

348

PARCERIAS INTERORGANIZACIONAIS: ORIENTAÇÕES PARA MELHORIAS NO CONTROLE INTERNO

Aluno Mestrado/MSc. Student Eliane Camilo, Doutor/Ph.D. Kátia Abbas

Universidade Estadual de Maringá, Maringá, Paraná, Brazil

Aluno Mestrado/MSc. Student Eliane Camilo

Programa de Pós-Graduação/Course

PCO - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Doutor/Ph.D. Kátia Abbas

Programa de Pós-Graduação/Course

PCO - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Resumo/Abstract

O estudo refere-se a um artigo tecnológico que teve como objetivo propor orientações aos gestores das organizações que possuem operações de parcerias interorganizacionais, ou servir de guia para aqueles que pretendem iniciar operações. Como orientações e diretrizes foram estruturadas por meio de diagnóstico realizado em uma Cooperativa Agroindustrial, que realiza parcerias comerciais e industriais. Foram contemplados na pesquisa, aspectos relacionados principalmente aos controles, riscos e procedimentos. Para subsidiar o estudo, utilizou-se a do controle interno, mais especificamente, a NBC TA 315 (R2) e foram realizadas entrevistas semi-com funcionários que participaram do processo de operacionalização e gestão das parcerias interorganizacionais e que foram selecionados para o escopo diagnóstico, Interpretação da norma contábil NBCTA 315 (R2) – Os resultados bem orientados para o estudo, a melhoria da utilização e a construção do material de gestão de operações, parcerias, parcerias e outros objetos de gestão . O estudo apresenta a busca do processo de operacionalização dos custos e eficiência e gestão dos objetivos estratégicos das organizações que utilizam como parcerias como estratégia para o desempenho e geração de valor.

Modalidade/Type

Artigo Tecnológico / Technological Paper

Área Temática/Research Area

Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG) / Management Accounting



PARCERIAS INTERORGANIZACIONAIS: ORIENTAÇÕES PARA MELHORIAS NO CONTROLE INTERNO

RESUMO

O estudo refere-se a um artigo tecnológico que teve como objetivo propor orientações aos gestores das organizações que possuem operações de parcerias interorganizacionais, ou servir de guia para aqueles que pretendem iniciar operações desta natureza. As orientações e diretrizes foram estruturadas por meio de diagnóstico realizado em uma Cooperativa Agroindustrial, que realiza parcerias comerciais e industriais. Foram contemplados na pesquisa, aspectos relacionados principalmente aos controles, riscos e procedimentos. Para subsidiar o estudo, utilizou-se a literatura do controle interno, mais especificamente, a NBC TA 315 (R2) e foram realizadas entrevistas semiestruturadas com funcionários que participam do processo de operacionalização e gestão das parcerias interorganizacionais e que foram selecionadas para o escopo deste diagnóstico, bem como a interpretação da norma contábil NBC TA 315 (R2) – Apêndice 3. Os resultados contribuem para a construção de material orientativo para melhoria de controle e gestão das operações de parcerias para ser utilizado pela cooperativa, objeto do estudo, e por outras organizações. O estudo apresenta recomendações para o processo de operacionalização na busca da eficiência e gestão dos custos, e conseqüentemente para o atingimento dos objetivos estratégicos das organizações que utilizam as parcerias como estratégia para desempenho e geração de valor.

Palavras-chave: Controle interno; Parcerias interorganizacionais; NBC TA 315.

1 INTRODUÇÃO

A formação de parcerias interorganizacionais tem sido, para a maioria das organizações, uma estratégia de sobrevivência e fortalecimento dos negócios. As parcerias estão no escopo das principais organizações mundiais no que se refere ao desenvolvimento de um ecossistema digital e à inovação (Bradshaw, 2021).

As operações que consistem em planejamento, execução e monitoramento, sejam em forma de parceria ou operações em rede estão presente em diversos tipos de organizações. Nas cooperativas, a prática de formação de parceria é comum, uma vez que o seu modelo de negócios e os princípios que as regem propiciam um ambiente favorável para a construção destes arranjos. O princípio número 06 do cooperativismo, apresenta que a Intercooperação fortalece o modelo, incentiva a formação de redes e ações compartilhadas com propósitos comuns. Os princípios permanecem vigentes nas cooperativas e estão descritos no Manual de Boas Práticas de Governança para Cooperativas (OCB, 2022), portanto, justifica-se a necessidade de elementos que contribuam para o sucesso da operacionalização das parcerias no contexto das Cooperativas.

Vários estudos no Brasil abordaram o tema parcerias ou redes por meio da pesquisa científica, porém a produção tem sido dispersa e fragmentada e apesar de crescente, com desenvolvimento teórico ainda pouco significativo (Balestrin et al., 2010); no entanto são necessários estudos que possam trazer orientações de como essas organizações podem alcançar a melhor gestão e a governança das parcerias por meio do uso do controle interno aplicado ao processo. As pesquisas são incipientes em trazer modelos ou orientações que possam contribuir para o fortalecimento da gestão e governança das parcerias. De acordo com Alves e Pereira (2013), a maioria das pesquisas nacionais concentra-se no processo de cooperação, entendimento dos benefícios e estruturação, oportunizando pesquisas de caráter aplicativo,



prático, controles e gestão. Formas mais tradicionais de pesquisa, incluindo pesquisa quantitativa, grupos de controle e amostragem aleatória, parecem mal equipadas para cobrir problemas de mudança dinâmica e sistêmica (Tulder & Keen, 2018).

Para garantir o sucesso nas operações de parcerias interorganizacionais, as empresas procuram melhorar os processos de controle com o objetivo de fortalecer a governança, e, desta forma, buscam orientações por meio de consultores, auditores, conselhos setoriais e referências de boas práticas de mercado. Neste sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem um papel relevante, pois publica normas, procedimentos e orientações para auditores e profissionais da área com o objetivo de orientar e disciplinar a operacionalização dos negócios. Um exemplo disso é a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 315, que atualmente está na revisão 2 (R2) e que dispõe sobre a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do ambiente (CFC, 2021), a qual passou a ter sua vigência a partir de janeiro de 2022.

O desenvolvimento deste estudo foi estruturado com base nas orientações de artigo tecnológico (Motta, 2017), com o objetivo de contribuir com profissionais, gestores, acadêmicos e demais envolvidos no processo de operacionalização das parcerias. O estudo foi realizado em uma Cooperativa Agroindustrial da região Noroeste do Estado do Paraná, que realiza operações de armazenamento, beneficiamento, industrialização e comercialização de produtos de seus associados. O quadro social é composto por aproximadamente dezesseis mil cooperados e emprega cerca de três mil funcionários diretos. Possui filiais nos estados do Paraná, Mato Grosso do Sul e São Paulo, e no ano de 2021 seu faturamento foi superior a R\$ 8 bilhões de reais. A cooperativa realiza operações de parcerias há mais de 20 anos, e investe recursos no modelo de intercooperação.

