



NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO E LEGIBILIDADE SOCIOAMBIENTAL DAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS PARANAENSES

LEVEL OF SOCIO-ENVIRONMENTAL DISCLOSURE AND LEGIBILITY OF AGRICULTURAL COOPERATIVES IN PARANÁ

NIVEL DE EVIDENCIA Y LEGIBILIDAD SOCIOAMBIENTAL DE LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS EN PARANÁ

ÁREA TEMÁTICA: ESTRATÉGIA EM ORGANIZAÇÕES

Franciele Machado De Souza, UEPG, fmsouza@uepg.br

Fábia Gouvêa Tomaz Da Silva, UEPG, 20005366@uepg.br

Ualace Jader Gomes, UEPG, 20005066@uepg.br

Paulo César Machado Lemos, UEPG, pcmlemos@uepg.br

RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar o nível de evidenciação e legibilidade das informações socioambientais das cooperativas agropecuárias do Paraná, com base na NBC T 15. Para tanto, efetuou-se uma pesquisa documental de natureza quali-quantitativa dos relatórios anuais, demonstrações financeiras, notas explicativas e Relatórios de Sustentabilidade no período de 2018 a 2022. O nível de evidenciação foi avaliado através de análise de conteúdo, enquanto o grau de legibilidade foi medido com auxílio do *Gunning Fog Index*. A amostra final foi composta por 19 cooperativas, listadas no portal da Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR). Os resultados obtidos revelaram que não houve variação expressiva na evidenciação socioambiental das cooperativas durante o período. Verificou-se ainda, que os indicadores sociais foram mais evidenciados pelas cooperativas analisadas, e apresentaram um índice de legibilidade apontado como ilegível em todo período estudado pela pesquisa. Tal condição dificulta a compreensão das informações socioambientais divulgadas, podendo gerar o desinteresse dos usuários, revelando-se contraditório aos propósitos estabelecidos, os quais visam a divulgação pública e a segurança de que as cooperativas estejam aderindo às práticas socioambientais. Concluiu-se com este trabalho que as cooperativas agropecuárias do Paraná evidenciam informações socioambientais de maneira insuficiente, sendo estas em sua maioria de difícil entendimento.

Palavras-chave: Evidenciação. Legibilidade. Socioambiental. Cooperativas

ABSTRACT

This study aims to analyze the level of disclosure and legibility of socio-environmental information from agricultural cooperatives in Paraná, based on NBC T 15. To this end, a qualitative and quantitative documentary research was carried out on the annual reports, financial statements, explanatory notes and Sustainability Reports for the period from 2018 to 2022. The level of disclosure was assessed through content analysis, while the degree of readability was measured using the Gunning Fog Index. The final sample was made up of 19 cooperatives, listed on the Organization of Cooperatives of the State of Paraná (OCEPAR) portal. The results obtained revealed that there was no significant variation in the socio-environmental disclosure of cooperatives during the period. It was also found that social indicators were more evident in the cooperatives analyzed, and presented a readability index that was considered illegible throughout the period studied by the research. This condition makes it difficult to understand the socio-environmental information disclosed, which can generate users' lack of interest, proving to be contradictory to the established purposes, which aim at public disclosure and the security that cooperatives are adhering to socio-environmental practices. It was concluded from this work that agricultural cooperatives in Paraná provide insufficient socio-environmental information, most of which are difficult to understand.

Keywords: Disclosure. Readability. Socio-environmental. Cooperatives

RESUMEN

Este estudio tiene como objetivo analizar el nivel de divulgación y legibilidad de la información socioambiental de las cooperativas agrícolas de Paraná, con base en la NBC T 15. Para ello, se realizó una investigación documental cuali-cuantitativa sobre informes anuales, estados financieros, notas explicativas informes e Informes de Sostenibilidad en el período de 2018 a 2022. El nivel de divulgación se evaluó mediante análisis de contenido, mientras que el grado de legibilidad se midió con la ayuda del Gunning Fog Index. La muestra final estuvo compuesta por 19 cooperativas, inscritas en el portal de la Organización de Cooperativas del Estado de Paraná (OCEPAR). Los resultados obtenidos revelaron que no hubo variación significativa en la divulgación socioambiental de las cooperativas durante el período. También se encontró que los indicadores sociales fueron más evidentes en las cooperativas analizadas, y presentaron un índice de legibilidad que fue considerado ilegible durante todo el período estudiado por la investigación. Esta condición dificulta la comprensión de la información socioambiental divulgada, lo que puede generar desinterés de los usuarios, resultando contradictoria con los fines establecidos, que apuntan a la divulgación pública y la seguridad de que las cooperativas están adheridas a las prácticas socioambientales. De este trabajo se concluyó que las cooperativas agrícolas de Paraná brindan insuficiente información socioambiental, la mayoría de las cuales son difíciles de comprender.

Palabras-clave: Divulgación. Legibilidad. Socioambiental. Cooperativas

1. INTRODUÇÃO

As preocupações ambientais e a sustentabilidade vêm se mostrando cada vez mais relevantes, principalmente na esfera empresarial, onde as organizações estão sendo pressionadas a publicar informações que expõem seus vínculos com o meio ambiente (Rosa, Ensslin, Ensslin & Lunkes, 2011). Os investidores e a sociedade estão cientes de que as alterações ambientais negativas causadas pelas atividades humanas têm consequências para o planeta. Por conta disso, as empresas procuram maneiras de introduzir em seus

processos a responsabilidade socioambiental, objetivando torná-las mais relevantes e confiáveis (Oliveira, Ferreira & Oliveira, 2020). A responsabilidade socioambiental traduz-se pelo compromisso das entidades com o desenvolvimento do bem-estar coletivo e a conservação do meio ambiente.

Segundo Rover (2012) a adaptação das empresas quanto às condutas ambientais postas pelos fornecedores, clientes, parceiros de negócios, sociedade e outros grupos sociais, têm influência na gestão e na divulgação de suas relações com o meio ambiente, a divulgação desses elementos é chamada de evidenciação ambiental.

