

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE  
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

**Maria Alvina de Araújo Gomes**

**GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTEGRADOS NO  
INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE  
SERGIPE (IFS): Possibilidades e Limites de *Compliance***

**São Cristóvão/SE  
2017**

**MARIA ALVINA DE ARAÚJO GOMES**

**GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTEGRADOS NO  
INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE  
SERGIPE (IFS): Possibilidades e Limites de *Compliance***

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do título de Mestre pelo Programa de Mestrado em Administração da Universidade Federal de Sergipe - Campus de São Cristóvão.

**Orientador (a):** Prof.<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup>. Florence Cavalcanti Heber Pedreira de Freitas

**Coorientador (a):** Débora Eleonora Pereira da Silva

**São Cristóvão/SE  
2017**

**MARIA ALVINA DE ARAÚJO GOMES**

**GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTEGRADOS NO  
INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE  
SERGIPE (IFS): Possibilidades e Limites de *Compliance***

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do título de Mestre pelo Programa de Mestrado em Administração da Universidade Federal de Sergipe.

Aprovada em: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Florence Cavalcanti Heber Pedreira de Freitas  
Universidade Federal de Sergipe (UFS)

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Débora Eleonora Pereira da Silva  
Universidade Federal de Sergipe (UFS)

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Jussara Maria Moreno Jacintho  
Universidade Federal de Sergipe (UFS)

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria Conceição Melo Silva Luft  
Universidade Federal de Sergipe (UFS)

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, Criador, por todo o cuidado e zelo, sem o qual nada seria possível. EBENÉZER!

A minha família, base e motivação para não desistir, apesar de todas as batalhas visíveis e invisíveis, em especial, aos meus pais que me ajudaram com suas orações, minha irmã Cristina, pela compreensão;

Ao meu amado sobrinho Luís Camilo Duarte, por me auxiliar com as transcrições das entrevistas;

Aos professores do PROPADM pelo aprendizado e a todos os colegas de turma pelo incentivo, em especial ao trio Cristiane, Júnior e Simone, pelo apoio mútuo.

À professora Florence Cavalcanti Heber, orientadora deste trabalho, por sua tolerância, compreensão e por todo o incentivo, desde sempre.

À professora Débora Eleonora Pereira da Silva, coorientadora deste trabalho, por se colocar sempre à disposição.

Ao Instituto Federal de Sergipe, por todas as oportunidades de aprendizado e crescimento pessoal e profissional.

Aos servidores do Instituto Federal de Sergipe, que, por sua disposição e disponibilidade tornaram essa pesquisa possível.

A todos os que colaboraram, de alguma forma, para que eu recomeçasse, tantas vezes, e chegasse até aqui.

## RESUMO

Organizações públicas ou privadas são criadas com objetivos a realizar, que, sujeitos a eventos e/ou circunstâncias do ambiente interno ou externo, podem comprometer os resultados pretendidos. No setor público, escassez de recursos ou sua inadequada utilização e aumento de demandas são algumas das condições que justificam a necessidade de sistemas de controle interno adequadamente estruturados e atuantes. Em nível federal, tem-se intensificado a presença do Estado por meio de instâncias de controle atuando na regulamentação, institucionalização e fortalecimento de estruturas de controle em órgãos e entidades jurisdicionados, no propósito de zelar pela boa governança e gestão no setor público. Busca-se assim, instituir e incentivar boas práticas na atuação das lideranças organizacionais, na definição das estratégias e nos instrumentos de controle adotados nas instituições e órgãos que os conduzam a promover seu objetivo primordial: o atendimento ao interesse público. Neste cenário, o controle é meio e não um fim em si mesmo. É mecanismo que pressupõe existir como parte do sistema de controle interno, sendo assim, instrumento de *compliance*. Nesse contexto, essa pesquisa teve por objetivo compreender a sistematização de boas práticas no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS) a partir da institucionalização e atuação de instâncias de governança e de gestão que o integram. A pesquisa caracterizou-se como estudo de caso único com enfoque incorporado, em face dos subsistemas e níveis de análise. Utilizou-se de uma abordagem qualitativa, de caráter exploratório. Adotou-se como técnicas de coleta de dados, entrevistas semiestruturadas e para corroborá-las a observação direta e a análise documental, buscando a triangulação dos dados. No exame destes foi utilizada a análise de narrativas. Os resultados evidenciaram a forte influência da regulação externa na institucionalização do sistema de controle interno do órgão. Por outro lado, demonstraram que a implantação e a regulamentação de estruturas de governança e de gestão conduzem à adoção de boas práticas organizacionais, contudo essas iniciativas demandam a revisão de práticas atuais e a adoção de ferramentas e metodologia próprias, de modo a viabilizar a efetividade do sistema de controle do órgão.

**PALAVRAS-CHAVES:** Governança. Gestão de Riscos. Controles Internos. Sistematização de Boas Práticas.

## ABSTRACT

Public or private organizations are created with goals to accomplish, which, subject to events and / or circumstances of the internal or external environment, may compromise the intended results. In the public sector, scarce resources or their inadequate use and increased demands are some of the conditions that justify the need for adequately structured and active internal control systems. At the federal level, the presence of the State has been intensified through control bodies acting in the regulation, institutionalization and strengthening of control structures in jurisdictional bodies and entities, in order to ensure good governance and management in the public sector. The aim is to institute and encourage good practices in the activities of organizational leaders, in the definition of strategies and in the instruments of control adopted in the institutions and bodies that lead them to promote their primary objective: the service to the public interest. In this scenario, control is middle and not an end in itself. It is a mechanism that presupposes that it exists as part of the internal control system, and thus is a compliance instrument. In this context, this research aimed to understand the systematization of good practices in the Federal Institute of Education, Science and Technology of Sergipe (IFS) from the institutionalization and performance of governance and management instances that integrate it. The research was characterized as a single case study with an incorporated approach, in the face of subsystems and levels of analysis. A qualitative, exploratory approach was used. Data collection techniques, semi-structured interviews and direct observation and documentary analysis were used as data collection techniques, seeking to triangulate the data. In the examination of these, narrative analysis was used. The results evidenced the strong influence of the external regulation on the institutionalization of the organ's internal control system. On the other hand, they demonstrated that the implementation and regulation of governance and management structures lead to the adoption of good organizational practices, but these initiatives require the revision of current practices and the adoption of own tools and methodology, in order to make feasible the effectiveness Of the organ control system.

**KEYWORDS:** Governance. Risk Management. Internal Controls. Systematization of Good Practices.

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 01: Mecanismos de Liderança	35
QUADRO 02: Mecanismos de Estratégia	36
QUADRO 03: Mecanismos de Controle	36
QUADRO 04: Entrevistas e Relatos	59
QUADRO 05: Categorias Temáticas	64
QUADRO 06: Composição do Quadro Docente Efetivo	78
QUADRO 07: Composição do Corpo Técnico Administrativo	78
QUADRO 08: Competências versus Responsabilidades	105

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01: Contexto e Estrutura de Governança do Sistema de Governança Corporativa	31
FIGURA 02: Sistema de Governança em Orgão e Entidades da Administração Pública	34
FIGURA 03: Controle Interno e Estrutura Integrada	42
FIGURA 04: Gerenciamento de Riscos – Estrutura Integrada	43
FIGURA 05: Modelo de Três Linhas de Defesa	46
FIGURA 06: O Papel da Auditoria Interna no Gerenciamento de Riscos	48
FIGURA 07: Protocolo de Estudo de Caso	54
FIGURA 08: Processo de Sistematização de Boas Práticas no IFS	57

## SUMÁRIO

AAA - Associação Americana de Contabilidade

AICPA - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados NAA -  
Associação Nacional de Contabilistas

AUDINT - Unidade de Auditoria Interna

CAC - Compromisso de Ajustamento de Conduta

CEFET/SE - Centro Federal de Educação Tecnológica de Sergipe

CGU - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União COSO -  
Comitê das Organizações Patrocinadoras

CS - Conselho Superior CD - Colégio de  
Dirigentes

DGRC - Departamento de Gestão de Riscos e Controles EAFSC -  
Escola Agrotécnica Federal de São Cristóvão

ERM - Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada FEI -  
Instituto de Executivos Financeiros

IBCA - Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração

IIA - Instituto de Auditores Internos

IFAC - Federação Internacional de Contadores

IFS - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe

IFRN - Instituto Federal do Rio Grande do Norte

IFSC - Instituto Federal de Santa Catarina

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

INTOSAI - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores MP -  
Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão

PGR - Política de Gerenciamento de Riscos do IFS RG - Regimento  
Geral do IFS

RICONSUP - Regimento Interno do Conselho Superior

RBG - Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração  
Pública

SFC - Secretaria Federal de Controle Interno

UFS - Universidade Federal de Sergipe

## SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	12
1.1 Problema de Pesquisa	14
1.2Objetivos	14
1.3. Justificativa	15
2.FUNDAMENTOS DO CONTROLE NA GESTÃO PÚBLICA	18
2.1 Controle e Gestão Pública	18
2.1.1 Conceituações de Instâncias no âmbito da Administração Pública Indireta Autárquica	19
2.2 Governança: Contexto e Interações	22
2.2.1 Perspectivas e Conceituações de Governança	25
2.2.2 Governança e Conflitos de Agência	27
2.2.3 Princípios e Práticas de Governança	30
2.3 Compliance Organizacional versus Integridade Organizacional	37
2.4 Governança, Gestão de Riscos, Controles Internos na Perspectiva do Comitê de Organizações Patrocinadoras (COSO)	39
2.4.1 Linhas de Defesas e Estruturas Integradas do COSO	45
3. METODO DE PESQUISA	51
3.1 Questões de Pesquisa	51
3.2 Perspectiva Epistemológica	51
3.3 Caracterização da Pesquisa	51
3.4 Estratégia e Procedimento Técnico	52
3.4.1 Protocolo de Estudo de Caso	54
3.5 Unidade de Análise e Amostra	54
3.6 Procedimentos de Coleta de Dados	57
3.6.1 Entrevistas	58
3.6.2 Observação Direta	60
3.6.3 Documentos	61
3.7 Procedimentos de Análises dos Dados	62
4. ANÁLISE DOS DADOS	66

4.1 Institucionalização de Instâncias de Governança e de Gestão no IFS	66
4.1.1 Estruturação, Composição e Funcionamento	66
4.1.2 Regulamentação Externa versus Instituição da Governança e Gestão do IFS	70
4.1.3. Princípios e Práticas de Governança e Gestão	82
4.2 Estruturação da gestão de riscos e dos controles internos da gestão	104
4.3 Sistematização de Práticas Integradas	109
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	115
REFERÊNCIAS	120
Apêndice I – Questões para Entrevistas	130
Apêndice II – Estrutura de Governança Institucional	131
Apêndice III – Organograma da Estrutura Organizacional do IFS	132
Apêndice IV – Lista de Documentos Institucionais Consultados	133
Apêndice V – Ementa das reuniões do Colégio de Dirigentes	134
Apêndice VI – Reuniões Ordinárias do Conselho Superior em 2016	135
Apêndice VII – Reuniões Extraordinárias do Conselho Superior em 2016	136

## 1. INTRODUÇÃO

O controle como instrumento de gestão no setor público ganhou evidência a partir da Carta Magna de 1988, com a presença do Estado atuando na institucionalização e fortalecimento de estruturas de controle, e, por meio dessas, na regulamentação e fiscalização de órgãos e entidades da administração pública a elas jurisdicionadas. Tanto os reguladores quanto os regulados têm como finalidade essencial, zelar pelo atendimento das necessidades e expectativas das partes interessadas. (SANTOS, 2014).

Nesse estudo tem-se que o controle inicia-se como direcionamento externo que subsidia a formação do sistema de controle interno de órgãos jurisdicionados, trazendo possibilidades e limites de conformidade organizacional a partir de estruturas e práticas organizacionais. Sendo o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS) órgão sujeito a essas instâncias e acessível para o desenvolvimento dessa pesquisa, escolheu-se como objeto de estudo estruturas de governança, gestão de riscos e de controles internos e práticas que, por suas peculiaridades, fomentam o sistema de controle interno e viabilizam a *compliance* organizacional.

No âmbito desse estudo o termo “*compliance*” foi adotado na ampla perspectiva de que trata o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa no sentido de que “os agentes de governança têm responsabilidade em assegurar que toda a organização esteja em conformidade com os seus princípios e valores, refletidos em políticas, procedimentos e normas internas, e com as leis e os dispositivos regulatórios a que esteja submetida” (IBGC, 2015, p. 91), cuja conformidade (*compliance*) é em essência a efetividade do sistema de controle interno do órgão.

Governança nesse contexto é compreendida como um conjunto de instrumentos como estruturas, processos que, implementados e combinados, permitem à alta administração viabilizar as atividades organizacionais, como informação, direção, administração e monitoramento, com o intuito de alcançar os seus objetivos (BRASIL, 2016). Configura-se desse modo, um sistema onde atuam diversos atores e instâncias de forma integrada e com responsabilidades específicas. No setor público, o pilar governança atua sobre gestão estratégica e sobre os controles por meio de atividades de avaliação, direção e monitoramento, considerando às práticas de gestão na perspectiva da adequada prestação de serviços de interesse público (BRASIL, 2014a).

A gestão de riscos e os controles internos da gestão do IFS, compreendidos

nesse estudo como parte do sistema de controle interno do órgão, foram considerados numa perspectiva integrada das estruturas de gerenciamento de riscos e de controles internos conhecidas respectivamente como COSO II e COSO I. Publicadas pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras (COSO) – entidade internacionalmente reconhecida por estudos nessa área –, as referidas estruturas, inicialmente aplicadas à iniciativa privada estão sendo também utilizadas no setor público, inclusive por órgãos externos de controle brasileiros em suas fiscalizações e auditoria e recomendadas como boas práticas a serem adotadas.

Portanto, considerou-se que a estrutura de gerenciamento de riscos no IFS incorpora a de controles internos, ocorrendo a partir de um processo sistêmico, cuja gestão deve ser conduzida, segundo o COSO, pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados. Ainda com base no comitê, essa gestão deve ser aplicada no estabelecimento de estratégias, formulada para identificar riscos potenciais, capazes de afetar a organização. Assim, devem ser administrados por meio de controles que os mantenham compatíveis com o apetite a riscos<sup>1</sup> do órgão, possibilitando garantia razoável do cumprimento dos objetivos organizacionais (COSO, 2004, BRASIL, 2014a; ANDERSON; EUBANKS, 2015; BRASIL, 2016).

Incorporou-se ao contexto de integração das estruturas a concepção de três linhas de defesa que, na interpretação de Anderson e Eubanks (2015), destaca a importância de se pensar em responsabilidades distintas e claramente definidas, tendo por premissa que, “sob a supervisão e direção da administração e do conselho de administração, três grupos separados (ou linhas de defesa) dentro da organização são necessárias para a gestão eficaz dos riscos e dos controles internos” (ANDERSON; EUBANKS, 2015, p. 2-3).

Nessa perspectiva, a primeira linha possui o risco e a concepção e execução de controles internos para responder a esses riscos; a segunda apoia a melhoria dos processos e monitora o gerenciamento, auxiliando que riscos e controles sejam geridos de forma eficaz, e a terceira, dá suporte a tomada de decisão da alta administração e conselho de administração ante às expectativas destes em relação à atuação da primeira e segunda linhas. (ANDERSON; EUBANKS, 2015, IIA, 2013).

---

<sup>1</sup> Representa o nível de risco que uma organização se dispõe a aceitar (BRASIL, 2016).

Presumiu-se desse modo que as estruturas e práticas de governança, gestão

de riscos e controles internos são pilares que fomentam o sistema de controle interno do IFS e conduzem o órgão à '*compliance*', viabilizando o cumprimento de leis, normas, regulamentos, políticas e procedimentos, fundamentados nos princípios e valores da organização. (BRAGA; GRANADO, 2017; PARDINI, 2016; IBGC, 2015; BRASIL, 2014a; IIA, 2013; COSO, 2004).

Assim, com base nos pressupostos acima fora definido o problema dessa pesquisa e seus objetivos, conforme indicados nos itens 1.1 e 1.2 a seguir.

### **1.1 Problema de Pesquisa**

A regulamentação de estruturas e a adoção de boas práticas de governança, gestão de riscos e de controles internos no setor público com base em modelos e práticas consolidados na esfera privada presume-se em descompasso com a realidade de diversos órgãos e entidades em face de suas peculiaridades, condição que torna necessária a implementação de estruturas e práticas adequadas que conduzam à efetiva *compliance* do sistema de controle interno da organização pública.

Assim, com o propósito de analisar como diferentes instâncias e seus colaboradores atuam nesse contexto no IFS, buscou-se responder a seguinte questão: Como estão inseridos e como são percebidos por atores organizacionais, elementos de governança institucional e de gestão de riscos e controles internos no Instituto Federal Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS)?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Analisar como estão inseridos e como são percebidos, elementos de governança institucional, de gestão de riscos e controles internos no Instituto Federal Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS).

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- Compreender como estruturas de governança e gestão são percebidas e influenciam a *compliance* organizacional;
- Compreender como a gestão de riscos e os controles internos são interpretados e estão estruturados para fomentar o sistema de controle interno do IFS;
- Avaliar como as práticas de governança, gestão de riscos e controles internos estão integradas e influenciam a *compliance* organizacional IFS.

### 1.3 Justificativa

Nessa pesquisa partiu-se do pressuposto de que a estruturação da governança, gestão de riscos e controles internos integrados e suas práticas institucionalizam o sistema de controle no órgão como instrumento de conformidade organizacional, a partir de princípios e valores insertos nas estruturas e práticas que o fomentam. Isto posto, definiu-se o sistema de controle interno do órgão como unidade de análise, tendo por subunidades a governança, com foco central nos colegiados superiores e como instância de apoio, a unidade de auditoria interna, além de instâncias de gestão, na perspectiva da gestão de riscos, controles internos e conformidade organizacional.

Ao avaliar o perfil de artigos sobre controle interno, estudiosos argumentam que embora os temas auditoria, controle interno, gestão de riscos e governança predominem, a compreensão da estrutura dos sistemas de controle interno e sua influência nos processos de gestão, assim como as práticas que conduzem a um ambiente eficaz de controle no setor público “carecem de maior investigação” (BEUREN; DA SILVA ZONATTO, 2014, p. 1137).

Nesse aspecto, argumentam que “chama a atenção a ausência de metodologias de controle interno e gestão de riscos para análise das estruturas dos sistemas de controle (tais como COSO, 2004; (...)) ou aspectos reguladores (...)” (*idem*, p. 1154). Assim posto, a temática integrada e o uso de metodologias próprias se apresentam como *gap* enquanto estudo acadêmico.

Pesquisas também indicam que as estruturas de gestão de riscos e de controles internos do COSO, inicialmente adotadas essencialmente em organizações privadas, têm-se revelado instrumentos de controles internos e de gestão de riscos que se firmam como necessários e indispensáveis para o sucesso a longo prazo em qualquer tipo de organização (POPESCU; DASCĂLU, 2012; BEUREN; DA SILVA ZONATTO, 2014; DELOACH; THOMSON, 2014; ANDERSON; EUBANKS, 2015; CANNAVINA; PARISI, 2015).

Ao pesquisarem sobre autoavaliações realizadas por instituições públicas, estruturadas com base nos cinco componentes da metodologia COSO Controles Internos – Estrutura Integrada, Cannavina e Parisi (2015) concluíram que há baixa adoção da estrutura de controle interno o que igualmente ocorre em relação a aspectos específicos de gerenciamento de riscos, além de interpretações e análises

conflitantes.

Além disso, estudos recentes defendem a adoção das metodologias com base em prévia definição de reponsabilidades específicas por gestão de riscos e controle interno, integradas a instâncias de governança e aos diversos processos de gestão, o que implica em definir linhas de defesa específicas (DELOACH; THOMSON, 2014; ANDERSON; EUBANKS, 2015).

A temática também foi motivada pelo conhecimento de que dispunha a pesquisadora, na condição de servidora do IFS, do Acórdão nº 3.455/2014 do Tribunal de Contas da União (TCU), resultado de auditoria operacional para avaliar o estágio de maturidade da unidade de auditoria interna no órgão, do qual resultou ciência, recomendações e determinações ao IFS em relação à estrutura e atuação do setor para adequação e melhoria de suas práticas.

Também, e em consequência do contexto, foi recomendado ao Instituto no inciso 9.2.7 do referido acórdão: “*Envide esforços para desenvolver e formalizar, com base em metodologia adequada, política de gestão de riscos, ainda que por etapas sucessivas, até alcançar a cobertura de seus principais processos*” (BRASIL, 2014b, p. 25).

O interesse na pesquisa foi reforçado a partir de levantamento do Tribunal de Contas da União (TCU) acerca da governança pública, com base em dados de 2013 e 2014 – que no IFS gerou o Acórdão nº 3.455/2014/TCU. Nessa atuação o Tribunal identificou que 70% das organizações federais se encontram no estágio inicial de estruturação de gestão de riscos, salientando que “esse resultado foi o mais preocupante dentre todas as práticas avaliadas”; que “em 69% das organizações federais o processo de gestão de riscos inexistente”. O tribunal também concluiu em seu Acórdão nº 1.273/2015, TCU-Plenário, que “para as organizações federais, há que se investigar um pouco mais sobre o funcionamento da auditoria interna”, haja vista “indícios de que a auditoria interna das organizações não esteja sendo efetiva” (BRASIL, 2015b, p. 45-53).

Foi determinante para a definição da temática a publicação da Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP) com a então Controladoria Geral da União, atual Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União (CGU), norma aplicável ao IFS enquanto órgão sujeito à regulamentação externa, que tratou do dever de sistematizar boas práticas de governança, gestão de riscos e controles internos da gestão, práticas que,

por sua abrangência, contemplariam as iniciativas decorridas do referido Acórdão, e que presumiu-se impactar sobremaneira a conformidade organizacional do órgão (BRASIL, 2016),

Assim, considerou-se como relevante o estudo da temática no IFS e oportuno como objeto de estudo acadêmico, por focar práticas organizacionais inovadoras no setor público, buscando produzir novos conhecimentos sobre a inter-relação de estruturas e práticas de gestão e controle para o alcance de objetivos e resultados organizacionais.

Para tanto, o trabalho foi estruturado em cinco capítulos, além dessa introdução. No capítulo 2 foi indicada a fundamentação teórica, que versou sobre controle na Administração Pública, com enfoque em governança, estruturas de gerenciamento de riscos e controles internos e a correlação dessas com o modelo de três linhas de defesa. No capítulo 3 foi tratada a metodologia adotada. No capítulo 4, a análise dos dados e finalmente, no capítulo 5, as considerações finais.

## **2. FUNDAMENTOS DO CONTROLE NA GESTÃO PÚBLICA**

Nesta seção foi exposta a temática controle no setor público à luz de proposições teóricas. Nesse sentido, versou sobre estruturas públicas de controle e impacto de sua atuação no contexto de órgãos e entidades sujeitos a controle externo.

Tratou-se do mecanismo controle no contexto da governança pública corporativa e dos riscos corporativos. Por fim, refletiu-se sobre governança, e com base em metodologias do Comitê de Organizações Patrocinadoras – COSO, sobre controles internos e gestão de riscos adotando a perspectiva de linhas de defesa específicas na condução dessas práticas.

## **2.1 Controle e Gestão Pública**

A Gestão pública, função de gestão desenvolvida por meio de atividades administrativas vinculadas à lei ou à norma técnica e exercida em espaço e tempo estabelecido, é essencialmente um “encargo de defesa” na conservação e aprimoramento dos interesses coletivos (SANTOS, 2014), visto que se manifesta na dinâmica do processo decisório em órgãos e entidades, onde coabitam os interesses sociais e da gestão, regras mudam ou são particularmente interpretadas, novas práticas são deliberadamente ou coercitivamente introduzidas.

Como atributo de gestão no setor público o controle ganhou evidência a partir da Carta Magna de 1988, por meio da presença do Estado promovendo a institucionalização e fortalecimento de órgãos e instituições de controle. Estes, atuam, entre outras funções, na regulamentação e fiscalização de órgãos e entidades da administração pública a eles jurisdicionados, buscando avaliar a adequação da prestação dos serviços públicos no atendimento às necessidades e expectativas das partes interessadas (SANTOS, 2014).

Diante desse encargo a atuação do gestor público requer planejamento, organização, direção e práticas de controle (SANTOS, 2014) como atendimento de leis e regulamentos, definição e redefinição de estruturas, políticas e objetivos organizacionais, de modo que o contínuo decisório possa viabilizar a redução de conflitos, alinhando ações e processos de gestão, bem como trazer segurança e atendimento às partes interessadas (BRASIL, 2014a), assim, fomentando a conformidade organizacional.

A observância efetiva de princípios fundamentais de administração pública torna possível a priorização dos interesses públicos por meio do seu alinhamento aos princípios organizacionais, devendo nortear todo o processo de tomadas de decisão a partir da adoção de estruturas, instrumentos e práticas de gestão em função dos interesses demandados pela sociedade (PAULO; ALEXANDRINO, 2008).

### **2.1.1 Conceituações de Instâncias de Controle no Âmbito da Administração Pública Indireta Autárquica**

Destacam-se o conceito de sistema e o conceito de controle interno, a partir dos registros de Vieira (2005, p. 2, *apud* BRASIL, 2009, p. 6), por meio dos quais chega-se à definição de sistema de controle interno. Tem-se assim que sistema, compreende “o conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados”. Controle interno é, em seu entender, o “conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vistas a impedir o ERRO, a FRAUDE e a INEFICIÊNCIA”. Assim, o autor concebe sistema de controle interno o “conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo” (VIEIRA, 2005, p.2, *apud* BRASIL, 2009, p. 6).

Infere-se que o sistema de controle interno assim conceituado se coaduna com o disposto na CF/88 e alinha-se à estrutura do sistema definido pelo Decreto nº 3.591/2000, da qual não faz parte as unidades de auditoria interna referidas em suas disposições transitórias. Estas, embora sujeitas tecnicamente ao órgão central do sistema, integram o sistema de controle das entidades que as criarem.

A avaliação dos controles internos administrativos é um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo imprescindível à sua adequação a clara noção da estruturação, rotinas e funcionamento dos controles das unidades ou entidades sob análise, conforme disposto na Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle Interno (IN/SFC) nº 01/2001 que regulamenta o funcionamento do referido sistema. Ao definir controles internos administrativos o manual o faz nesses termos:

Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público (BRASIL, 2001, p. 68).

A IN/SFC nº 01/2001 no que tange a unidades de auditoria interna de entidades da Administração Indireta Federal ratifica o disposto no Decreto nº 3.591/2000 a esse respeito. Assim sendo, a referida instrução normativa alcança, por extensão, o relacionamento dos órgãos que compõem o sistema com as unidades de auditoria

interna, dada a sujeição daqueles à orientação normativa e supervisão técnica do sistema. Ao considerar as unidades de auditoria interna a IN/SFC nº 01/2001 assim concebe as suas atividades:

A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por [meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão. (BRASIL/2001, p. 75).

Estudo do TCU intitulado “Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública” (BRASIL, 2009c) também esclarece o sentido de algumas expressões. Destaca que:

Controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle (s) interno (s) são expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos (grifo no original).

Disso se depreende que nas entidades da Administração Pública Indireta as expressões destacadas não designam o setor de auditoria interna nelas constituídas. Por consequência não a substituem como estrutura de controle. Logo, a unidade de auditoria interna, embora criada pela entidade por força do Decreto 3.591/2000, com vistas a promover ações de controle, tem atribuições distintas de uma unidade de controle interno no âmbito da entidade. Nesse contexto, o TCU esclarece que:

A unidade de controle interno, quando existente na organização, é parte da gestão e do sistema ou da estrutura de controle interno da própria entidade. [...]. A auditoria interna, que não deve ser confundida com controle interno ou com unidade de ou do controle interno, é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles [...] não [...] estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos [...]. (BRASIL, 2009c, p. 7).

Auditoria interna e controle interno ou unidade de controle interno embora possam fazer parte do sistema de controle interno de um órgão ou entidade, são instâncias de controle com funções distintas. Nesse âmbito, a unidade de controle interno é um elemento da gestão que integra a estrutura de linha da organização, gerenciando riscos e controles de modo contínuo, monitorando e autoavaliando

controles internos. A auditoria interna, por sua vez realiza avaliação independente, de forma periódica e específica, examinando a “adequação, eficiência e eficácia do sistema de controle interno, é parte desse sistema, mas não integra a estrutura de linha da organização e sim o seu *staff*.” (BRASIL, 2009c, p. 7).