Mediante a importância do controle interno nos processos de operacionalização dos modelos de negócios, e de acordo com a proposta deste estudo, foram estabelecidas as seguintes etapas para o desenvolvimento da pesquisa na Cooperativa:

- a) coletar a percepção dos gestores da Cooperativa Agroindustrial, selecionada para este estudo quanto a gestão e controle interno das parcerias interorganizacionais de acordo com a vivência e experiência das principais áreas envolvidas na operacionalização de parcerias;
- b) avaliar as teorias de base para suportar a proposta de orientações e melhorias;
- c) propor recomendações e apresentar material orientativo para gestão e controle interno de parcerias interorganizacionais.

A intenção do estudo é que os achados e resultados da pesquisa possam ser utilizados pela Cooperativa Agroindustrial no aprimoramento do processo de gestão das operações de parcerias, a fim de permitir que ela aborde requisitos-chaves sobre a eficácia, governança e direção futura. Da mesma forma, espera-se que as orientações também possam ser utilizadas por outras organizações que tenham negócios e necessidades similares, bem como servir de base para orientações de novos estudos acadêmicos, uma vez que a proposta, com base em um estudo de caso único, poderá ser adaptada de acordo com a necessidade de outros modelos de negócios ou organizações.

2 BASE TEÓRICA

2.1 Parcerias Interorganizacionais

As parcerias ou redes interorganizacionais são consideradas como uma forma estratégica de atuar, alavancar negócios, contribuir para a competitividade no mercado e geração de valor das empresas. De acordo com os estudos de Radziwon e Borges (2019), os arranjos cooperativos buscam atingir melhores resultados organizacionais por meio da



cooperação. Independentemente da natureza jurídica, as organizações se relacionam entre si e passam a estabelecer acordos de parcerias mesmo que não seja de modo formal. Tais parcerias referem-se ao relacionamento entre duas ou mais organizações, sendo geralmente analisadas de acordo com o referencial teórico das redes interorganizacionais (Provan, Fish, & Sydow, 2007). A rede como organização é formada por uma coleção de empresas que possui laços multilaterais e coopera para alcançar objetivos comuns (Balestrin & Verschoore, 2014). De acordo com Chim-Miki e Batista-Canino (2017), as ações em conjunto buscam internamente benefícios e vantagens, além de uma base de negociação com mercados nos quais atuam.

Nas sociedades cooperativas, os acordos como parcerias e operações em redes não é diferente de outras organizações. Pode-se dizer que esses laços são estimulados e fortalecidos motivados pelos princípios cooperativistas, em especial a Intercooperação. Os princípios que nortearam a forma de atuação das cooperativas, mesmo tendo sido revistos pela Aliança Cooperativa Internacional em três ocasiões (1937, 1966 e em 1995) são, ainda hoje, os alicerces de todas as cooperativas do mundo (Sistema Ocepar, 2011). O sexto princípio cooperativista é a intercoperação que, no cenário atual, tem sido estratégia para sucesso e sobrevivência das cooperativas. A intercoperação é um dos principais caminhos para o fortalecimento do cooperativismo, e uma das tendências desse cooperativismo contemporâneo é a formação de redes cooperativas, que tratam a intercoperação como ação estratégica para o futuro do negócio (Grande, 2013). Assim, as parcerias podem ser usadas para criar um ambiente coeso, permitindo que todos os membros associados interajam e se integrem na realização de um projeto compartilhado (Chim-Miki & Batista-Canino, 2017), possibilitando benefícios e vantagens.

Contudo, as parcerias interorganizacionais também têm seus desafios. Silvestre e Araújo (2013) retratam que as parcerias entre as organizações são firmadas para alcançar um objetivo de interesse comum, sendo que todos os parceiros compartilham os benefícios e também os riscos. De acordo com Konzen e Oliveira (2015), as principais barreiras e desafios que impedem um aumento de intercoperação entre as cooperativas são as diferenças culturais, o medo da perda de autonomia, a vaidade, a falta de confiança, a competição entre organizações e as diferenças no modo de gestores avaliarem e agirem com a intercoperação. Dessa forma, muitas vezes as redes acabam fracassando pela falta de definição dos objetivos específicos e gestão das operações.

De acordo com pesquisas realizadas pela McKinsey & Company (Backer & Rinaudo, 2019), as parcerias de sucesso não acontecem por acaso. Os envolvidos estabelecem uma base clara para os relacionamentos, enfatizam a responsabilização nas empresas e usam métricas para avaliar o sucesso. No entanto, esse processo não é simples, pois cada vez mais as empresas se conectam a parceiros de diversos setores e regiões (Backer & Rinaudo, 2019).

A operacionalização das atividades de parceria consiste em planejamento, execução e monitoramento de ações dos acordos de negócios e são consideradas complexas e desafiadoras. De acordo com os autores Thibault e Harvey (1997), a estrutura e a gestão de redes não são uma tarefa fácil de organizar devido à complexidade do arranjo, das ligações e das interações necessárias entre as organizações. De forma complementar, os autores Park e Russo (1996) citam que os custos e os esforços de se estar envolvido em redes interorganizacionais são difíceis de serem avaliados e estimados, além de serem frequentes problemas na sua gestão.

A gestão e avaliação das parcerias permite reforçar, alterar ou adotar novas medidas, estabelecer mudanças na governança da rede, estabelecer novos objetivos e adotar estratégias para fomentar o compromisso, a confiança e a participação colaborativa dos parceiros (Borges, 2017). De acordo com Tulder et al. (2016), há uma necessidade urgente de pesquisa de parceria intersetorial quanto ao monitoramento, relatório e avaliação dos resultados e impactos sobre os

problemas sociais das parcerias. Os mesmos autores complementam que são necessárias mais pesquisa-ação, em que os próprios pesquisadores se envolvam em intervenções, não apenas para obter resultados longitudinais e dinâmicos, mas também para ajudar a desenvolver ainda mais a parceria.

2.2 Controle Interno e NBC TA 315 (R2)

A importância do controle interno independe da natureza da atividade ou do modelo de operação ou negócio. De acordo com Almeida (2009), as informações a respeito do controle interno da entidade são obtidas de diversas formas, sendo as três principais: i) a avaliação e leitura das políticas internas e procedimentos efetuados pela organização; ii) indagações a colaboradores participantes dos processos; e iii) o acompanhamento completo da operação.

A definição de controle interno mais amplamente aceita é a divulgada pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, que o estabelece como um processo efetuado pelo Conselho de Administração, pela administração ou por outras pessoas da companhia, concebido para fornecer segurança razoável no sentido de que seus objetivos sejam atingidos em três diferentes categorias: (a) eficácia e eficiência das operações; (b) confiabilidade dos reportes financeiros; e (c) conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (COSO, 2004).