No Brasil essa divulgação de informações sociais e ambientais não é obrigatória e acontece voluntariamente pelas organizações, no entanto, visto as demandas da sociedade e do mercado, o Conselho Federal de Contabilidade, em 2004 publicou a Resolução CFC nº 1.003/04, a qual concebeu a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental, que determina os mecanismos para a evidenciação de informações socioambientais e tem por objetivo externalizar para a sociedade a atuação e a responsabilidade social da entidade (CFC, 2004), essa norma se dá como recomendação, caso as empresas optem por divulgar tais informações devem segui-lá.

A evidenciação de informações não financeiras como as sociais e ambientais, têm grande importância para a análise da performance das empresas e seus impactos sociais, além de aumentar a confiança das partes interessadas (Portugal, 2017). Conforme Paula, Waltrick e Pedroso (2017) a responsabilidade social não é mais vista como algo facultativo, mas sim, como um meio para a sobrevivência das empresas. As empresas que buscam o desenvolvimento sustentável e a preservação ambiental estão sendo mais reconhecidas pela sociedade e, ainda, conquistam o favoritismo de investidores e consumidores (Naime & Bauer, 2012).

Nesse contexto, o empreendimento cooperativista guiado pela vontade coletiva se distingue com a original habilidade de articulação empreendedora (Oliveira, 2017). Essas organizações, que são consideradas um sistema sustentável de trabalho e geração de renda (Schneider, 2015), ganham maior destaque tendo como um de seus sete princípios o interesse pela comunidade. Sendo assim, o sistema cooperativista por intermédio de seus preceitos visa promover e estimular ações voltadas à comunidade em que está inserido, além disso aumenta a visibilidade dos temas sociais e ambientais para a sociedade como um todo (Buttenbender, Flach, Silva, Barden & Sindelar, 2021). Dessa maneira, as cooperativas exercem papel fundamental na promoção da responsabilidade socioambiental.

Essa responsabilidade social e ambiental compreende a ligação da entidade com o meio ambiente e com os stakeholders, relacionados e impactados por ela (Ribeiro, Puente-Palacios & Ferreira, 2015). Dessa forma, a responsabilidade social está diretamente ligada à transparência, que por sua vez, se relaciona à confiança e credibilidade, assim sendo, a expectativa é de que as cooperativas, por força de seus valores, pratiquem a responsabilidade socioambiental e divulguem voluntariamente essas informações (Santana, Santos, Martinez, & Moura-Leite, 2018).

Entre os estudos realizados anteriormente referentes a evidenciação de informações socioambientais, Silva, Oliveira e Ribeiro (2020), destacaram que vários itens propostos pela norma foram evidenciados de forma satisfatória por empresas de energia elétrica em 2018. Outro estudo similar é o de Costa, Lima e Alves (2020) que objetivou apurar o nível de

divulgação voluntária socioambiental nas empresas de madeira, papel e celulose, segundo a NBC T 15, os achados revelam que o nível de evidenciação de informações referentes aos recursos humanos é baixo, mas existe uma melhora em relação a divulgação de informações pertinentes a interação das entidades com o ambiente externo e meio ambiente.

As lacunas e limitações deixadas pelos estudos anteriores refletem principalmente na amostra escolhida, onde foram analisadas empresas de apenas um setor ou uma única organização e em períodos específicos, visto que, apesar de não ser um assunto recente, a evidenciação de informações socioambientais está sendo mais discutida e adotada atualmente. Outro fator limitante utilizado pela maioria dos autores é a escala de mensuração dos indicadores (divulga ou não divulga), pois desse modo há perda de algumas informações. Logo, convém analisar mais detalhadamente os itens socioambientais através de escalas mais qualitativas, como afirmaram Moraes, Padgett e Pereira (2022).

Diante da contextualização exposta, este estudo busca responder a seguinte pergunta: Qual o nível de evidenciação e legibilidade das informações socioambientais fornecidas pelas cooperativas agropecuárias do Paraná, com base na NBC T 15? Para responder a questão, o objetivo da pesquisa consiste em analisar o nível de evidenciação e legibilidade das informações socioambientais das cooperativas agropecuárias do Paraná, segundo a NBC T 15. Com esse fim, foi realizada análise de conteúdo nos relatórios divulgados pelas cooperativas, nos anos de 2018 a 2022.

O presente trabalho envolveu o setor agropecuário, uma vez que, este tende a ser mais pressionado quanto às questões ambientais e sobre sua importância e papel na sociedade (Padilha & Marcomin, 2018), ademais verifica a legibilidade das informações, pois conforme Cruz Junior (2018), o ato de evidenciação das empresas através de sua estrutura textual é capaz de contribuir para o entendimento de como essas informações alcançam seus fins informacionais. Diante disso, a divulgação realizada de maneira comprehensível, contribui para que os diferentes usuários da informação consigam esquematizar o comportamento empresarial (Voigt, Machado & Meurer, 2020).

A pesquisa busca contribuir para a melhor compreensão da sociedade e interessados sobre o nível das informações sociais e ambientais, fundamentadas na NBC T 15, que estão sendo divulgadas pelas cooperativas agropecuárias paranaenses, bem como, o grau de comprehensibilidade dessas informações. No âmbito profissional espera-se que o estudo alcance os profissionais da contabilidade e conscientize as empresas do setor investigado, e que com tal conhecimento, procurem realizar melhorias na elaboração e divulgação de seus relatórios, assim como, na qualidade das informações evidenciadas. Em sua contribuição teórica o trabalho se mostra relevante, ampliando o conhecimento na temática, por sua originalidade em analisar tanto informações ambientais quanto sociais das cooperativas agropecuárias paranaenses, com base nos itens da NBC T 15 e evidenciar o grau de legibilidade dessas informações.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Disclosure voluntário socioambiental e as cooperativas

Caracterizada por movimentos sociais e econômicos que unem as pessoas em torno de um objetivo comum (Giasson, 2021), as cooperativas são empresas que não se alicerçam em busca do lucro, mas sim do superávit ou sobras, visto que o primeiro estimula a apropriação individual, e o segundo, a apropriação coletiva, com decisões democráticas e transparentes em reuniões com todos os associados (Schneider, 2015).

As cooperativas apresentam grande eficiência na geração de receita para a comunidade, empenhando-se para proporcionar a redução das desigualdades. Simultaneamente, atuam em defesa da sustentabilidade, podendo favorecer a imagem da cooperativa, incorporando valor aos produtos e serviços disponíveis e influenciando na formação dos cooperados para a adesão de práticas sustentáveis (Giasson, 2021).