O TCU de acordo com o art. 3º da Lei nº 8.443/1992 que trata da Lei Orgânica do tribunal – exerce sua função normativa decorrente do seu poder regulamentar, estabelecendo normas gerais de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da Administração Pública Federal. Nesse propósito, o Tribunal dispõe na Instrução Normativa nº 63/2010 o conceito de controles internos na perspectiva da qualidade do funcionamento dos controles internos administrativos da unidade jurisdicionada. Nesse sentido, estabeleceu que trata-se do “conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para a unidade sejam alcançados”. (BRASIL, 2010b, ART. 1º INCISO X). Por outro lado, assim refere-se aos órgãos de controle interno:

Unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da Administração Pública Federal, incumbidas, entre outras funções da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal. (BRASIL, 2010b, ART. 1º INCISO XI).

Nos processos de contas, o TCU em conformidade com o disposto no Decreto Federal nº 3.591/2000 exige parecer da unidade de auditoria interna ou de auditor interno da unidade jurisdicionada. Nessa estrutura, conforme prevê a IN/TCU nº 63/2010, deve conter manifestação da unidade de controle, que considere entre outros aspectos informações sobre a capacidade de os controles internos administrativos da unidade sob jurisdição identificarem, evitarem e corrigirem falhas e irregularidades, bem como minimizarem riscos.

Além disso, a unidade deve manifestar-se sobre o cumprimento de suas recomendações no âmbito da Unidade, o cumprimento das recomendações expedidas pelo Órgão ou Unidade de Controle Interno e sobre o cumprimento das determinações e recomendações exaradas pelo Tribunal de Contas da União.

Enquanto instância de controle no âmbito da entidade, a unidade de auditoria interna pronuncia-se sobre seus controles internos, contextualizados na perspectiva

dos riscos assumidos bem como sobre as ações implementadas pela gestão em face da atuação dos órgãos de controle externos acima referenciados. A IN/SFC nº 01/2001, reafirma a correlação da atuação da auditoria interna com a dos órgãos de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A esse respeito a IN/SFC nº 01/2001, assim dispõe:

As atividades das unidades de auditoria interna devem guardar similitude àquelas exercidas pelos órgãos/unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, contudo, por estar inserida na estrutura organizacional da entidade e por caracterizar-se pela alta especialização, deverão incluir ações específicas e tempestivas (BRASIL 2001, Capítulo X, seção I, item 11, p. 76).

Do disposto acima, depreende-se que a atuação de órgãos de controle externo e de órgãos que compõem o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal no âmbito da Administração Pública Federal Indireta Autárquica se comunicam e impactam a gestão das entidades e órgãos a eles jurisdicionados. Por consequência, impactam na atuação das instâncias de controle constituídas em suas estruturas dada a inter-relação de suas ações.

A institucionalização de estruturas e práticas de governança que viabilizam a gestão pública é quase sempre fundamentada na interdependência da atuação de instâncias de controle do ambiente externo às entidades, na obrigatoriedade da similitude de atuação, bem como no crescente interesse nos controles em nível de sistema na esfera pública. A seção seguinte tratará da governança buscando abordar seus contextos e interações, dando ênfase a perspectivas e conceituações, sua relação com a teoria da agência, princípios e práticas que a fundamentam.

## **2.2 Governança: Contextos e Interações**

Tendo em conta a governança na perspectiva de órgãos de controle externos e no âmbito de atuação de instâncias internas de controle no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS), será abordado um breve contexto de governança e suas interações, destacando conceitos, mecanismos e princípios; inter-relação de instâncias de governança com estruturas e práticas.

Argumenta Jessop (1995) que referências elementares sobre governança como abordagem teórica datam do século 14, mantendo-se inexpressiva até seu ressurgimento como possibilidade teórico-prática por volta de meados dos anos 1970. A abordagem ganha notoriedade em face de inadequações identificadas em outros paradigmas e de sua base teórica multivariada, que inclui teoria institucional, relações

internacionais, organização social, estudos de desenvolvimento, Administração Pública, e considerado o contexto de mudanças político-econômicas que de alguma forma impactaram as organizações tanto públicas quanto privadas (JESSOP, 1995; STOKER, 1998).

Crises financeiras na Inglaterra resultaram em ações voltadas ao fortalecimento da governança como a edição do Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa que motivaram a elaboração do Relatório Código Cadbury – Comitê sobre os aspectos financeiros de Governança Corporativa, em 1992, focado em melhores práticas de governança para Conselhos de Administração (TIROLE, 2001; BRASIL, 2014a); a publicação da Lei Sarbanes-Oxley nos Estados Unidos em 2002, voltada à melhoria de controles em relatórios financeiros e, concomitantemente, a fundação do European Corporate Governance Institute (ECGI), focado em melhoria da governança e investigação autônoma (BRASIL, 2014a). Também, direcionamentos do Parlamento Europeu e de Conselho da União Europeia, publicados em 2006, versando sobre fiscalização (VINNARI; SKAENVAEK, 2014)

Na “contextualização” da governança com base em alguns conceitos e explicações próprias da teoria institucional, destaca-se que a legitimidade organizacional prescinde de sistemas de crenças compartilhadas pela necessária interação de diversos processos (MEYER; ROWAN, 1977).

Em seu estudo Scott (1987) corrobora essa compreensão, ao enfatizar a importância atribuída a organização enquanto sistema institucional, concebendo que “sistemas institucionalizados de crenças constituem uma classe distinta de elementos que podem explicar a existência e/ou a elaboração da estrutura organizacional” (SCOTT, 1987, p. 497, tradução nossa).

Esse entendimento projeta que as estruturas organizacionais, como uma estrutura de governança, passam a ser legitimados não em função de um processo específico de institucionalização, mas por meio de uma gama de processos – sistemas cognitivos e seus elementos institucionais (SCOTT, 1987).

Como abordagem prática, em nível global, a governança assume relevância a partir do movimento de reformas iniciadas nos anos 1980, momento comumente conhecido como a nova gestão pública (NGP). Nesse processo, foram incorporadas do setor privado iniciativas e práticas administrativas relacionadas a estruturas, incentivos, normas, desempenho e eficiência (BEVIR; RHODES; WELLER, 2003; BEVIR, 2011).

Segundo Bevir, Rhodes e Weller (2003) entre essas transformações se encontram a privatização, mercantilização, gestão empresarial, descentralização, regulação e controle político. Logo, tema em evidência no âmbito das ciências sociais e também de grande interesse para atores políticos, órgãos e entidades sem fins lucrativos (BEVIR, 2011).

Em nível nacional, tanto na esfera pública quanto no âmbito privado, a temática governança também ganhou evidência em função da conjuntura político-econômica vivenciada a partir dos anos 80, crise fiscal que, internamente, na perspectiva de Pereira (1998), era “antes de mais nada uma crise de governança”, sendo, num “leque de controles” [...] “elemento fundamental da reforma do Estado nos anos 90”. Nesse sentido, destaca o autor que “existe governança [...] quando seu governo tem as condições financeiras e administrativas para transformar em realidade as decisões que toma”.

Medidas de fortalecimento à governança promovidas pela iniciativa privada decorreram em parte de situações e fatos atípicos que identificaram controles frágeis e ingerência de riscos em diferentes cenários (BRASIL, 2014a; MONTEIRO, 2015). No cenário internacional ganhou destaque nesse sentido, a atuação conjunta de cinco organizações: Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), Associação Americana de Contabilidade (AAA), Instituto de Executivos Financeiros (FEI), Instituto de Auditores Internos (IIA) e a Associação Nacional de Contabilistas (NAA), promovida e financiada em 1987 pelo setor privado. Estas analisaram o sistema de informação financeira nos Estados Unidos de cujo trabalho resultou o relatório da National Commission on Fraudulent Financial Reporting (EISENBERG, 1997; BRASIL, 2014a).

A referida atuação resultou em recomendações extensivas à gestão superior e aos conselhos de administração de empresas públicas, a órgãos reguladores e de aplicação da lei, e ao mundo acadêmico bem como a auditores independentes e profissionais de contabilidade pública, concluindo pela “necessária melhoria em todas as áreas” [...] “a ser implementada dentro da estrutura existente de governança corporativa e de regulação” [...] por meio de uma atuação “em conjunto, de forma sinérgica”, dando ênfase a ações de controle interno como instrumento para evitar práticas fraudulentas (EISENBERG, 1997; NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING, 1987, p. 1-3, tradução nossa).

A National Commission on Fraudulent Financial Reporting, deu origem The

Committee of Sponsoring Organizations (COSO) ou Comitê das Organizações Patrocinadoras, entidade líder na promoção de pensamento e desenvolvimento de quadros e orientações voltados a gestão e governança, com ênfase em controles internos, gerenciamento de riscos corporativos, governança organizacional, fraude e relatórios financeiros.

### **2.2.1 Perspectivas e Conceituações de Governança**

Em meio a diferentes perspectivas acerca de governança se destacam a governança global, governança corporativa e a governança pública (BRASIL, 2014a). Nesse estudo, dar-se-á ênfase às duas últimas e suas conceituações.

Afirma Kooiman (1993) que no setor público ou no privado a governança se configura como uma estrutura que evidencia um novo modelo de ação, por meio de um processo interativo de múltiplas direções e atores, no qual se disseminam novos conhecimentos e capacitam-se à resolução dos problemas unilaterais compartilhados coletivamente. Nessa interconexão, identificam-se agente e principal, relações inter-organizacionais e coordenação sistêmica, no interesse de uma ação coletiva (STOKER, 1998).

A relevância atribuída à temática governança é decorrente de iniciativas à institucionalização de órgãos privados; publicações voltadas a melhores práticas de governança bem como pela regulação, evolução e criação de estruturas públicas de controle (órgãos de controle interno e externo)

Neste cenário destaca-se a criação em 1995 na área privada, do então Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA) por um grupo de empresários, conselheiros, executivos e estudiosos. O órgão, renomeado para Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) em 1999, é o principal articulador de práticas e debates sobre o tema Governança Corporativa, reconhecido nacional e internacionalmente.

Stoker (1998) argumenta que o significado do termo governança é essencialmente relacionado a ação, resultado ou forma de governar, sendo usualmente tratado como sinônimo de governo. Contudo, destaca que se trata de ressignificar o modo de governar, compreendendo nesse sentido novos processos, mudanças de quadros ou de condições preexistentes. Em outras palavras, significa reinventar a gestão de um governo, seus limites, criando condições que definam

“regras ordenadas e coletivas”.

Bevir (2003) considera que conceitos de governança estão diretamente relacionados ao contexto de análise. Em seu estudo intitulado “Traditions of Governance: Interpreting the Changing Role of the Public Sector in Comparative and Historical Perspective”, o autor argumenta, por exemplo, que num cenário de mudanças, a "governança", como aplicada ao governo britânico vai dizer algo diferente do que diz a "governança" na França” (BEVIR, 2003, p. 24). Assim, as reformas promovidas no âmbito da nova gestão pública são moldadas com base nas tradições governamentais de cada Estado. Estas, construídas por sua vez, sobre as noções de crenças, tradições e dilemas de cada país.

Por outro lado, em sentido genérico Bevir (2003) associa a governança a regras padronizadas, por meio da qual teorias e questões de temática social são coordenadas. Não obstante essa perspectiva, o autor, em estudo mais específico, relacionou a governança também a novas teorias e práticas e aos seus dilemas (BEVIR, 2011) a partir de então, passou a considerar a natureza difusa da governança. Nesse sentido, de acordo com o autor, a governança permite debates em contextos abstratos e empíricos.

Assim, deve considerar análises abstratas de hierarquia, mercado e a rede como tipos de organização, e promover debates mais empíricos sobre as condições mutáveis da vida social e política. É, em sua perspectiva “um termo mais amplo do que o governo porque não se concentra apenas sobre o Estado e suas instituições, mas também na criação de regra e no direcionamento de práticas sociais”. (BEVIR, 2013, p.1).

Governança corporativa “é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e controladas”, sendo de responsabilidade do conselho de administração, cujas ações são sujeitas a disposições legislativas e regulamentares (CADBURY COMMITTEE, 1992). Composta por sistemas de controle e monitoramento que funcionam como mecanismos para regulação das ações dos administradores (SIFERT FILHO, 1998) voltados à equidade, transparência e responsabilização nas questões que interessam ao negócio organizacional e à sociedade como um todo, assim, a governança corporativa constitui-se em estruturas sujeitas à avaliação de sua adequação (WILLIAMSON, 1996).

Nesse aspecto, um conjunto de mecanismos que expressam os interesses das partes direta e indiretamente envolvidas e impactam as atividades das organizações

(SHLEIFER; VISHNY, 1997); “a concepção de instituições para induzir ou forçar a gestão a internalizar o bem-estar das partes interessadas” (TIROLE, 2001, p.4).

A governança pública, por sua vez, é tida como um “conjunto de leis, normas, políticas e instituições que definem, constituem e mediam as relações entre os cidadãos, mercado, a sociedade e o Estado, e desse modo viabilizam o exercício do poder público (WEISS; THAKUR, 2010 p.5-6, tradução nossa). Essa percepção denota a existência de um sistema que interage o ambiente interno de órgão ou entidades como o ambiente externo do qual faz parte.

Para a Federação Internacional de Contadores – IFAC (2014), a governança no setor público compreende diversas estruturas (administrativa, política, econômica, social, ambiental, legal e outras) que atuam com o objetivo de alcançar os resultados almejados pelas partes interessadas. A promoção de boa governança nas diversas dimensões pressupõe alcançar resultados agindo indivíduos e órgãos prioritariamente no interesse público “em qualquer ação, decisão ou política”. Além disso fortalece a boa governança outros mecanismos como “definir resultados e determinar as intervenções necessárias para alcançá-los, promover capacitação em nível organizacional e pessoal, gerenciar riscos e adotar controles internos eficazes, por meio de uma efetiva responsabilização. (IFAC 2014, p. 10).

Nesse sentido, concebeu-se que a governança se alinha com todos os processos de governação, sejam esses promovidos em nível de governo, mercado ou rede, bem assim, a partir de leis, normas, poder ou linguagem, revestindo-se de significados peculiares em função da vertente que se busca analisar. (BRASIL, 2014a). No tópico a seguir, a governança será abordada na perspectiva de sua relação com pressupostos da teoria da agência.

### **2.2.2 Governança e Conflitos de Agência**

De acordo com Jensen e Meckling (1976, p. 308), uma relação de agência é “um contrato em que uma ou mais pessoas (o principal (s)) delega a outra pessoa (o agente) a realização de algum serviço em seu nome que envolve alguma decisão a ser tomada em função da autoridade delegada ao agente”. [...] da qual resulta monitoramento, custos de agência – pecuniários, ou não – bem como divergências entre as decisões do agente e às de interesse do principal.

A vertente positivista da teoria da agência se aplica a identificar várias alternativas de contrato, e a linha principal-agente indica o contrato mais eficiente sob

diferentes níveis de incerteza, de aversão ao risco, informação e outras variáveis. (EINSENHARDT, 1989).

A linha positivista da teoria da agência, segundo Einsenhardt (1989), defende a análise de conflitos entre “principal” e “agente” em função de objetivos preestabelecidos. Essa vertente na percepção de Jensen (1983) procura a solução aos problemas de agência por meio de mecanismos de governança.

Dessa forma, decorrem dessa linha, duas proposições: relação contratual baseada em resultados; relação contratual baseada em informações que permitam ao principal verificar o comportamento do agente (monitoramento). Disso se depreende, por exemplo, que controles internos e gestão de riscos na organização subsidiam a atuação dos contratantes em face da sua importância para a consecução de objetivos organizacionais. São, portanto, mecanismos de controle que pressupõem outros, como monitoramento e informação e comunicação.

Para Hart (1995) a separação entre a propriedade e a administração e suas consequências favorecem a definição de estruturas de governança. Afirma o autor que “questões de governança corporativa se sucedem na organização sempre que existe problema de agência, conflitos ou interesses, envolvendo membros da organização, quer na condição de proprietários, gerentes, trabalhadores ou consumidores” (HART, 1995, p. 681).

Ratifica esse posicionamento Shleifer e Vishny (1997, p. 5) ao entender que divergências de interesse levam essencialmente à necessidade de “separação da gestão e finanças, ou – em terminologia mais padrão – de propriedade e controle”.

Em sua perspectiva teórica, Fama e Jensen (1983) defendem que contratos distinguem as organizações umas das outras e explicam sua sobrevivência. Em sua estrutura, contratos combinam disponibilidade de tecnologias operacionais eficientes e alinham-se a restrições do meio externo que direcionam seus meios e fins. Além disso, entre outros aspectos, contratos especificam os direitos de cada agente organizacional, ratificam processo de decisão ao focar em suas etapas e nas atribuições dos respectivos agentes.

A firma ou organização “é o nexo de contratos escritos e não escritos” que ditam “as regras do jogo” (FAMA; JENSEN, 1983; JENSEN, 2000). E nesse cenário, os conflitos de interesse denotam a essência autointeressada das pessoas que emerge ainda que pontualmente, em algum momento em que se espera delas uma atuação de cooperação, parceria, em diferentes âmbitos, como no ambiente familiar e

organizacional por exemplo (JENSEN, 1994).

A segregação das funções de direção das de assunção de riscos viabilizam a sobrevivência das estruturas organizacionais tanto por causa dos benefícios da especialização nesses níveis, quanto pelo impacto resultante dessa distinção entre as funções dos agentes, para a eficácia dos controles dos problemas de agência (FAMA; JENSEN, 1983). Assim, a separação entre propriedade e gestão sustenta a relevância da governança corporativa dada a importância de mecanismos de governança que traduzam a atuação de múltiplos agentes e estruturas, na consecução dos objetivos organizacionais (JENSEN, 2000).

Para Fama e Jensen (1983) o “ápice” dos sistemas de controle de decisões de gestão, está nas decisões de conselhos de administração, cujo papel fornece a garantia da separação entre decisão de gestão e de controle.

Nesse aspecto, os autores tratam de duas formas de decisão: a primeira (iniciação e implementação), delegada a diferentes agentes de forma hierarquizada; outra, delegada para ratificação e monitoramento, em cuja linha se encontra a atuação conjunta por diversos agentes, por meio de comitês e conselhos. Contudo, Jensen (2000) considera que há uma propensão a que os conselhos de administração adotem o posicionamento de gestores, gerentes em oposição aos interesses da parte que os criou.

Também observa Hart (1995) que “uma verificação sobre gestão é fornecida pelo conselho de administração”. [...] “Acionistas elegem os membros do conselho para agir em seu nome, a partir disso o colegiado passa a controlar a gestão superior, ratificando suas principais decisões. O autor ressalta que em casos extremos, executivos superiores e outros membros da equipe de gestão são afastados”, vez que, segundo o autor, não obstante a relevância da atuação do conselho de administração, na prática, sua eficácia é passível de discussão.

Para Ludícibus, Marion e Pereira et al. (2003), a relação entre propriedade e controle ocorre por meio do conselho de administração, da Auditoria Independente e do Conselho Fiscal, que “devem assegurar aos proprietários a equidade (fairness), a transparência (disclosure), a responsabilidade pelos resultados (accountability) e o cumprimento de leis e normas (compliance).

Segundo Bergamini Junior (2005) a segregação de funções revela duas questões nitidamente delineadas: inexistem contratos perfeitos assim como agentes infalíveis. Essas condições demandam a adoção de eficientes mecanismos de

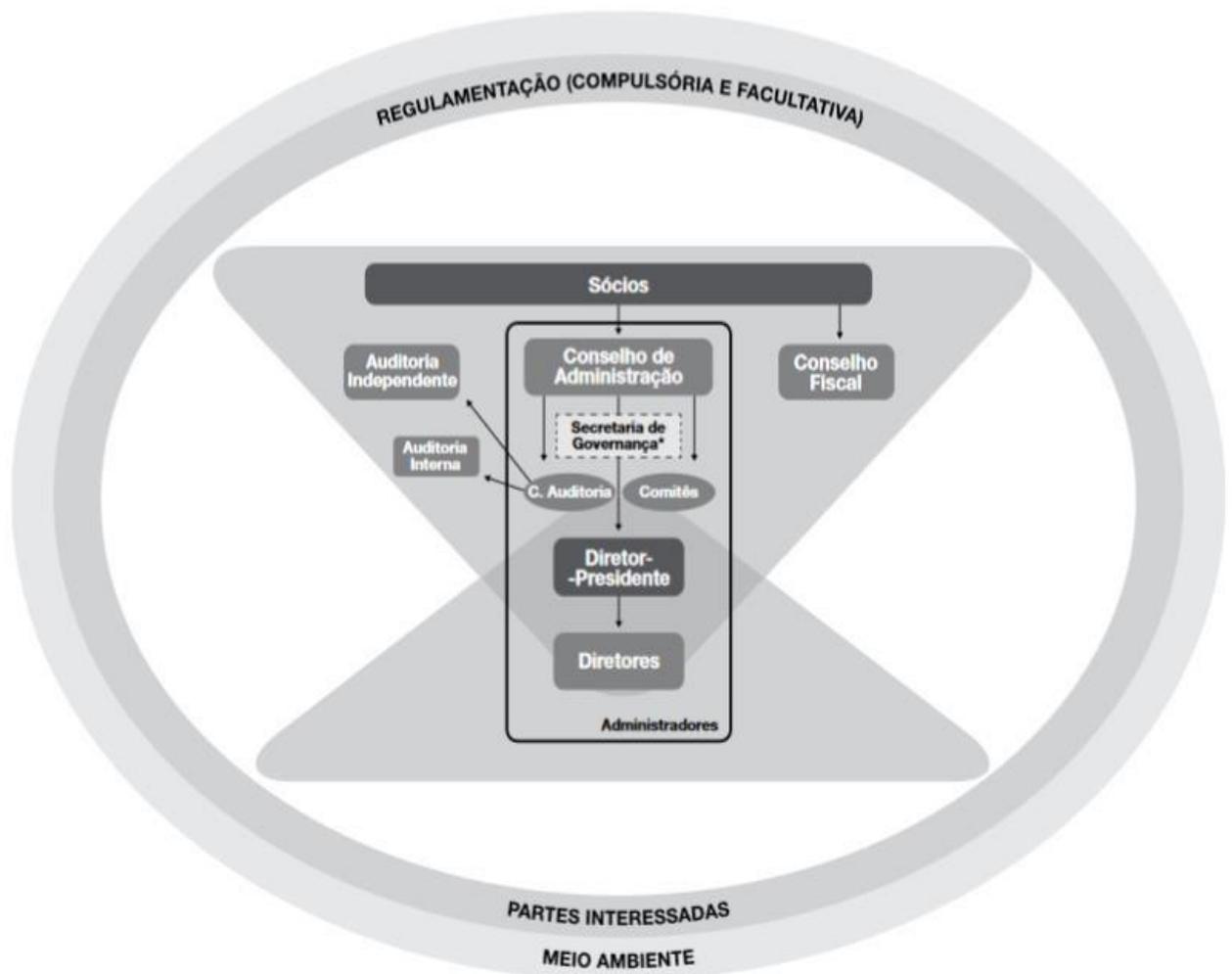
governança. Isso, “numa perspectiva abrangente inclui a avaliação (a) do sistema de poder nas empresas, na busca do locus de poder; (b) do sistema de controle desse poder; (c) da disponibilização de informações entre as partes envolvidas e (d) do zelo com relação aos interesses envolvidos, incluindo os interesses da comunidade na qual a empresa está inserida”. (BERGAMINI JUNIOR, 2005, p. 152).

### **2.2.3 Princípios e Práticas de Governança**

O código de Melhores Práticas de Governança Corporativa publicado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) é instrumento de princípios e práticas adaptáveis tanto à esfera pública quanto à privada em seus múltiplos segmentos. O documento destaca que, objetivamente, princípios de Governança Corporativa levam à preservação e otimização do valor da organização ao buscar alinhamento e atendimento aos interesses das partes envolvidas (IBGC, 2015).

O IBGC difunde em seu código de melhores práticas o conceito de governança corporativa, o qual abrange “terceiro setor, cooperativas, estatais fundações e órgãos governamentais” (p.14), nesses termos: “governança corporativa é um sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle” (IBGC, 2015, p.20).

**Figura 01: Contexto e Estrutura de Governança do Sistema de Governança Corporativa**



Fonte: IBGC, 2015.

A governança corporativa, de acordo como o IBGC (2015) é fundamentada em quatro princípios básicos: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa, que são incorporados às práticas de governança. A transparência, pressupõe a divulgação da informação sobre os atos de gestão a quem de direito, além daquelas legalmente impostas. Por equidade, tem-se o tratamento igualitário em relação as partes interessadas, externa e internamente.

A prestação de contas, por seu turno, requer “atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis” (IBGC, 2015, p.21). Por fim, zelo pela imagem projetada em nível externo, pela

projeção do melhor modelo de negócio, o que caracteriza a sua reponsabilidade corporativa.

Código de conduta é o documento que dissemina os princípios éticos levando à reflexão da identidade e cultura organizacionais, com fundamento em responsabilidade, respeito, ética. Sua criação, adoção e divulgação agregam valor à reputação e à imagem organizacional – seus mais importantes ativos – visto que deve ensejar o compromisso de todos, sem exceção, com padrões efetivos de conduta no âmbito da organização. Nesse sentido o código deve:

Fomentar a transparência, disciplinar as relações internas e externas da organização, administrar conflitos de interesses, proteger o patrimônio físico e intelectual e consolidar as boas práticas de governança corporativa. Deve complementar as obrigações legais e regulamentares, para que considerações éticas e relativas à identidade e à cultura organizacional influenciem a gestão (IBGC, 2015, 94).

Segundo o IBGC (2015, p. 42-43) o conselho de administração é o guardião dos princípios e valores do sistema de governança, assim, entre outras práticas, “para que o interesse da organização sempre prevaleça, o conselho deve prevenir e administrar situações de conflitos de interesses”. Assim, são características e competências que qualificam o conselheiro de administração, segundo o órgão:

- I. Alinhamento e comprometimento com os princípios, valores e código de conduta da organização;
- II. Visão estratégica;
- III. Disposição para defender seu ponto de vista a partir de julgamento próprio;
- IV. Capacidade de comunicação;
- V. Disponibilidade de tempo;
- VI. Capacidade de trabalhar em equipe;
- VII. Conhecimento das melhores práticas de governança corporativa;
- VIII. Capacidade de interpretar relatórios gerenciais, contábeis e financeiros e não financeiros;
- IX. Conhecimento sobre a legislação societária e a regulação;
- X. Conhecimentos sobre gerenciamento de riscos.

Além disso, estabelece o órgão que “o conselheiro deve estar isento de conflito de interesse fundamental (não administrável, não pontual ou situacional, que seja, ou espera-se que seja, permanente) e constantemente atento aos assuntos da organização. Deve dispor de capacidade de atuar proativamente, visando a tomar decisões informadas e conscientes, além de entender que seus deveres e responsabilidades são abrangentes e não restritos às reuniões do conselho.” (IBGC, 2015, p.43).

Ainda conforme o IBGC (2015), relativamente às atividades de auditoria numa

organização a competência por monitorar a implementação das suas recomendações é do conselho de administração visto que tem o dever de monitorar a conformidade da atuação dos agentes da governança visando auxiliar no aperfeiçoamento dos seus controles.