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. A norma destaca em seu primeiro item, que a abordagem inclui o ambiente de controle interno da entidade e adotou a definição do controle interno em regulamentação. A norma foi revisada em dois momentos, sendo a segunda revisão (R2) por meio da publicação da resolução em 2021. De acordo com o CFC (2021), a norma NBC TA 315 (R2) possui 93 páginas e com vigência prevista para 2022 está alinhada à norma ISA 315, que foi revisada pelo *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, em 2019.

O Apêndice 3 da NBC TA 315 (R2) trouxe uma descrição detalhada dos componentes do controle interno (CFC, 2021), e a norma estabelece que o auditor seja responsável pela identificação e avaliação dos riscos de distorção relevantes nas demonstrações contábeis, e dá orientações para que o auditor possa buscar o entendimento da entidade e o ambiente em que ela está inserida. O processo de entendimento se constrói por meio de procedimentos que o auxiliam na identificação dos riscos causados por fraude ou erro, com o intuito de proporcionar segurança razoável no julgamento. Porém, apesar de a NBC TA 315 (R2) Apêndice 3, ser orientadora para os auditores quanto ao processo de avaliação de riscos, ela contribui para com a execução do monitoramento dos controles internos. Neste estudo, a norma foi utilizada de base para avaliação do processo operacional das parcerias comerciais e industriais, com o objetivo de auxiliar as organizações que realizam operações desta natureza a melhorar a gestão por meio do fortalecimento dos controles internos.

3 DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

A metodologia utilizada neste estudo tecnológico foi uma pesquisa qualitativa, interpretativa, para mapear e compreender os fenômenos envolvidos no processo, o contexto e os significados a partir da perspectiva dos envolvidos na operacionalização das parcerias comerciais e industriais. O estudo foi realizado em uma cooperativa agroindustrial localizada no Estado do Paraná, a qual apresentou interesse em contribuir com sugestões de melhorias e com o uso de novas ferramentas para o processo de controle interno das operações comerciais e industriais entre organizações (parcerias), bem como auxiliar na estruturação de um material orientativo para gestores. Nas cooperativas agroindustriais, as parcerias comerciais e industriais



são práticas realizadas com frequência e relevância, o que justifica a escolha para aplicação da pesquisa.

Para tanto, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com: i) equipe comercial; ii) operações com produtos; iii) controladoria; iv) administrativo das indústrias; v) logística; vi) qualidade; vii) auditoria interna; e viii) filiais de operacionalização. De acordo com a entrevista com o superintendente responsável pelas operações desta natureza, estas áreas são as principais envolvidas na realização das operações de parcerias comerciais e industriais.

Para as entrevistas foram selecionados os gerentes executivos e os de negócios das áreas envolvidas; superintendentes; gerentes e supervisores administrativos de filiais; analistas e especialistas da área corporativa. O que se buscou nas entrevistas foram informações sobre o processo atual de controle interno e as percepções e experiência em relação a importância e relevância dos controles internos. As entrevistas foram realizadas por meio do sistema *teams* (gravadas) e de forma presencial no período de 24/01/2022 a 11/02/2022.

Para atingir o objetivo do estudo, foi estruturado um roteiro para as entrevistas, elaborado com base na experiência dos pesquisadores e fundamentado no Apêndice 3 da estrutura do controle interno em componentes (NBC TA 315 (R2), 2021). A Tabela 1 apresenta questões referentes a informações gerais dos participantes, tais como gênero, idade, formação, tempo de trabalho na empresa e cargo/função dos entrevistados. A Tabela 2 traz três questões relacionadas às operações de parceria na cooperativa. E a Tabela 3 apresenta dezenove questões abertas, as quais foram utilizadas como roteiro para as entrevistas e foram elaboradas em relação ao controle interno, sendo separadas em ambiente de controle, processo de avaliação de riscos da entidade, procedimento de controle, informação e comunicação, e monitoramento conforme a estrutura da NBC TA 315(R2) – Apêndice 3.

Tabela 1 - Dados gerais dos entrevistados

Dados Gerais dos participantes:
Gênero:
Idade:
Formação:
Tempo de trabalho na empresa:
Cargo/função:

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 2 - Questões sobre o entendimento da entidade e do seu modelo de negócio de parceria

Quanto as operações de parcerias
1) Qual a relação com o modelo de negócio da Cooperativa?
2) Existem objetivos destacados no plano estratégico?
3) As operações podem ter consequências imediata para os riscos das distorções relevantes?

Fonte: Elaborado pelos autores com base na NBC TA 315 (R2) – Apêndice 3 (2021)

Tabela 3 - Questões sobre o entendimento do sistema interno e controles das operações de parcerias

Componentes de Análise do Controle Interno
Quanto ao ambiente de controle
1) Ter procedimentos, orientações operacionais e responsabilidades definidas e formalizadas contribuem para a gestão e controle das parcerias?
2) Para a direção da organização é relevante ter um sistema de controle interno das operações e práticas de governança estabelecidas para as parcerias?
3) Ter política de integridade e conduta fortalece o processo de controle das parceiras?
4) A independência das áreas de gestão da governança e auditoria interna auxilia no processo de controle e gestão?
Quanto ao processo de avaliação de Riscos da Entidade
5) Os riscos necessitam ser identificados, formalizados, classificados e controlados?
6) Quais são os principais riscos deste modelo de negócio que devem ser gerenciados?

7) Na ocorrência de fraude e desvio, é necessário instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos?

Quanto aos procedimentos de controle

8) Quais áreas sugerem ser envolvidas na estrutura de controle deste processo?

9) Existe normalmente avaliação e controle realizados pelo parceiro?

10) De acordo com as experiências, quais são os controles indispensáveis para a gestão das operações? Eles devem ser constantemente revisados e aprimorados?

Quanto a Informação e Comunicação

11) As operações precisam estar registradas e disponíveis para a prestação de conta da parceria de forma organizada e tempestiva para todos os níveis de liderança?

12) São solicitadas informações e controles das parcerias para auditoria das demonstrações financeiras?

13) Como aumentar a confiabilidade das informações? Os desvios devem ser comunicados e tratados?

Quanto ao monitoramento

14) É necessário ter ciclos de aprovação e autorização para a contratação e formalização das operações?

15) Os saldos das operações devem ser conciliados e validados?

16) Qual a importância da revisão de normas e procedimentos?

17) Quais devem ser os modelos de checagem da operação? Ativos e produtos?

18) As segregações de funções é um elemento a ser verificado no sentido de minimizar os riscos?

19) As não conformidades e sugestões melhorias devem ser tratadas pelas áreas?

Fonte: Elaborado pela autores com base na NBC TA 315 (R2) – Apêndice 3 (2021)

A pesquisa foi conduzida por meio da interação entre os fragmentos de entrevistas coletadas e dos conceitos teóricos existentes.

4 PROPOSIÇÃO DE DIRETRIZES E ORIENTAÇÕES A PARTIR DO DIAGNÓSTICO REALIZADO

4.1 Diagnóstico e resultado das entrevistas

As respostas e abordagens dos entrevistados foram analisadas considerando os cinco elementos da estrutura do controle interno: ambiente de controle, processo de avaliação de riscos da entidade, procedimento de controle, informação e comunicação, e monitoramento conforme estrutura da NBC TA 315(R2) – Apêndice 3.