Contudo, sendo organizações que dependem das operações feitas por seus membros, necessitam da fidelidade destes, e com isso a confiança tem papel fundamental na relação entre as partes. Para tanto, os responsáveis das cooperativas devem prezar pela gestão da informação, objetivando diminuir o desequilíbrio informacional entre a cooperativa e seus cooperados (Bertolin et al., 2008). Ademais as cooperativas, assim como outras entidades, são subordinadas às exigências do mercado, portanto, a prática do disclosure contribui na evidenciação das informações das cooperativas para os seus usuários (Padilha & Marcomin, 2018). Favorável a isso, Giasson (2021) reitera que a gestão das cooperativas necessita atender aos interesses e expectativas de seus membros, observando a transparência dos fatos.

A divulgação de informações pelas organizações ocorre de duas formas: a voluntária e a obrigatória. No disclosure obrigatório as empresas divulgam informações para os usuários que são exigidas por lei (Santana et al., 2018). Em contrapartida, o disclosure voluntário está relacionado a informações além daquelas impostas legalmente, que abrangem questões táticas, ambientais, sociais, entre outras (Schultz, Marques, Murcia, & Hofer, 2012).

Segundo Sampaio, Gomes, Bruni & Dias Filho (2012), as organizações são estimuladas a publicarem voluntariamente informações de caráter socioambiental com o objetivo de destacar suas responsabilidades para com o meio onde desenvolvem suas atividades, a fim de alcançarem a aceitação dos stakeholders. Rufino e Machado (2015) afirmaram que as organizações recebem incentivos para a divulgação dessas informações socioambientais quando estas são positivas e desejam com isso levar legitimidade para a empresa ou assistir a preocupação de alguma das partes interessadas.

Nesse cenário, Mussoi e Van Bellen (2010), afirmaram que a contabilidade ambiental tem atribuições fundamentais na estruturação e na evidenciação das informações relacionadas ao meio ambiente nos relatórios institucionais. O disclosure de informações não financeiras como as ambientais e sociais, contribui para validar a transparência e eleva a confiança dos usuários externos (Santana et al., 2018), uma vez que, viabiliza o aumento da comunicação e reduz o desequilíbrio entre as organizações e seus interessados (Rosa et al., 2011).

Dessa forma, para obter a transparência almejada com o disclosure, as empresas têm a necessidade de evidenciar, adequadamente, informações que viabilizem aos usuários

compreender as atividades desempenhadas e os riscos intrínsecos (Dantas, Zendersky, Santos, & Niyama, 2005), nesse contexto, a qualidade textual está diretamente ligada a legibilidade (Voigt et al., 2020), que se caracteriza por apontar o grau de dificuldade de estruturas textuais, de compreensibilidade ou assimilação do texto (Nascimento et al., 2017).

Como exposto anteriormente, no Brasil a divulgação de informações socioambientais é voluntária, ou seja, fica a cargo dos gestores decidirem o que publicar e quanto, visto que, comumente a evidenciação dessas informações está vinculada aos interesses da empresa e não em satisfazer as carências dos usuários da informação (Bandeira, 2020).

No entanto, percebe-se um avanço nas normatizações vigentes no Brasil, além da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 15, que estabelece procedimentos de disclosure social e ambiental (CFC, 2004) e da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral (NBC TG) 09 – Demonstração do Valor Adicionado (DVA), que estabelece requisitos para preparação e apresentação da DVA, em 2020 foi aprovado o Comunicado Técnico Geral (CTG) 09 – Relato Integrado (RI) que aborda a Estrutura Conceitual do RI (CFC, 2020).

Recentemente, em 2022 a Resolução CFC nº 1670/2022, formalizou a criação do Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade (CBPS), que visa preparar e emitir os documentos técnicos em relação aos padrões de divulgação de sustentabilidade, para que posteriormente haja a publicação das normas pelas entidades reguladoras brasileiras.

Em complemento a isso, em outubro de 2023 foi aprovada a Resolução CFC nº 1.710/2023, que aborda as diretrizes brasileiras para a preparação e garantia de Relatórios de Sustentabilidade alinhados aos padrões internacionais, tratados nas normas IFRS S1 e IFRS S2 emitidas pelo International Sustainability Standards Board (ISSB) (CFC, 2023). Para tanto, foram integradas à estrutura das normas contábeis brasileiras as NBC TDS destinadas à divulgação de informações sobre Sustentabilidade e as NBC TAS designadas para garantir a divulgação de informações de Sustentabilidade, que terão obrigatoriedade a partir do ano-calendário 2026 (CFC, 2023).

No âmbito acadêmico, pesquisas buscaram entender o que motiva as empresas a divulgarem informações socioambientais, e com isso foram utilizadas algumas abordagens teóricas, as principais citadas pelos autores são: Teoria da Legitimidade e Teoria dos Stakeholders (Naime & Bauer, 2012). Conforme Eugénio (2010), na Teoria da Legitimidade as empresas são apenas uma fatia do sistema social, sua existência se dá porque a sociedade a considera legítima, e a evidenciação de informação social e ambiental é vista estratégicamente para legitimar as atividades das organizações. Nessa teoria o disclosure ambiental é uma técnica praticada pelos gestores com o objetivo de manter ou consolidar a imagem da empresa (Fernandes, 2013).

A teoria dos *Stakeholders* diz respeito à análise do envolvimento dos agentes externos com as organizações, isto é, a maneira como se formam relações de proveito, interferência e influência dos atores que compõem o ambiente externo com a própria entidade (Bronstein, 2020). Segundo Rover (2009) a longevidade das empresas depende da aceitação e apoio dos stakeholders, portanto, as práticas da organização são submissas à aprovação deles, e o disclosure ambiental é um meio de comunicação entre as partes interessadas.

Almeida e Santos (2014) calcularam o nível de disclosure voluntária de responsabilidade social das empresas elencadas na BM&FBovespa. Para tanto, os autores construíram um índice (IRSC) formado por 24 questões objetivas, contendo elementos de governança e

sistemas de gestão, credibilidade, indicadores de desempenho ambiental e gastos ambientais. Os resultados encontrados mostraram que, como não são informações obrigatórias, muitas empresas deixam de evidenciar em seus relatórios. Constataram também que, os pontos mais divulgados giram em torno da utilização de energia e água e produção e/ou gerenciamento de resíduos.