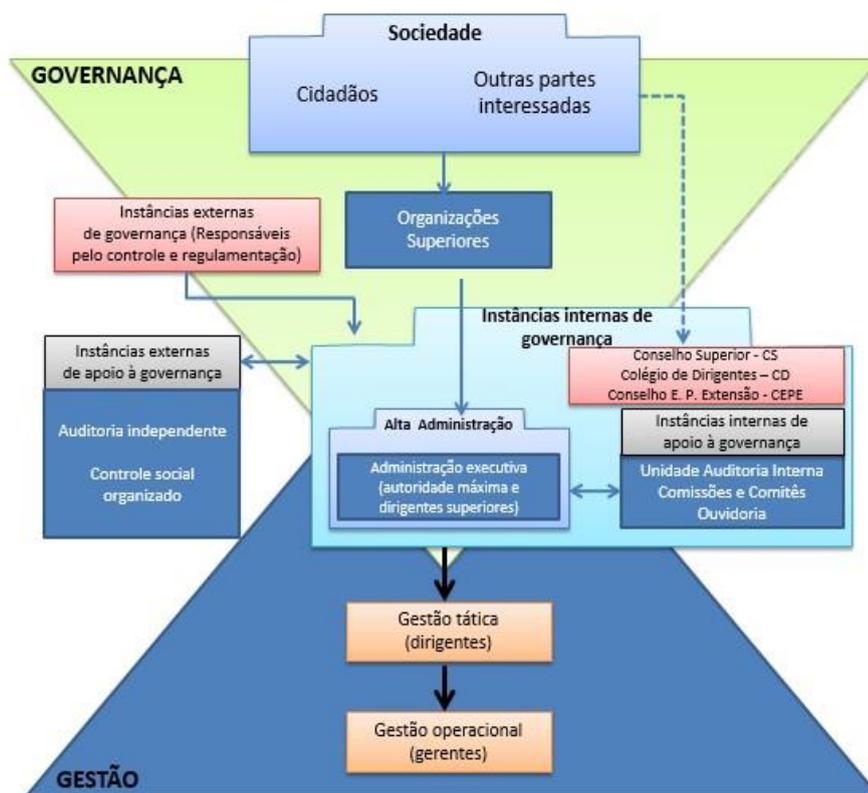
Nesse contexto, o órgão estabelece que cabe à diretoria executiva, por sua vez, instituir e operar um sistema de controles internos, com vistas ao monitoramento dos processos operacionais, financeiros de gestão de riscos e *compliance*. Além disto, compete prestar contas do sistema de controles anualmente.

Para o TCU, de acordo com o Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública (BRASIL, 2014a), a governança se constitui como um “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2014a, p.5-6), sendo observáveis em quatro dimensões: sociedade e Estado; entes federados, esferas de poder e políticas públicas; órgãos e entidades; atividades intraorganizacionais. Destaca-se, sobre as quatro dimensões acima citadas que:

Enquanto a primeira define as regras e os princípios que orientam a atuação dos agentes públicos e privados regidos pela Constituição e cria as condições estruturais de administração e controle do Estado a segunda se preocupa com as políticas públicas e com as relações entre estruturas e setores, incluindo diferentes esferas, poderes, níveis de governo e representantes da sociedade civil organizada; A terceira garante que cada órgão ou entidade cumpra seu papel; e a quarta reduz os riscos, otimiza os resultados e agrega valor aos órgãos ou entidades. BRASIL, 2014, p.19).

Depreende-se do disposto acima que há intercessão entre as dimensões identificadas, e que cada uma delas utiliza-se dos mecanismos acima definidos. Nesse sentido, a compreensão de um sistema de controle interno e externo em nível de entidade embora possa se desenvolver com base em uma das perspectivas – atividades intraorganizacionais, por exemplo, a qual viabilizam processos decisórios, estruturas de governança e relações intraorganizacionais–, também encontra em outras dimensões elementos que justifiquem aspectos que levam a esse entendimento. Isso se dá pelo fato de que as quatro vertentes acima tratadas integram um sistema de governança como expressa a figura 02.

**Figura 02: Sistema de Governança em órgãos e entidades da administração pública**



Fonte: Referencial Básico de Governança (BRASIL, 2014a)

A figura 2 ilustra que a governança em nível organizacional é influenciada pelo ambiente externo à organização, como por exemplo, a sociedade e mesmo o Estado, por meio dos seus órgãos e entidades, organizações superiores. Pode-se inferir, por exemplo, que a institucionalização de uma estrutura de governança em organizações públicas pressupõe regras institucionais racionalizadas que são incorporadas como elementos estruturais para a atuação do órgão ou entidade. Pressupondo que essas regras observadas internamente decorrem de regulamentação, ou seja, do poder coercitivo de estruturas externas à organização, a incorporação dessas regras pelo segmento, origina uma estrutura com legitimidade.

O TCU como órgão de controle e regulamentação situa-se na estrutura do sistema de governança do IFS como instância de governança externa, sendo assim, norteador de boas práticas à implantação. O Referencial Básico de Governança (BRASIL, 2014a) com base no qual tem sido avaliada a governança de órgãos jurisdicionados elenca diversas práticas aplicáveis em nível de governança e gestão.

Destacou-se no quadro 1 práticas que são essencialmente aplicadas a membros de conselho de administração ou equivalentes e à alta administração.

Tendo em vista que boas práticas sinalizadas pelos órgãos de controle externos direcionam ações de fiscalizações, servindo de parâmetro para avaliar a adequação das estruturas e a atuação de órgãos a eles jurisdicionados, levou-se em conta neste estudo as boas práticas disseminadas pelo TCU relacionadas à governança, gestão de riscos e controles internos, a partir dos mecanismos liderança, estratégia e controles, com o intuito de clarificar os critérios usados na definição das categorias e identificação dos elementos objeto de análise.

Nesse sentido, foram selecionadas práticas que se aplicam a avaliação das subunidades objeto desse estudo, as quais são correlatas às questões do ambiente interno das estruturas de gestão de riscos e controles do COSO, razão por que nortearam as questões aplicadas nas entrevistas. No quadro 01 destacam-se práticas que contribuem ao fortalecimento do sistema de controle interno a partir das estruturas de nível superior de órgãos e entidades, quais sejam os colegiados superiores e a alta administração.

#### **Quadro 01: Mecanismos “Liderança”**

<b>Pessoas e Competências</b>	
Estabelecer e dar transparência ao processo de seleção de membros de conselho de administração ou equivalente e da alta administração	
Assegurar a adequada capacitação dos membros da alta administração.	
Estabelecer sistema de avaliação de desempenho de membros da alta administração	
Garantir aos membros de conselho e da alta administração benefícios financeiros e não financeiros para garantir e estimular foco nos resultados organizacionais.	
<b>Princípios e Comportamentos</b>	
Adotar código de ética e conduta que defina padrões de comportamento dos membros da alta administração e dos conselhos ou colegiado superior	
Estabelecer mecanismos de controle para evitar que conflitos de interesse influenciem as decisões e as ações de membros da alta administração e dos conselhos ou colegiado	
<b>Liderança Organizacional</b>	
Estabelecer mecanismos para garantir que a alta administração atue de acordo com padrões de comportamento baseados nos valores e princípios constitucionais, legais e organizacionais e no código de ética e conduta adotado.	
Assegurar, por meio de política de delegação e reserva de poderes, a capacidade das instâncias internas de governança de avaliar, direcionar e monitorar a organização	
Responsabilizar-se pela gestão de riscos e controle interno	
<b>Sistema de Governança</b>	

Estabelecer as instâncias internas de governança da organização.
Garantir o balanceamento de poder e a segregação de funções críticas.
Estabelecer o sistema de governança da organização e divulgá-lo para as partes interessadas

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em BRASIL (2014a).

Práticas que promovam o relacionamento com partes interessadas de acordo com o TCU (BRASIL, 2014a) se faz necessário que órgão e entidades estejam abertos a ouvir as partes interessadas para conhecer necessidades e demandas, para tanto devem adotar como estratégia o estabelecimento e divulgação de canais de comunicação com as diferentes partes interessadas de forma efetiva. Conforme o quadro 2, o órgão considera ainda com boa prática promover a participação social, envolvimento de todas as partes interessadas na governança da organização.

#### **Quadro 02: Mecanismos “Estratégia”**

<b>Relacionamento com Partes Interessadas</b>
Estabelecer e divulgar canais de comunicação com as diferentes partes interessadas e assegurar sua efetividade
Promover a participação social, com envolvimento dos usuários, da sociedade e das demais partes interessadas na governança da organização

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em BRASIL (2014a).

Práticas relacionadas ao mecanismo controle como instrumento de governança são concebidas a partir de três componentes básicos, quais sejam: gestão de riscos, controle interno, auditoria interna, *Accountability* e transparência. Destaca-se no quadro 3, que os componentes correspondem a princípios e estruturas, contemplados nesse estudo, razão por que foram considerados na definição das categorias e elementos de análise dessa pesquisa.

#### **Quadro 03: Mecanismos “Controle”**

<b>Gestão de Riscos e Controle Interno</b>
Estabelecer sistema de gestão de riscos e controle interno
Monitorar e avaliar o sistema de gestão de riscos e controle interno
<b>Auditoria Interna</b>
Estabelecer a função de auditoria interna
Prover condições para que a auditoria interna seja independente e proficiente
Assegurar que a auditoria interna adicione valor à organização
<b>Accountability e Transparência</b>

Dar transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei.
--

Prestar contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de <i>accountability</i> .
--

Fonte: Elaborado pela autora, baseado em BRASIL (2014a).

A estrutura de práticas e controles apresentada no Quadro 3 sugere entendimento do tribunal de que há uma interdependência entre as atividades de gestão de riscos e controle interno em órgãos e entidades públicas. Reflexões nesse sentido têm considerado a interação de controles internos com a gestão de riscos corporativos como indispensáveis à consecução dos objetivos organizacionais. (SPIRA; PAGE, 2003; SARENS; DE BEELDE, 2006a; 2006b).

O Levantamento do perfil de governança pública de órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal realizado pelo TCU, do qual resultou o Acórdão 1.273/2015 – Plenário, traz elevados percentuais que reforçam a inadequação da gestão de riscos e controles internos nas organizações públicas federais avaliadas, tanto em termos de diretrizes quanto em nível de execução, cujas deficiências, de acordo com o tribunal, reforçam a necessidade de implementação de um modelo de governança mínimo. (BRASIL, 2015b).

### **2.3 Compliance Organizacional versus Integridade Organizacional**

O termo “*Compliance*” traduzido do verbo em inglês to comply significa agir em conformidade com uma regra, uma instrução interna ou comando ou estar em conformidade com leis e regulamentos externos e internos, como política, melhores práticas e qualquer outro paradigma (PARDINI, 2016; PEREIRA, 2016), objetivo que deve estar integrado à tomada de decisão em todos os níveis organizacionais. (PARDINI, 2016; PEREIRA, 2016).

Argumenta Pereira (2016) que embora o termo “*compliance*” tenha se tornado mais popular no meio empresarial no Brasil a partir da lei da Empresa Limpa, conhecida mais popularmente como a Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013), é bem conhecido no setor bancário desde o final do século, com o início da Era dos Controles Internos no país. Assevera Souza (2016) que a partir dessa lei e de outros instrumentos legais, foi nominada “programa de integridade”, termo esse, segundo o autor, que “*provavelmente será utilizado em substituição ao “compliance”, mas que são sinônimos*”.

Também para Nascimento (2016) o *Compliance Público*, em essência é um

programa de integridade, que se apresenta como ação estratégica inovadora no âmbito público que considera além dos princípios de dispostos na Consituição Federal de 1988, Art. 37, também outros pilares como ética, transparência, integridade. Nesse sentido, assevera que:

Se compreende por *Compliance Público*, programa de integridade pública, como a criação de medidas institucionais, mecanismos e procedimentos de integridade, análise e gestão de riscos, comunicação, controles, auditoria, monitoramento e denúncia que venham a promover a atuação em conformidade do órgão, de acordo com diretrizes internas e externas promovendo, com isso, a gestão da integridade na esfera pública.

Para Verhezen (2010) gestores e demais responsáveis por cumprir regras e regulamentos tendem a observar essas obrigações quase de forma automática quando percebem, em suas organizações, valores éticos enraizados e procedimentos estabelecidos com justiça. O autor avalia que a gestão é quase sempre orientada à *compliance* de órgãos reguladores externos, que muitas vezes buscam garantias de estrita conformidade com regras, códigos e regulamentos, o que não contempla o *compliance* em seu sentido mais amplo.

Na mesma direção Santos et al. (2012) percebem o cumprimento de normas, regulamentos e mesmo a existência de sistemas de controle interno. Argumentam os autores que somente podem contribuir para comportamentos e práticas adequadas em nível organizacional quando integrados à cultura organizacional, combinados com valores de integridade e ética.

Anderson e Eubanks (2015) destacam a importância da *compliance*, não apenas como prática de monitoramento contínuo, mas também e, em especial, na execução de controles em nível operacional (primeira linha), na supervisão de controles e riscos específicos (segunda linha) ou na avaliação e monitoramento (terceira linha).

O “*compliance*” entendido como um sistema no sentido de que “os agentes de governança têm responsabilidade em assegurar que toda a organização esteja em conformidade com os seus princípios e valores, refletidos em políticas, procedimentos e normas internas, e com as leis e os dispositivos regulatórios a que esteja submetida”, cuja efetividade constitui o sistema de conformidade (*compliance*) organizacional. (IBGC, 2015, p. 91).

Todavia, para Anderson e Eubanks (2015) “de todas as linhas de defesa deve ser esperado demonstrar por meio de suas diretrizes, ações e comportamentos, a

importância da integridade e valores éticos”. Nesse sentido ressaltam os autores que compete ao colegiado superior “dar o tom” fortalecendo e supervisionando o clima organizacional e comunicando sobre integridade, valores éticos e normas de conduta. (ANDERSON; EUBANKS, 2015, p.15).

Moraes (2014) expressa entendimento semelhante à perspectiva de Verhezen (2010) ao entender que as organizações que enxergam nas práticas de governança e *compliance* somente a obrigatoriedade de cumprir leis estão fadadas a perderem ótimas oportunidades visto que a promoção de transparência e de prestação de contas, por exemplo, traz entre outros reconhecimentos, credibilidade e confiança interna e externa. Nesse sentido, argumentam Ribeiro e Diniz (2015, p. 88) que, por ter foco em transparência, integridade e ética, a *compliance* estimula a sustentabilidade das organizações, cujas práticas são metas “essenciais para a fruição natural da cooperação mútua, única forma capaz de alterar a mentalidade dos atores e transformar de forma efetiva o ambiente organizacional”.

Breier (2015) concebe a promoção de uma cultura de conformidade com regras no âmbito organizacional por meio de programas de *compliance*, como uma prática de boa governança corporativa que requer o envolvimento de todos os níveis hierárquicos, reiteração ao longo do tempo, realidade que se materializa por meio de programas de *compliance* compatíveis com a realidade do segmento administrativo.

Braga e Granado (2017), por sua vez, asseveram que a cultura de *compliance* viabiliza uma mudança de atitude em relação a ética e aos normativos para adequação ao ambiente regulatório, com vistas a evitar riscos decorrentes do processo decisório, que podem levar a punições e a prejuízos de imagem da organização.

De forma análoga à visão de Verhezen (2010), defendem Braga e Granado (2017) que o simples fato de se adotar mais exigências normativas nas práticas organizacionais não se permite instalar uma cultura de *compliance* pois essa transcende a simples facilitação ao cumprimento da lei, uma vez que inclui estimular valores éticos e princípios morais nos agentes públicos.

#### **2.4 Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos na Perspectiva do Comitê de Organizações Patrocinadoras - COSO**

As estruturas publicadas pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras – Treadway Commission’s (COSO): Controle Interno – Estrutura Integrada, (Internal Control – Integrated Framework) de 1992, e Gerenciamento de Riscos Corporativos –

Estrutura Integrada (ERM), conhecido com COSO II, publicado em 2004, tratam de diretrizes básicas de governança, de normas de controle interno e gestão de riscos aplicáveis em diversos órgãos públicos e privados e têm direcionado a realização de diversos estudos sobre as temáticas correlatas.

De acordo com a versão atualizada do documento Controle Interno –Estrutura Integrada – COSO (2013) a eficácia de um sistema de controle interno demanda a conformidade com políticas e procedimentos no processo de avaliação da suficiência dos controles, pela administração e estruturas de governança, na qual abrange o órgão deliberativo, como conselho de administração, conselho consultivo, sócios, proprietários ou conselho supervisor.

A atualização da obra trouxe inovações conceituais e estruturais, a exemplo do aprimoramento dos princípios correlacionados aos cinco componentes, e da redefinição do conceito de controle interno. Este, foi redefinido Como “um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade” (IIA, 2013, p.6).

A estrutura apresentada na figura 3, composta por cinco componentes de controle interno: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle; informações e comunicação e monitoramento, tornou-se desde a sua edição inicial, amplamente utilizado no EUA e fora dele, em organizações diversas (EISENBERG, 1997; COSO, 2013). Nesse sentido, a estrutura expressa a clara interação entre objetivos, componentes e estrutura organizacional, logo, impacta questões estratégicas e de planejamento. Nessa vertente, Farias, de Luca e Machado (2009) asseveram que o controle interno aprimora a gestão estratégica das empresas, sendo por isso, necessária a participação de gestores no planejamento das ações de gestão de controle interno.

A utilização dessa estrutura tem sido utilizada por órgãos de controle externo em seus trabalhos nos órgãos e entidades a eles jurisdicionados, tornando-se obrigatória sua adoção pelas unidades de auditoria interna dos órgãos. Trouxe sinalização nesse sentido, por exemplo, a então CGU, ao orientar orientar o sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT)por meio da Instrução Normativa nº 24/2015.

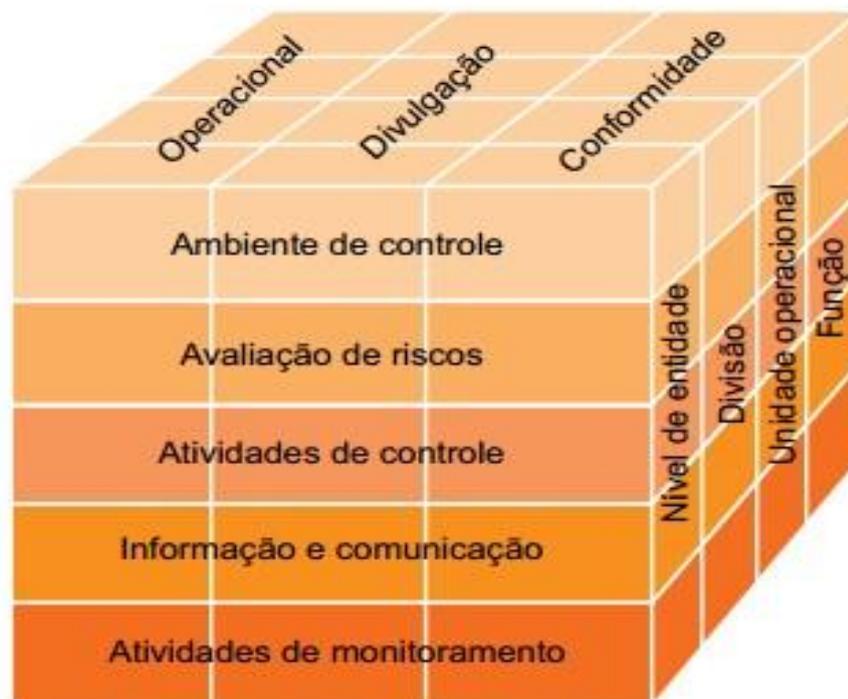
Os cinco componentes de que tratam a estrutura atuam em conjunto, no sentido de mitigar riscos que comprometam os objetivos predeterminados. Desse modo, de acordo com o COSO (2013) considera-se que:

1. **Ambiente de controle:** É composto por normas, processos e estruturas, base para a condução do processo de controle por toda a organização;
2. **Avaliação de riscos:** Concentra as ações de identificação e análise dos riscos potenciais sobre os objetivos prefixados;
3. **Atividades de controle:** Definem ações visando mitigar riscos para o atendimento das diretrizes fixadas pela administração.
4. **Componente informação e comunicação:** Dá suporte aos demais, por meio da ciência das responsabilidades de controle a quem de direito e das informações que permitam a sua atuação e;
5. **Monitoramento:** Supervisão externa pela gestão e outras instâncias externas, conforme suas competências.

O ambiente de controle está essencialmente relacionado aos controles informais da organização e estão diretamente relacionados aos valores cultivados pelas pessoas. Por meio desse componente da estrutura promove-se a disciplina e a estrutura ideal para a consecução dos principais objetivos do sistema de controle interno (BRASIL, 2017).

Os elementos que integram o ambiente de controle são de importância ímpar por representar *“as atitudes e ações do Conselho de Administração em relação à importância dos controles internos dentro da organização, definindo o tom da organização”*, quais sejam: Integridade e valores éticos, filosofia e estilo operacional da administração, estrutura organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade, políticas e práticas de recursos humanos, competência do pessoal (IIA, 2013; BRASIL, 2017), razão por que norteia todos os demais componentes da estrutura.

**Figura 03: Controle Interno – Estrutura Integrada**



Fonte: COSO (2013)

O desenvolvimento da estrutura integrada de gerenciamento de riscos corporativos (ERM) indicada na figura 4 ocorreu num período marcado por eventos que culminaram em prejuízos de grandes proporções a empresas e as partes interessadas que exigiram mudanças nos processos de governança corporativa e gerenciamento de riscos. A estrutura de gerenciamento de risco, não substituiu a de controles internos, mas a incorpora em seu conteúdo, sendo o gerenciamento assim definido:

Processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2004).

Para Deloach e Thomson (2014, p.5), a Estrutura de ERM concentra os mecanismos de governança e processos de gestão, como instrumentos de gerenciamento para tomada de decisões ampliando a base de perspectiva dos riscos, porque se concentra em objetivos estratégicos não alcançados pela estrutura de controle interno. Justificam esse entendimento ao afirmar que “a realização de objetivos estratégicos sujeita-se a eventos externos nem sempre dentro do controle

da organização”.

Deloach e Thomson (2014) ressaltam também que ao ERM interessa a fixação de objetivos, enquanto o controle interno alcança os objetivos estabelecidos, fornecendo uma razoável garantia de que sejam alcançados. Além disso, o ERM engloba o controle interno, voltado à redução do risco (por meio de sua avaliação), e também trata de responder aos riscos de forma alternativa: evitar, aceitar, partilhar, reduzir.

**Figura 04: Gerenciamento de Riscos – Estrutura Integrada**



Fonte: COSO  
2004

Os componentes da estrutura integrada de controles internos têm sido utilizados pelo TCU e pela CGU em suas ações de controle nos órgãos e entidades públicas. Incorporados pelo tribunal às decisões normativas que regulamentam a apresentação dos Relatórios Anuais de Gestão), servem para coletar informações sobre o funcionamento do sistema de controle interno, por meio de autoavaliação (BRASIL, 2013b; 2015c). O referencial básico de governança editado pelo TCU em 2013 trouxe a partir de então, ampliações à estrutura autoavaliativa na perspectiva da governança.

A CGU, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo

Federal, tem adotado a metodologia em suas ações ao avaliar os controles internos administrativos, um dos seus objetivos fundamentais. O órgão por meio da Instrução Normativa nº 24/2015, que dispõe sobre os trabalhos de unidades de auditoria interna, determinou a adoção da estrutura por esta instância de governança, nos seguintes termos:

Art. 10. Para efetuar a avaliação dos controles internos, as unidades de auditoria interna deverão adotar as melhores práticas, considerando, no mínimo, os seguintes componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação, comunicação e atividades de monitoramento.

§ 1º A análise de que trata o caput poderá abranger uma subsidiária, uma divisão, uma unidade operacional ou um macroprocesso do órgão ou entidade. (BRASIL, 2015a, p.2)

Segundo Spira e Page (2003), o sentido do termo “risco” é intrínseco ao contexto da governança corporativa e, também, essencialmente relacionado à noção de controles internos. Os autores consideram que em razão dos múltiplos riscos que ocorrem no ambiente interno organizacional, os controles internos se tornam claramente associados ao gerenciamento de riscos. Assim, não são restritos a aspectos financeiros ou de performance, mas funcionam como instrumentos de gestão e monitoramento dos riscos relacionados aos objetivos organizacionais, como um todo.

Na perspectiva de Sarens e Christophther (2010) boas práticas internacionais direcionadas a governança corporativa, gestão de riscos e práticas de controle embora não obrigatórias influenciam às exigências de normas internas nas empresas, por serem orientações institucionalizadas no ambiente externo, não obstante o nível de adequação ser diferenciado em função do grau de maturidade das organizações.

Popescu e Dascălu (2012) defendem como essencial a participação da estrutura de auditoria interna das organizações nos processos de adequação e uso da ferramenta COSO em análises de gestão da qualidade e de controle interno com foco em prevenção de riscos e para o atendimento a normas e regulamentos de controle e riscos governamentais é essencial. Advertem para a possibilidade de exigências não justificadas em sistemas e de existência de normas e regulamentos com possíveis redundâncias e ambiguidade o que torna pertinente a adoção de um programa de gestão de risco global.

Ao avaliar o perfil de artigos sobre o controle interno no setor público,

publicados em periódicos nacionais e internacionais, Beuren e da Silva Zonatto (2014) reconhecem que as temáticas de auditorias, controle interno, gestão de riscos e governança são temas explorados. Entretanto ressaltam que:

Chama a atenção a ausência de metodologias de controle interno e gestão de riscos para análise das estruturas dos sistemas de controle (Coso, 2004; AS/NZ 4360, 2004), ou aspectos reguladores, como as normas ISO. Todavia, tais constructos podem contribuir para o desenvolvimento de novos estudos empíricos sobre essas temáticas. (BEUREN; DA SILVA ZONATTO, 2014, p. 1154).

Segundo Monteiro (2015), a adoção de controles internos por organizações públicas é indispensável tendo em vista seu impacto nos resultados obtidos, nas informações geradas, na imagem organizacional e na adequação das estruturas organizacionais a exigências legais e regulamentares de órgãos de controle, face a recomendações para seu fortalecimento e adequação.

O autor defende que a implantação de uma cultura de gestão de riscos carece de pessoal suficiente e capacitado tecnicamente. Nesse sentido, sugerem Vinnari e Skaerbaek (2014) que a eficácia de práticas de auditoria interna na gestão de riscos pressupõe a existência de um sistema de controle interno efetivo.

De acordo com Cannavina e Parisi (2015), em seu estudo sobre autoavaliações estruturadas com base nos cinco componentes da metodologia COSO Controles Internos – Estrutura Integrada, os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo Federal não utilizam plenamente os controles internos como ferramenta para melhorar seu desempenho e alcançar seus objetivos institucionais. Há nesse aspecto a necessidade de introduzir elementos de análise focados no gerenciamento de riscos, em razão da interação entre atividades de controles e de gestão de riscos. Também identificaram carência no entendimento dos critérios por parte da gestão, em razão de evidente divergência de interpretações e análises realizadas. No tópico a seguir destacam-se as linhas de defesa passíveis de integração com o COSO.

#### **2.4.1 Linhas de Defesa e Estruturas Integradas do COSO**

Relativamente a atividades de controle interno e gerenciamento de riscos, posicionamento do IIA (2013) defende que:

Não basta que diferentes atividades de risco e controle existam - o desafio é determinar funções específicas e coordenar com eficácia e eficiência esses grupos, de forma que não haja “lacunas” em controles, nem duplicações desnecessárias na cobertura. Responsabilidades claras devem ser definidas para que cada grupo de profissionais de riscos e controle entenda os limites de suas responsabilidades e como seus cargos se encaixam na estrutura geral de riscos e controle da organização. ( IIA

2013, p.1).

Nessa perspectiva o IIA (2013) propõe o modelo de três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles que consiste em reconhecer papéis e responsabilidades essenciais e distintos na estrutura de governança da organização. Para Anderson e Eubanks (2015, p. 02), o modelo tem por premissa básica que, “sob a supervisão e direção da administração e do conselho de administração, três grupos separados (ou linhas de defesa) dentro da organização são necessárias para a gestão eficaz dos riscos e de controle”, conforme mostra a figura 5.

**Figura 05: Modelo de três linhas de defesa**



Fonte: IIA (2013). Adaptação da Guidance on the 8th EU Company Law Directive da ECIIA/FERMA, artigo 41

Linhas de defesa representam áreas, unidade ou instâncias específicas que viabilizam a melhoria da governança, do gerenciamento dos riscos e dos controles internos, a partir da integração dessas práticas de forma sistêmica. Trata-se de um modelo simples e eficaz que demanda o esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais (IIA, 2013).

O papel do conselho de administração, distinto e separado da gestão executiva, consiste em aprovar decisões estratégicas, estabelecer limites adequados, supervisionar a execução e garantir prestação de contas, equidade e transparência (ANDERSON; EUBANKS, 2015). A gestão executiva, por sua vez, compete “garantir a eficácia da definição de estratégia e outros processos de gestão da organização.

Nesse sentido destaca-se que “ao invés de dizer à administração superior, o

que fazer ou como executar as estratégias organizacionais, o conselho fornece orientação sobre o que não fazer”. (DELOACH; THOMSON, 2014, p 12). Anderson e Eubanks (2015), defendem, contudo, que todos os atores organizacionais atuam no sistema de controle interno, o que faz necessária a compreensão das estratégias e objetivos globais definidos por todos os atores organizacionais.