Foram entrevistados vinte e três funcionários, sendo quinze do sexo masculino e oito do sexo feminino. Destes, vinte e um possuem curso superior; uma média de dezesseis anos de trabalho na cooperativa e realizam atividades diretamente relacionadas ao controle e gestão das parcerias comerciais e industriais, sendo a maioria gerentes executivos, gerentes de negócio e áreas, supervisores administrativos, especialistas, gerente das filiais e superintendente.

A apresentação dos conteúdos, selecionados das entrevistas, foram categorizados e organizados de acordo com os cinco elementos destacados no apêndice 3 da NBC TA 315 (R2); conforme apresentado na Tabela 4. Durante o processo de entrevista, os gestores e analistas envolvidos validaram os quesitos destacados na Tabela 3, e as respostas mais relevantes foram exemplificadas na Tabela 4.

Em relação às questões sobre o entendimento da entidade e do seu modelo de negócio de parceria, quanto as operações de parceria na cooperativa, os entrevistados afirmaram que são relevantes para a geração de valor da organização e têm influência importante no plano estratégico da Cooperativa. Destacaram a governança e estrutura de operação e controle como mecanismos internos fundamentais para atingir o resultado, bem como consideram relevantes os impactos (financeiros e não-financeiros) e que os riscos podem variar de acordo com cada operação. Vários entrevistados destacaram a importância da confiança entre as partes envolvidas nos acordos. Quanto a consideração nas demonstrações contábeis, o contador afirmou que essas operações estão no escopo da precificação dos ativos e na mensuração dos

resultados, o que reforça a importância de estabelecer diretrizes para gestão e controle interno das operações.

Tabela 4 - Comentários dos entrevistados

Principais respostas dos entrevistados
<p>Relacionadas ao ambiente de controle:</p> <p>“... eu acho importante ter normas, procedimentos, até para acompanhar aquilo que foi combinado para ver se foi executado”. (analista);</p> <p>“... importante nomear responsável pela parceria, ele vai ter que acompanhar durante o ano...” (especialista);</p> <p>“...com certeza o código de conduta é importante para respaldar as operações...” (gerente);</p> <p>“... teria que ter uma pessoa responsável por olhar o cronograma sim, e por ver o que precisaria ser adaptado...” (gerente);</p> <p>“...o processo de governança é importante para o negócio...” (gerente);</p> <p>“...qualquer tipo de suspeita tem que ser verificada...” (gerente);</p> <p>“...a matriz de responsabilidade no processo é importante...” (superintendente);</p> <p>“... o canal de denúncia ajuda e da oportunidade de melhoria dos controles...” (superintendente);</p> <p>“...nós precisamos de uma governança e de um método de trabalho...” (gerente);</p> <p>“...não podemos ter um processo que só alguns sabem operar...” (supervisora);</p> <p>“... os modelos têm que ser flexíveis...” (gerente)</p> <p>Relacionadas a avaliação de riscos da entidade:</p> <p>“...é importante demais gerenciar os riscos, classificar, monitorar...” (gerente);</p> <p>“...um acompanhamento quanto mais próximo da operação, melhor...” (gerente);</p> <p>“...o passo-a-passo ajuda até para desenvolver novos negócios...” (gerente);</p> <p>“...o processo escrito, mapeado e desenhado porque eu acho isso traz uma segurança para nós...” (gerente);</p> <p>“...o risco do processo manual ele é muito alto...” (gerente);</p> <p>Relacionadas aos procedimentos de controle:</p> <p>“...quando já tem uma indústria e você vai agregar alguma coisa, para saber se realmente o objetivo foi alcançado...” (especialista);</p> <p>“...com certeza, quanto maior a sistematização melhor...” (especialista);</p> <p>“...eu vejo uma dificuldade muito grande em todas as áreas do que cada um olhar o que precisa ser feito, o que eu preciso controlar...” (analista);</p> <p>“...tudo que é automático é melhor...” (gerente);</p> <p>“...ter aquela pessoa que responde pela parceria é importante sim...” (gerente);</p> <p>“... o monitoramento é mais importante que o treinamento...” “... que indicador que eu vou monitorar para ver que tá certo...” (gerente);”</p> <p>“... mensal é o mínimo para avaliar uma distorção de resultado...” (gerente);</p> <p>“... para a gente saber de fato o que está acontecendo na operação a gente tem que ter o controle sobre ela...” (gerente);</p> <p>Relacionados a informação e comunicação:</p> <p>“...o comercial ele depende de conversar com quem faz a operação e controle...” (analista);</p> <p>“...acho importante (prestação de contas) passar por todos os níveis hierárquicos...” (especialista);</p> <p>“... a direção preza por ter informações corretas e com qualidade...” (gerente);</p> <p>“...os dados têm que ser acessíveis a todos e a qualquer momento...” (gerente);</p> <p>“...as informações têm que estar estruturadas de forma a ter segurança...” (superintendente);</p> <p>“... qualquer falha na comunicação nos deixa em dúvida...” (supervisor);</p> <p>Relacionados ao monitoramento:</p> <p>“... eu consigo observar bastante o comprometimento (dos parceiros) no sentido de auxiliar eles...” (analista);</p> <p>“... sempre tem um pessoal do parceiro que vem acompanhar a operação...” (especialista);</p> <p>“... talvez um ciclo de aprovação seja importante para o próprio ok, aquela área tem conhecimento do que está acontecendo...” (analista);</p> <p>“...acho que segregar função é importante...” (gerente);</p> <p>“...alçada é algo que tem que estar revisitando...” (gerente);</p> <p>“... ter uma área de verificação... ver se está correto ou se o processo não está...” (gerente);</p> <p>“...a gente tem esse acompanhamento para ver se aquele processo é efetivo...” (gerente);</p> <p>“...qualquer tipo de parceria ter a área de auditoria ou área de gestão pra fazer acompanhamento é indispensável...” (gerente);</p>



Fonte: Elaborado pelos autores com base nas entrevistas

Foi consenso da maioria dos entrevistados que as ações indicadas no âmbito do ambiente de controle, reforçam a governança e transparência do processo de parceria e fortalecem a cultura de melhoria contínua na busca dos objetivos do negócio. Da mesma forma, consideram que a avaliação antecipada dos riscos no momento da formalização da parceria, ajuda a prever potenciais contingências e não conformidades do processo, bem como estabelece responsabilidade pelas decisões.

Embora todos os entrevistados tenham destacado a relevância do controle interno, ficou evidente que não se refere a número de controles, mais sim a assertividade para controles relevantes. Portanto, refere-se à qualidade sem sobrecarregar as equipes envolvidas e a necessidade de ter os dados e informações para tomada de decisão. As operações de parcerias normalmente envolvem vários setores de forma vertical e horizontal na organização, e as execuções podem acontecer nos vários processos do início ao fim de uma cadeia de valor na empresa. A diversidade de setores envolvidos reforça a necessidade de uma comunicação tempestiva e assertiva, de forma que objetivo seja atingido e o negócio tenha êxito em seu propósito.

