, foram submetidas ao software NVIVO © as notas explicativas do ano de 2017 que se referiam a base de normas contábeis utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis pelas cooperativas do presente estudo. A Figura 1 – Nuvem de palavras (*tag cloud*) apresenta os termos mais utilizados pelas cooperativas em tais notas explicativas.

Figura 1 – Nuvem de palavras (*tag cloud*)

Fonte: dados da pesquisa.

Pela nuvem de palavras apresentadas na Figura 1, ressalta-se alguns dos termos mais mencionados como pronunciamentos, conformidade, administração. Observou-se que as cooperativas mencionavam a Lei do Cooperativismo como base, além da NBC T 10.8, norma

vigente antes da ITG 2004. Apenas uma cooperativa, apresentou nas notas explicativas referência a ITG 2004, que foi a cooperativa Integrada. Essa entidade apontou que estava estudando o impacto que a norma traria às próximas demonstrações a partir de 2018. Demais cooperativas não mencionaram a ITG 2004 em suas demonstrações, o que não indica ausência de conhecimento da mudança contábil, mas apenas que não houve dados divulgados sobre isso.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou analisar o nível de adesão à ITG 2004 pelas maiores cooperativas agropecuárias do país no período de 2013 a 2017, através da verificação de seus itens nas demonstrações contábeis das entidades do estudo, com o escopo de averiguar se, na prática, o estipulado pela norma já estaria sendo aplicado.

A partir dos resultados encontrados, pode-se arguir que o progresso na evidenciação dos itens verificados da ITG 2004 ocorreu discretamente nos cinco anos em questão. Em 2013, a percentagem identificada do nível médio de divulgação pelas cooperativas foi de 48,61%. Nos períodos seguintes, pequenas alterações foram detectadas, sendo que, apenas em 2017, a taxa se elevou para 50,15%, ou seja, o índice de evidenciação não obteve aumentos significativos.

Em relação à análise dos itens que competem à ITG 2004, aqueles que apresentaram maior relevância nos resultados foram os itens 1 e 14, ambos com 84,21% e o item 10 com 89,47% em 2013 e 2014. Em contrapartida, os menos evidenciados foram o 9 com 10,53% no ano de 2016 e o item 12 com 15,79% (exceto no ano de 2015). Isto aponta que as cooperativas estão mais alinhadas em expor quesitos relacionados à demonstração de sobras ou perdas, fator também evidenciado no estudo de Schultz *et al.* (2012), no qual o interesse voltado para a distribuição de sobras pelas cooperativas é ampliado pelo dever de transparência com os cooperados.

No que tange a divulgação segregada por cooperativa, destacaram-se com elevados índices de evidenciação no ano de 2017 a Capal e a Coasul com 88,24% e 82,35% respectivamente. O oposto se observou com a Coopercitrus e a Camda com 23,53% e 29,41%. Tal fato demonstra que as cooperativas não estão no mesmo patamar quando se trata da evidenciação de acordo com a ITG 2004, podendo variar significativamente de uma para a outra.

As considerações apresentadas apontam a necessidade de adequação das cooperativas à norma, mesmo que em condições diferentes. Nota-se, que pelo seu faturamento e grande participação no cenário econômico brasileiro, esperava-se um nível de adesão mais abrangente à ITG 2004, indicando que a forma de evidenciação contábil das cooperativas agropecuárias ainda passará por mudanças. O efeito disso denotará em um esforço coletivo das entidades para que se adequem, em curto prazo, as exigências da ITG 2004. Do mesmo modo, será contundente o papel do CFC para guiar as entidades no caminho de uma divulgação que prioriza, além dos resultados positivos, as garantias dos cooperados. Reforça-se, entretanto, que a ITG 2004 é uma norma contábil recente e, portanto, seus reais impactos só serão observados posteriormente.

Por fim, conforme evidenciado por Londero e Santos (2018) em sua pesquisa, ao aprovar a ITG 2004, abriu-se um leque de oportunidades para realizar estudos sobre a questão. Diante disso, como sugestão para trabalhos futuros, incentiva-se a análise da evidenciação da norma ITG 2004 pelas cooperativas com o passar dos anos e o impacto dessa mudança em seus relatórios contábeis.

REFERÊNCIAS

Almeida, A. P. (2012). *Manual das sociedades comerciais*. (20a. ed.). São Paulo: Saraiva.

Almeida, E. R., & Ribeiro, W. D. (2015). Aplicabilidade da ICPC 14 e seus efeitos nos índices financeiros: um estudo de caso na cooperativa de crédito da região de Tiros E Matutina/MG – Sicoob Creditiros. *REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 5(1), 124-144. doi.org/10.18696/reunir.v5i1.276.

Anzilago, M., Panhoca, L., Bezerra, C. A., Beuren, I. M., & Kassai, J. R. (2018). Values or hypocrisy: the global reporting initiative mapping in agricultural cooperatives in Paraná, Brazil. *Environmental Monitoring and Assessment*. doi.org/10.1007/s10661-018-6870-5.

Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. (6a. ed.). São Paulo: Edições 70.