De acordo com o IIA (2013), numa perspectiva ideal, uma linha de defesa seria suficiente para promover o gerenciamento de riscos numa organização, contudo, na realidade isso pode se revelar inadequada, visto que o mesmo se faz necessário em diversos níveis de gestão.

A gestão de riscos e os controles adotados em nível operacional viabilizam a atuação dos demais níveis de defesa em que se fundamenta o modelo de linhas de defesa. Neste nível, encontram-se os gestores considerados os proprietários dos riscos. Desse modo, o nível operacional responde pela manutenção de controles internos adequados e pela adoção de procedimentos de modo contínuo (IIA, 2012; IIA, 2013; ANDERSON; EUBANKS, 2015).

Nesse contexto, um nível de segunda linha de defesa, de acordo com o IIA (2013, p. 3) inclui, por exemplo:

Uma função (e/ou comitê) de gerenciamento de riscos que facilite e monitore a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos por parte da gerência operacional e auxilie os proprietários dos riscos a definir a meta de exposição ao risco e a reportar adequadamente informações relacionadas a riscos em toda a organização.

Uma função de conformidade que monitore diversos riscos específicos, tais como a não conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. Nesse quesito, a função separada reporta diretamente à alta administração e, em alguns setores do negócio, diretamente ao órgão de governança. Múltiplas funções de conformidade existem frequentemente na mesma organização, com responsabilidade por tipos específicos de monitoramento da conformidade, como saúde e segurança, cadeia de fornecimento, ambiental e monitoramento da qualidade.

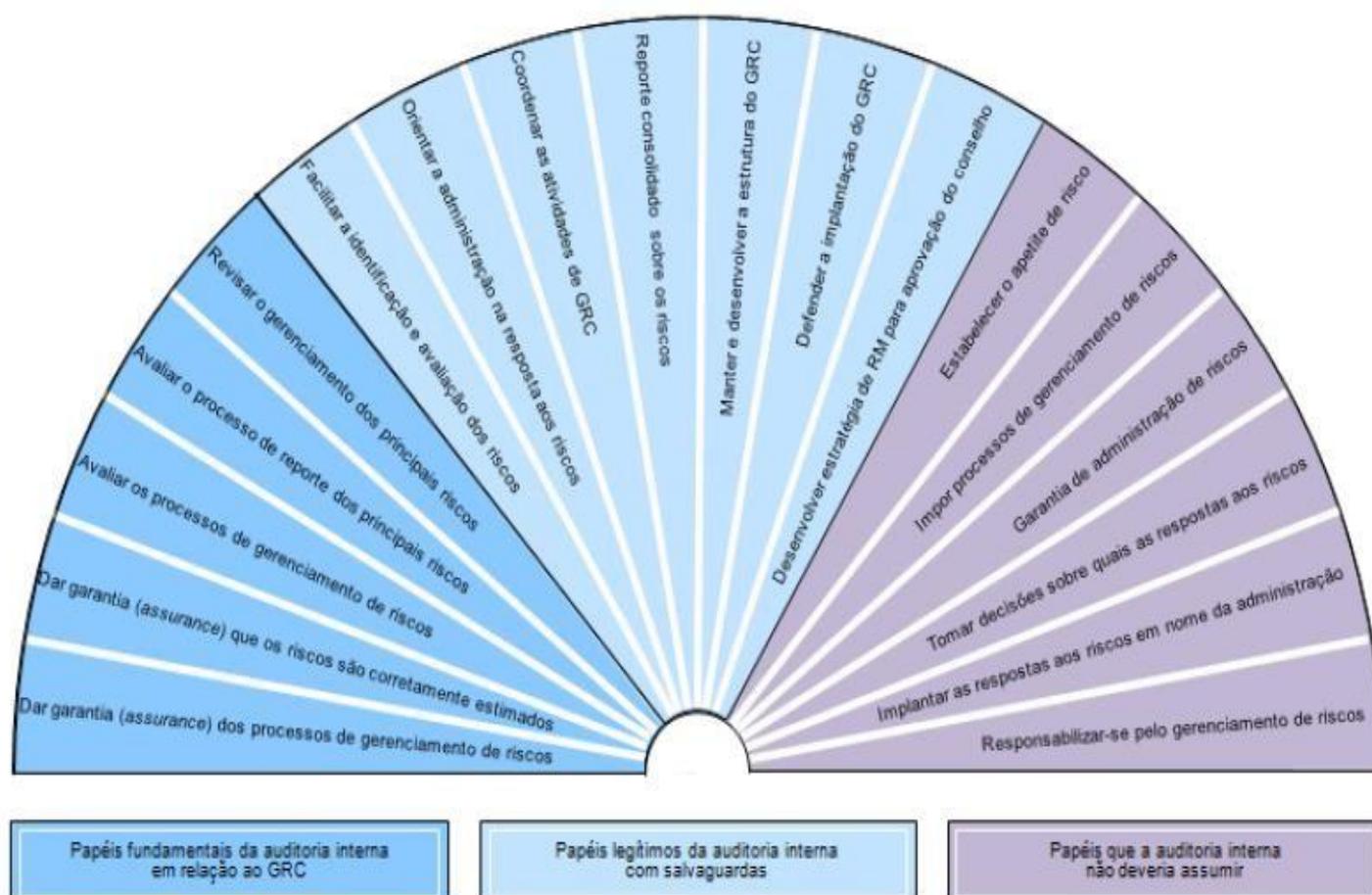
Uma função de controladoria que monitore os riscos financeiros e questões de reporte financeiro.

Tais funções realizam basicamente a supervisão de riscos e dos controles internos, atuando com estreita interação com a gestão operacional, assessorando na implementação de políticas, e procedimentos buscando promover uma visão holística sobre risco e controles no âmbito organizacional, inclusive auxiliando a gerência a desenvolver processos e meios de gerenciamento. (IIA, 2013; ANDERSON; EUBANKS, 2015).

O monitoramento ao processo de gerenciamento de riscos e controles adotado em nível operacional e em funções de segunda linha de defesa é realizado por meio de avaliações contínuas ou específicas independentes relativas a essas duas linhas. Em nível de terceira linha de defesa a função é atribuída à auditoria interna, setor que reporta diretamente ao Conselho Superior do órgão (BRASIL, 2016).

Em relação ao gerenciamento de riscos, fundamentalmente compete à auditoria interna prestar uma avaliação independente e objetiva sobre a eficácia do gerenciamento adotado no órgão, muito embora também tenha legitimidade para salvaguardar o gerenciamento de riscos, conforme figura 6.

**FIGURA 06: O Papel da Auditoria Interna no Gerenciamento de Riscos**



Fonte: IIA 2009

O setor avalia dessa forma, todos os elementos das estruturas de gestão de riscos e controles internos adotadas pelo órgão, sujeitos à implementação pelas instâncias de defesa nos dois outros níveis. Assim sendo, também reportam sobre o

alinhamento dos objetivos inerentes a cada estrutura (IIA, 2013). Sua atuação pressupõe a adoção de metodologia e procedimentos definidos previamente, cuja aplicação decorre do nível de abrangência e da frequência dos controles e da gestão de riscos adotada pelas áreas de gestão continuamente (BRASIL, 2016).

Na perspectiva de Anderson e Eubanks (2015), o modelo de três linhas de defesa expresso na figura 05 associado à Estrutura Integrada de Controle Interno do COSO ajuda a compreender o papel todos os envolvidos do âmbito de suas responsabilidades bem como o modo como suas funções se encaixam na estrutura de risco e de controle global da organização. Nesse entendimento os autores defendem que, isoladamente, a estrutura embora defina componentes, princípios e fatores relacionados ao gerenciamento dos controle internos não menciona quem são os responsáveis por tarefas específicas.

Considerando a perspectiva de Anderson e Eubanks (2015), a compreensão do sistema de controle interno do IFS recai na necessária identificação das instâncias de governança internas e externas que o impactam, tendo em vista que suas atuações estão correlacionadas às das unidades de gestão, e por extensão interagem com as instâncias que representam as linhas de defesa do modelo.

Os autores não identificam a função supervisão exercida por instâncias colegiadas e pela alta administração nem a função de regulamentação e controles exercida por órgãos externos como sendo linhas de defesas, contudo, sugerem a possibilidade de que outras estruturas organizacionais integrem o leque de linhas, condição que fornece elementos para um estudo mais abrangente.

O estudo de Anderson e Eubanks (2015) também se limita aos componentes da estrutura de controle interno (COSO I). Não consideram, portanto, os componentes específicos da estrutura integrada de gerenciamento de riscos do COSO, que acrescenta mais três componentes à estrutura de controles internos, quais sejam, fixação de objetivos, identificação de eventos e respostas a riscos.

Diante do exposto, evidencia-se que a compreensão da estrutura integrada de controles internos de que trata o COSO se efetiva a partir das linhas de defesa que nela atuam, uma vez que a integração entre essas perspectivas traz mais clareza sobre o papel de diversos atores nos seus ambientes de atuação.

No capítulo a seguir, seguem delineados os procedimentos metodológicos adotados no estudo.

### **3. MÉTODO DE PESQUISA**

Seguirão descritos os procedimentos metodológicos desenvolvidos no presente estudo, que, para melhor compreensão e clareza da metodologia serão

nessa ordem apresentados: (I) Questões de Pesquisa, (II) Perspectiva Epistemológica, (III) Caracterização da Pesquisa, (IV) Estratégia de Pesquisa, (V) Unidade de Análise e Amostra (VI), Procedimentos de Coleta de Dados e (VII) Procedimentos de Análise dos Dados.

### **3.1 Questões de Pesquisa**

O problema de pesquisa formulado e os objetivos previstos norteiam a definição das questões de pesquisa. Por consequência, o presente estudo terá por finalidade esclarecer as seguintes questões:

- Como estruturas de governança e gestão influenciam a *compliance* organizacional?
- Como a gestão de riscos e os controles internos estão estruturados e fomentam sistema de controle interno do IFS?
- Como as práticas de governança, gestão de riscos e controles internos estão integradas e influenciam a conformidade organizacional IFS?

### **3.2 Perspectiva Epistemológica**

De acordo com Saunders, Lewis e Thornhill (2009), o interpretativismo é um paradigma que permite compreender essencialmente significados ligados à vida organizacional. Nessa visão, supõe-se que a realidade inexiste concretamente, subsistindo em função da percepção dos participantes do estudo, sendo assim múltipla de significados conforme a subjetividade de cada um (COLLIS; HUSSEY, 2005). Isso posto, assume-se o parâmetro interpretativista como direcionador do propósito de compreensão do fenômeno objeto desta pesquisa.

### **3.3 Caracterização da Pesquisa**

Quanto a forma de abordagem, esta pesquisa foi de natureza qualitativa na perspectiva de compreender o fenômeno a ser observado de forma racional, intuitiva ou acidental (VAN MAANEN, 1979), uma vez que este resulta das interações humanas que dão significado aos processos que constituem o ambiente organizacional (RYNES; GEPHART, 2004).

Para Godoy (1995) a compreensão mais realista do fenômeno se dá em face do seu contexto, o que favorece um entendimento mais racional dos significados e

aspectos situacionais que caracterizam os indivíduos em seu meio organizacional. Nesse sentido, Bansal e Corley (2012) afirmam que na percepção do pesquisador qualitativo o fenômeno pesquisado tem caráter exclusivo e não linear, sendo descrito a partir da teoria que sustenta a interpretação dos dados.

A utilização da abordagem qualitativa permitiu uma melhor contextualização do sistema de controle interno no que se refere a estruturas de governança e de gestão, sua atuação, funcionamento e competências bem como no que diz respeito a práticas oriundas dessas estruturas no processo de sistematização de boas práticas que inclui o sistema de gestão de riscos e controles internos no órgão.

A investigação teve caráter exploratório e foi desenvolvida a partir de pesquisa na literatura, para, entre outros aspectos, apreender conhecimentos buscando perceber as práticas organizacionais que deles emergem e como tais atividades explicam o campo de estudo e o problema investigado. Nesse aspecto, o estudo foi harmônico ao proposto por Saunders, Lewis e Thornhill (2009) ao afirmarem que um estudo de natureza exploratória é útil para buscar novos entendimentos sobre o tema, entender o modo como o fenômeno está acontecendo bem assim interpretá-lo sob novos delineamentos.

### **3.4 Estratégia de pesquisa**

De acordo com Eisenhardt (1989) o estudo de caso é uma estratégia que favorece o entendimento de configurações singulares na dinâmica atual das organizações. Para o autor, o estudo de caso desponta como relevante quando se tem pouco conhecimento sobre o fenômeno avaliado ou quando este é percebido em contradição com teorias atuais ou mesmo quando dele se extrai uma nova percepção teórica.

Para Godoy (1995) e Yin (2001) a estratégia permite entender fenômenos contemporâneos que permeiam o contexto da vida real em situações que o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos ou não o tem de nenhuma forma. Defendem os autores que essa estratégia é a mais adequada aos estudos em que se procura responder a questões do tipo “como e “por que”. Além disso, conforme sustenta Saunders, Lewis e Thornhill (2009) é a estratégia que permite a melhor compreensão das relações entre situações pesquisadas.

A estratégia empregada nesta investigação foi o estudo de caso com base no argumento defendido por Eisenhardt (1989), ao se considerar a singularidade do

sistema de controle do Instituto Federal de Ciência e Tecnologia de Sergipe, em face da sua estrutura multicampi. Além disso, considerou-se que se aplica ao fenômeno organizacional investigado a concepção de contemporaneidade de que tratam Godoy (1995) e Yin (2001), pelo pouco conhecimento que se tem da formação e institucionalização do fenômeno. Além disso, buscou-se a partir de uma melhor compreensão da estrutura do sistema de controle, novos discernimentos teóricos sobre a temática.

A opção pelo estudo de caso como meio de pesquisa foi também coerente com a visão proposta por Godoy (1995) e Yin (2001), uma vez que permitiu responder à questão de pesquisa proposta, a saber: Como estão inseridos e como são percebidos pelos atores e agentes organizacionais, os mecanismos que sistematizam os controles internos no órgão (governança institucional, de gestão de riscos e controles internos)?

Para Yin (2001), há dois tipos distintos de estudo de caso: os de caso único e os de casos múltiplos. Os estudos de caso único observam o fenômeno sem a expectativa de replicação, diferentemente dos casos múltiplos que, pela possibilidade de fazê-la, tornam-se mais convincentes, propiciando a construção de uma base teórica generalizável a novos casos, posteriormente. Ambos, estudo de caso único e estudos de caso múltiplos admitem, segundo Yin (2001), duas vertentes de análise: holística e incorporada.

O caso único é holístico quando tem por foco uma unidade de análise, considerada como um todo indivisível. O enfoque incorporado, por outro lado, ocorre “quando, dentro de um caso único, se avalia uma subunidade, ou várias subunidades” (YIN, 2001, p. 64), contudo prevalece o interesse da pesquisa como unidade de análise principal.

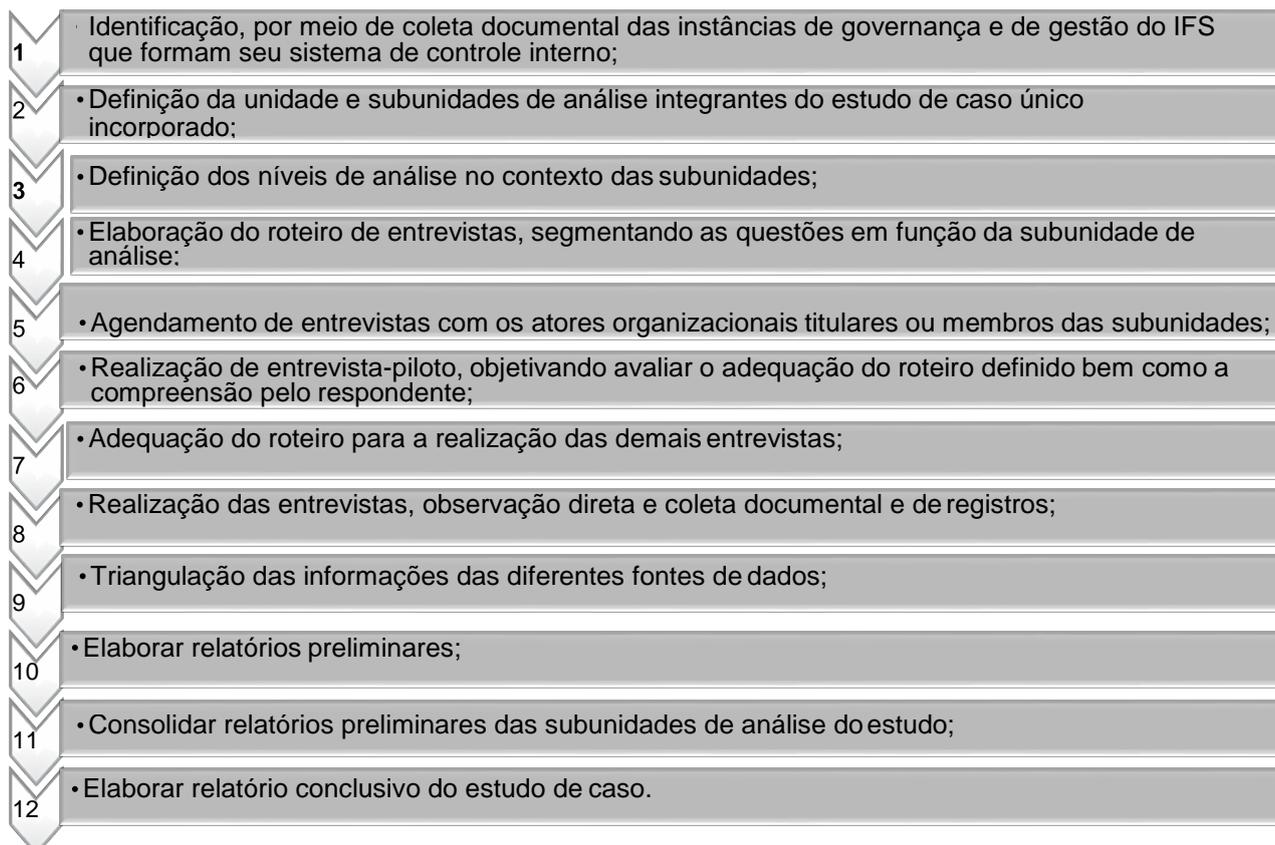
Em termos organizacionais, uma unidade de análise pode ser representada por um sistema, um processo, um indivíduo, uma organização, assim se aplica a processo de implementação e mudança organizacional (YIN, 2001; 2010).

Conceitualmente o termo sistema remete a uma formação de partes combinadas que constituem um todo. Tendo em conta essa peculiaridade, o sistema de controle do IFS foi avaliado sob o enfoque incorporado de que trata Yin (2001), na perspectiva de que a atuação integrada de subunidades, de diferentes níveis no contexto da governança e da gestão institucionalizam o sistema de controle do órgão, de cujos níveis emergem as categorias de análise desse estudo.

### 3.4.1 Protocolo de Estudo de Caso

O protocolo de Estudo de Caso segundo Yin (2001) é o instrumento direcionador do contexto a ser explorado, pois estabelece os procedimentos (P) a serem executados no desenvolvimento dos trabalhos. Para esse estudo foi adotado o roteiro indicado abaixo:

**Figura 07: Protocolo de Estudo de Caso**



Fonte: Elaborado pela autora, baseado em Yin (2001).

### 3.5 Unidade de Análise e Amostra

Para Godoy (1995) o que define a unidade de análise é o problema ou questão que interessa ao pesquisador. Em sua essência, de acordo com Collis e Hussey (2005), a unidade de análise é o fenômeno em si, aquilo que a questão de estudo busca compreender. A avaliação deste fenômeno pode ocorrer em função de níveis de análises diferentes, como setores ou atividades distintas, e até mesmo em função de critérios distintos, a partir da unidade lógica (YIN, 2001; MARTINS, 2008).

A unidade lógica e de análise central desse estudo foi o sistema de controle do IFS no entendimento de que sua institucionalização decorre da sistematização de boas práticas de governança, gestão de riscos e controles internos da gestão. Assim,

parte-se do pressuposto de que, da atuação de estruturas de governança e de gestão, subsistemas de controles e de gestão onde são promovidas as práticas organizacionais, emerge o sistema de controle interno do órgão.

A definição das subunidades de análise foi correlacionada ao que sugerem Yin (2001) e Martins (2008) ao entenderem que estas podem ser representadas por setores ou atividades que operam no contexto da unidade central. Assim, foram identificadas como subunidades, instâncias do sistema de governança e do sistema de gestão do órgão.

Embora avaliadas por critérios distintos em função do seu nível de atuação, buscou-se identificar a interdependência na atuação de instâncias de governança e de gestão, considerando estruturas, processos e agentes, a regulamentação aplicável às práticas organizacionais, bem assim o referencial teórico, buscando compreender o reflexo das ações dessas subunidades na sistematização de boas práticas organizacionais.

Consoante disposto no roteiro do estudo, foi promovida inicialmente a identificação do sistema de governança organizacional e o de gestão do órgão por meio de análise documental com o levantamento das instâncias de governança e unidades organizacionais que, por sua composição, competências e atribuições, formam o sistema de controle interno do IFS. Dentre as identificadas, delimitou-se as subunidades que, por suas peculiaridades, melhor atenderiam os objetivos de pesquisa, e que, por essa razão, integraram a amostra.

O sistema de governança organizacional do IFS reflete o sistema de governança que o impacta externamente, onde atuam instâncias que, de modo independente e autônomo, fiscalizam, controlam e regulamentam o órgão e que, pelo impacto de sua atuação no sistema de controle objeto desse estudo, já se encontram destacadas no referencial teórico. As instâncias internas de governança (órgãos superiores) e de apoio à governança (comitês, comissões, unidade de auditoria interna, ouvidoria etc) que formam o sistema de governança organizacional do órgão são as que respondem pela definição ou avaliação das estratégias e políticas para consecução da sua missão institucional e pelo assessoramento da alta administração, respectivamente.

O levantamento promovido, conforme indicado no Apêndice II (Estrutura de governança organizacional), conduziu à definição de uma amostra do subsistema

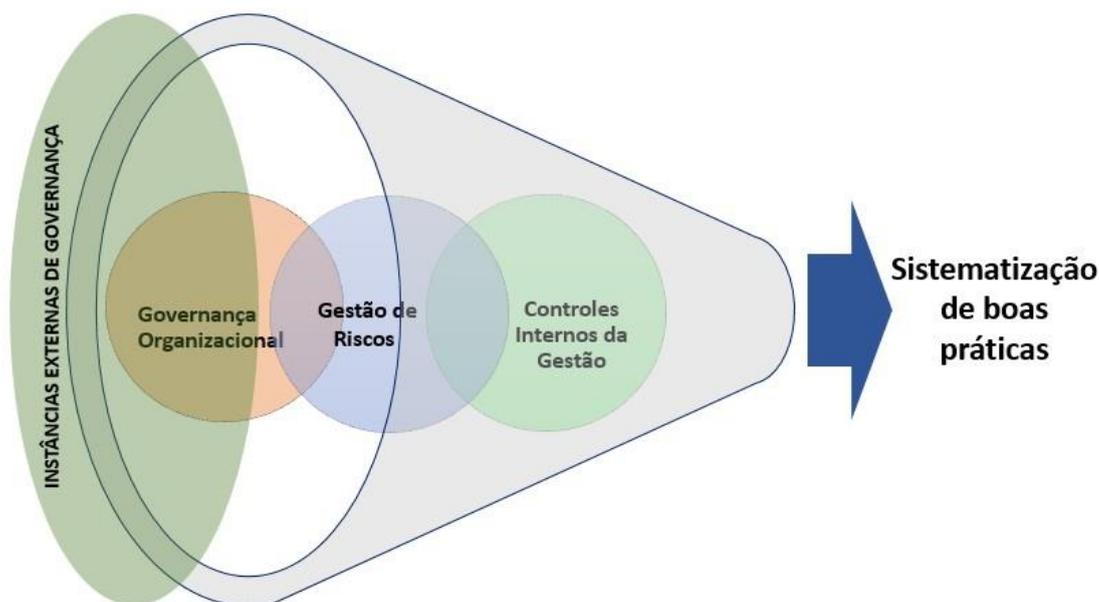
governança, pela atuação dessas estruturas para a instituição do sistema de controle interno do órgão. Não obstante outras unidades colegiadas integrem a estrutura de governança do Instituto Federal de Sergipe, em face da institucionalização do Conselho Superior e do Colégio de Dirigentes a partir da criação do órgão, optou-se por defini-los como unidades de análise do sistema de governança, o qual, no contexto desse estudo de caso, representa um subsistema que integra a unidade macro de estudo, qual seja, o sistema de controle interno do IFS.

Buscou-se compreender o sistema de controle interno do IFS por meio das práticas interorganizacionais dos órgãos superiores, Conselho Superior (CS) e Colégio de Dirigentes (CD), em função da relevância do papel estratégico destes. Além disso, teve-se em conta as práticas de instâncias de apoio à governança no órgão, como da unidade de auditoria interna, pela interdependência de sua atuação para com o Conselho Superior, ainda que outras instâncias possam ser mencionadas nesse contexto.

Levou-se em conta o papel dessas instâncias no sistema de controle do órgão, bem assim o impacto da regulamentação externa na instituição das mesmas.

A gestão, por sua vez se constituiu como subunidade de análise em seu conjunto (gestão executiva, tática e operacional), sendo assim, representada pelas unidades de gestão que compõem a estrutura administrativa do IFS, que, em sua singularidade, refletem a atuação das instâncias de governança e espelham vivências expressas pelos entrevistados em suas respectivas unidades organizacionais, onde essencialmente práticas de gestão de riscos e de controles internos da gestão ocorrem.

**Figura 08: Processo de sistematização de boas práticas no IFS**



Fonte: Elaborada pela autora, 2017.

A figura 08 reflete a influência externa de órgãos e estruturas organizacionais na governança e gestão do IFS cujo impacto fomenta a formação do seu sistema interno de controle, concebido sob três fundamentos, a saber: a governança organizacional formada pelas estruturas de governança interna e de apoio à governança, e a gestão, representada pelos pilares gestão de riscos e controles internos da gestão, cujos elementos interagem entre si, formando o sistema objeto de investigação e compreensão.

Buscando enquadrar essas instâncias como se fora subsistemas do sistema de controle interno, buscou-se promover a coleta de dados por meio de fontes que conduzissem à interação entre suas práticas, como contextualizado no tópico a seguir.

### **3.6 Procedimentos de Coleta de Dados**

Yin (2010) ressalta a importância da utilização de fontes múltiplas de evidência como forma de permitir várias análises distintas de um mesmo aspecto e tornar um achado mais convincente. Com base nessa orientação, foi promovida nesse estudo uma triangulação de dados, que consiste entre outras possibilidades, em realizar a combinação de meios distintos de coleta e de análise a fim de corroborar conclusões acerca de algo que se busca entender, tornando assim mais confiáveis os resultados considerados (ZAPPELLINI; FEUERSCHÜTTE, 2015). Utilizou-se no procedimento três fontes de evidências: entrevistas, observação direta e a análise documental,

técnicas aplicadas no espaço temporal entre outubro de 2016 e janeiro de 2017. Por meio da triangulação dessas fontes, procurou-se observar o sistema de controle interno correlacionando práticas executadas no exercício 2015-2016. Nos tópicos abaixo seguem detalhados os procedimentos adotados para cada uma das fontes utilizadas.

### **3.6.1 Entrevistas**

Adotou-se nesse estudo a entrevista semi-estruturada, com base na concepção de Triviños (1987) que considera como característica desse tipo de entrevista a formulação de questionamentos básicos relacionados ao tema pesquisado, como indutores a novas questões a partir das respostas obtidas, sendo o foco central decorrente da atuação do entrevistador-pesquisador.

Manzini (2004) corrobora o ponto de vista de Triviños (1987) ao considerar que a forma semi-estruturada de entrevista dar liberdade ao pesquisador para formular questões durante o diálogo buscando melhor compreensão do que foi informado ou mesmo elaborando novas questões que julgue pertinente no transcorrer da fala do respondente. Para os autores, aproveita-se melhor novas informações que surjam livremente, não as limitando a um padrão imutável de alternativas. Nesse caso, o uso do roteiro como facilitador da interação pesquisador-respondente.

Em concordância com o entendimento de Triviños (1987) e Manzini (2004), as entrevistas nesta pesquisa foram conduzidas por meio de um roteiro com perguntas elaboradas considerando três blocos temáticos, a saber: governança, gestão de riscos e controles e sistematização de boas práticas. As questões buscaram direcionar aos elementos mais relevantes em cada um dos blocos, no propósito de apreender as percepções dos entrevistados sobre processos e práticas inerentes às temáticas consideradas.