Vale destacar a importância do processo de reporte e prestação de contas do negócio para a alta direção, pois, de acordo com os gestores entrevistados, eles devem ser estruturados de forma que garanta o conhecimento e a confiabilidade dos dados e dos indicadores. Os gestores entrevistados, de forma geral, consideram o monitoramento indispensável, uma vez que a partir dele é possível se antecipar, corrigir e prever potenciais problemas relacionados a execução das operações, o que contribui para o sucesso das parcerias interorganizacionais.

4.2 Proposição de diretrizes e orientações

As respostas dos gestores envolvidos nas operações de parcerias refletem de forma positiva a importância e relevância do controle interno. Desta forma, os pesquisadores estruturaram orientações que pudessem servir como “guia” para gestão e prática das atividades das operações realizadas, as quais foram construídas e fundamentadas com base na NBC TA 315 (R2) – Apêndice 3. Vale salientar que a NBC TA 315 (R2) dispõe sobre a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevantes por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, e o Apêndice 3, da referida norma, relaciona-se ao entendimento do sistema de controles internos da entidade.

4.2.1 Relacionadas ao ambiente de controle

Na Tabela 5 consta, na primeira coluna, as principais orientações relacionadas ao ambiente de controle da entidade, elaboradas a partir da análise realizada nos itens 4 e 6 do Apêndice 3. Estas orientações abrangem o envolvimento da administração, as atribuições, definição de responsabilidades, garantia de alçadas de aprovação, prestação de contas, indicadores, procedimentos orientativos, definição de competências, transparência e ética.

Tabela 5 - Orientações para o ambiente de controle

Orientações	Material de Referência: Apêndice 3 – NBC TA 315 (R2)
. Garantir o envolvimento da alta gestão na validação do modelo de parceria e aprovação da Diretoria e/ou Conselho de Administração, fortalecendo a governança;	4. O ambiente de controle inclui as funções de governança e administração e as atitudes, conscientização e ações dos responsáveis pela governança e da administração referentes ao sistema de controles internos da entidade e sua importância na entidade (...); 6. O ambiente de controle abrange os seguintes elementos:

- . Nomear por meio da indicação da Diretoria gestor responsável pelo projeto/negócio garantindo a governança, gestão e liderança do projeto;
- . Validar e aprovar o projeto de viabilidade para que a gestão e as partes relacionados estejam alinhadas com os resultados e objetivos esperados;
- . Validar o acordo formal de cooperação com a Direção, a fim de estabelecer os objetivos, compromissos, deveres e obrigações das partes relacionadas;
- . Incluir no plano estratégico da organização os planos de ação, metas e indicadores
- . Estabelecer normas e procedimentos de operacionalização das parcerias, com definição de escopo, alçada e responsabilidades;
- . Definir as competências indispensáveis para operacionalização da parceria, fornecer capacitação necessária aos demais envolvidos;
- . Assegurar a transparência por meio de prestação de contas com os parceiros; e
- . Utilizar a política de integridade e conduta como mecanismo de apoio ao processo de gestão das operações.

- (a) Como as responsabilidades da administração são realizadas, tais como criar e manter a cultura da entidade e demonstrar o compromisso da administração com a integridade e os valores éticos. (...) (...) A comunicação de políticas da entidade sobre integridade e valores éticos pode incluir a comunicação de padrões de conduta para os empregados por meio de declarações de política, códigos de conduta e de exemplos.
- (b) Quando os responsáveis pela governança são separados da administração, como eles demonstram independência em relação à administração e exercem supervisão do sistema de controles internos da entidade. A conscientização sobre controle da entidade é influenciada pelos responsáveis pela governança. As considerações podem incluir se existem indivíduos suficientes que sejam independentes da administração e objetivas em suas avaliações e tomadas de decisão, o modo como os responsáveis pela governança identificam e aceitam responsabilidades de supervisão e se eles permanecem responsáveis pela supervisão do projeto, da implementação e da condução do sistema de controles internos da entidade pela administração (...).
- c) O modo como a entidade atribui autoridade e responsabilidade em busca dos seus objetivos. Isso pode incluir considerações sobre:
- áreas-chave de autoridade e responsabilidade e linhas de reporte apropriadas;
 - políticas relacionadas com práticas de negócio apropriadas, conhecimento e experiência do pessoal-chave, assim como recursos fornecidos para o desempenho de funções; e
 - políticas e comunicações voltadas para assegurar que todo pessoal compreenda os objetivos da entidade, saiba como as suas ações individuais se inter-relacionam, contribuem para esses objetivos e reconheçam como e pelo que serão considerados responsáveis.
- (d) Como a entidade atrai, desenvolve e retém indivíduos competentes alinhados com seus objetivos. Isso inclui o modo como a entidade assegura que os indivíduos tenham o conhecimento e as habilidades necessárias para a realização de tarefas que definem o trabalho do indivíduo(...)
- (e) Como a entidade responsabiliza os indivíduos em busca dos objetivos do sistema de controles internos da entidade. Isso pode ser feito por meio de, por exemplo:
- mecanismos para comunicar e responsabilizar os indivíduos pelo cumprimento das responsabilidades de controle e implementar ações corretivas conforme necessário;
 - estabelecer medidas de desempenho, incentivos e recompensas para os responsáveis pelo sistema de controles internos da entidade, incluindo o modo como as medidas são avaliadas e mantida sua relevância;

	<ul style="list-style-type: none"> • o modo como as pressões associadas com o alcance dos objetivos de controle afeta as responsabilidades do indivíduo e as medidas de desempenho; e • o modo como os indivíduos são disciplinados, conforme necessário. <p>A adequação dos assuntos acima será diferente para cada entidade, dependendo do seu porte, da complexidade da sua estrutura e da natureza de suas atividades.</p>
--	--

Fonte: Elaborado pelos autores

4.2.2 Relacionadas a avaliação de riscos da entidade

Na Tabela 6, sugere-se, na primeira coluna, as principais orientações quanto a avaliação de riscos das operações de parcerias, elaboradas por meio da análise dos itens 7, 8 e 9 do Apêndice 3, e de acordo com o resultado das entrevistas. Assim, foram elaboradas cinco orientações consideradas relevantes quanto a avaliação dos riscos envolvidos nas operações de parceria. Estas orientações contemplam a priorização para controles, mitigação e redução dos potenciais riscos, classificação para tratativas e monitoramento e a melhoria contínua no processo de avaliação dos impactos dos riscos.