Troczi, Lorenzini, Dal Vesco e Walter (2022) elaboraram um estudo com o propósito de analisar a procura por legitimidade a partir do *disclosure* voluntário relacionado à responsabilidade corporativa sustentável em entidades financeiras, de acordo com o relato integrado. Os resultados revelam que as instituições publicam consideráveis informações de forma voluntária, visto que, o disclosure dessas informações oferece legitimidade às organizações, e pode gerar benefícios como credibilidade e prestígio, contribuindo para a sobrevivência e sucesso da organização.

Levando em conta o cenário brasileiro, o setor agropecuário encontra-se diretamente ligado ao meio ambiente, e as cooperativas estão ligadas aos aspectos do bem estar social de seus cooperados, de funcionários e da comunidade como um todo, considerando também a geração de valor agregado e a busca da evolução própria e da sociedade (Giasson, 2021). Essas características, criam a presunção de que as cooperativas agropecuárias apresentem a tendência de um disclosure maior de informações voluntárias sobre o meio ambiente (Schultz et al., 2012).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo classifica-se como quali-quantitativo, na medida em que seu objetivo é mensurar o nível de evidenciação e legibilidade das informações socioambientais das cooperativas agropecuárias do Paraná, com base na NBC T 15. Quanto aos métodos adotados, o estudo se classifica como documental, uma vez que se concentra em analisar relatórios financeiros e não financeiros, visando apurar as informações fornecidas pelas próprias empresas (Costa et al., 2020). Dessa forma, foi realizada a análise de conteúdo dos Relatórios Anuais, Demonstrações Financeiras e suas notas explicativas, Relatórios Administrativos e Relatório de Sustentabilidade, se houvesse, disponibilizados pelas cooperativas em seus websites, referentes ao período de 2018 a 2022.

A população e amostra inicial da pesquisa foi constituída de 60 cooperativas pertencentes ao setor agropecuário listadas no site da Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR), no entanto, realizou-se a exclusão de 41 cooperativas, dessas: 2 por possuírem mais de uma filial no Paraná e como fazem parte de grupos econômicos seus relatórios são consolidados; outras 2 pela indisponibilidade de relatórios em algum dos cinco anos analisados pela pesquisa; e por fim 37 cooperativas devido à falta de divulgação de relatórios e/ou pelo fato de não encontrar seus websites. Assim, resultando na amostra final de 19 cooperativas, sendo elas: Cooperativa Agrária Agroindustrial; C.Vale - Cooperativa Agroindustrial; Cooperativa Agrícola Mista de Adamantina; Capal Cooperativa Agroindustrial; Castrolanda - Cooperativa Agroindustrial Ltda; Coagro Cooperativa Agroindustrial; Coamo Agroindustrial Cooperativa; Coasul Cooperativa Agroindustrial; Cocamar Cooperativa Agroindustrial; Copacol - Cooperativa Agroindustrial Consolata; Cooperativa Agroindustrial Copagril; Coopavel Cooperativa Agroindustrial; Cotriguaçu

Cooperativa Central; Frimesa Cooperativa Central; Frísia Cooperativa Agroindustrial; Integrada Cooperativa Agroindustrial; Lar Cooperativa Agroindustrial; Primato Cooperativa Agroindustrial; e Unitá Cooperativa Central.

Para a condução da coleta de dados e a mensuração do nível de evidenciação e legibilidade das informações socioambientais dessas entidades foi adaptado os procedimentos metodológicos do estudo de Voigt et al. (2020), que procurou mensurar o nível de evidenciação de informações de custos e investimentos ambientais e a sua relação com o grau de legibilidade dos Relatórios da Administração de empresas do setor de papel e celulose listadas na B3. Com isso, foram construídas categorias de análise compostas por uma série de questionamentos, com base nas diretrizes delineadas pela NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental. A busca pelos itens nos relatórios disponibilizados pelas cooperativas foi executada mediante a utilização de palavras-chave relevantes, com uma atenção especial dada ao contexto em que essas palavras estavam inseridas.

As categorias de análise foram divididas em Geração e Distribuição de Riqueza, Recursos Humanos, Interação da Entidade com o Ambiente Externo e Interação com o Meio Ambiente, as quais totalizaram 47 questionamentos. Após identificar as informações divulgadas nos relatórios, atribuiu-se uma pontuação a cada questão, variando de 0 a 3, com base no tipo de informação fornecida. Para a atribuição das notas adotou-se a metodologia exemplificada no Quadro 1.

Quadro 1 – Formas de informações evidenciadas e suas notas

TIPO DE EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÃO	NÍVEL DE MENSURAÇÃO
Informação não evidenciada	0
Informação evidenciada de forma qualitativa	1
Informação evidenciada de forma quantitativa monetária e não-monetária	2
Informação evidenciada de forma quantitativa monetária e não-monetária e de forma qualitativa	3

Fonte: Adaptada de Rover e Borba (2007) e Voigt et al. (2020).

Após estabelecido o nível das informações encontradas nos relatórios, procedeu-se à soma cumulativa dos pontos atribuídos a cada cooperativa. Esse cálculo resultou na obtenção da primeira variável do estudo, o nível de evidenciação. Com o montante dos pontos alcançados por cada cooperativa em cada ano, realizou-se o cálculo da média, desvio padrão, mínimo e máximo, esses cálculos são usados para avaliar a dispersão ou variabilidade de um conjunto de dados, ajudando a entender o quanto espalhados ou concentrados esses dados estão em relação à média.

O procedimento de cálculo foi executado de duas maneiras distintas, sendo a primeira a análise das estatísticas de cada categoria em relação às do nível de evidenciação geral, enquanto a segunda envolveu a análise das estatísticas do nível de evidenciação e do grau de legibilidade divididas nas categorias social e ambiental.

A respeito da segunda variável do estudo, buscou-se encontrar o grau de legibilidade das informações sociais e ambientais apanhadas nos relatórios analisados. Com essa finalidade foi calculado o índice Gunning Fog Index, que é uma expressão da relação do número de palavras por frase, acrescida da percentagem de palavras consideradas complexas. Esta adição

é multiplicada pela constante 0,4, e assim obtém-se o índice que representa a legibilidade de um arranjo textual, de maneira que o valor de Gunning Fog Index assemelha-se ao número de anos de ensino formal fundamentais para entender o texto (Lo, Ramos & Rogo, 2017).