Buscou-se, prioritariamente, contextualizar ao respondente sobre os objetivos e propósito da pesquisa. Em seguida o roteiro foi aplicado, focando na condução dos questionamentos aos objetivos pretendidos na busca por captar a percepção dos respondentes sobre a temática em seu contexto (subunidade de análise: órgãos colegiados, órgãos executivos ou unidades gestoras) e respectivo nível de atuação, qual seja, estratégico, tático ou operacional.

Na aplicação do roteiro de entrevistas foram observados critérios específicos, como admitem Yin (2001) e Martins (2008), de modo que gestores estratégicos

responderam aos três blocos de questões, tendo em vista sua condição de membro de órgão colegiado e em função de exercerem a titularidade de órgão executivo ou unidade gestora (Campi). Por outro lado, gestores táticos e operacionais responderam as questões do segundo e terceiro blocos.

Foram realizadas 10 (dez) entrevistas com servidores com mais de 5 (cinco) anos na instituição, todos ocupantes de cargo de direção (CD) ou Função Gratificada (FG). Seis entrevistas foram agendadas por contato telefônico, sendo as demais marcadas pessoalmente com os respondentes na primeira capacitação *in company* em gestão de riscos e auditoria interna promovida no órgão, realizada na primeira semana de dezembro de 2016.

As entrevistas ocorreram antes, durante e após a realização de evento e foram todas registradas em áudio com o conhecimento e anuência de cada respondente, tendo duração média de uma hora e vinte minutos. À exceção de duas, foram obtidas de participantes do curso. Afora os dez entrevistados, foi solicitado a quatro diretores administrativos participantes da capacitação, relatarem suas percepções acerca de fatores limitantes ou determinantes para a implementação da gestão de riscos e fortalecimento dos controles internos no órgão. Além desses, considerou-se relato de servidor envolvido com a implementação da iniciativa em 2015, bem como relatos informais de servidores da unidade de auditoria interna, cujos respondentes se encontram identificados no quadro 04, em função dos seus relatos.

**Quadro 04: Entrevistas e Relatos**

<b>Entrevistas</b>	<b>Data de realização</b>	<b>Nível de atuação</b>	<b>Duração da gravação</b>	<b>Local da entrevista</b>	<b>Complemento por E-mail</b>
E1	02/12/2016	Tático	00:48:24	Espaço de convivência	Não
E2	13/12/2016	Estratégico	01:18:18	Sala do gestor	Não
E3	13.12.2016	Estratégico	01:36:58	Sala do gestor	Não
E4	14.12.2016	Estratégico	02:15:05	Espaço de convivência	Não
E5	14.12.2016	Estratégico	01:06:01	Auditório	Sim
E6	15.12.2016	Estratégico	01:45:05	Sala de Aula	Não
E7	15.12.2016	Estratégico	01:37:21	Sala do gestor	Não
E8	16.12.2016	Estratégico	01:40:02	Sala do gestor	Sim
E9	19.12.2016	Operacional	00:52:01	Espaço de convivência	Não
E10	31.01.2017	Tático	00:55:48	Sala de aula	Sim

<b>Relato</b>	<b>Data</b>	<b>Nível de atuação</b>	<b>Local</b>	<b>Complemento por E-mail</b>
R1	5.12.2016	Tático	Evento de capacitação	Não
R2	7.12.2016	Tático	Evento de capacitação	Não
R3	7.12.2016	Tático	Evento de capacitação	Não
R4	9.12.2016	Tático	Evento de capacitação	Não
R5	15.12.2016	Tático	Unidade de trabalho	Não
R6	18.11.2016	Tático	Unidade de trabalho	Não
R7	20.10.2016	Operacional	Unidade de trabalho	Não

Fonte: coleta de dados da pesquisa

Optou-se por priorizar as entrevistas com gestores estratégicos (70% do total) tendo em vista que os respondents definidos na amostra atuaram no horizonte temporal desse estudo (exercício 2015-2016) em pelo menos um dos órgãos superiores, instâncias de governança definidas como subunidades de análise nesse estudo, além de que respondiam pela gestão executiva ou gestão superior de campus, cujas atividades e atuações nesses contextos foram essenciais à análise do fenômeno investigado.

Nesse prisma, o percentual indicado contemplou o reitor do órgão, pró-reitores da área fim e da área meio, diretores-gerais de campi e coordenador de programa. Além destes, integram a amostra três gestores de nível tático – um chefe de departamento, um gerente e um coordenador de programa – e um gestor de nível operacional, responsável por uma coordenação da estrutura de uma Pró-reitoria. Além desse cômputo, foram também considerados os relatos dos quatro servidores mencionados nesse item.

Não obstante a indicação dos cargos dos participantes da amostra definida buscou-se preservar o sigilo da identidade dos seus titulares, razão por que no âmbito dessa pesquisa encontram-se identificados por sigla composta por letra seguida de numeração conforme tenha sido a origem da narrativa do respondente: entrevista (E1...) ou relato (R1...), como indicado no quadro 04.

### **3.6.2 Observação Direta**

A observação direta é a ferramenta de coleta de dados que permite avaliar e obter evidências de situações ou aspectos da realidade que se quer compreender (PATTON, 1987). Segundo o autor, permite a correlação de informações obtidas de

diferentes prismas, como por exemplo as do próprio pesquisador em relação às do pesquisado, permitindo uma visão mais abrangente do fenômeno, tornando válidas, por exemplo, sinalizações obtidas na entrevista.

De acordo com Yin (2010, p.136) “presumindo que os fenômenos de interesse não tenham sido puramente históricos, alguns comportamentos relevantes ou condições ambientais estarão disponíveis para a observação”. Com base nessa ideia, as observações diretas foram consideradas no decurso da coleta de dados, a partir de comportamentos e atitudes no contexto das rotinas organizacionais no processo de tomada decisão.

Assim, foi aplicada a observação enquanto técnica de coleta em diversas situações ocorridas no cotidiano da organização como sobre situações de rotina no curso das entrevistas, quando estas ocorreram no ambiente de trabalho do entrevistado e sobre o processo de tomada de decisões em reuniões colegiadas, quando da participação desta pesquisadora como relatora ou como telespectadora em videoconferências dessas reuniões. A observação realizada sobre a transmissão destas foi oportunizada já na fase de análise dos dados, diferentemente das demais, que ocorreram no decurso da coleta de dados. A técnica também foi adotada sobre a manifestação oral de participantes durante evento de capacitação de gestores, bem como durante dois eventos em homenagem a servidores.

O evento de capacitação sobre a temática gestão de riscos e auditoria interna contou com a participação de um grupo heterogêneo de 32 (trinta e dois) servidores da área finalística e de apoio do órgão, do qual fizeram parte titulares de órgãos executivos (Pró-reitorias) titulares de unidades gestoras (Campi), bem como gestores de nível tático e operacional de órgãos executivos (inclusive da Reitoria) e unidades gestoras, como Assessores, Chefes de Departamento, Gerentes, Diretores de Administração, Coordenadores, de cujo grupo também fez parte essa pesquisadora.

### **3.6.3 Documentos**

A coleta de documentos, útil e necessária especialmente para ratificar e aumentar as evidências das outras fontes de dados, foi desenvolvida tendo por base o levantamento documental disponível no site institucional do IFS, selecionados a partir de sua representatividade e pertinência em relação à temática e aos objetivos preestabelecidos na pesquisa. Para tanto, levou-se em conta registros internos de atividades intraorganizacionais desenvolvidas pelas instâncias estratégicas e de

gestão objeto de observação, a partir da atuação dos membros e servidores que as integram.

### **3.7 Procedimentos de Análise dos Dados**

A análise de narrativa é fundamentada em trabalhos precusores de Labov e Waletzky (1967), segundo os quais a narrativa move-se no sentido de recuperar eventos pretéritos articulando momentos sequenciais destes por meio da descrição linear expressa em verbalizações. Ou seja, como técnica verbal presta-se à “recapitulação da experiência passada” em especial à “construção de unidades narrativas que combinam a seqüência temporal dessa experiência” (LABOV; WALETSKY, 1967, p. 13).

Esse processo, que coleta dados especialmente com base em entrevistas, de acordo com Labov (1972), constitui-se numa estrutura devidamente formalizada onde se identificam, num contínuo, os seguintes atributos: sumário, orientação, ação compiladora, avaliação – que se desdobra em avaliação externa e avaliação encaixada –, resultado e coda. No sumário, expõe-se a razão de ser da narrativa, evidenciada por uma breve contextualização do evento. Para melhor clareza do contexto, identificam-se, em seguida, tempo, atores e lugar afetos à narrativa, os quais compilam (ação compiladora), de modo integrado, por meio de momentos sequenciais pretéritos, a essência do discurso, ou seja, a narrativa básica (LABOV, 1972).

A avaliação, por sua vez, se dá, segundo o autor, quando o narrador passa a opinar sobre o fundamento essencial da narrativa, destacando sua perspectiva acerca das interações que fundamentam o contexto. Ao enfatizar seu ponto de vista, interrompendo a narrativa sequencial, assevera Labov (1972) que o narrador avalia externamente, ao contrário daquilo que o estudioso convencionou como avaliação encaixada, onde, pela carga dramática empregada em sua fala, destaca o modo como pretende que sua opinião seja considerada. Como resultado, tem-se aquilo que revela o desfecho narrativo. Por fim, o modelo clássico de narrativa de que Labov e Waletzky (1967) promove a coda, que nada mais é que uma avaliação do desfecho do fato narrado ou uma retomada ao momento presente.

Numa perspectiva correlata ao modelo de que tratam Labov e Waletzky (1967), a narrativa enquanto estrutura, segundo Pentland (1999), apoia o processo de análise de narrativas por meio de cinco pilares essenciais: a seqüência temporal, onde a narrativa se situa; os atores ou o ator sobre enfoque, pessoas ou estruturas sobre as

quais se diz algo em sequência narrativa; aquele que narra com base em sua perspectiva singular; e os parâmetros de avaliação considerados, ou seja, que significam e referendam determinado padrão.

Como suporte teórico complementar ao processo de análise de narrativas, Weik (1995) traz ao contexto dos fenômenos organizacionais a perspectiva *sensemaking*, por meio da qual se busca compreender os processos de mudança por que passam as organizações. Segundo o autor, resultam, por exemplo, de fluxos contínuos de informações na interação entre atores organizacionais, na interpretação e percepção e de peculiaridades do ambiente organizacional, bem como em decorrência das experiências anteriores, promovendo a dinâmica organizacional.

Para Reissner (2005), as narrativas dos agentes organizacionais expressam vivências que refletem o processo de mudança em momentos diversos e fomentam diferentes visões de mundo tanto em nível individual como organizacional, disso resultando aprendizagem e inovação. O aprendizado na percepção do estudioso é, portanto, fruto de diferentes óticas, que, compartilhadas, levam a conciliação de interpretações distintas, não obstante também conduzam a conflitos de entendimento onde novas contradições são percebidas no processo interpretativo.

A análise dos dados se deu, inicialmente, com a leitura prévia e superficial a diversos documentos, assim como pela audição dos áudios resultantes das entrevistas realizadas, permitindo-se desse modo, à definição do conjunto de documentos utilizados como fonte tendo em consideração o fato de serem representativos, homogêneos e adequados em função da temática e objetivos do estudo.

O *corpus* desse estudo foi então definido com normas regulamentares e documentos administrativos que respaldaram esse enquadramento. Portanto, fizeram parte deste, o estatuto do IFS, Regimento Geral e Regimentos das unidades, ofícios de convocação para reuniões do colegiados superiores, atas decorrentes destas, Relatórios de Gestão, Relatórios de Auditoria, resoluções, portarias, recortes de notícias disponíveis no site institucional, Acórdãos do TCU. Igualmente utilizou-se como suporte documental registros em áudio de reunião realizada com a participação de gestores estratégicos e táticos, no propósito de discutir o processo de implementação do gerenciamento de riscos no órgão. Os áudios das entrevistas realizadas foram nessa fase transcritos integralmente.

Nesse universo, teve-se em conta, inicialmente, a institucionalização preliminar

das estruturas de governança e de gestão – nesta, mais especificamente a gestão de riscos - tidas para fins desse estudo como subunidades do sistema de controle interno do órgão.

A exploração dos áudios das narrativas se deu com a transcrição integral das falas dos entrevistados e com a leitura dos documentos e artefatos selecionados além das observações feitas em ocasiões específicas à tônica empregada pelos atores em suas explanações, na tentativa de compreender as práticas objeto desse estudo.

Como resultado da exploração das fontes de dados, em especial, das entrevistas, buscou-se confirmar informações que permitiram estabelecer os elementos estruturantes dentro dos pilares que sustentam os objetivos estabelecidos na pesquisa. Nesse sentido, foi possível construir, a partir dos domínios distintos, conjuntos sistematizados de elementos, sendo que, individualmente, o elemento é a unidade de registro ou de significado que emerge do conteúdo narrativo apreendido (MORAES, 2009).

No quadro 05, seguem detalhadas as categorias temáticas que representam os domínios nos quais estão agrupados os respectivos elementos de análise. Estas categorias, inicialmente direcionadas pelo referencial teórico, conduziram à elaboração das questões utilizadas nas entrevistas. Estas, por sua vez, permitiram a definição, readequação, ampliação e consolidação dos elementos de análise, tanto em função das próprias narrativas quanto em face da correlação do seu conteúdo com outras fontes, ao longo das fases de coleta e análise dos dados.

#### Quadro 05: Categorias Temáticas

<b>Objetivo:</b> Compreender como estruturas de governança e gestão influenciam a <i>compliance</i> organizacional	
<b>Categorias Temáticas</b>	<b>Elementos de Análise</b>
Institucionalização de instâncias de governança e de gestão  (BRASIL, 2014a; 2014b; 2016) (FAMA E JENSEN, 1983) (IBGC, 2015) (HART, 1995) (JENSEN, 1994; 2000)	Estruturação, composição e funcionamento das instâncias
	Regulamentação externa
	Princípios e Práticas
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pessoas e Competências</li> <li>• Princípios e Comportamentos</li> <li>• Liderança Organizacional</li> <li>• Sistema de Governança</li> </ul>
<b>Objetivo:</b> Compreender como a gestão de riscos e os controles internos estão estruturadas no âmbito do IFS e fomentam sistema de controle interno do IFS	
<b>Categorias Temáticas</b>	<b>Elementos de Análise</b>
Estruturação da gestão de riscos e dos controles internos da gestão (IIA, 2013) DELOACH; THOMSON, 2014	Contexto de implantação
	Objetivos organizacionais de gestão de riscos e controles internos
	Componentes de Gestão de Riscos

(CANNAVINA E PARISI, 2015) (ANDERSON E EUBANKS, 2015) (PARDINI, 2016) (BRASIL, 2017)	Componentes de Controles Internos
	Responsabilidades
<b>Objetivo:</b> Avaliar como as práticas de governança, gestão de riscos e controles internos estão integradas e influenciam a conformidade organizacional IFS	
<b>Categorias Temáticas</b>	<b>Elementos de Análise</b>
Sistematização de práticas (BRASIL, 2016; 2017)	Integração entre instâncias de defesa
	Ferramentas de apoio
	Práticas de sensibilização

**Fonte:**

A ação de decompor a informação em elementos a partir das categorias temáticas, tornou perceptível a correlação de dados entre as diferentes fontes de coleta, cujo procedimento possibilitou a triangulação de dados, quando do tratamento, inferência e interpretação dos resultados. Nesse aspecto, foi possível comparar práticas vivenciadas ou eventualmente percebidas pelos entrevistados, aos registros em documentos, à observação, bem assim, com a práticas disposta na referencial teórico na teoria aplicada à pesquisa.

Desse modo, o estudo corroborou o que manifesta Yin (2010), no sentido de que qualquer achado ou conclusão de estudo de caso é possivelmente mais relevante e convincente se apoiado em fontes distintas de informação, considerando que a multiplicidade de fontes de evidências origina diferentes avaliações ao fenômeno estudado.

Nessa última fase, buscou-se interpretar particularidades do sistema de controle interno do IFS tendo por matérias-primas, práticas organizacionais das subunidades avaliadas, as percepções dos respondentes em sua vivência organizacional nas estruturas em que operam e sobre as que os impactam bem como nas compreensões e inferências construídas sobre essas práticas no decorrer da pesquisa.

No tópico 4, portanto, procurou-se evidenciar, tendo como norteadores os elementos e respectivas temáticas extraídos da exploração das fontes de dados e da fase preliminar, as percepções, vivências e registros, que, na perspectiva desta pesquisadora, formatam o sistema de controle interno do IIFS.

#### **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Adotou-se nessa investigação a análise de narrativas tendo como critérios os pilares de que trata Petland (1999), combinados à perspectiva *sensemaking* proposta

por Weik (1995), para compreensão das práticas que promovem a dinâmica organizacional e suportam o sistema de controle interno do IFS, pela integração de atores, estruturas e processos organizacionais. Ressalta-se que não obstante os parâmetros avaliativos (categorias e elementos de análise) tenham sido previamente definidos com base no referencial teórico, na problemática e objetivos preestabelecidos outros elementos foram incorporados a partir da análise aos dados coletados.

#### **4.1 Institucionalização de Instâncias de Governança e de Gestão no IFS**

A lei nº 11.892/2008 instituiu a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, criando os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e multicampi, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica em diferentes modalidades de ensino.

Em seu Art. 5º a lei nº 11.892/2008 evidencia a criação de 38 Institutos Federais que se deu mediante transformação de Centros Federais de Educação Tecnológica em Institutos, bem como por integração de Escolas Agrotécnicas Federais ou mediante a integração de Centros Federais de Educação Tecnológica com Escolas Agrotécnicas Federais. O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS), nesse contexto, resultou da integração do Centro Federal de Educação Tecnológica de Sergipe – CEFET/SE e da Escola Agrotécnica Federal de São Cristóvão - EAFSC.

##### **4.1.1 Estruturação, Composição e Funcionamento**

A estrutura organizacional dos Institutos Federais está definida no Capítulo II, seção IV, Arts. 9º ao Art. 13 da lei nº 11.892/2008, onde são destacadas suas instâncias primárias de governança e de gestão. A formação de cada Instituto, como órgão da Rede, é organizada como estrutura multicampi com proposta orçamentária anual identificada para cada um, exceto no que respeita a pessoal, encargos sociais e benefícios aos servidores, cuja gestão é exercida pela Reitoria, enquanto órgão executivo de administração central.

As estruturas de governança do IFS instituídas na lei de criação dos Institutos são os órgãos superiores de Administração: o Colégio de Dirigentes e o Conselho Superior. Este, de caráter consultivo e deliberativo é composto, segundo a citada lei,

por representantes dos docentes, dos discentes, dos servidores técnico-administrativos, dos egressos da instituição, da sociedade civil, do Ministério da Educação e do Colégio de Dirigentes do Instituto Federal, assegurando-se a representação paritária dos segmentos que compõem a comunidade acadêmica.

O Conselho Superior, por sua natureza decisória e sua essência constitutiva é o conselho de administração por excelência, estrutura de governança de atuação independente, responsável pela supervisão, implantação e condução do controle interno da gestão (ANDERSON; EUBANKS, 2015). O Colégio de Dirigentes, de caráter consultivo, é composto pelo Reitor, pelos Pró-Reitores e pelo Diretor-Geral de cada um dos campi que formam a estrutura multicampi do Instituto Federal.

A relevância dessas instâncias no âmbito dos Institutos é ressaltada no Art. 10 da Lei, ao se estabelecer que o Estatuto, instrumento normativo fundamental do órgão, deve contemplar sua estruturação, competências e normas de funcionamento, elementos de instituição e atuação essenciais à avaliação do sistema de controle interno do órgão.

A estrutura de gestão do IFS é destacada na lei 11.892/2008 ao prever como órgão executivo a Reitoria, que tem em sua composição o Reitor e 5 (cinco) Pró-Reitores. Por analogia, depreende-se que também compõem essa estrutura os Diretores-Gerais dos *Campi*, dirigentes superiores em suas unidades gestoras e membros do Colégio de Dirigentes. Além dessas estruturas o IFS, possuem vinculadas à Reitoria, Diretorias e Coordenadorias Sistêmicas, que passaram a integrar a composição do Colégio de Dirigentes.

Essa perspectiva corrobora a classificação proposta pelo TCU (2014a), ao considerar que atuam em nível de administração executiva além da autoridade máxima, principal responsável pela gestão do órgão, os dirigentes superiores quais sejam, os gestores de nível estratégico e administradores executivos diretamente ligados à autoridade máxima. Assim, são titulares de unidades organizacionais que também integram instâncias colegiadas, entre os quais estão os entrevistados desse estudo, posto que atuam no contexto de subunidade nele representadas.

Nesse contexto, o Decreto nº 6.986/2009 regulamenta o processo de escolha dos ocupantes dos cargos de gestão – Reitor e cargos de Diretor-Geral dos campi – e por consequência ampara a composição do Colégio de Dirigentes, estrutura de governança também representada pelos dirigentes dos campi instituídos. Os demais membros do colegiado, os Pró-Reitores, são nomeados pelo Reitor do Instituto

Federal nos termos da legislação aplicável à nomeação de cargos de direção, conforme dispõe o Art. 11, § 1º, da Lei 11.892/2008.

O processo de implantação do IFS, por sua vez, foi viabilizado pelo Decreto nº 7.022/2009 que estabeleceu medidas organizacionais de cunho excepcional. Neste sentido, o decreto estabeleceu em seu art. 1º, § 1º, que às Reitorias compete supervisionar a execução orçamentária, financeira e patrimonial dos campi que os integram, devendo disponibilizar suas contas anuais e relatórios gerenciais de modo transparente. Tal prática, viabiliza a avaliação pela sociedade e órgãos de controle interno e externo do andamento do processo de integração dos campi e sua efetiva consolidação.

Também previu o Decreto 7.022/2009, em seu art. 1º § 2º que a atuação dos Institutos Federais pressupõe orientação e assistência técnica prévias por parte dos órgãos centrais dos Sistemas Estruturadores da Administração Pública Federal, dentre os quais se encontra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por meio do qual a CGU exerce a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e avaliação os controles internos administrativos.

A abrangência dessa fiscalização é prioritariamente inerente ao TCU por força constitucional como já comentado na fundamentação teórica, cujo tribunal no desempenho de suas funções concebe papéis distintos em nível de gestão e governança nos órgãos. Em sua ótica, a gestão planeja, executa e controle a realização dos objetivos por meio dos seus processos organizacionais, enquanto que a governança direciona, monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão (BRASIL, 2014a).

Os agentes públicos em nível de governança e de gestão no IFS devem garantir que as práticas organizacionais atendam ao interesse público (BRASIL, 2014a; IFAC, 2013). Isso pressupõe monitoramento e avaliação pelas instâncias de governança superior, unidades organizacionais de apoio, bem como adequadas estruturas de gestão, onde os riscos de projetos, processos e atividades organizacionais sejam estabelecidos e as ferramentas de controles internos da gestão estejam adequadamente implantados. Ou seja, boas práticas de governança e de gestão incluem a existência de um sistema efetivo de gestão de riscos e a adoção de controles internos para conservar os riscos em níveis adequados e suportáveis (BRASIL, 2014a).

Assim, buscou-se contextualizar também preliminarmente o contexto de

institucionalização da unidade de apoio à governança – unidade de auditoria interna do órgão –, considerada neste estudo uma subunidade de análise.

Enquanto setor de apoio a governança no IFS, a unidade de auditoria interna foi estruturada a partir de janeiro de 2011, com a nomeação de servidores aprovados para o cargo de auditor. A ação resultou de determinação do Tribunal de Contas da União ao IFS no Acórdão nº 2.789/2010 – TCU – 2ª Câmara, cujo documento tratou da Prestação de Contas Simplificada referente ao exercício de 2007, da então Escola Agrotécnica Federal de São Cristóvão, integrada ao Instituto em 31/12/2008.

No Relatório que deu origem ao Acórdão supra, o TCU ratificou parcialmente apontamento da CGU relacionado ao setor de auditoria nas contas daquele exercício (BRASIL, 2010a), em que se evidenciou ausência de Auditor Interno na Escola e de condições para regular atuação da atividade de auditoria no órgão, determinando que:

“Adote providências com vistas a implementar, se ainda não o fez, a atividade de auditoria interna [...], por meio de estruturação de unidade específica ou designação de auditor interno, em cumprimento ao disposto no art. 14 do Decreto n.º 3.591/2000 e respectivo parágrafo único, de forma que a auditoria interna do Instituto fique dotada de meios materiais, tecnológicos e humanos suficientes para o perfeito desenvolvimento de suas atividades e possa, assim, atender ao estabelecido no art. 7º da Instrução Normativa CGU nº 7/2006 [...]” (BRASIL, 2010a, item. 9.5.2, p. 6).

Verificou-se que no setor atuavam até o exercício de 2010 tanto servidores do IFS quanto servidores cedidos da Universidade Federal de Sergipe (UFS), em alguns casos inclusive, servidores de áreas de formação distintas das exigidas para ocupação do cargo de auditor, conforme definido pelo próprio MEC, da Universidade Federal de Sergipe (UFS). No período de 2011 a 2014 a atuação do setor de auditoria interna foi objeto de avaliações anuais pela CGU. Ainda em 2014, a unidade de auditoria interna foi pela primeira vez avaliada pelo TCU numa ação voltada a analisar o estágio de maturidade da unidade com base em sua estrutura e atuação. O tribunal, com essa ação, buscou aprimorar a governança e a gestão do IFS (BRASIL, 2014b), por meio de adequações à unidade de auditoria interna do órgão a normas nacionais e internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

Diante da oportunidade de avaliação e das boas práticas sinalizadas como proposta de adequação às atividades do setor por meio do Acórdão nº 3.455/2014, pressupôs-se que o IFS pôde introduzir aperfeiçoamentos ao seu sistema de controle interno. Nesse sentido, buscou-se compatibilizar os elementos de análise da estrutura e da atuação do setor aos que ensejaram ciência, recomendações e determinações

ao órgão por meio do Acórdão nº 3.455/2014.

A partir de avaliações aos elementos presume-se poder identificar inovações e práticas que contribuam para compreender práticas de conformidade do sistema de controle do IFS especialmente por se tratar de uma instância cuja atividade apoia outras estruturas de governança e as de gestão, por meio das ações de controles no órgão.

Não obstante a importância de diversos órgãos de apoio à governança identificados no IFS, para a compreensão do sistema de controle do órgão se buscou destacar o papel da Unidade de Auditoria Interna, visto que a literatura reconhece a atuação do setor como terceira linha de defesa na avaliação das práticas de gestão de riscos e controles internos da gestão. Trata-se assim de uma instância de apoio ao órgão colegiado superior (IIA, 2013; ANDERSON; EUBANKS, 2015; BRASIL, 2016).

O Acórdão nº 3455/2014, em seu item 9.2.7, também sinalizou possibilidades de melhoria em nível de gestão, ao recomendar ao IFS que “envide esforços para desenvolver e formalizar, com base em metodologia adequada, política de gestão de riscos, ainda que por etapas sucessivas, até alcançar a cobertura de seus principais processos”. Nesse sentido, reconheceu limitação na atuação da unidade de auditoria do órgão em sua atividade de avaliar os controles internos, tendo em vista a inexistência de práticas de gerenciamento de riscos no órgão.

Desse modo denota-se interdependência entre as práticas organizacionais dos subsistemas governança e gestão e entre as estruturas que os apoiam, que fomentam o sistema de controle interno do órgão. Nesse sentido, estruturas e órgãos de governança e da alta administração e suas práticas correlatas instituem e formalizam a gestão de riscos e os controles internos da gestão.

#### **4.1.2 Regulamentação Externa *Versus* Instituição da Governança e Gestão do IFS**

Nesse estudo, verificou-se que a regulamentação exercida por instâncias externas de governança influencia a formação do sistema de controle interno do IFS tendo em vista que afeta o subsistema de governança do órgão ao influenciar a institucionalização e a atuação das estruturas de governança superiores, o Conselho Superior e Colégio de Dirigentes; a Unidade de Auditoria Interna – instância de apoio à governança – e, por extensão, as estruturas de gestão propriamente ditas: Reitoria, Campi e Pró-reitorias, impacto que é percebido pela atuação dos órgãos ao emitirem suas recomendações e/ou determinações e nas percepções ou vivências dos

entrevistados em seus contextos de atuação.