Tabela 6 – Orientações para o processo de avaliação de riscos

Orientações	Material de Referência: Apêndice 3 – NBC TA 315 (R2)
<p>. Elaborar matriz de priorização de risco em conjunto com o gestor responsável pelos projetos de parceria;</p> <p>. Identificar os principais riscos das operações com base no acordo formal entre as partes envolvidas, processo operacional e de negócios;</p> <p>. Classificar os principais riscos exemplos: legal, tributário, comercial, operacional, imagem, trabalhista, ambiental e outros;</p> <p>. Estabelecer mecanismos de acompanhamento e monitoramento dos riscos;</p> <p>. Formalizar indicadores para acompanhamento das não-conformidades do processo relacionados aos riscos dos processos e que impactam diretamente o negócio.</p>	<p>7. O processo de avaliação de riscos da entidade é um processo iterativo para identificar e analisar riscos na realização dos objetivos da entidade, e forma a base de como a administração e os responsáveis pela governança determinam os riscos a serem gerenciados.</p> <p>8. Para fins de demonstrações contábeis, o processo de avaliação de riscos da entidade inclui a maneira como a administração identifica riscos do negócio relevantes para a elaboração de demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável à entidade, estima a sua significância, avalia a probabilidade de sua ocorrência e decide por ações para administrar tais riscos e os resultados dessas ações. (...)</p> <p>9. Os riscos relevantes quanto à fidedignidade das demonstrações contábeis incluem eventos externos e internos, transações ou circunstâncias que possam ocorrer e afetar adversamente a capacidade da entidade de iniciar, registrar, processar e reportar dados financeiros compatíveis com as afirmações da administração nas demonstrações contábeis. (...). (...) Os riscos podem surgir ou se modificar em decorrência de circunstâncias, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mudanças no ambiente operacional. Mudanças no ambiente regulatório, econômico ou operacional podem resultar em mudanças nas pressões competitivas e riscos significativamente diferentes.(...) • Crescimento rápido. A expansão rápida e significativa das operações pode prejudicar os controles e aumentar o risco de falhas nos controles. (...) • Novos modelos de negócios, produtos ou atividades. Entrar em áreas de negócio ou transações nas quais a

	<p>entidade tem pouca experiência pode introduzir novos riscos associados ao sistema de controles internos da entidade.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uso de TI. Riscos relacionados com: <ul style="list-style-type: none"> ○ manutenção da integridade dos dados e processamento de informações; ○ riscos para a estratégia de negócio da entidade que surgem se a estratégia de TI da entidade não suporta de maneira efetiva a sua estratégia de negócio; ou mudanças ou interrupções no ambiente de TI da entidade, rotatividade do pessoal de TI, quando a entidade não faz as atualizações necessárias no ambiente de TI ou elas não são feitas em tempo hábil.
--	---

Fonte: Elaborado pelos autores

4.2.3 Relacionadas ao monitoramento

A Tabela 7 contempla as principais orientações (primeira coluna), para o monitoramento do controle interno do processo de operacionalização das parcerias, elaboradas de acordo com o resultado das entrevistas e mediante análise dos itens 10, 11, 12, 13 e 14 do Apêndice A. Estas orientações estão relacionadas às atividades de mapeamento dos processos, registro das operações, estruturação dos controles críticos, controles para transparência dos resultados e definição de responsabilidades pelo controle.

Tabela 7 – Orientações para o monitoramento do controle interno

Orientações dos pesquisadores	Material de Referência: Apêndice 3 – NBC TA 315 (R2)
<p>. Mapear os processos relacionados diretamente com as operações da parceria comercial e industrial; e estabelecer os controles indispensáveis para a gestão da operação. São exemplos: controle da movimentação de entrada e saída de produto, controle de qualidade do produto recebido e enviado ao parceiro ou cliente, planejamento logístico da operação, custos de operacionalização e industrialização, controle dos parâmetros relacionados no contrato jurídico, planejamento tributário, controle de segurança alimentar do produto, custos de formação de ativos para a operação (estrutural) e outros;</p> <p>. Estabelecer identificação (registro) para a operação com o objetivo de rastreabilidade do processo de execução do projeto;</p> <p>. Sistematizar os controles críticos de forma a minimizar os erros ou negligência;</p> <p>. Estabelecer modelo de prestação de contas dos controles de forma tempestiva para correção das não conformidades (diários, semanais e mensais);</p> <p>. Definir os responsáveis para cada um dos controles estabelecidos;</p>	<p>10. O monitoramento do sistema de controles internos da entidade é um processo contínuo para avaliar a sua efetividade e tomar as medidas corretivas necessárias em tempo hábil. O processo de monitoramento do sistema de controles internos da entidade pode envolver atividades contínuas, avaliações separadas (conduzidas periodicamente), ou a combinação das duas. As atividades de monitoramento contínuo, muitas vezes estão embutidas nas atividades recorrentes normais da entidade e incluem atividades de administração e supervisão regulares. (...)</p> <p>11.). (...) (...)O monitoramento também é feito para assegurar que os controles continuem a operar efetivamente ao longo do tempo. Por exemplo, se a tempestividade e a exatidão das conciliações bancárias não forem monitoradas, é provável que os empregados parem de elaborá-las.</p> <p>12. Os controles relacionados com o processo de monitoramento do sistema de controles internos da entidade, incluindo aqueles que monitoram os controles automatizados subjacentes, podem ser automatizados, manuais ou a combinação dos dois.(...)</p> <p>13. Ao distinguir entre atividade de monitoramento e controle relacionado com o sistema de informações, são considerados os detalhes subjacentes da atividade, especialmente quando a atividade envolve algum nível de revisão de supervisão. Revisões de supervisão não são automaticamente classificadas como atividades de monitoramento e pode ser uma questão de julgamento se</p>

<p>. Estabelecer um processo contínuo de melhoria, a fim de adequar as necessidades da gestão e prestação de contas;</p> <p>. Verificar os controles que foram estabelecidos para a prestação de contas para com o parceiro.</p>	<p>a revisão é classificada como controle relacionado com o sistema de informações ou como atividade de monitoramento. (...) (...)Em termos simples, o controle relacionado com o sistema de informações responde a um risco específico, enquanto a atividade de monitoramento avalia se os controles em cada um dos cinco componentes do sistema de controles internos da entidade estão operando conforme pretendido.</p> <p>14. As atividades de monitoramento podem incluir o uso de informações de comunicações de partes externas que possam indicar problemas ou destacar áreas com necessidade de aprimoramento. (...) (...)A administração também pode considerar comunicações referentes ao sistema de controles internos da entidade vindas de auditores externos ao realizar atividades de monitoramento.</p>
--	---

Fonte: Elaborado pelos autores

4.2.4 Relacionados a informação e comunicação

Na Tabela 8 constam as orientações (primeira coluna) para a informação e comunicação das operações de parcerias, elaboradas por meio da análise dos itens 15, 17, 18 e 19 do Apêndice 3 e de acordo com o resultado das entrevistas. Consideram aspectos relacionados a organização dos registros, validação dos indicadores, garantia da transparência, comunicação das não conformidades, informações para prestação de contas das demonstrações contábeis e a comunicação com os comitês internos.