Beuren, I. M. (2013). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. (3a. ed.) São Paulo: Atlas.

Cenzi, N. L. (2009). *Cooperativismo: desde as origens ao projeto de lei de reforma do sistema cooperativo brasileiro*. Curitiba: Juruá Editora.

Conselho Federal de Contabilidade. *Aprova a ITG 2004*. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2017/ITG2004.

Costa, J. A., & Suzart, J. A. S. (2017). As Cooperativas de Crédito Brasileiras e os Impactos da Adoção da ICPC 14 (IFRIC 2*). Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 17. Recuperado de https://congressousp.fipecafi.org/anais/AnaisCongresso2017/ArtigosDownload/137.pdf.

Flick, U. (2012). *Introdução à Metodologia da Pesquisa: um guia para iniciantes*. São Paulo: Penso.

International Co-Operative Alliance. (2018). *Cooperative identity, values & principles*. Recuperado de https://www.ica.coop/en/cooperatives/cooperative-identity.

Junqueira, C. P., & Gimenes, R. M. T. (2009). Cooperativa Agroindustrial Lar: conciliando a doutrina cooperativista e a competitividade de mercado. *Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR*, 10(2), 315-345. Recuperado de http://revistas.unipar.br/index.php/empresarial/article/view/3636/2368.

Lakatos, E. M., & Marconi, M.A. (2017). *Metodologia do Trabalho Científico*. (8a. ed.). São Paulo: Atlas.

Lanza, L.M.B., Camargo, E. F., Maccagan, L. A., & Garcia, M. R. (2014). *Dicionário popular de economia solidária*. Londrina: Universidade Estadual de Londrina.

Londero, P. R.; Santos, A. (2018). ICPC 14: Os Impactos dessa Norma Contábil nas Sociedades Cooperativas Agropecuárias. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 14(1), 91-112. Recuperado de https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/16667/pdf.

Macei, D. N. (2014). *Ato cooperativo e tributação*. (2a. ed.). Curitiba: Juruá Editora.

Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. (2017). *Cooperativismo no Brasil*. Recuperado de http://www.agricultura.gov.br/assuntos/cooperativismo-associativismo/cooperativismo-brasil.

Neves, M. C. R. (2016). *A influência das cooperativas na atividade agropecuária dos municípios do sul e sudeste brasileiros* (Tese de doutorado). Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, MG, Brasil. Recuperado de http://www.locus.ufv.br/bitstream/handle/123456789/9170/texto%20completo.pdf?sequence=1.

Observatório de Cooperativas. (2017). *Fundo e Reservas em Cooperativas*. Recuperado de http://www.obscoop.fearp.usp.br/dp7/blog/fundo-e-reservas-em-cooperativas-de-cr%C3%A9dito-brasileiras.

Rodrigues, R. M. (2017) *Pesquisa Acadêmica: Como Facilitar o Processo de Preparação de Suas Etapas*. São Paulo: Atlas.

Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, M. P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa*. (5a. ed.). Porto Alegre: Penso.

Santana, L. G. N., Martínez, M. P., Moura-Leite, R. C., & Santos, J. A. Práticas Do Disclosure Voluntário Socioambiental Em Cooperativas Agropecuárias Brasileiras. (2017). *Anais do Encontro Internacional sobre Gestão Ambiental e Meio Ambiente*, São Paulo, SP, Brasil, 19. Recuperado de http://engemausp.submissao.com.br/19/anais/arquivos/18.pdf.

Santos, A., & Londero, P. (2017). ICPC 14: o que está faltando?. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(75), 478-485. dx.doi.org/10.1590/1808-057x201704740.

Schultz, C.A., Marques, T. O., Murcia, F. D., & Hofer, E. (2012). Disclosure Voluntário de Informações Ambientais, Econômicas e Sociais em Cooperativas do Setor Agropecuário. *Teoria e Prática em Administração*, 2(2), 56-77. Recuperado de http://www.periodicos.ufpb.br/index.php/tpa/article/view/12314/9021.

Silva, B. F., Ferreira, G. L., Souza, J. R., & Tarifa, M. R. (2018). Disclosure das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes de Cooperativas Agropecuárias do Sul do Brasil à Luz do CPC 25. *Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 15. Recuperado de https://congressousp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/1012.pdf.

Sistema OCB. (2017). *O que é cooperativismo*. Recuperado de https://www.ocb.org.br/o-que-e-cooperativismo.

Sistema OCB. (2018). *Ramos do Cooperativismo*. Recuperado de http://www.somoscooperativismo.coop.br/ramos.

Sociedade Nacional de Agricultura. (2018). *Cooperativas agropecuárias do Brasil faturaram R$ 200 bilhões em 2017*. Recuperado de https://www.sna.agr.br/cooperativas-agropecuarias-do-brasil-faturaram-r-200-bilhoes-em-2017/.

Tomazette, M. (2014). *Curso de direito empresarial*: *teoria geral e direito societário*. (6a. ed.). São Paulo: Atlas.

Valor Econômico. (2018). *Valor 1000 Edição 2018*. Recuperado de https://www.valor.com.br/valor1000/2018.