O Estatuto, regulamento máximo do IFS traz a estrutura e composição que seus órgãos superiores de governança. Em se tratando de Conselho Superior (CS), em termos de estruturação o regulamento ratifica em seu art. 8º o caráter deliberativo e consultivo do colegiado e sua condição de órgão máximo de decisão em consonância com a Lei nº 11.892/2008 que criou os Institutos. Sua composição atual disposto no artigo supra, contudo, difere da preconizada na Lei nº 11.892/2008, posto que não assegura representação paritária dos segmentos docentes, discentes e técnico-administrativos, tripé representativo da comunidade acadêmica.

Nesse aspecto, a representação de 1/3 por segmento deixou de prevalecer, dando lugar a uma participação de docente em 70%, o que eleva sua representação atual de três para sete conselheiros e limita a participação de discentes e técnicos administrativos a um conselheiro.

A formação vigente resultou da atuação do Ministério Público Federal (MPF) enquanto órgão de governança externa ao IFS e fiscal da lei, sendo decorrente do Compromisso de Ajustamento de Conduta (CAC) nº 01/2012 de 27.11.2012, assinado entre o IFS e Ministério Público Federal de Sergipe – MPF/SE e do Termo de Audiência realizada em 27.10.2015, constantes no Processo Judicial nº 0004377-92.2013.4.05.8500, 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado de Sergipe, conforme disposto na Resolução nº 60/CS/IFS, de 01/08/2016.

A denúncia formalizada, como consequência do risco de *compliance assumido*, foi levada a termo pelo MPF/SE em 2012, pela alegação de descumprimento pelos órgãos colegiados do IFS a regras legais de participação de professores e servidores além do disposto no art. 56 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) nº 9.394/1996, onde se afirma que:

Art. 56 As instituições públicas de educação superior obedecerão ao princípio da gestão democrática, assegurada a existência de órgãos colegiados deliberativos, de que participarão os segmentos da comunidade institucional, local e regional.

Parágrafo único. Em qualquer caso, os docentes ocuparão setenta por cento dos assentos em cada órgão colegiado e comissão, inclusive nos que tratarem da elaboração e modificações estatutárias e regimentais, bem como da escolha de dirigentes.

De acordo com a nota nº 14/2012 do Procurador Federal junto ao IFS constatou-se que o MPF/SE sustentou indicação de vício formal na elaboração do Regimento Geral do IFS, alegando defeito de representação na segunda comissão composta para esse fim.

A Nota expõe que a primeira comissão não concluiu os trabalhos e a segunda, embora nomeada pelo Reitor com autorização do Conselho Superior, não teve a participação de discente, descumprindo assim o §3º do art. 7º do Estatuto do Instituto. Este, em conformidade com a Lei 11.892/2008, estabelece que a elaboração ou alteração do Regimento Geral do IFS observará a representação paritária dos segmentos da comunidade acadêmica.

Desse modo, a prática adotada pelo IFS se opõe à Lei e a seu normativo interno, aprovado conforme a Lei, que, na perspectiva da gestão de riscos e controles internos da gestão evidencia a materialização de riscos de *compliance* (PARDINI, 2016).

Na referida nota emitida pela Procuradoria Federal junto ao IFS, também houve alerta sobre o ato de referendar exercido pelo Colégio de Dirigentes, na ocasião, vez que extrapolou as competências que lhe são cabíveis. Assim observou que: “[...] tampouco possui o Colégio de Dirigentes competência para referendar o Regimento Geral do órgão depois de terminado os trabalhos da Comissão de Elaboração, tão somente pelo Conselho Superior antes do envio ao MEC”. (IFS, 2012, p.5).

O IFS a partir das orientações contidas na citada Nota, reconheceu como formalmente ilegais os critérios de representação democrática previstos em seu Estatuto e no Regimento Geral em face do art. 56 da LDB e, portanto, o vício apontado e a conseqüente necessidade de alteração do Estatuto e elaboração de novo Regimento Geral. A situação realça o impacto de ação da governança externa sobre a tomada de decisão de instâncias de governança e gestão no IFS por meio das recomendações emitidas pelo MPF/SE ao buscar a garantia de atendimento a parâmetro legal, não obstante o risco assumido pelo descumprimento, os critérios regulamentados internamente estivessem compatíveis com o que determina a Lei de criação do órgão.

O posicionamento externo manifesto traz em essência um conflito de regulamentação sobre as estruturas de governança do IFS pelo impasse entre duas leis e os posicionamentos dos órgãos que as representam, que demanda análise das possibilidades de *compliance*, como por exemplo, com base nos resultados acordados (Jensen, 1983).

A redefinição de parâmetros normatizados internamente conforme a Lei 11.892/2008, quando da formação da referida comissão como indica a Nota nº 14

(2012) viciaram o processo ainda que autorizado pelo colegiado superior ao ratificar a tomada de decisão. Nisso materializa-se a perspectiva apontada por Jensen (2000) de que órgãos colegiados tendem a adotar posicionamentos opostos aos interesses estabelecidos pela parte que os criou e também reforça que as decisões nesse nível garantem a separação entre decisões de controle e decisões de gestão (FAMA; JENSEN, 1983).

Infere-se nesta situação, que, apesar de ter havido a separação não houve efetivo controle, haja vista que o colegiado ao ratificar decisão inadequada, descumpriu regras que ao próprio compete supervisionar, o que evidencia controles internos inadequados em nível de colegiado pela tomada de decisão incompatível com regras institucionalizadas em seu Estatuto. Dessa forma acentua-se a necessidade de que tratam Anderson e Eubanks (2015) ao reforçarem que também em nível de colegiado, devem ser adotadas boas práticas de gestão de riscos e de controles nos processos, em subsídio ao desempenho de suas competências de supervisão; e assim também contribua para a sistematização de boas práticas de governança e gestão.

O esforço em adquirir adequado grau de conhecimento gerencial, técnico ou de outra temática para subsidiar o necessário exercício de responsabilidades de supervisão é considerado essencial à preparação do ambiente interno para o gerenciamento de riscos (COSO, 2004). Mostra-se como necessidade que se aplica a membros de colegiados superiores do IFS, em especial ao Conselho Superior, em face de suas atribuições como a mais elevada estrutura interna de governança que promove a definição, avaliação, direcionamento e monitoramento do sistema de governança do órgão (BRASIL, 2014).

A assunção de competência por outro colegiado para referendar a comissão constituída, não sendo este dotado de competência, como trata a análise do procurador, reforça, por outro lado, a importância do regular desenvolvimento das atividades pelas instâncias competentes, bem como a necessidade de adequada definição dos papéis e responsabilidades em todos os níveis organizacionais, condição que favorece os controles internos, como por exemplo, a segregação de função e o balanceamento de poder, reconhecidamente boas práticas de controles internos (BRASIL, 2014a).

O conflito provocado pela incompatibilidade das Leis nº 9394/1996 e nº 11.892/2008 suscitou entendimentos também opostos em nível federal a partir de

consulta ao MEC feita pelo IFS sobre o prosseguimento das medidas necessárias em face do CAC. Nessa obteve-se posicionamento divergente da Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica – SETEC, que argumentou sobre a aplicabilidade do art. 56 da LDB limitada às instituições de educação superior sem extensão à educação profissional e tecnológica, formações difundidas em capítulos distintos da Lei, nada dispondo sobre a composição dos conselhos superiores.

Em sua análise conclusiva a SETEC reconheceu necessária a oitiva da Consultoria Jurídica junto ao MEC, para orientação às medidas a serem tomadas, por considerar que “O Compromisso de Ajustamento de Conduta encontra-se em dissonância com a Lei aplicada ao caso e pode afetar a composição de todos os Conselhos Superiores dos Institutos e os Estatutos das Instituições [...]” (NOTA TÉCNICA Nº 651/2012/CGDPR/DDR/SETEC/MEC, p.8). A oitiva foi manifesta com o seguinte argumento:

11. Em que pesem as razões lançada pelo MPF, corrobora essa Consultoria com o entendimento da SETEC de que o normativo da LDB não se aplica aos institutos federais, em razão da previsão do art. 10, §3º, da Lei 11.892/2008, que estabelece de forma categórica que a composição do Conselho Superior dos Institutos Federais, integrantes da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica será paritária para os segmentos que compõem a comunidade acadêmica.

12. Como bem observado pela SETEC, a Lei nº 11.892, de 2008, comparativamente à Lei nº 9.394, de 1996, é a lei especial, visto que regula especificamente a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, além de ser mais recente, e, na hipótese da existência de uma aparente antinomia entre os dois normativos, deve prevalecer, por força do critério da especialidade das leis (*lex specialis derogat lex generalis*), vigente em nosso ordenamento jurídico, que reza que a norma especial afasta a incidência da norma geral.

Os conflitos oriundos deste entendimento em particular, afeta todo o processo decisório no âmbito organizacional uma vez que envolve seu órgão de governança superior e um compromisso já assumido pela alta administração do órgão que, ao mesmo tempo que possibilita a adequação a uma legislação imposta também limita o cumprimento de outro regramento legal. Diante disso, buscou-se entender o posicionamento vigente do órgão IFS na perspectiva de seu gestor máximo, que trouxe os seguintes esclarecimentos:

A LDB é anterior a criação dos Institutos Federais e nesse impasse aí o Ministério Público Federal acionou a gente e então assinamos um Termo de Ajustamento com o apoio e concordância da nossa procuradoria, e que depois por um novo entendimento lá em Brasília a gente teve que descumprir o Termo, pois o ministro da AGU lá em Brasília entendeu que os institutos não poderiam atender aquela necessidade já que temos uma legislação própria. Bem, isso foi judicializado. Nós perdemos em primeira

instância. Em termos de entendimento hoje, a gente está cumprindo o que foi decidido. A única mudança foi a composição. Antes eram três representantes de professores, três técnicos administrativos e três de alunos e nessa nova tem 70% de docentes. Isso, porém, é entendimento entre o Ministério Público e o Governo Federal através do MEC. Logo essa mudança na composição não é uma decisão da Reitoria.

Os docentes e técnicos entrevistados nessa pesquisa também provocados a expor suas percepções sobre a inovação decorrente do Compromisso de Ajustamento de Conduta (CAC), manifestaram opiniões divergentes em suas falas, não obstante a reflexão sobre o impacto das alterações tenha sido expressa de forma genérica.

Para E2 as três categorias que representam a comunidade acadêmica – docentes, técnicos-administrativos e discentes são importantes, contudo defendeu a prevalência de maior número de docentes sobre os outros segmentos da comunidade acadêmica, justificando que “a gente não pode deixar de entender que os professores estão mais preparados em termos de conhecimentos e informações dentro do âmbito da instituição para tomar as decisões”. Na sua opinião, essa nova composição significa também que “vamos ter uma apuração mais acurada sobre as matérias colocadas para discussão e votação”. Seu posicionamento diante do impasse sugere certa limitação na atuação de representantes técnicos e discentes ainda que também se possa argumentar que as três categorias de representantes acadêmicos detenham conhecimento organizacional a partir de suas próprias vivências, com necessidades singulares que demandam participação equilibrada de cada um nos órgãos colegiados, a fim de se promover e preservar decisões mais democráticas.

A ótica de Silva (2009) sobre conhecimento e informações acerca de uma organização é que ambos podem habilitar membros de diferentes segmentos, independente se se é professor, técnico ou discente é a ótica. Ao refletir sobre representação colegiada versus qualificação, a autora defende que em se tratando do órgão máximo de decisão (Conselho Superior) em uma instituição de ensino, pesquisa e extensão com atuação em diferentes níveis de ensino, o essencial é que os membros sejam qualificados e nesse sentido não é suficiente tão somente ser representativo desse ou daquele segmento, mas que se promova qualificação para a atuação destes, enquanto conselheiros. Ainda segundo a autora, o fundamental é ter condições para contribuir na definição de políticas estratégicas.

Em sua reflexão sobre a mudança E6, por sua vez, revela certo incômodo com a concentração de poder que decorre da predominante representação docente. Nesse

aspecto o respondente trouxe a seguinte ponderação.

Eu quero deixar claro que eu sou professor [sorriu ao afirmar isso, demonstrando contentamento nessa condição], e essa é uma instituição voltada essencialmente para o processo educativo, ensino, mas também atua na extensão, pesquisa e inovação e tudo isso se completa!!! Mas, é ... bem, é ... [nesse momento fez uma longa pausa até prosseguir] eu não posso achar que o Conselho deva ser formado na sua essência com uma maioria “tão” grande de profissionais docentes em relação aos outros que o constituem!! Acho sim, que nós poderíamos ter um conselho com uma certa ascendência do grupo docente, mas não da forma como atualmente foi colocada pois há uma disparidade muito grande. Da forma como está colocado quase que nenhuma política desenvolvida pelos discentes, ou por seus representantes ou mesmo pelos técnicos administrativos, terá apoio e aprovação dentro do conselho e se não for principalmente política docente, pela maioria da representação desses. Acho que deveria haver maior equilíbrio na representatividade, maior paridade. [...] deixar um segmento prevalecer com um distanciamento tão grande em relação aos outros, em termos deliberativos, no meu entender não é positivo [...] os outros segmentos, em sua essência, praticamente tem que ser subordinados ao que possui maior representação. É ilegal? Não, é legal, por que a lei assim prevê, certo!?! Mas talvez não seja funcional, por que os segmentos que o compõem como um todo, talvez não se sintam nele representados, nas definições que esse Conselho toma. (E6).

O predomínio de docentes no Conselho Superior não torna o processo decisório mais consistente é o que sugere a interpretação feita por E7, ao conceber essa nova representação:

Acho que a Lei 11.892/2008 veio deixar mais homogêneo em termos percentuais a representação dos membros eleitos, não dos externos indicados. Essa mudança para atender a LDB, em relação aos eleitos – pois não altera a dos externos indicados – vejo como um retrocesso uma vez que acho que o peso do técnico e do aluno deveria ser o mesmo do professor nessa composição, em que pese o compromisso desses eleitos, na minha visão, pouco importa se é com 70% dos docentes e 30% dos demais, ou se dá forma anterior, não acho que tenha mudado. Participei não como membro, mas como ouvinte em ambas as composições, particularmente não vejo diferença.

As três perspectivas citadas apresentam igualmente conflitos de percepção sobre a questão judicializada. Esta, embora possa parecer pouco representativa a princípio, impacta de modo decisivo nas estruturas de governança e de gestão do IFS e por consequência no desempenho de suas competências e em seu funcionamento. Em se tratando do processo decisório em nível de Conselho Superior, presume-se desequilíbrio na distribuição dos direitos de decisão aos agentes que integram a comunidade acadêmica do IFS o que pode ensejar a ausência de isonomia na tomada de decisão, condição básica para a garantia de atendimento ao interesse público por parte de estruturas decisórias no exercício de suas competências.

A composição de órgãos colegiados – colégio, conselhos, comitês e comissões

– observando os ditames da LDB como preconizado em seu Art. 56, pode favorecer práticas inadequadas de governança e de gestão, pelo desequilíbrio na representatividade de segmentos internos nessas instâncias, como sugere a avaliação feita por E6. Além disso, pode inviabilizar em essência a lei 11.892/2008, o que é reforçado na fala de E7 ao reconhecer um retrocesso nesse contexto de adequação. Por outro lado, o exercício da representatividade pode não ocorrer efetivamente como ponderaram alguns dos entrevistados ao expressarem suas percepções acerca do desempenho inadequado de competências e responsabilidades de atores e instâncias organizacionais.

O tratamento diferenciado como ponderaram os respondentes E6 e E7 é um descompasso que pode resultar em decisões menos democráticas haja vista a possibilidade de privilegiar os interesses dos docentes dada o percentual representativo do segmento no colegiado consultivo e deliberativo máximo, resultando em participação pouco democrática aos demais, especialmente ao se considerar os segmentos em termos quantitativos.

O posicionamento de E6 traz à tona a possível vantagem que pode se instalar em decisões de temas de interesse dos docentes, situação que pode ensejar conflito de interesse entre as partes, quais sejam, o IFS enquanto órgão e o segmento representado. Ao tratar de boas práticas de governança nessa relação em nível colegiado o IBGC (2015) alerta para o dever de manifestação tempestiva de conflito de interesses ou interesse particular em relação à matéria em discussão ou deliberação. Sinaliza ainda o órgão que tão logo identificado conflito de interesses em relação a um tema específico, a pessoa envolvida deve afastar-se, inclusive fisicamente, das discussões e deliberações. Esse afastamento temporário deve ser registrado em ata.

Dados extraídos do Relatório de Gestão 2015 expressam, por exemplo, o quantitativo de técnico-administrativo e docentes, em 501 e 575 servidores efetivos, respectivamente, conforme evidenciam os quadros 06 e 07, números que se têm mantido estável em exercícios anteriores. Também consta nesse Relatório, com base em informações disponibilizadas pelo setor de registro escolar dos 8 (oito) Campi em funcionamento naquele exercício, que o IFS matriculou no período 2015.1 o total de 6.696 alunos. Os números indicados, embora não tenham sido salientados pelos entrevistados, remetem às suas ponderações quanto à importância de se manter a aplicabilidade do Art. 56 da LDB em substituição à condição paritária assegurada pela

lei 11.892/2008.

#### Quadro 06: Composição do corpo docente efetivo

Qualificação	Médio/Fundamental	Graduação	Especialização	Mestrado	Doutorado	Total
Nível superior	0	39	105	40	0	184
Nível médio	80	85	80	9	2	256
Nível fundamental	41	62	30	2	0	135
Total	121	186	215	51	2	575

Fonte: Relatório de Gestão 2015

#### Quadro 07: Composição do Corpo Técnico Administrativo

Níveis de formação	Graduação	Especialização	Mestrado	Doutorado	Total
Regime 20 horas	2	9	8	1	20
Regime 40 horas	4	16	21	3	44
Regime 40 horas	4	16	21	3	44
Total	22	108	281	90	501

Fonte: Relatório de Gestão 2015, p. 109

Levando-se em conta o total de alunos matriculados em 2015.1, a adequação vigente provocada pelo CAC afeta a representatividade do segmento discente no IFS, em especial ao se considerar que este abrange além da educação superior, a educação básica e profissional, esta, de maior impacto no cômputo geral de matriculados. Sendo a representação colegiada limitada a um membro, não se facultará às diferentes modalidades de ensino a possibilidade de se fazer representar no Conselho Superior nem em outras instâncias de decisão colegiada se mantida a representação percentual de que trata a LDB.

A representação de técnicos- administrativos para atuação no referido colegiado deliberativo é igualmente afetada tendo em conta não só o quantitativo atual de servidores, mas a contribuição destes na consecução da atividade-fim ou na atividade-meio nas diversas áreas de gestão. Também ante a possibilidade de sua atuação como membros do Colégio de Dirigentes (CD), quer na condição de diretores-gerais de campi como preconiza a Lei 11.892/2008, quer noutra função executiva.

Ademais, a que se levar em conta que o compromisso assumido pelo IFS teve por objeto a “adequação do Estatuto, do Regimento Geral, e de todos os colegiados

e comissões do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS), relativamente à sua composição, inclusive do seu Conselho Superior, ao previsto no art. 56, *caput* e parágrafo único da Lei 9.394/95, logo se aplica a todas as instâncias de decisão colegiada (IFS, 2012, p.2).

Em se tratando do Colégio de Dirigentes, instância interna de governança de natureza consultiva que atua no apoio ao processo decisório da Reitoria, o Regimento Geral do IFS ratifica a condição consultiva de que trata o Estatuto, dispondo também sobre a sua composição:

Art. 6º O colégio de Dirigentes, de caráter consultivo é o órgão de apoio ao processo decisório da reitoria, tendo suas competências e atribuições dispostas no Estatuto do IFS e demais legislações pertinentes, possuindo a seguinte composição:  
I - O Reitor, como Presidente;  
II - Os Pró-Reitores;  
III - Os Diretores Sistêmicos;  
IV – Os Diretores Gerais dos campi.

Percebe-se que a abrangência do compromisso assumido à conformação legal defendida, conseqüentemente também recai sobre sua composição, ainda que não se trata de colegiado com arranjo paritário. Embora o caráter apenas consultivo e a composição deste colegiado não ser consenso nos institutos que integram a Rede Federal, ao se avaliar a formação vigente deste no IFS, verificou-se que ultrapassa o que dispõe a Lei nº 11.892/2008 pela inclusão de diretores sistêmicos, uma vez que a Lei prevê apenas pró-reitores e diretores-gerais. Considerada essa composição em relação a representatividade exigida para os docentes em face da LDB, a inclusão de diretorias sistêmicas impacta na adequação do percentual exigido.

Ao final do exercício de 2016 o Colégio de Dirigentes tinha em sua composição 19 (dezenove membros), sendo 12 docentes e 7 (sete) técnicos-administrativos. Entre os docentes, 9 (nove) como diretores-gerais de campi, 2 (dois) como pró-reitores e o Reitor, na presidência do colegiado. Entre os técnico-administrativos, 3 (três) como pró-reitores e 4 (quatro) titulares das diretorias sistêmicas (IFS, 2016). Sua estrutura assim disposta, evidencia que o percentual de docentes atingiu 63%, percentual que inclui o presidente do colegiado, assim sendo, incompatível com o limite estabelecido na LDB, além de que divergente da composição de que trata a Lei 11.892/2008.

A condição atual do IFS em relação aos outros institutos da rede é inusitada e exclusiva em toda a Rede Federal o que reforça a incompatibilidade da medida acionada. Em consulta ao Estatuto dos 37 (trinta e sete) Institutos Federais que

integram a Rede em seus respectivos sites no decorrer da coleta de dados, foi confirmado que os demais em sua totalidade observam a representação paritária consignada na Lei nº 11.892/2008, condição que justifica o impasse gerado nessa questão.

Diante do CAC, especialmente por conta do impasse e da judicialização vigente e em face das suas consequências sobre a institucionalização das estruturas de governança e de gestão no IFS, compreende-se que o sistema de controle interno do órgão é decisivamente impactado pelo conflito de interpretação decorrente da atuação do MPF/SE enquanto instância de governança externa. Nesse aspecto, o ambiente interno do órgão é influenciado pela regulamentação externa e pelo controle exercido pelos órgãos competentes.

Por outro lado, ainda que se manifeste como uma situação atípica dentro da Rede Federal e incompatível com os objetivos organizacionais das estruturas que a integram, o descumprimento ou cumprimento do CAC expõe o IFS a riscos de conformidade legal/regulatória. Se por um lado adequa-se à interpretação do MPF, por outro desatende a Lei que regulamenta o órgão enquanto integrante da Rede Federal.

Verificou-se que a conformidade legal do IFS com a LDB foi apenas parcial, vez que foram alterados no Estatuto e no Regimento Interno do IFS os incisos II a VIII do art. 8º, conforme Processo Judicial nº 0004377-92.2013.4.05.8500, e os incisos de II a VIII do art. 5º, respectivamente, que tratam da nova composição do colegiado. Assim, por meio da Resolução nº 60 de 01/08/2016 e considerando o Compromisso de Ajustamento de Conduta nº 01/2012 de 27.11.2012, assinado entre o IFS e o MPF; e considerando o Termo de Audiência realizada em 27.10.2015, constantes no Processo Judicial nº 0004377-92.2013.4.05.8500, 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado de Sergipe.

Até 31/12/2016, porém, regras relacionadas à representação paritária no Estatuto, no Regimento Geral e no Regimento Interno do Conselho Superior (RICONSUP) do IFS permaneciam sem a devida adequação ao TAC. Como exemplo, no primeiro, as regras para definição da comissão de elaboração e alteração do Regimento Geral e no segundo, a composição do Comitê de Ensino, Pesquisa e Extensão (CEPE) citada no art. 8º e as regras de que tratam os arts. 136 e 138 relativas à investidura em cargo de direção.

No RICONSUP (IFS, 2001a) não foi alterada a composição do Conselho

Superior, nem a composição das comissões permanentes de que tratam o Art. 64, as quais subsidiam a atuação do colegiado, respondendo pelo estudo e esclarecimento nos assuntos que forem submetidos às suas análises. Nesse aspecto as próprias regras de composição das comissões inviabilizam sua adequação visto que serão constituídas de 3 (três) membros titulares, dentre eles, preferencialmente, um representante de cada segmento da Comunidade Escolar, o que compromete a adequação das instâncias. Ademais, por força do compromisso todas as demais instâncias colegiadas no IFS, inclusive o Colégio de Dirigentes, como já exposto, deverão ter sua composição conciliada aos ditames da LDB, ajustes não promovidos até a finalização desse relatório.

Em relação a outras estruturas colegiadas, torna-se necessário refletir sobre a incompatibilidade da LDB além dos ditames da Lei 11.892/2008 visto que a composição de outras instâncias de governança no âmbito do IFS, para se adequar àquela Lei, acabariam por não existir conforme os mandamentos legais que lhes deram origem. Destaca-se nesse aspecto, em especial pela relevância da estrutura para viabilizar boas práticas de governança, gestão de riscos e controles internos no IFS, a criação do Comitê de Governança, Riscos e Controles do IFS, em atendimento à Instrução Normativa nº 01/2016/MP/CGU, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

Devendo ser composto pelo gestor máximo e os dirigentes das unidades do IFS diretamente subordinadas àquele, o comitê, em sua composição, padece da mesma limitação identificada em relação ao Colégio de Dirigentes na representatividade de 70%, de docentes haja vista a equivalência das suas composições. Chama atenção no âmbito de atuação do comitê, a competência de “institucionalizar estruturas adequadas de governança, gestão de riscos e controles internos” (BRASIL, 2016), cuja possibilidade de cumprimento requer a princípio a adequação da sua própria composição, que, por consequência depende de revisão às estruturas organizacionais diretamente vinculadas ao gestor máximo, como diretorias e coordenadorias sistêmicas.

Diante do exposto neste tópico, verificou-se que uma tomada de decisão incompatível com os normativos internos – como o foi a constituição de comissão sem a participação paritária, condição normatizada internamente e aplicável ao processo a ser conduzido – materializou o risco de denúncia causado pela inadequação a norma interna tendo como consequência a atuação coercitiva do MPF e todas as demandas

dela decorrentes, recaindo sobre a atuação das instâncias colegiadas, e por extensão, produzido a partir de então outros impactos internamente, situação que sinaliza o gerenciamento de riscos, a partir de uma estrutura própria.

Nessa conjuntura, infere-se necessário promover práticas de gerenciamento de riscos e adotar controles internos não somente nos processos das estruturas de gestão, mas também nas de atuação colegiada. A adoção de gestão de riscos nesse âmbito auxilia na melhoria dos processos de tomada de decisão e no adequado tratamento dos riscos e dos impactos deles decorrentes, em razão da antecipação hipotética da materialização dos riscos. Adequados controles internos, por sua vez, asseguram a conformidade com leis e regulamentos bem como a adequada supervisão aplicáveis ao processo (BRASIL, 2016), de modo que o sistema de controle interno do IFS seja fortalecido a partir das práticas adotadas nas instâncias que detém a competência de supervisionar as práticas de gestão de riscos e controles internos.

As práticas organizacionais tratadas nesse tópico foram contextualizadas em função da regulamentação externa neste evidenciada, contudo na seção seguinte, com base nas fontes de coletas aplicada nesse estudo, serão tratados princípios e práticas aplicadas ao processo decisório nas estruturas de governança superiores e de apoio no período delimitado neste estudo. Nesta buscar-se-á também correlacioná-los no contexto das estruturas de gestão de riscos e controles.

#### **4.1.3 Princípios e Práticas de Governança e Gestão**

Adequadas práticas de governança e de gestão pressupõem o cumprimento de princípios básicos no atendimento aos anseios das partes interessadas tanto externas quanto internas à organização, devendo ser assegurados pelo órgão e por seus agentes, integrando-os às atividades organizacionais, nas diversas instâncias em que atuem, como por exemplo, nas unidades colegiadas (IUDÍCIBIUS; MARION; PEREIRA et al, 2003; IBGC, 2015). No IFS, o exercício da governança a partir dos princípios que lhe são próprios é percebido com limitações pelos entrevistados, tanto em nível de estruturas colegiadas quanto nas gestões executivas.