Tabela 8 – Orientações para a informação e comunicação

Orientações	Material de Referência: Apêndice 3 – NBC TA 315 (R2)
<p>. Organizar os registros das operações e dos controles de forma atualizada para gestão;</p> <p>. Realizar a validação dos indicadores e controles pela equipe técnica e especialistas da operação;</p> <p>. Estabelecer uma rotina de frequência de prestação de contas da parceria para a gestão interna e com o parceiro;</p> <p>;</p> <p>. Estabelecer reuniões de análise crítica com as áreas envolvidas a fim de validar os resultados e indicadores, bem como tratar as não-conformidades de forma corretiva e preventiva;</p> <p>. Preparar as informações para atender as necessidades de evidenciação nas demonstrações contábeis; e</p> <p>. Estabelecer plano de comunicação para potenciais ocorrências relevantes da parceria, com o comitê de <i>Compliance</i> ou de riscos,</p>	<p>15. O sistema de informações relevante para a elaboração das demonstrações contábeis consiste em atividades e políticas, bem como em registros contábeis e de suporte, planejados e estabelecidos para:</p> <ul style="list-style-type: none"> • (...) assegurar que as informações que exigem divulgação pela estrutura de relatório financeiro aplicável sejam acumuladas, registradas, processadas, resumidas e, adequadamente, reportadas nas demonstrações contábeis. <p>17. A qualidade das informações afeta a capacidade da administração de tomar decisões apropriadas na gestão e controle das atividades da entidade e de elaborar demonstrações contábeis confiáveis.</p> <p>18. A comunicação, que envolve fornecer entendimento de funções e responsabilidades individuais próprias do sistema de controles internos da entidade, pode assumir as formas de manuais de políticas, manuais de relatórios contábeis e financeiros e memorandos. A comunicação também pode ser feita eletronicamente, verbalmente e por meio de ações da administração.</p> <p>19. A comunicação pela entidade das funções e responsabilidades e de assuntos significativos relacionados com as informações contábeis envolve fornecer entendimento das funções e responsabilidades individuais próprias do sistema de controles internos da entidade relevantes para a apresentação de relatórios</p>

financeiros. Ela pode incluir assuntos como a extensão em que o pessoal entende o modo como suas atividades associadas ao sistema de informações relacionam-se com o trabalho de outros e a forma de comunicar as exceções ao nível mais alto apropriado na entidade.

Fonte: Elaborado pelos autores

4.2.5 Relacionados ao monitoramento

Na tabela 9 constam as orientações (primeira coluna) relacionadas ao monitoramento das operações de parceria, elaboradas por meio análise dos itens 20 e 21 do Apêndice 3 e de acordo com o resultado das entrevistas. As sete orientações estão relacionadas às atividades de monitoramento, supervisão e ciclo de aprovação.

Tabela 9 – Orientações para o monitoramento

Orientações	Material de Referência: Apêndice 3 – NBC TA 315 (R2)
<p>. Estabelecer alçadas e identificação de aprovadores para os processos de aquisição, consumo, descontos, bonificação, avarias, afim de garantir o controle dos gastos e gestão dos recursos financeiros;</p> <p>. Definir periodicidade de verificação dos controles do processo e avaliação dos indicadores e resultado;</p> <p>. Acordar as regras de monitoramento que serão realizadas pelo parceiro;</p> <p>. Incluir cronograma de inventário dos estoques e demais ativos envolvidos no processo;</p> <p>. Incluir no planejamento verificações da auditoria interna;</p> <p>. Acompanhar as tratativas das ações corretivas e preventivas;</p> <p>. Avaliar se há conflito de interesse na execução das atividades operacionais da parceria, com o objetivo de evitar fraudes, inconsistências e uso indevido dos recursos.</p>	<p>20. (...) Os controles no componente de atividades de controle podem estar relacionados com o seguinte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Autorização e aprovações. A autorização afirma que a transação é válida (isto é, ela representa evento econômico real ou está incluída na política da entidade). A autorização, geralmente, tem a forma de aprovação de nível mais alto da administração ou de verificação e determinação se a transação é válida. (...) • Conciliações – Conciliações comparam dois ou mais elementos de dados. Se forem identificadas diferenças, são tomadas medidas para acertar os dados. As conciliações geralmente tratam da integridade ou precisão das transações de processamento. • Verificações – Verificações comparam dois ou mais itens entre si ou comparam um item com uma política, e provavelmente envolvem a ação de acompanhamento quando os dois itens não combinarem ou o item não for compatível com a política. As verificações, geralmente, tratam da integridade, precisão ou validade das transações de processamento. • Controles físicos ou lógicos, incluindo aqueles que tratam da segurança de ativos contra acesso, aquisição, uso e alienação não autorizados. São controles que abrangem: <ul style="list-style-type: none"> ○ a segurança física dos ativos, incluindo salvaguardas adequadas, tais como instalações seguras para acesso a ativos e registros; (...) ○ (...) a contagem e a comparação periódicas com valores apresentados nos registros de controle (por exemplo, comparar os resultados de contagens de dinheiro, títulos e estoques com registros contábeis). (...) • (...) Segregação de funções. Atribuir a pessoas diferentes as responsabilidades de autorizar e registrar transações, bem como manter a custódia dos ativos. A segregação de funções destina-se a reduzir as oportunidades que permitam a qualquer pessoa



estar em posição de perpetrar e de ocultar erros ou fraudes no curso normal das suas funções. (...)

21. Certos controles podem depender da existência de controles de supervisão apropriados estabelecidos pela administração ou pelos responsáveis pela governança. Por exemplo, os controles de autorização podem ser delegados sob diretrizes estabelecidas, tais como critérios de investimento estabelecidos pelos responsáveis pela governança. Alternativamente, transações não rotineiras, tais como aquisições ou alienações importantes, podem requerer aprovação de alto escalão, inclusive, em alguns casos, a dos acionistas.

Fonte: Elaborado pelos autores

Os resultados do estudo foram apresentados aos diretores da Cooperativa como recomendação para utilização em novas operações e negócios. As orientações foram analisadas e as sugestões de melhorias e considerações foram incluídas no resultado deste estudo. De acordo com a avaliação da diretoria, que solicitou o encaminhamento das orientações para apreciação da área de *compliance*, o resultado deste estudo contribui para a melhoria da governança das operações. As orientações sugeridas pelos autores e apresentadas nas Tabelas de 5 a 9, não são definitivas e inalteráveis, pois referem-se ao um primeiro esboço para captar recomendações e novas sugestões de outras pesquisas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os gestores e demais profissionais da área de controladoria são os principais públicos a quem é direcionado este estudo tecnológico, que contém sugestões e orientações para serem consideradas na estruturação do processo de gestão e controle interno das parcerias comerciais e industriais na busca de contribuir com a governança. Os *insights* e elementos considerados pelos gestores foram identificados com base na vivência e experiências destes profissionais, que por várias oportunidades estiveram envolvidos diretamente no processo de parceria. Ressalta-se que não se pretendeu neste estudo esgotar as recomendações, mas sim ser um passo inicial para complementação de pesquisas de outros pesquisadores e profissionais.