No Quadro 2 são exibidos os níveis de compreensão da estrutura textual, observados a partir do índice encontrado no *Gunning Fog Index*.

Quadro 2 – Nível de compreensão para cálculo da legibilidade

MEDIDA	PONTOS	NÍVEL DE COMPREENSÃO
<i>Gunning's Fog Index</i>	Inferior a 15	Bom
	15 a 20	Médio
	Superior a 20	Ilegível

Fonte: Adaptado de Soler, Fillol, Tuesta & Feliu (2019) e Voigt et al. (2020).

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

O objetivo desta pesquisa foi analisar o nível de evidenciação e legibilidade das informações socioambientais das cooperativas agropecuárias do Paraná, segundo a NBC T 15. Foram atribuídos os níveis de evidenciação de cada cooperativa, com base nas informações fornecidas em seus relatórios divulgados entre os anos de 2018 e 2022. Calculou-se a média, desvio padrão, mínimo e máximo dos respectivos períodos do nível de evidenciação geral e de cada categoria de análise, sendo elas divididas em: A) Geração e distribuição de riqueza; B) Recursos humanos; C) Intereração da entidade com o ambiente externo; e D) Intereração da entidade com o meio ambiente. Os dados obtidos foram apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Estatísticas descritivas do nível de evidenciação atribuído em cada categoria

2019					
ESTATÍSTICA	A	B	C	D	NE GERAL
Média	0,32	11,35	6,08	11,63	24,58
Desvio Padrão	0,75	11,64	7,65	11,41	13,77
Mínimo	0	0	0	0	7
Máximo	2	37	20	30	64
2020					
ESTATÍSTICA	A	B	C	D	NE GERAL
Média	0,32	12,12	6,33	11	25,53
Desvio Padrão	0,75	12,22	8,58	12,64	13,72
Mínimo	0	0	0	0	6
Máximo	2	36	27	32	60
2021					
ESTATÍSTICA	A	B	C	D	NE GERAL
Média	0,42	12,96	5,67	11	26,37
Desvio Padrão	0,84	11,91	7,36	12,85	15,41
Mínimo	0	0	0	0	8
Máximo	2	41	20	31	68

continua

ESTATÍSTICA	2022				
	A	B	C	D	NE GERAL
Média	0,42	13,92	5,83	11,38	27,95
Desvio Padrão	0,84	12,43	6,34	12,26	13,7
Mínimo	0	0	0	0	8
Máximo	2	38	17	31	52

Diante do exposto na Tabela 1, em relação a categoria “A) Geração e distribuição de riqueza”, que conforme a NBC T 15, está relacionada somente à divulgação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), é a única que em todo o período apresentou um desvio padrão baixo, devido a pequena variação entre seu mínimo e máximo. Porém, a média dos períodos referente a essa categoria é reduzida, uma vez que, a evidenciação da DVA ocorreu de maneira pouco significativa, obtendo o menor nível de evidenciação. Uma possível justificativa para a escassez de informação nessa categoria pode residir no fato de que a divulgação dessa demonstração não é obrigatória para as cooperativas (CFC, 2008).

Diferentemente, a categoria “B) Recursos humanos”, que evidencia informações sociais internas, foi a mais divulgada nos relatórios, com as médias mais elevadas e os valores máximos chegando a 41 pontos em 2021. No item de divulgação de informações sobre processos trabalhistas, vale ressaltar que a maioria das cooperativas evidenciou de forma quantitativa. Contudo, esse aumento ainda se situa em um patamar consideravelmente inferior, pressupondo que as empresas estão mais habituadas a essas informações. Ademais, tem-se um desvio padrão alto, ou seja, há uma dispersão significativa entre os valores encontrados para cada item, como observado no mínimo e máximo dessa categoria, sendo muitos deles não evidenciados nos relatórios. Costa et al. (2020) ao analisar a divulgação de informações referentes aos recursos humanos de empresas dos setores de madeira, papel e celulose em 2018, identificaram que as entidades evidenciam tais informações de maneira insuficiente, corroborando com o presente trabalho.

Ao analisar a categoria “C) Interação da entidade com o meio externo”, que fornece dados acerca do relacionamento da empresa com a comunidade e clientes, constatou-se que entre as categorias com mais quesitos foi a que atingiu menor média e valores máximos, pois nos indicadores referentes à relação com os clientes, identificou-se um número pequeno de informações, contribuindo para o alto desvio padrão, devido a baixa evidenciação dessas informações pela maioria das cooperativas, ao passo que os indicadores de relacionamento com a comunidade tem níveis maiores de divulgação, principalmente nos quesitos envolvendo saúde e educação. Semelhantemente, Costa (2018) demonstrou que as empresas abertas do setor de mineração entre 2016 e 2017 também evidenciaram poucas informações. Em contrapartida, Silva et al. (2020) notaram que a maioria dos itens foram bem evidenciados nas empresas de energia elétrica em 2018.

Referente à categoria “D) Interação da entidade com o meio ambiente”, que evidencia o compromisso e participação da empresa em questões como a melhoria e preservação ambiental, observou-se pelos seus valores de máximo e de média que é a segunda categoria com indicadores mais divulgados, considerando seu valor máximo de 32 pontos atribuído em 2020 no quesito de gastos com outros projetos ambientais, percebeu-se discreta tendência

das cooperativas em divulgarem mais informações ambientais de maneira voluntária. Apesar disso, o desvio padrão é elevado em todos os anos, em função da variação entre o mínimo e o máximo de informações divulgadas em cada item e por cada cooperativa, ao mesmo tempo em que se tem quesitos que não foram evidenciados, como informações sobre processos ou indenizações e multas ambientais, têm-se outros que a divulgação foi maior, ainda que para a categoria geral tenha sido baixa. Juntamente com a categoria B, foram as que tiveram mais indicadores evidenciados e resultados positivos de evidenciação de questões socioambientais.