Em seu argumento acerca da prestação de contas E6 reconhece sua importância ao perceber que não se trata de responsabilidade de alguns, tampouco limitada ao relatório anual de contas, visto que se aplica aos fatos e ações oriundos da atuação de todo agente público. Nesse sentido considera que:

Prestar contas é uma obrigação de todos que trabalham no setor público, então essa prestação de contas não pode ficar restrita aquela prestação que o órgão tem de fazer anualmente no relatório de gestão. Precisa acontecer de modo mais permanente dentro da instituição com tudo o que você assume para fazer. Toda tarefa ao final precisa ser levada ao conhecimento dos responsáveis por acompanhá-las. [...] você tem estruturas definidas, organogramas prontos etc., mas na prática isso não tem funcionado. (E6)

A adoção integrada de princípios e sua compreensão de forma global por todos os agentes conduz a efetiva governança (BRASIL, 2016). Desse modo, a prestação de contas exige a tomada de decisão de modo transparente, claro, preciso e completo não somente por obrigação, mas principalmente pela relevância da informação aos interessados.

Além disso, exige a conformidade com leis, regulamentos e normas aplicáveis, bem como responsabilidade na definição de estratégias e compromisso em assumir, decidir ou agir, orientado por valores éticos (IBGC, 2015; BRASIL, 2016). Assim, presume-se que os princípios de governança sejam praticados a partir das estruturas de supervisão em seus processos decisórios e igualmente o sejam nas inter-relações entre macroprocessos e internamente em cada um deles.

Depoimentos dos respondentes revelam práticas que sugerem inobservância a princípios de governança tanto em nível de macroprocesso quanto em nível de atuação colegiada. Em suas falas, tratam de suas próprias práticas bem como trazem seu olhar sobre esses princípios nas práticas dos órgãos superiores, trazendo situações que indicam pouca atenção aos princípios a que se referem.

[...] Eu não vejo transparência. A transparência da instituição tem se resumido e confundido com o portal da transparência pública. Que aquele que tem um conhecimento maior, vai lá e busca essa transparência. Não há transparência nem nas decisões!!? Quando você faz uma solicitação o meu deferido e o meu indeferido assim como a oportunidade e conveniência são motivados e a motivação nunca poderá ser pessoal e eu tenho que deixar claro nesse processo, qual foi a motivação para deferir ou para indeferir. Não é simplesmente olhar 'de quem é esse? É fulano!!? Indeferido. De quem é esse aí? Beltrano. Deferido.' É assim que está funcionando. (E3)

Transparência eu acho que a gente tem que ter. Mas se você me perguntar, você faz um relatório no final do ano? Não, eu não faço. Dizer com o que gastou, quantidade de alunos, quanto entrou quanto saiu. Mas assim, considero que as informações que divulgamos no relatório de gestão é um espelho sim da nossa realidade. O que temo do relatório de gestão é porque ele acaba sendo feito de última hora. As demandas chegam com certa antecedência e quando vão ser respondidas falta uma semana ou dias para informar ao setor e isso pode comprometer de alguma forma. E no relatório as informações estão lá transparentes, mas penso que poucos servidores buscam as informações que estão ali. (E4)

Não considero que haja prestação de contas adequada. Por exemplo,

quantos alunos temos? Quantos do curso de Alimentos? Quantos reprovaram? Quantos evadiram? Quantos professores temos na casa? Quantos ministram? Qual a carga horária deles? Se você quiser saber do total de professores, quantos fazem pesquisa? Em que área fazem? Nós não temos esses dados!!!? [...] não há transparência! Hoje eu tenho esses dados. Mas se você quiser saber, você tem onde buscar!? [...] terá que abrir edital por edital, olhar quantos foram aprovados, ou seja, você não tem uma coisa que você clique e diga, por exemplo, hoje temos 700 professores, desses, 120 ganham bolsas de pesquisa, as áreas de pesquisa são essas [...] você não consegue ir lá, dar um clique e saber. Como saber tem, você vai ter que buscar os editais, você tem que minerar, quase que garimpar! Transparência para mim, é você ter uma resposta para uma pergunta fácil, simples. É clicar e ver. Hoje o pessoal clica e vê o nosso salário, por que é que não consigo clicar e ver quantos alunos eu tenho na minha escola? Quantos professores em tenho na casa? (E8)

Percebo que falta divulgação de informações relevantes tanto da gestão propriamente dita quanto da atuação dos conselheiros que nos representam. Quero saber quem participou das reuniões, o que discutiram, o que decidiram. [...] posso saber depois, nas atas... bem depois, muitas vezes, pela demora em publicarem. Mas se, por exemplo, se eu quiser assistir uma reunião do Conselho Superior que vai acontecer hoje!? Tem lá no regimento que elas são públicas!! [...] nunca soube que tenham ocorrido assim. (E9) Minha visão é de que falta uma integração das decisões, falta um (pausa, buscando uma forma de melhor se expressar) compartilhamento das responsabilidades, que esses membros aparentemente não assumem essas responsabilidades perante colegiados principalmente o Conselho Superior, por ser o colegiado máximo do órgão, com função deliberativa, já que o outro [Colégio de Dirigentes] é apenas consultivo. Falta um compromisso e maior responsabilidade dos seus membros (E7).

A fala de E3 sugere que o atendimento a demandas de partes interessadas no ambiente interno no IFS padece de boas práticas na tomada de decisão, visto que instrumentos e critérios não são claros de modo que as informações que sustentem o posicionamento da instância decisória retratem a impessoalidade adotada. Disso depreende-se os princípios de governança são parte integrante dos controles internos da gestão e vice-versa (BRASIL, 2016), sendo observados em todos os níveis hierárquicos, em atendimento às necessidades das partes interessadas interna ou externamente.

As afirmações de E4 levam a uma reflexão sobre a qualidade do conteúdo disponibilizado às partes interessadas e sugerem a possibilidade de que as informações sejam produzidas especialmente para atender a prestação de contas, como se não existissem prévia e adequadamente identificadas, armazenadas e acessíveis para comunicação e informação quando demandadas. Sendo assim, a informação e a comunicação parecem ser um componente crítico de controle interno na estrutura da unidade gestora do entrevistado. Além disso, ao enfatizar apenas os

servidores do órgão como potenciais usuários da informação publicada, infere-se que a percepção de E4 não alcança a compreensão de que as partes interessadas estão presentes também no ambiente externo.

E8, ao registrar sua percepção sobre a inadequação da transparência e da prestação de contas no órgão sugere limitações que impactam na tomada de decisão por parte de interessadas que atuam inclusive no ambiente interno. Nesse contexto, ao tratar da gestão de processos finalísticos, afirmando ‘hoje eu tenho esses dados’, e em seguida, indagando, ‘mas se você quiser saber, você tem onde buscar!?', acaba por sinalizar deficiência em controles internos da gestão que tanto podem ser relacionados a rotinas de sistemas informatizados como também a controles manuais. Em havendo, tais rotinas e controles possibilitam confirmação e levantamento de informações de forma tempestiva.

Informações quanto a sistemas no IFS que viabilizam o acesso a informação às partes interessadas, encontram-se divulgadas no Relatório de Gestão do exercício 2015. Neste se dá conhecimento da existência de 70 (setenta) sistemas utilizados para o gerenciamento das informações em diversas áreas da gestão (IFS, 2015, p. 154-170), quantitativo que passou a 80 (oitenta) sistemas no exercício seguinte, conforme registro no Relatório de Gestão respectivo (IFS, 2016, p. 112-128). Os levantamentos que os quantificam indicam o sistema, seu objetivo, área, o responsável por sua gestão, equipe de TI e o nível de criticidade do respectivo sistema.

Nesse aspecto, confirma-se no IFS o estabelecimento e divulgação de ferramentas de acesso a informação às partes interessadas prática que ajuda a fortalecer o sistema de controle interno como um todo (BRASIL, 2014a). Entretanto, advém da narrativa dos entrevistados sinalizações de que não obstante existam sistemas, alguns destes ainda não suprem efetiva e adequadamente algumas necessidades básicas de informações.

Como instrumento de coleta, entretanto, o Sistema Integrado de Gestão de Recursos Humanos, por exemplo, no módulo que se destina à divulgação da atuação dos colegiados (SIGRH Colegiados), a informação disponível atendeu apenas parcialmente à necessidade relacionada à atuação dos dois colegiados superiores, Conselho Superior e Colégio de Dirigentes. Destaca-se que o módulo aqui referenciado expressa o seguinte objetivo:

Divulgar as informar e comunicar a gestão dos colegiados superiores em

termos de componentes e suas estruturas bem como todas as demais informações afetas à sua atuação, como por exemplo, informar sobre comissões do conselho superior, membros de conselhos/comissões, tipos de representações, tipos de modificações de resoluções, reuniões e relatórios gerenciais declaração de comparecimento em reuniões, folha de comparecimento, mapa de conselheiros, relatório de término de mandato, declaração de membro, declaração de membro com titularidade, mandato de conselheiros por conselho e representação (IFS, 2016, p. 118).

Relativamente ao Conselho Superior se encontram disponíveis as resoluções do exercício 2015/2016, bem como as atas das reuniões com suas respectivas pautas referentes a reuniões ordinárias, extraordinárias e especiais ocorridas no exercício 2016, contudo não se encontram acessíveis às relativas ao exercício de 2015. A incompletude de informações dessa natureza mostra um descompasso entre as práticas adotadas e as normas estabelecidas internamente. A comprovação disso se dá com a comparação da falta de informações em relação às regras definidas no RICONSUP do IFS quanto ao registro em atas das reuniões colegiadas.

Têm-se previsto, por exemplo, que “cópias das decisões, resoluções e outros atos do Conselho que carecerem de divulgação, sejam remetidas em até DEZ DIAS ÚTEIS para publicação no Boletim do Instituto e, quando for o caso no Diário Oficial da União ou em outro órgão de divulgação”. (IFS, 2011a, p.16). A falta de um controle mais efetivo conforme identificado reforça a percepção de E9 em sua reflexão sobre a prática da transparência no órgão bem como ratifica a carência de observância a transparência como princípio de governança essencial (IBGC, 2015).

A tomada de decisão no âmbito do Conselho Superior no entendimento de Silva (2012, p. 60), se dá numa perspectiva de atuação estratégica o que o torna responsável por garantir a “IDENTIDADE” dos Institutos Federais, em face das suas competências deliberativas sobre prestação e contas, planos de desenvolvimento institucional, proposta orçamentária anual, proposta orçamentária anual, além de propor normas e acompanha a gestão do órgão. Compreende-se nesse âmbito a elevada importância da atuação dos seus membros no processo decisório. Nesse aspecto, de acordo o IBGC (2015, p.40):

O conselho deve sempre decidir em favor do melhor interesse da organização como um todo, independentemente das partes que indicaram ou elegeram seus membros. Ele deve exercer suas atribuições considerando o objeto social da organização, sua viabilidade no longo prazo e os impactos decorrentes de suas atividades, produtos e serviços na sociedade e em suas partes interessadas (externalidades).

Defende o IBGC (2015, p. 17) que a identidade organizacional é consolidada por meio da prática contínua da deliberação ética que pressupõe coerência entre o

discurso, o pensamento e a ação em todo o processo de tomada de decisão, sendo assim, essa prática, fomento a reputação e à cultura organizacional. A identidade inclui “a elaboração de um código de conduta sobre o qual se desenvolve o sistema de conformidade (*Compliance*)”. (IBGC, 2015, p. 17). Nesse aspecto também o TCU ao tratar de princípios e comportamentos éticos ressalta a importância da adoção de código de ética e/ou conduta, reconhecendo como boa prática de governança a definição de padrões de comportamento de membros do conselho de administração ou equivalente e da alta administração (BRASIL, 2014a).

Sobre as competências que ensejam a tomada de decisão pelo Conselho Superior, assim dispõe o Estatuto do IFS, em seu Art. 9º:

- I. Aprovar as diretrizes para atuação do Instituto Federal de Sergipe e zelar pela execução de sua política educacional;
- II. Deflagrar, aprovar as normas e coordenar o processo de consulta à comunidade escolar para escolha do Reitor do Instituto Federal de Sergipe e dos Diretores-Gerais dos Campi, em consonância com o estabelecido nos artigos 12 e 13 da Lei nº. 11.892/2008;
- III. Aprovar os planos de desenvolvimento institucional e de ação e apreciar a proposta orçamentária anual;
- IV. Aprovar o projeto político-pedagógico, a organização didática, regulamentos internos e normas disciplinares;
- V. Aprovar normas relativas à acreditação e à certificação de competências profissionais, nos termos da legislação vigente;
- VI. Autorizar o Reitor a conferir títulos de mérito acadêmico;
- VII. Apreciar as contas do exercício financeiro e o relatório de gestão anual, emitindo parecer conclusivo sobre a propriedade e regularidade dos registros;
- VIII. Deliberar sobre taxas, emolumentos e contribuições por prestação de serviços em geral a serem cobrados pelo Instituto Federal de Sergipe.
- IX. Autorizar a criação, alteração curricular e extinção de cursos no âmbito do Instituto Federal de Sergipe, bem como o registro de diplomas;
- X. Aprovar a estrutura administrativa e o regimento geral do Instituto Federal de Sergipe, observados os parâmetros definidos pelo Governo Federal e legislação específica;
- XI. Deliberar sobre questões submetidas a sua apreciação.

A relevância da atuação dos conselheiros nessa instância, face à responsabilidade de apreciação e aprovação de temáticas tão importantes requer uma participação ativa no contexto organizacional que vai além da mera participação em reuniões. Sobre isso o IBCG (2015) destaca a importância de que membros do conselho de administração se mantenham frequentemente alertas, de forma a agirem proativamente, buscando a tomada de decisão informada e consciente, devendo se manter inclusive, isento de conflitos de interesse.

No IFS, tendo por base o depoimento dos entrevistados acerca do ambiente decisório nas reuniões colegiadas, presume-se uma cena deliberativa onde imperam

as questões políticas que, de certa maneira, modelam a cultura organizacional. As duas visões abaixo seguem certa apatia em relação às temáticas ali discutidas.

Eu entendo a função desse órgão como sendo para dar o suporte ao gestor na tomada de decisão. E inclusive inibir algumas decisões quando estas estão em desacordo com a Lei e com princípios constitucionais, até por que existe a responsabilidade desse colegiado perante os órgãos de controle e muitos membros ou desconhecem ou fingem que não a conhecem porque a gente percebe que muitos integrantes apenas figuram nas reuniões. Em diversas ocasiões há tumulto ou não há participação. Uma ocorrência frequente é que as reuniões não aconteçam porque os membros não aparecem. Alguns até comparecem, mas a reunião não ocorre por falta de quórum. (E3)

Eu vejo muito faz conta, para ser bem honesto. Se discute, se discute e, no final: 'não vai ser feito assim, porque eu quero assim'. No Colégio de Dirigentes isso é muito claro. Eu vejo mais como atividade política do que como atividade verdadeiramente administrativa [...]. No Conselho Superior isso se torna um pouco mais complexo porque é o órgão que não tem vinculação hierárquica e é deliberativo. (E5)

A análise de E3 ressalta a importância da atuação no colegiado superior, o que parece não ser percebido pelos próprios membros, que entre outras competências, apreciam as contas e o relatório de gestão emitindo parecer conclusivo sobre a propriedade e regularidade dos registros, documento que condensa toda a informação sobre a gestão no exercício, uma das razões por que são sujeitos à responsabilização pela tomada de decisão como membro do colegiado no período a que se referem as contas.

Nesse aspecto, tanto titulares quanto suplentes figuram no rol de responsáveis “por ato de gestão que possa causar impacto na economicidade, eficiência e eficácia da gestão da unidade” (BRASIL, 2010b, p.5). O Conselho Superior nesse sentido é essencialmente responsável por garantir a separação entre decisão de gestão e decisão de controle (FAMA; JENSEN, 1983), por ser o órgão máximo de controle do IFS.

No IFS, contudo, essa distinção presume-se comprometida com sinalizado nas falas dos entrevistados, em decorrência de algumas práticas observadas em consequência da atuação ou da inexistência desta no âmbito do colegiado no IFS. Destaca-se nesse sentido, o elevado número de decisões tomadas *Ad Referendum*, situação provavelmente resultante da não ocorrência de reuniões como destaca E3.

Em consulta ao histórico de atuação do colegiado entre 2015-2016, percebeu-se, por exemplo, que do total de 67 resoluções publicadas no exercício de 2015, 58% (39 resoluções do total) foram referendadas, revogadas ou emitidas *ad referendum*, sendo assim, apenas 42% (28 resoluções) resultantes de decisão colegiada *a priori*.

Quadro decisório menos favorável ocorreu em 2016, período em que se constatou um total de 71 resoluções, sendo que 69 % (49 do total) foram referendadas, revogadas ou emitidas *ad referendum*, assim, apenas 22 resoluções (31% do total) sem decisão *ad referendum* prévia. O modo como ocorrem as reuniões do colegiado remetem a possíveis causas da prevalência de decisões *Ad Referendum*.

Consultas às atas disponíveis, precisamente as do exercício de 2016, verificou-se que foram publicadas no site institucional 10 (dez) atas e suas respectivas pautas, sendo 05 (cinco) decorrentes das reuniões ordinárias (das seis previstas para ocorrer durante o ano), 2 (duas) das extraordinárias e (03) três das especiais. Destas, teve-se acesso à ata e ofício de convocação de mais uma, embora efetivamente não ocorrida por falta de quórum, portanto consultadas 11 atas ao todo.

Nesse sentido, ressalta-se que se encontra normatizada no Estatuto do órgão a ocorrência destas reuniões em suas diversas formas. No art. 8º § 6º está estabelecido que o CONSUP “reunir-se-á, ordinariamente, a cada dois meses e, extraordinariamente, quando convocado por seu Presidente ou por 2/3 (dois terços) de seus membros”. Quanto às reuniões especiais, sua ocorrência se dá por convocação do Presidente ou seu substituto, ou por convocatória autônoma da maioria absoluta - 50% (cinquenta por cento) mais um dos membros do Conselho, sendo destinadas a pautas específicas, como alteração do Estatuto do IFS, Regimento Geral, RICONSUP e Regimentos dos Campi (RICONSUP DO IFS, ART.44, p.13).

Verificou que todas as convocações em 2016 nas três modalidades previstas foram iniciativas da Presidência do Conselho o que mostra que não houve no período nenhuma iniciativa por parte do próprio corpo colegiado, ainda que facultada essa possibilidade.

Percebeu também fragilidades nos controles internos inerentes à representatividade no órgão consultivo-deliberativo, como o foi em relação à falta de representação do segmento discente durante todo o exercício. A esse respeito consta na Ata da primeira reunião a manifestação de um membro alertando para a inconsistência de representação do titular do segmento em razão de sua condição de aluno evadido no instituto o que o inabilitara como conselheiro por ser uma das condições aplicadas ao processo de representação. A temática somente voltou à discussão na 6ª reunião ordinária do Conselho Superior, em 25/11/2016 em cuja ata há registro de que foi levantada a “necessidade de se abrir processo eleitoral para

eleição da representação discente” (linha 170-171), contudo não sendo a iniciativa promovida durante todo o exercício.

Ainda em relação à representação colegiada percebeu-se que em nenhuma das reuniões havidas foi levada à discussão a ausência dos representantes do MEC, titular e suplentes que não participaram de nenhuma reunião ocorrida no período, bem como em relação aos representantes dos egressos, os quais não participaram, nem titular nem suplente, das ocorridas entre 15/02/2016 e 29/07/2016, íterim em que foram realizadas uma reunião extraordinária, duas especiais e duas ordinárias, conforme indicadas no apêndice V.

Sobre ausências de conselheiros nas reuniões, o RICONSUP dispõe em seu Art. 5º sobre a perda de mandato de conselheiro, sendo uma das possibilidades a falta, injustificada, a três reuniões consecutivas, não obstante, por razões justificadas, lhe seja facultada a possibilidade de licenciar-se por até 60 (sessenta) dias, prorrogáveis por igual período, condição não evidenciada por registro nas atas de reunião em relação aos representantes do MEC e de egressos.

A falta de registros em ata sugere fragilidade de controles internos na atuação do colegiado no que respeita a inconformidade de suas práticas em relação ao seu próprio regimento. Igualmente, vê-se descumprido o regimento geral do IFS, em seu Art. 62, inciso III que, ao tratar das atas das sessões do Conselho determina o dever de se fazer contar em ata não somente o nome dos conselheiros presentes – como percebido em todas as atas consultadas –mas também o daqueles que não compareceram, mencionando a circunstância de haverem ou não justificado a ausência. Diante dessas práticas vê-se a necessidade de, também em nível colegiado, serem adotadas estruturas de gerenciamento de riscos e controles internos em relação ao seu processo decisório.

Nas entrevistas realizadas, percebeu-se que a falta de quórum tem sido uma condição reconhecida como limitante ao desenvolvimento de uma gestão verdadeiramente amparada num conselho onde reuniões ocorram tempestivamente e onde suas pautas sejam efetivamente discutidas.

[...], as pautas das reuniões nem sempre chegam com a antecedência que deveriam chegar, para que a gente tivesse um conhecimento mais tranquilo do que vai ser tratado, principalmente porque na maioria das reuniões são muitos documentos para ler. No colégio de dirigentes chegam os regulamentos, passam por a gente esse tipo de coisa para discussão e às vezes não se tem tempo hábil de você olhar com mais cuidado e de forma mais detalhada todos os pontos que estão ali. Mas como são muitos integrantes, temos a “sorte” de que um observa uma coisa, outro observa

outra e, nessa discussão se constrói o que tem que ser construído (E5).

Esse ano de 2016 a gente se deparou com a necessidade de apreciação pelo Conselho Superior de documentos por exigência de órgão de controle externo. Embora tenham entrado na pauta de várias reuniões, nenhuma delas ocorreu por falta de quórum. Tema importantíssimo como regimentos internos, por exemplo, soube extraoficialmente que também entrou em pauta por diversas vezes esse ano como tentativa para aprovação dos regimentos internos que são documentos basilares para a definição de estrutura e competência das instâncias, as pessoas não tratam com a devida responsabilidade sua discussão. O que a gente percebe é que a questão política é muito mais latente nesses órgãos e se sobrepõe aos interesses da instituição, principalmente no CS, não tanto no CD. Hoje eu particularmente me questiono, depois de praticamente seis anos na instituição a viabilidade de termos o Conselho Superior. A impressão que se dá é de que é um órgão figurativo essa é a impressão que tenho. (E7).

Avaliação ao teor das atas levaram à identificação de elevado volume de documentos submetidos a apreciação numa mesma reunião, conforme pondera E5, como por exemplo a primeira reunião do exercício de 2016 na qual foram submetidos oito itens para apreciação e deliberação, sendo um deles sobre a apreciação de cinco projetos pedagógicos de áreas distintas e outro sobre a aprovação das resoluções emitidas *Ad Referendum*, em que constaram 13 (treze) delas, tendência observada também em duas outras pautas de reuniões ordinárias, precisamente terceira e quarta reuniões ordinárias.

Presume-me nesse sentido, que o excesso de documentos a serem apreciados pode comprometer as discussões e inclusive a efetiva participação na tomada de decisão ou no apoio a esta. Ainda que enviados observando o prazo mínimo regulamentar como se observou nas convocações do período, o volume de documentos pode limitar o nível de participação no processo decisório. Nesse contexto, verificou-se que em alguns documentos apreciados procura-se ouvir o relator da temática, contudo não é uma prática aplicada em todas as apreciações.

A falta de quórum de que tratou E7, durante o exercício de 2016, foi percebida a partir da leitura das atas, por meio da qual foi identificado a não ocorrência de reuniões previstas, conforme se depreende dos levantamentos constants dos apêndices VI e VII. Deixaram de ocorrer, por esse motivo, uma reunião ordinária, uma extraordinária e duas reuniões especiais. Confirmou-se durante a leitura às atas, que a falta de quórum foi impedimento a aprovação dos regimentos internos, documentos enfatizados por E7 em razão da sua importância como instrumento aos fortalecimentos dos controles internos e da gestão como um todo. Nesse contexto também destacam os entrevistados a questão política como um grande limitador da

efetividade do processo decisório como se pode perceber das falas abaixo.

Converse com um dos conselheiros e você vai entender, se eles conhecem, se já leram a missão, a visão. Converse e entenderá se sabem da real importância de serem conselheiros, de um voto deles, da palavra deles ali. Então tem se tornado um enfrentamento político mais uma vez. 'Ah, vamos buscar a maioria para não passar o que o reitor quer. [...]. O que importa é o projeto de manter-se no poder, então a administração tem sofrido [...] estamos sendo açodados inadvertidamente pela política partidária dentro da instituição, e a gestão, tratada de pano de fundo. (E3)

Falta um compromisso e maior responsabilidade dos seus membros. No caso do Conselho Superior, talvez o que contribua para isso seja a heterogeneidade de sua composição, ainda que isso caracterize uma formação democrática, com representantes docentes, discentes, técnicos e de membros externos à instituição. (E5)

O que percebi em algumas ocasiões em que participei como relator, como ouvinte, é que as pessoas não estão comprometidas com os temas que influenciam sobremaneira as atividades da instituição, pela importância e impacto no dia a dia da comunidade. Decisões não são muitas vezes discutidas como deveriam ser. (E7).

A percepção de E5 chama a atenção para a inobservância de princípios de governança no contexto da tomada de decisão em nível de colegiado, onde a atuação de seus membros denota pouco compromisso e responsabilidade em suas decisões. Há descompromisso também na ótica de E7 ao tratar sobre a atuação das comissões do CS, que em essência, exercem práticas de controles em subsídio à atuação do CS, nos seguintes termos:

As comissões do CS não funcionam, nas participações que tive no CS não vi a atuação de nenhuma delas. Sei que existem no regimento, mas desconheço sua atuação. Eventualmente um membro se coloca como participante da comissão, mas não traz nada que comprove trabalho realizado em conjunto, pelo menos nas poucas interações que tive no CS percebi apenas colocações soltas (E7).

Nesse sentido, o CS, não obstante possua em sua estrutura, por exemplo, uma Comissão de Legislação, Normas, Regimentos e Recursos, não exerce atividades de controles sobre o exercício do poder decisório das estruturas de governança constituídas, onde suas próprias competências são exercidas alhures, ou seja, não se evidencia em nível de CS práticas de controles internos sobre aspectos de sua própria atuação.

Quanto ao Colégio de Dirigentes há limitação na publicidade e transparência de atos do colegiado e na tomada de decisão por atos não contemplados no limite de sua alçada decisória. Não foram identificadas por exemplo, as pautas as atas das reuniões do colegiado relativas aos exercícios 2015-2016 à exceção da pauta da

reunião prevista para ocorrer em 26/08/2016, não obstante a previsão mensal de realização. Observou-se que estão disponíveis à consulta deliberações feitas no exercício 2016, quinze no total, conforme apêndice V o que evidencia que aconteceram reuniões do colegiado ao longo do exercício, contudo não comprovadas nas atas e pautas respectivas. Sobre a ocorrência das reuniões, assim prevê o Estatuto do órgão, em seu Art. 10, § único:

Art. 10. O Colégio de Dirigentes, de caráter consultivo, é o órgão de apoio ao processo decisório da Reitoria, possuindo a seguinte composição:

(...)

Parágrafo único. O Colégio de Dirigentes reunir-se-á, ordinariamente, uma vez por mês e, extraordinariamente, quando convocado por seu Presidente ou por 50 % (cinquenta por cento) mais 01 (um) de seus membros.

No que se refere à tomada de decisão, observou-se que o caráter consultivo do colegiado não o habilita a decidir por deliberação, incompatibilidade de competência já discutida pela Procuradoria do IFS em ato relacionado ao CAC (NOTA/AGU/PGF/PF/IFS nº 14/2012). Suas competências, dispostas no art.