Analisando o processo interno na Cooperativa participante do estudo e de acordo com o posicionamento dos gestores entrevistados, a comunicação e a definição do responsável pelo projeto são fatores fundamentais no processo de gestão e controle interno das parcerias organizacionais, desde a estruturação até o encerramento das atividades envolvidas nos acordos. Também destacaram a importância de envolver todas as áreas relevantes, definir tarefas, responsabilidades e garantir um alinhamento contínuo dos procedimentos e acordos de negócios.

Quanto a NBC T 315 (R2), embora a norma iniciou sua vigência a partir de 2022, as orientações aos auditores foram estruturadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em anos anteriores, e foram realizadas revisões em seu conteúdo desde a sua primeira publicação. O uso do Apêndice 3 da referida norma é orientativo para organizar os elementos de avaliação para aplicação prática dos gestores responsáveis operações de parcerias nas organizações. Vale destacar que os aspectos relacionados a utilização da norma pelos auditores, bem como a análise dos impactos da parceria no modelo de negócio, vantagens, desvantagens e o processo de negociação de parcerias, não foram abordados neste estudo, concentrando-se no processo de controle interno e gestão das áreas envolvidas no negócio. Contudo, foram destaques nas entrevistas a importância da construção da confiança com o parceiro, que é um requisito

necessário para a estruturação de um acordo formal que ofereça subsídio para definir parâmetros de negócio e gestão, e que, portanto, pode ser um tema para estudos futuros.

Por fim, como forma de validar as diretrizes e orientações do “guia” estruturado pelos pesquisadores com base no resultado das entrevistas e no apêndice 3 da NBC TA 315 (R2), os pesquisadores sugeriram para os diretores e para a área de novos negócios da cooperativa participante do estudo, a aplicação das orientações acima em um plano de negócio iniciado recentemente. A sugestão foi aprovada e iniciada a aplicação prática das orientações. Os autores acreditam que a utilização deste “guia” poderá ser objeto para validação e avaliação em novos estudos.

REFERÊNCIAS

- Almeida, M. C. (2009). Auditoria, 6, São Paulo, SP: Atlas.
- Alves, J. N., & Pereira, B. A. D. (2013). Análise das publicações nacionais sobre estudos em relacionamentos interorganizacionais 2004-2009. *INMR - Innovation & Management Review*, 10 (2), 169–198. <https://doi.org/10.5773/rai.v10i2.880>
- Araújo, J. F., & Silvestre, H. C. (2013). Redes e Parcerias: O ecomapa como instrumento de análise. *Contabilidade Gestão e Governança*, 16 (2), 3–15. Retrieved from <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/460>
- Backer, R. De, & Rinaudo, E. K. (2019). Como melhorar a gestão de parcerias de negócios complexos. Retrieved February 16, 2022, from <https://www.mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/improving-the-management-of-complex-business-partnerships/pt-br>
- Balestrin, A., & Verschoore, J. R. (2014). Réplica-Redes são Redes ou Redes são Organizações? *Revista de Administração Contemporânea*, 18 (4), 523–533. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac201410961>
- Balestrin, A., Verschoore, J. e Reyes Junior, E. (2010), “O campo de estudo sobre redes de cooperação interorganizacional no Brasil”, *Revista de Administração Contemporânea*, 14 (3), 458-477.
- Borges, M. A. (2017). *Dinâmica das Parcerias Intersetoriais em Iniciativas de Inovação Social: da descrição à proposição de diretrizes*. Universidade Federal de Santa Catarina.
- Bradshaw, J. (2021). Tech horizon: six habits of digital transformation leaders. Retrieved February 15, 2022, from https://www.ey.com/en_us/consulting/six-habits-of-digital-transformation-leaders
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *NBC TA 315 (R2) – Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente*. Retrieved from [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315(R1))
- Chim-Miki, A. F., & Batista-Canino, R. M. (2017). Partnering based on cooperation in the interorganizational networks of tourism: a comparison between Curitiba and Foz do Iguaçu, Brazil. *Review of Business Management*, 19 (64), 219–235. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v0i0.3326>
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). Enterprise Risk Management. Retrieved January 24, 2022, from



<https://www.coso.org/pages/erm-integratedframework.aspx>

Grande, E. D. (2013). Cooperativismo quer ser o modelo de negócios mais sustentável até 2020 - Portal do Cooperativismo Financeiro. Retrieved February 18, 2022, from <https://cooperativismodecredito.coop.br/2013/10/cooperativismo-quer-ser-o-modelo-de-negocios-mais-sustentavel/>

Konzen, R. R. P., & Oliveira, C. A. O. (2015). Revista de Gestão e Organizações Cooperativas. *Revista de Gestão e Organizações Cooperativas*, 2 (4), 45–58. <https://doi.org/10.5902/2359043220410>

Motta, G. da S. (2017). Como Escrever um Bom Artigo Tecnológico? *Revista de Administração Contemporânea*, 21 (5), 4–8. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2017170258>

Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB. (2016). Manual de Boas Práticas de Governança para Cooperativas. Brasília. Retrieved February 16, 2022, from <http://sistemaocb.ocbmt.coop.br/storage/webdisco/2019/01/10/outros/b4b5bd142284978d1ad5fe516714783a.pdf>

Park, S.; Russo, (1996). When competition eclipses cooperation: An event history analysis of joint venture failure. *Management Science*, 42(6): 875-890.

Provan, K. G., Fish, A., & Sydow, J. (2007). Interorganizational networks at the network level: a review of the empirical literature on whole networks. *Journal of Management*, 33. <https://doi.org/10.1177/0149206307302554>

Radziwon, A. & Bogers, M. (2019). Inovação aberta em PMEs: Explorando relacionamentos em um ecossistema. *Previsão Tecnológica e Mudança Social*, 146, 573-587.

Sistema Ocepar. (2011). Princípios básicos do cooperativismo. Retrieved January 28, 2022, from <https://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php/sistema-ocepar/2011-12-05-11-29-42/2011-12-05-11-44-19>

Thibault, L., & Harvey, J. (1997). Fostering interorganizational linkages in the Canadian sport delivery system. *Journal of Sport Management*, 11(1): 45-68.

Tulder, R. van, & Keen, N. (2018). Capturing collaborative challenges: designing complexity-sensitive theories of change for cross-sector partnerships. *Journal of Business Ethics*, 150 (2), 315–332. <https://doi.org/10.1007/S10551-018-3857-7/TABLES/2>

Tulder, R. van, Seitanidi, M. M., Crane, A., & Brammer, S. (2016). Enhancing the impact of cross-sector partnerships: four impact loops for channeling partnership studies. *Journal of Business Ethics*, 135 (1), 1–17. <https://doi.org/10.1007/S10551-015-2756-4/TABLES/2>