Percebeu-se de forma geral que as médias das categorias de análise mantiveram-se com poucas variações nos anos analisados, não havendo avanço na divulgação de seus indicadores. O nível de evidenciação geral das cooperativas, da mesma forma, não aumentou no decorrer do período como o esperado, visto que as empresas são estimuladas a divulgar informações socioambientais, dado que a procura e interesse por esses elementos, cresce cada vez mais. Esse resultado divergiu de toda a discussão pelo aumento de disclosure e o papel das cooperativas nessa questão, uma vez que, estas em geral não elevaram de maneira expressiva a evidenciação de informações de caráter social e ambiental (Rosa et al., 2011; Schultz et al., 2012). Notavelmente, os dados sugerem uma falta de progresso significativa na divulgação das informações ao longo dos anos examinados.

Na sequência, analisou-se o índice de legibilidade dos textos evidenciados sobre questões ambientais e sociais, conforme a Tabela 2. Foram calculados a média, desvio padrão, mínimo e máximo do grau de legibilidade das informações sociais e ambientais encontradas nos relatórios analisados, e comparado ao nível de evidenciação sociais e ambientais de cada ano.

Tabela 2 – Estatísticas descritivas dos níveis de legibilidade e evidenciação sociais e ambientais

CATEGORIA SOCIAL											
ESTATÍSTICAS	2018		2019		2020		2021		2022		
	GL	NE									
Média	22,97	24,05	23,40	19,68	23,45	20,89	23,58	21,74	24,36	23,16	
Desvio Padrão	3,60	16,86	4,45	11,84	5,19	11,26	4,12	13,81	5,34	11,68	
Mínimo	17,13	5	16,75	6	11,51	6	17,77	8	18,91	8	
Máximo	29,43	59	31,69	55	33,37	51	33,47	62	37,90	45	
CATEGORIA AMBIENTAL											
ESTATÍSTICAS	2018		2019		2020		2021		2022		
	GL	NE									
Média	26,30	4,21	26,98	4,89	24,71	4,63	24,41	4,63	26,37	4,79	
Desvio Padrão	7,01	3,90	6,42	3,40	3,58	3,88	6,34	3,58	3,89	3,43	
Mínimo	19,80	0	18,21	0	19,08	0	18,40	0	20,76	0	
Máximo	42,16	12	41,57	10	30,46	12	39,53	10	33,49	9	

Notas: GL = Grau de legibilidade; NE = Nível de evidenciação.

Verificou-se na Tabela 2, que a Categoria Social se sobressai em termos de divulgação, em 2018 destacou-se o maior nível médio de evidenciação. Tal resultado foi possível pela divulgação, da Cooperativa Agrária Agroindustrial e da Castrolanda - Cooperativa Agroindustrial Ltda, dos balanços sociais em seus relatórios anuais, os quais abrangearam

várias informações da NBC T 15, com elevado nível de evidenciação. Em contrapartida, o desvio padrão mostrou-se alto, visto que, algumas cooperativas divulgaram poucos itens, ocasionando altas oscilações e uma deficiência na evidenciação, como verificado na disparidade entre o mínimo e máximo.

Em relação ao grau de legibilidade das informações sociais, os índices encontrados foram elevados. Em 2018, foi calculada a menor média (22,97), que ultrapassa o nível de compreensão considerado médio. Contudo, ao analisar os valores de mínimo, tem-se índices inferiores, entre 15 a 20, com exceção de 2020 em que a Coopavel Cooperativa Agroindustrial apresentou o grau de 11,51 apontado como bom. Além disso, o desvio padrão é baixo quando comparado àquele encontrado nos níveis de evidenciação, expondo que não houve grande distanciamento entre a maioria dos valores de legibilidade obtidos para cada cooperativa, ou seja, os índices encontrados, no geral, superam os 20 pontos, classificado com nível de compreensão ilegível.

Na Categoria Ambiental, constatou-se que os níveis de evidenciação foram baixos em todos os anos, notou-se uma qualidade e quantidade de informações muito inferior ao limite que poderiam atingir. O nível máximo de evidenciação alcançado foi de 12 pontos, em 2018 e 2020, pela Frísia Cooperativa Agroindustrial e Lar Cooperativa Agroindustrial, respectivamente, e considerando o baixo desvio padrão, concluiu-se que não houve grande evidenciação por nenhuma cooperativa, dado que muitas obtiveram nível igual a 0, indicando que não evidenciaram nenhuma informação ambiental, como a Coagro Cooperativa Agroindustrial.

A respeito da legibilidade das informações ambientais, os índices seguem altos, sendo que os valores mínimos se afastam do nível considerado bom (inferior a 15). Já os valores de máximo se apresentam muito acima das indicações de níveis de média legibilidade, como em 2018 onde a Coasul Cooperativa Agroindustrial recebeu o índice de 42,16. Embora exista ampla variação entre seus mínimos e máximos, constatou-se que, praticamente todos os índices encontrados, tratam de níveis ilegíveis de compreensão. Estes achados se assemelham com os de Voigt, Machado e Meurer (2020) que encontraram um grau de legibilidade elevado nas informações ambientais das empresas do setor de papel e celulose entre os anos de 2014 a 2018.

Ao confrontar o grau de legibilidade ambiental e social, identifica-se que o primeiro exibe índices mais altos, apresentando maiores dificuldades na compreensão, ao passo que é menos evidenciado nos relatórios. Os altos níveis de legibilidade socioambiental já eram esperados, uma vez que se trata de informações técnicas e exigem maior grau de instrução para o entendimento, além disso, as cooperativas divulgam escassas informações qualitativas, e em frases pouco detalhadas, o que acaba influenciando o índice.

Em síntese, analisando de forma geral os dados demonstrados nesta seção, notou-se a baixa preocupação e a dificuldade das cooperativas agropecuárias do Paraná pesquisadas em evidenciar informações pertinentes à NBC T 15. Assim como, ficou evidente a necessidade de uma padronização nos relatórios, referente a divulgação de informações socioambientais, fato esse que contribui para o alto desvio padrão observado em todo o período. Em relação ao grau de legibilidade, percebeu-se índices elevados, em que os níveis de compreensão na sua maioria foram considerados ilegíveis, prejudicando o entendimento das informações. Esses resultados podem ser atribuídos à ausência brasileira, até o momento analisado, de

uma abordagem padronizada e obrigatória na divulgação e na qualidade desses elementos, o que leva as cooperativas a fornecerem informações com base em suas próprias avaliações de relevância para os usuários.

No entanto, cabe ressaltar os avanços que a divulgação de informações de sustentabilidade vem apresentando, nacional e internacionalmente. Em 2023 foram emitidas as normas IFRS S1 e IFRS S2 pelo International Sustainability Standards Board (ISSB), que trazem uma linguagem padronizada para a divulgação de informações de sustentabilidade (Sampaio, 2023), com isso, visando a harmonização das normas brasileiras às internacionais, foi aprovada a Resolução CFC nº 1.710/2023 que inseriu novas normas de elaboração e garantia de Relatórios de Sustentabilidade no Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade para Divulgação de Informações sobre Sustentabilidade (NBC TDS) e as Normas Brasileiras de Contabilidade para Asseguração de Divulgação de Informações de Sustentabilidade (NBC TAS), com adoção obrigatória a partir de 2026 (CFC,2023).

5. CONCLUSÃO

Este artigo teve como objetivo analisar o nível de evidenciação e legibilidade das informações socioambientais das cooperativas agropecuárias do Paraná, com base na NBC T 15. Conforme os resultados alcançados, concluiu-se que as cooperativas agropecuárias do Paraná evidenciam informações socioambientais de maneira insuficiente, sendo estas em sua maioria classificadas como ilegíveis. Ao comparar a divulgação de informações sociais e ambientais, a primeira tem maior nível de evidenciação e foi divulgada por todas as cooperativas nos anos estudados, visto que a segunda apresenta escassez de evidenciação nos relatórios pesquisados, ao mesmo tempo em que tem índices de legibilidade mais altos.

Notou-se ainda que, as poucas cooperativas que divulgaram relatórios que incluíam o balanço social obtiveram um nível de evidenciação mais elevado, seguido do Relatório de Sustentabilidade que aumentou o nível de evidenciação quando divulgado, ademais, Relatórios Anuais mais completos com indicadores sociais e ambientais também se destacaram em relação à divulgação apenas das Demonstrações Financeiras e notas explicativas, que trazem pequena quantidade de informações socioambientais.

Além disso, verificou-se que a legibilidade dos relatórios publicados pelas cooperativas apresentam índice Gunning fog Index elevado, considerado médio (entre 15 a 20 pontos) ou ilegível (superior a 20 pontos), acarretando dificuldade no entendimento e clareza das informações, revelando-se contraditório ao propósito de gerar informações úteis para a tomada de decisão dos usuários, e a qualidade de compreensibilidade da informação contábil.

Por fim, constatou-se a necessidade de uma padronização nos relatórios, referente a divulgação de informações socioambientais, visto a divergência na evidenciação desses elementos de uma empresa para outra e a forma textual de como são comunicadas. Espera-se que este trabalho possa contribuir para a melhor compreensão da sociedade e interessados sobre as questões abordadas e para melhorias na elaboração e divulgação de informações socioambientais evidenciadas pelas empresas.

Com relação às limitações da pesquisa, ressalta-se que há fontes de obtenção de dados diferentes, visto que não foi analisado um relatório específico, e sim, todos os encontrados de cada cooperativa no período analisado. Os resultados encontrados não podem ser

generalizados para outras empresas do mesmo setor, pois limitam-se a amostra e período investigados. Como sugestão para futuras pesquisas sugere-se analisar a legibilidade e nível de evidenciação após o período estudado, visto as novas normas de preparação e garantia de Relatórios de Sustentabilidade alinhados aos padrões internacionais que serão adotadas nos próximos anos. Pode-se utilizar também outro método e software para estimar a legibilidade dos relatórios, assim como destinar a pesquisa para outras sociedades do agronegócio ou setor de atividade.

REFERÊNCIAS

- Almeida, M. A., & Santos, J. F. D. (2014). *Disclosure* voluntário de responsabilidade social corporativa das empresas listadas na BM&FBovespa. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 8(3), 69-88.
- Bandeira, L. S. (2020). A influência de setores de alto potencial poluidor e com histórico de infrações ambientais na evidenciação ambiental corporativa. Dissertação - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Repositório Digital da Biblioteca Unisinos.
- Bertolin, R. V., Santos, A. C. D., Lima, J. B. D., & Braga, M. J. (2008). Assimetria de informação e confiança em interações cooperativas. *Revista de Administração Contemporânea*, 12, 59-81.
- Bronstein, M. M. (2020). Levantamento Bibliométrico: Governança Corporativa, Teoria da Agência e Teoria dos Stakeholders no Campo da Administração. *Revista Cadernos de Negócios*, 1(1), 24-45.
- Buttenbender, B. N., Flach, D. H., Silva, C. C. C., Barden, J. E., & Sindelar, F. C. W. (2021). Cooperativismo e desenvolvimento: aproximações acerca dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). *Revista Ibero-Americana de Ciências Ambientais*, 12(3), 613-626.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2020). Norma brasileira de contabilidade, CTG 09, de 26 de novembro de 2020. Aprova o CTG 09, que trata sobre a Correlação à Estrutura Conceitual Básica do Relato Integrado. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/CTG09.pdf>.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2004). Resolução CFC nº 1.003/04. Aprova a NBC T 15 – Informações de natureza social e ambiental. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1003.pdf.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2008). Resolução CFC nº 1.138/08. Aprova a NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1138.pdf.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2022). Resolução CFC N.º 1.670, de 9 de junho de 2022. Cria o Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade (CBPS), e dá outras providências. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1670.pdf.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2023). Resolução CFC N° 1.710, de 25 de outubro de 2023. Dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de preparação e asseguração de Relatórios de Sustentabilidade convergidas aos padrões internacionais. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1710.pdf.

Costa, L. B. (2018). A Contabilidade Ambiental na Evidenciação de Informações Socioambientais no Setor de Mineração de Companhias Abertas Listadas na BM&FBOVESPA. In: Encontro de Gestão e Negócios. Anais eletrônicos[...] Uberlândia, Minas Gerais, p. 178-193.

Costa, L. B., Lima, F. A., & Alves, P. M. (2020). Nível de evidenciação de informações socioambientais em empresas listadas na b3 nos setores de madeira, papel e celulose. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*, 8(36).

Cruz Junior, H. (2018). Legibilidade de notas explicativas em empresas de capital aberto no Brasil. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia.

Dantas, J. A., Zendersky, H. C., Santos, S. C. D., & Niyama, J. K. (2005). A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *Revista Economia & Gestão*, 5(11), 56-76.

Eugênio, T. P. (2010). Avanços na divulgação de informação social e ambiental pelas empresas e a teoria da pensão. *Revista Universo Contábil*, 6(1), 102-118.

Fernandes, S. M. (2013). Fatores que influenciam o disclosure ambiental: um estudo nas empresas brasileiras no período de 2006 a 2010. *Revista Ambiente Contábil*, 5(2), 250-267.

Giasson, O. R. (2021). Avaliação do disclosure de sustentabilidade nas cooperativas agropecuárias no Paraná. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba.

Lo, K., Ramos, F., & Rogo, R. (2017). Earnings management and annual report readability. *Journal of accounting and Economics*, 63(1), 1-25.

Moraes, A. E. L., Padgett, R. C. M. L., & Pereira, M. W. G. (2022). Evidenciação Socioambiental das Empresas de Papel e Celulose. *Revista de Administração IMED*, 12(1), 105-127.

Mussoi, A., & Van Bellen, H. M. (2010). Evidenciação ambiental: uma comparação do nível de evidenciação entre os relatórios de empresas brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 55-78.

Naime, R. & Bauer, M. (2012). Estado da arte da evidenciação social e ambiental voluntária. *Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, 2(2).

Nascimento, J. C. H. B., Macedo, M. A. D. S., Siqueira, J. R. M. D., & Fonseca, A. C. P. D. D. (2017). Compreensão de leitura de graduandos em contabilidade: A proposição de uma agenda de pesquisa. *Revista Ambiente Contábil*, 9(1), 324-343.

Oliveira, E. D. (2017). Cooperativismo e Responsabilidade Social como Estratégia de Crescimento Local. *Produção Acadêmica*, 3(1), 78-91.

-
- Oliveira, T. B., Ferreira, D. D. M., & Oliveira, M. C. (2020). Sustentabilidade: nível de evidenciação de informações sobre meio ambiente, recursos humanos, gestão ambiental e informações sociais das empresas do setor elétrico. *Revista Tecnologia e Sociedade*, 16(42), 38-57.
- Padilha, T. A.; Marcomin, V. P. (2018). Disclosure voluntário nas cooperativas agropecuárias do Paraná. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco.
- Paula, A. C. P., Waltrick, M. S., & Pedroso, S. M. (2017). Sustentabilidade organizacional: desafio dos gestores frente às questões ambientais. *Sustentabilidade e responsabilidade social*, 6.
- Portugal. Decreto-Lei nº 89/2017, de 28 de julho. Divulgação de informações não financeiras e de informações sobre a diversidade por grandes empresas e grupos, transpondo a Diretiva 2014/95/UE. Diário da República n.º 145/2017, Série I de 2017-07-28.
- Ribeiro, P.E.C.D., Puente-Palacios, K. E.; Ferreira, T. V. A. (2015). Responsabilidade socioambiental nas organizações: uma medida de práticas organizacionais e endosso dos trabalhadores. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 9(1), 36-50.
- Rosa, F. S., Ensslin, S. R., Ensslin, L., & Lunkes, R. J. (2011). Gestão da evidenciação ambiental: um estudo sobre as potencialidades e oportunidades do tema. *Engenharia Sanitária e Ambiental*, 16, 157-166.
- Rover, S., & Borba, J. A. (2007). Como as empresas classificadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) evidenciam os custos e investimentos ambientais?. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Rover, S. (2009). Disclosure ambiental de empresas potencialmente poluidoras: características da informação ambiental e explicações para a divulgação voluntária no Brasil. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Rover, S., Tomazzia, E. C., Murcia, F. D. R., & Borba, J. A. (2012). Explicações para a divulgação voluntária ambiental no Brasil utilizando a análise de regressão em painel. *Revista de Administração*, 47(2), 217-230.
- Rufino, M. A., & Machado, M. R. (2015). Fatores determinantes da divulgação de informações voluntária social: evidências empíricas no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(4), 386-402.
- Sampaio, B. (2023). Internacional: O ISSB emite as primeiras normas de divulgação de sustentabilidade. In: Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/o-issb-emite-as-primeiras-normas-de-divulgacao-de-sustentabilidade/>.
- Sampaio, M. S., Gomes, S. M. S., Bruni, A. L., & Dias Filho, J. M. (2012). Evidenciação de informações socioambientais e isomorfismo: um estudo com mineradoras brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 8(1), 105-122.

- Santana, L. G. N., Santos, J. A., Martinez, M. P., & Moura-Leite, R. C. (2018). Práticas do disclosure voluntário socioambiental em cooperativas agropecuárias brasileiras. *Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria*, 11(2), 812-825.
- Schneider, J. O. (2015). Cooperativismo e desenvolvimento sustentável. *Otra Economía*, 9(16), 94-104.
- Schultz, C. A., Marques, T. O., Murcia, F. D. R., & 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.
- Silva, J. F.; Oliveira, A. M.; Ribeiro, A. W. A. (2020). Evidenciação de práticas de responsabilidade socioambiental pelas empresas de energia elétrica à luz da NBC T 15. *Revista Fatec Zona Sul*, 7(2), 75-94.
- Soler, C. C., Fillol, A. G., Tuesta, Y. N., & Feliu, V. R. (2019). The environmental information report in the annual accounts: An analysis of the main ports in Spain. *UNIE Business Research*, 8(3), 219-228.
- Trocóz, P. J. O., Lorenzini, L. P., Dal Vesco, D. G., & Walter, S. A. (2022). Prática de responsabilidade corporativa sustentável: legitimidade a partir da evidenciação e do disclosure voluntário em instituições financeiras de acordo com o relato integrado segundo o IIRC. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 14(1), 8-26.
- Voigt, F. H., Machado, J. V., & Meurer, A. M. (2020). Nível de evidenciação de custos e investimentos ambientais e legibilidade dos relatórios da administração de empresas do setor de papel e celulose. *Revista Mineira de Contabilidade*, 21(3), 51-62.