Art. 11. Compete ao Colégio de Dirigentes:

I. Apreciar e recomendar a distribuição interna de recursos;

II. Apreciar e recomendar as normas para celebração de acordos, parcerias, convênios e contratos, bem como para elaboração de cartas de intenção ou de documentos equivalentes;

III. Apresentar a criação e alteração de funções e órgãos administrativos da estrutura organizacional do Instituto Federal de Sergipe;

IV. Apreciar e recomendar o calendário de referência anual;

V. Apreciar e recomendar normas de aperfeiçoamento da gestão;

VI. Apreciar os assuntos de interesse da administração do Instituto Federal de Sergipe a ele submetido.

VII. Apreciar e recomendar a criação, alteração curricular e extinção de cursos.

VIII. Apreciar as demandas apresentadas pelos Campi, guardadas as peculiaridades de cada Campus.

Nota-se que não há justificativa a deliberações promovidas pelo colegiado, posto que quem delibera em essência é o Reitor, tendo em conta que o colegiado é órgão de apoio ao processo decisório da Reitoria. Nesse sentido, infere-se como um equívoco de interpretação a indicação de competência deliberativa do Reitor enquanto presidente do Colégio de Dirigentes, indicada no Regimento Geral do IFS em seu art. 134 § 2º, cuja competência é inerente ao Conselho Superior, ratificada no citado artigo. Sobre essa questão, esclarece Da Silva (2012, p. 62) em sua obra intitulada “Liderança Ética e Servidora nos Institutos Federais” que:

A Lei 11.892/2008 também criou o Colégio de Dirigentes, mas deu a esse o caráter consultivo ao Reitor [...]. Esse fórum tem participação restrita ao Reitor, aos Diretores dos campi e aos Pró-Reitores. Considerando sua composição e o seu caráter consultivo previsto em lei, compete ao Colégio de Dirigentes a discussão sobre questões administrativas de interesse dos

institutos federais. [...]. Temos a compreensão de que esse fórum tem papel de assessoramento ao Reitor na tomada de suas decisões. Compete ao Reitor ouvir os conselheiros do Colégio de Dirigentes para formulação das suas decisões. O ideal de toda gestão é a busca de consenso. Mas quando isso não acontece compete ao Reitor encaminhar votação simbólica para ter clareza do posicionamento dos participantes. Mas, após ouvir com respeito e paciência a opinião de todos, o Reitor tem a competência de adotar ou não esse posicionamento como Resolução. Compreendemos que isso não se caracteriza como um ato de autoritarismo, mas sim deve ser entendido como o exercício legítimo da autoridade concedida ao Reitor pela comunidade na sua eleição. Considerando que as legislações muitas vezes não são claras, algumas decisões trarão riscos jurídicos ao Reitor, mesmo que sejam tomadas pensando na melhoria do processo de ensino-aprendizagem. Também é importante compreendermos que gestão participativa é um processo de aprendizado permanente. Em alguns momentos uma decisão tomada pode não se mostrar adequada durante a fase de aplicação. Nesse momento é preciso coragem dos dirigentes para rever as decisões tomadas. A administração pública pode a qualquer momento rever seus atos.

Da ponderação feita por Da Silva (2012) depreende-se que a busca pelo consenso se faz necessária porque no ambiente organizacional emergem conflitos, onde as discussões acerca de temas apreciados nem sempre resultam em decisões harmônicas, ensejando a assunção do risco pelo gestor, por conveniência e oportunidade, ante a tomada de decisão em meio a dissenso de opiniões, cuja aceitação pode decorrer da forma como o posicionamento é tomado ou de como é interpretado.

Nesse sentido confirma-se o posicionamento de Jesen (1994) segundo o qual o interesse particular emerge na forma de conflitos quando se necessita de uma postura de cooperação, parceria. Onde há um gestor existe algo a ser gerenciado e, conseqüentemente, há ou haverá conflitos (BURBRIDGE, 2012, p.24), especialmente nesse ambiente, presume-se que a propensão ao conflito é ainda maior por ser um colegiado composto de gestores escolhidos pela autoridade máxima para atuarem de forma sistêmica em cargos-chave das áreas finalísticas e de apoio do órgão.

Além destes, atuam nessa instância, diretores gestores dos campi, eleitos de forma análoga ao gestor máximo do órgão, sendo assim também legitimados por suas comunidades acadêmicas, que possuem particularidades muitas vezes não contempladas numa decisão colegiada onde diferentes unidades com necessidades ímpares estão representadas e de cujas decisões depende sua dinâmica organizacional, o que se presume explicar em parte as práticas relatadas por entrevistados nesse contexto:

[...] A ação é muito mais política do que gerencial, isso no colégio de dirigentes. Um exemplo mais característico: você recebe uma instrução

normativa para discussão faltando cinco dias para a reunião. Quando é algo muito simples dá tranquilo, mas quando é algo, por exemplo uma ROD (Regulamento da Organização Didática) um documento que diz toda a vida da instituição no âmbito do ensino, não justifica se criar um impasse dentro do próprio colégio de dirigentes pois se você não encaminhou antes suas sugestões para serem autorizadas, no momento da discussão é só para dizer se aprova ou se não aprova: 'aqui a gente está perdendo tempo, discutindo. Não é para discutir aqui não, é para ser encaminhado o documento, vocês enviarem as sugestões' (que muitas vezes ou não são acatadas ou são alteradas mesmo depois de discutidas no colégio de dirigentes, infelizmente), então o que acontecesse é que a ação é muito mais política do que gerencial. (E3).

Percebe-se que quando uma pauta é levada, e agora falo aqui como membro do Colégio de Dirigentes, no qual sou membro fixo, ela não atinge a totalidade dos membros e por isso deve ser revista. Embora cada membro tenha seu olhar, suas críticas, sua contribuição, a gente percebe é que não há uma participação desses membros nesses instrumentos normativos, documentos que são postos a avaliação e nesse ponto acho que poderíamos estruturar melhor nossos colegiados, por meio de grupos de trabalho, talvez. Isso poderia fornecer elementos para tomada de decisão mais segura, cada grupo em sua área específica. Vejo que falta interação dos membros com o que é apresentado nos colegiados (E7)

Possíveis tensões em que se deparam conselheiros em consequência de discussões e conflitos ressaltam a importância do diálogo, respeito e cooperação como atitudes essenciais para uma análise mais racional em momentos de ânimos mais elevados durante as reuniões (DA SILVA, 2012). Depreende-se que nessas situações faz-se necessário a prática de se colocar no lugar do outro, visto que cada membro opina a partir das suas próprias motivações.

Os depoimentos de E3 e E7, membros do Colégio de Dirigentes no IFS, levam a inferir pela necessidade do consenso de que trata o referido autor, prática que pressupõe exigir o exercício de se colocar no lugar do outro, enxergando o porquê da sua decisão, o porquê da sua interpretação.

Colégio de Dirigentes é um órgão em que a maioria dos componentes e dirigentes devem estar apoiando um grupo majoritário e seguem um pensamento político quando a gente está falando ali de algo eminentemente de administração. Então eu sinto essa deficiência. O Colégio de Dirigentes não cumpre o seu papel. E eu me incluo dentro dele muitas vezes por me sentir sozinho [...] então o colegiado peca nisso. (E3).

No contexto de atuação dos colegiados superiores, presume-se a partir das percepções dos entrevistados a forte influência das questões de ordem política no direcionamento das decisões ou na promoção de entraves e conflitos. Verifica-se a partir das falas transcritas que não obstante os representantes colegiados devam atuar visando os interesses dos segmentos da comunidade seu papel sua atuação

parece distanciada dos reais interesses da comunidade como um todo, em que a relação contratual deveria se voltar aos objetivos organizacionais, o que gera os conflitos de agência de que trata Jensen (1983), visto que parecem prevalecer os interesses políticos envolvidos.

[...] se cria eleição, consulta para reitor e para diretor de campus. E aí gera conflito de gestão, que é também uma forma de criar conflito de governança. Por que você tem 40 campi, 20 a seu favor, 20 contra você. O diretor que é contra você não vai seguir as diretrizes que você decidiu, por que politicamente ele não vai querer dar respaldo de crescimento a você. [...] o reitor é de um jeito, os diretores de outro, [...] no processo, o que é importante, que é produzir o resultado, vira uma confusão!! Então como vai sair o resultado se o processo vira uma confusão!? Então, você não pode discutir política partidária [...]. É mais um conflito na instituição. A gente não sabe ainda se comportar como instituição [...]. Agora imagine que para fazer gestão disso tudo e ainda ter bons resultados, precisa de bons especialistas que entendam esse processo, para minimizar esses conflitos. (E2)

Nossa instituição não amadureceu politicamente e isso tem interferido no dia a dia da nossa instituição, de que ponto: por exemplo, se vai para uma reunião de colégio de dirigentes onde a gente tem que expor, aquele é o local onde devemos expor as nossas dificuldades, onde é que a gente precisa melhorar, campus assim tá assim, campus assim tá assado, eu percebo que as pessoas são muito tolhidas, pela força política que o Dirigente exerce, de falar o que necessitaria falar, para que houvesse no mínimo uma discussão colegiada, coletiva, acerca de uma problemática que houvesse trazido, onde se pudesse realmente discutir um apontamento, um norte a ser seguido. [...]. Então o primeiro passo que a gente percebe é que esses órgãos não chegam a nos apoiar é por que falta o rompimento entre a pessoalidade com a impessoalidade e da pessoalidade com a institucionalização; a falta de apoio dos órgãos para que a gente possa caminhar, se dá muito nesse sentido (E3).

É uma composição multifuncional, multidisciplinar, multisetorial, interna e externa. A gente tem obviamente uma composição colegiada, coletiva que tende a trazer uma visão melhor. Então o Conselho Superior, por ser eleito, tende a ter essa condição de opinar melhor, mas recaiu mais uma vez na imaturidade política da instituição onde fica-se no Conselho Superior, grupo maior, fulano e beltrano, por que só se pensa em votação: aprovar o que eu quero aprovar. Falta maturidade; esquecer as personalidades e pensar o que afetará a vida da instituição e não nos meus interesses lá na frente. (E10)

O IFS não tem instituído seu próprio código de Ética. Conforme previsto no Regimento Geral do IFS em seu Art.49, a disseminação da ética no órgão é de responsabilidade da Comissão de Ética cujas ações seguem as orientações contidas no Código de Ética do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal e normas associadas.

Nesse sentido, ressalta o IBGC (2015) que um código de conduta é complementar a regras previstas em leis e regulamentos, devendo trazer considerações éticas com base na identidade e cultura da organização, nesse sentido,

devendo existir um código de conduta próprio em cada organização, aplicados a todos que nela atuam, disciplinando as relações internas e externas, inclusive os conflitos de interesse. A percepção sobre ética no IFS, indicada nas falas dos entrevistados vai ao encontro da necessidade de instituição de um código de ética ou conduta próprio que possa complementar as práticas que regulam a atuação da comissão.

[...]. Então a ética tem seu conceito abalado por uma coisa simples: interesse. Nós, na nossa última jornada pedagógica eu tive o cuidado de convidar comissão de ética a proferir uma palestra sobre o que é que seria ética, sobre os aspectos conceituais da Ética. Eu fui vencido porque a própria comissão de ética disse que não era papel dela fazer isso. Iria falar e como de fato foi falar como é que a comissão de ética atua. Que está ali, mas não é para punir ninguém, que os casos julgados combinariam no máximo com uma censura escrita ou com uma outra recomendação para outras apurações [...]. Penso que fazer só isso, e não que isso não seja importante, mas fazer só isso, é atuar somente depois que o problema existiu [...]. [Falta] perceber que tem um papel mais abrangente: atualizar pensamentos, provocar reflexões, pois somos todos formadores de juízo de valor. Falta essa clareza de que é necessário que todos – docentes e técnicos administrativos –, contribuam para a formação de valores, atualizando pensamentos, conhecimentos, ações, pois somos todos agentes da Educação. (E3)

[...] no que diz respeito a questão de relacionamento, ética, respeito como um todo, entre os segmentos inter e intra-segmentos, ainda tem muito a ser feito, muito a ser feito. As pessoas ainda olham um para o outro, sempre com desconfiança, achando que as coisas estão sendo trabalhadas por interesse próprio e não por interesse coletivo e penso que só com o tempo nos teremos condições de colher mais detalhes a respeito desses encaminhamentos que hoje são dados. (E9)

Os entraves políticos internos trazem prejuízos enormes para o melhor desenvolvimento das relações entre nós que fazemos o Instituto e que se melhorassem essas relações poderíamos produzir muito mais (E5).

A legitimação da unidade de auditoria interna como estrutura de apoio a governança e, portanto, do sistema de controle interno do IFS é resultado de um conjunto de processos que contribui para institucionalizar o setor a partir de suas diversas interações (SCOTT, 1987). Iniciativas da alta administração promovendo mudanças no setor já a partir de 2011 com a nomeação de novos servidores, endossaram melhorias necessárias e correlatas aos processos de que resultam a implementação da função auditoria interna no órgão que refletiram na melhoria contínua dos processos de trabalho da unidade. Por extensão, também impactaram na qualidade das orientações, avaliações e monitoramentos realizados pelo setor bem como no melhor reporte aos órgãos superiores e a alta administração da instituição.

A percepção sobre o papel do setor reflete os processos de contínua adequação que se desenvolveram desde então, tanto em relação à atividade em si quanto da clareza da sua função enquanto instância de controle, que não se confunde

com a atividade de um setor específico de controle interno do órgão (BRASIL, 2009c).

Tudo que provém dentro do órgão e que tem aquela visão de controles em princípio é mal visto. É encarado como fiscalização e como algo negativo, então a resistência é imediata. Mas graças a Deus que aconteceu. Hoje a gente já tem uma gestão mais respeitosa, mais democrática, e quando falo democrática é em sentido amplo: sentar, discutir, propor, ouvir os pares e tomar decisão de forma coletiva. As comunidades hoje entendem melhor o papel desses órgãos de controle. Eu mesmo num primeiro momento também, eu como gestor, achei a mesma coisa. Por exemplo quando se criou a AUDINT aqui no órgão, eu dizia: 'êpa, e por que não coloca o pessoal daqui para trabalhar lá na CGU, já que colocaram o braço dela aqui dentro!? Mas é por que não havia entendimento do real papel dessa estrutura dentro do órgão. Com o tempo isso foi amadurecendo (E6).

Hoje já se percebe sua importância; que é um órgão que vai orientar, acompanhar para evitar problemas para o órgão e principalmente para os gestores, desde que se queira dar as mãos e trabalhar juntos. Dessa forma vejo que Audint e os outros órgãos de controle vieram para ficar e para ajudar. (E8)

A atuação da unidade de auditoria interna no âmbito do IFS agrega valor ao processo decisório ao subsidiar à tomada de decisão enquanto instância de apoio à governança por meio de avaliações aos processos de gestão, que abrangem os de controle interno, gestão de riscos e, inclusive de governança do órgão, desse modo, atua sobre as diversas áreas no órgão, oportunizando a adoção de boas práticas a partir de recomendações e sugestões emitidas. (COSO, 2013; IIA, 2012, BRASIL, 2014a, BRASIL, 2016).

Em sua compreensão como dirigente superior, E3 exprime que:

A auditoria foi muito mal despercebida pelas pessoas no sentido de entender qual é o seu papel. E eu vou dizer aprendi muito quando estava à frente da licitação, logo no início quando estavam se estruturando, lá no início com uma equipe maior, mais completa, enfim atuando efetivamente. Aprendi muito, por que eu lia tudo. Ao invés de estar enxergando alguém que está admoestando estou enxergando alguém que está me alertando para que eu não erre. E ainda que a auditoria não seja um controle interno, que não é, a ação dela acaba que contribuindo para isso, por que ela traz dentro da governança uma relevante ação relacionada à gestão de riscos: a prevenção. Ela demonstra ações preventivas que você pode rotineiramente engendrar para que os problemas não voltem a ocorrer ou mesmo que nem ocorram. (E3)

De forma análoga, enfatiza E1, numa perspectiva tático-operacional, e E2, em sua visão estratégica que:

Diferente do que alguns colegas entendem, eu penso que principalmente a auditoria interna ela está ali para nos ajudar a evitar pequenos erros e consequentemente prejuízos para a administração, ela está para nos ajudar. [...] A gente sempre tenta seguir as orientações principalmente da auditoria interna. Recentemente, numa dispensa eletrônica, ia acontecer o mesmo erro que tinha acontecido em outro campus, então como eu li no

relatório de auditoria eu vi que tinha que fazer um procedimento de uma forma diferente, então acabei não realizando a dispensa porque eu já tinha visto isso no relatório de auditoria que o outro campus tinha feito de forma errada. Entretanto, eu acho que seria importante que a auditoria fizesse um banco de recomendações para que a gente possa estar sempre verificando, para que erros que estão acontecendo em alguns campi não aconteçam em outros. (E1)

Eu cobro muito a importância que a gente deve dar aos órgãos de controle, sejam externos, seja interno. Inicialmente o interno que é a própria auditoria que está dentro do órgão, mas que está enxergando com um novo olhar. É fundamental a Auditoria, a CGU, o TCU, o próprio Ministério Público. [...] sempre cobro dos meus auxiliares esse olhar para esses órgãos por que eles estão enxergando aquilo que a gente não vê por estamos dentro do processo [...], justamente porque sob pressão a gente limite nossa capacidade de raciocínio e inteligência. (E2).

A compreensão da atividade pelos respondentes E3 e E1 reflete a necessária distinção entre o papel de uma unidade de controle interno e uma unidade de auditoria interna, bem assim, clareza sobre o nível de responsabilidade de cada agente público no exercício de suas atividades independentemente do papel das unidades aqui tratadas, muitas vezes confundido entre si.

O entendimento de E3 sobre a atuação da auditoria interna distingue com clareza o papel desta de outras unidades organizacionais de controle que possam integrar o sistema de controle interno do órgão, apoiando os tomadores de decisão nos processos de gestão, outras tais que, por suas competências, seus papéis constituídos, são suporte às ações da gestão quer ao serem acionadas ou ao desempenharem suas atividades (IIA, 2012; IIA, 2013; ANDERSON; EUBANKS, 2015; BRASIL, 2016).

O processo de reestruturação ocorrido no exercício 2015 promoveu mudanças estruturais que fortaleceram o papel unidade de auditoria interna do IFS enquanto instância de apoio à governança e viabilizaram melhorias na sua atuação de avaliação e monitoramento à alta administração, com isso impactando positivamente o sistema de controle interno do órgão. Nesse aspecto, o processo de implementação da atividade de auditoria interna iniciado desde 2011 foi aprimorado e readequado a partir da observância pelo IFS ao proposto pelo TCU por meio do Acórdão 3.455/2014, ao avaliar o grau de maturidade no setor.

Ao dispor sobre a regulamentação da atividade no IFS o órgão de controle externo destacou a necessidade de providências em estrito atendimento ao disposto no Decreto 3.591/2000, passando a subordinação funcional ao Conselho Superior. Nesse sentido, promoveu-se a partir de fevereiro de 2015 o fortalecimento do sistema

de governança do IFS pela garantia do balanceamento de poder e da segregação da função de auditoria interna, condições conflitantes até então, pela vinculação do setor à Reitoria.

Sobre essa perspectiva de atuação o IFS regulamentou a atividade no órgão adequando-a ao citado decreto e a normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna que estabelecem a necessidade de independência do setor em relação a possíveis condições que ameacem “a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial” (IIA, 2012, p.3), condição vista pela gestão executiva como um diferencial para a conformidade de atuação do setor, como se depreende das falas transcritas abaixo.

Hoje falar da ouvidoria e da auditoria, talvez sejam os dois únicos setores que nós temos como enxergar a governança funcionando e retroalimentando a instituição, por quê? Por que há desvinculação hierárquica. Se houvesse vinculação entraria no mesmo marasmo que os demais setores que querem fazer, por vezes, mas se veem com empecilhos. (E3)

O trabalho da auditoria, com toda a dificuldade que temos, principalmente de pouco prazo, penso que ajudou muito para a melhoria da gestão [...]. Eu acho que a Audint funciona por que é independente. Não vejo da mesma forma, por exemplo, a Ouvidoria. E a Audint é a que funciona por isso [...]. O setor me alertou em várias ações, passei a realizar reuniões periódicas, principalmente em época de renovação de contrato, indicação de novos fiscais [...] (E4).

Ainda contribuíram para o fortalecimento do sistema de governança, e por extensão, para o de controle interno do órgão, o atendimento ao acórdão 3.455/2014, por meio de diversas adequações a outras regulamentações como à IN/SFC 01/2001, a jurisprudência do Tribunal de Contas da União e a outros aspectos de normas do Institute of Internal Auditors (IIA), alterações consolidadas por meio da Resolução nº 29/2015 do Conselho Superior do IFS, que aprovou o Regimento Interno da Auditoria.(IFS, 2015d).

O Regimento formalizou a estrutura administrativa, papéis e responsabilidades da instância de governança, processos de trabalho e fluxos de informação e de decisão às partes interessadas ratificando a independência funcional da unidade de auditoria, conforme prevê o IIA (2015) ao limitar a assunção de papéis e responsabilidades aos membros da unidade e permitir comunicação e interação diretamente com o Conselho Superior.

Ao tratar das competências e atribuições específicas do setor o Regimento

Interno da Auditoria Interna do IFS prevê entre outras, o assessoramento e orientação técnica ao Conselho Superior e a alta gestão por meio de avaliação aos processos de controle, gerenciamento de riscos e de governança, seja em função de demandas específicas ou como resultado de ações de auditoria previstas em seu plano anual de trabalho anual (IFS, 2015d).

A atividade de auditoria interna “auxilia uma organização a atingir seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles” (BRASIL, 2016, p. 1). No IFS, verifica-se que a atividade se encontra efetivamente estabelecida por meio da regulamentação da atividade, bem como pelas ações desenvolvidas (BRASIL, 2014a).

A afirmação decorre de consulta aos trabalhos desenvolvidos pela unidade no exercício de 2015-2016, cuja análise focou em possíveis ações realizadas nos processos mencionados. Constatou-se em consulta aos relatórios de gestão do IFS dos exercícios 2015 e 2016, três ações realizadas com foco na avaliação de controles internos, sendo uma na área de suprimento de bens e serviços (Relatório de Auditoria nº 04/2015), uma segunda, com foco nos controles internos adotados na conformidade dos registros de gestão (Relatório de Auditoria nº 04/2016), e uma terceira, que avaliou os Controles Internos na conformidade nas atividades de Registro Acadêmico (Relatório nº 04/2016).

Houve, contudo, limitação para acesso às informações de que tratam os relatórios citados haja vista a indisponibilidade desses documentos. Nesse aspecto, não obstante a admissão de sigilo, como exceção, a publicidade como princípio de governança ficou restrita aos dados dos relatórios consultados e dos relatórios anuais de auditoria interna do setor inerente a ambos os exercícios.

Diferentemente do que é praticado no IFS nesse aspecto, a transparência e publicidade de relatórios de auditoria é uma boa prática já integrada à atuação de unidades de auditoria interna em diversos órgãos, inclusive da rede federal, a exemplo do Instituto Federal do Rio Grande do Norte (IFRN) e Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC).

Em face da realização desse estudo foi solicitado ao responsável pelo setor a disponibilização dos três trabalhos realizados com foco na avaliação de controles internos o que permitiu verificar a conformidade de atuação da unidade em relação à adoção das estruturas de gerenciamento de riscos e controles internos do COSO nos

referidos trabalhos, atendendo dessa forma o dever estabelecido quanto à adoção de que trata a Instrução Normativa nº 24/CGU/2015.

Por exemplo, destaca-se a ação que originou o Relatório nº 04/2015, que teve por base a área de suprimento de bens e serviços. Destaca o documento que se optou por dois componentes do sistema de controle interno, quais sejam: Ambiente de controle e Atividades de controle abrangendo as categorias de objetivos operacionais relativos à área avaliada. Ressaltou-se ainda que:

Foram considerados os quatro elementos selecionados dentro dos 2 (dois) componentes da estrutura do COSO I, quais sejam: Ambiente de Controle (Estrutura Organizacional e de Governança; Políticas e Práticas de Recursos Humanos) e Atividades de Controle (Formalização de Procedimentos; Controles Gerenciais/Acompanhamento da atividade) (IFS, 2015c, p. 7).

Igualmente utilizou-se da metodologia COSO na ação que resultou no relatório de auditoria nº 04/2016 sobre a avaliação dos controles internos administrativos adotados na conformidade dos registros de gestão. No que se refere ao uso da estrutura COSO, destacou-se que:

A metodologia COSO II considera 8 (oito) componentes indispensáveis a um sistema de controle eficaz. São eles: Ambiente Interno, Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Resposta ao Risco, Atividade de Controle, Informações e Comunicações e Monitoramento. Para fins desta auditoria foi escolhido o componente “Atividades de Controle”, que consiste em políticas e procedimentos estabelecidos, e de fato executados, para atuar sobre os riscos e contribuir para que os objetivos da organização sejam alcançados dentro dos padrões estabelecidos”. (IFS, 2016, p. 5).

A atuação da unidade de auditoria interna do IFS nesses moldes indica a conformidade de seus trabalhos em relação a competências previstas em seu regimento inerentes a assessoramento e avaliação e ratifica a percepção da gestão sobre o valor que a atividade agrega à tomada de decisão. Também evidencia o que caracteriza a atividade como linha de defesa, condição reconhecida tanto em instrumentos normativos quanto em estudos sobre a atividade, como se depreende dos extratos abaixo:

As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) [...]. (BRASIL, 2016, p. 1).  
A função de auditoria interna da organização, a terceira linha de defesa, deverá incluir no seu âmbito todas as importantes atividades de risco e controle da organização. (ANDERSON; EUBANKS, 2015, 12.).

Não obstante a conformidade da atuação da unidade com os regulamentos e regras aplicáveis ao setor, chama à atenção nas análises, referência a riscos nas atividades avaliadas sem qualquer menção à política de gerenciamento de riscos vigente no órgão. Além disso chama a atenção a não submissão dos relatórios à apreciação do conselho nas reuniões do colegiado havidas nos exercícios em que foram realizados os trabalhos, haja vista a previsão indicada na PGR do IFS de março de 2015 como competência do Conselho Superior “Aprovar os relatórios de controles internos e risco organizacional”. (IFS, 2015a, p. 12).

A auditoria interna enquanto terceira linha de defesa, exerce maior nível de independência e objetividade dentro do órgão o que permite fornecer avaliações mais específicas e reporte direto aos órgãos de governança e à alta administração (IIA, 2013), garantindo dessa forma que o órgão execute seu papel.

Apesar de a auditoria interna do IFS, a partir da Resolução nº 29/2015/CS/IFS de fevereiro de 2015, ter-se tornado órgão técnico de assessoramento subordinado ao conselho superior, sendo facultado à chefia do setor livre acesso a todos os colegiados, não há evidências nas atas de reuniões em 2015-2016 do Conselho Superior, a exceção de uma delas, da participação da unidade em suas atuações. Consulta informal a servidores do setor acerca da participação de representante da unidades nas reuniões do colegiado a partir da sua subordinação retrataram limitações na comunicação entre o órgão superior e a unidade de auditoria interna:

O Conselho Superior nunca provocou a auditoria interna. Nos seis anos que tenho no órgão, que eu lembre só fomos procurados uma única vez por um Conselheiro para tirar algumas dúvidas sobre um documento que encaminhamos à apreciação do colegiado por exigência legal e que parou nisso. [...] como Auditor de uma unidade subordinada ao Conselho Superior e subordinada ao Reitor, passei pelos dois momentos e não percebo nenhuma diferença. O Conselho Superior nunca provocou a Auditoria Interna (R5)

A partir da subordinação do setor ao conselho superior desde o início de 2015 tínhamos a expectativa de que o conselho superior fosse requisitar algumas ações em função das demandas que chegam para sua apreciação e pela subordinação do setor. Entretanto, passados quase dois anos, mesmo com a renovação da composição do Conselho nesse período, ainda não houve nenhuma solicitação de assessoramento. (R6)

Diante dos argumentos apresentados por R5 e R6 parece haver certo desconhecimento pelo colegiado das competências da unidade de auditoria interna em apoio ao processo decisório do colegiado, bem como das competências do próprio colegiado em relação às avaliações do setor sobre gerenciamento de riscos e controles internos no órgão.

Ressalta-se que a competência do colegiado para aprovar relatórios indicada na política de gerenciamento de riscos do IFS, reforça características citadas pelo IBGC (2015, p.43) como necessárias àqueles que exercem o papel de conselheiros, tais como, conhecimento das melhores práticas de governança corporativa, capacidade de interpretar relatórios gerenciais, contábeis e financeiros e não financeiros e conhecimento sobre a legislação societária e a regulação e conhecimentos sobre gerenciamento de riscos. Dada a condição de órgão de assessoramento da unidade à tomada de decisão do colegiado, presume-me oportuno à unidade subsidiá-lo com os conhecimentos e informações pertinentes.

No tópico seguinte buscou-se compreender o processo de implementação da gestão de riscos e controles internos da gestão no IFS tendo por documento norteador a política de gerenciamento de riscos do órgão e a estrutura de gerenciamentos aplicada ao processo, publicada pelo COSO.

#### **4.2 Estruturação da gestão de riscos e dos controles internos da gestão**

Como iniciativa para desenvolver e formalizar a política de gestão de riscos no IFS, em atendimento à recomendação contida no Acórdão nº 3.455/2014, em seu item 9.2.7, foi aprovada a Política de Gerenciamento de Riscos (PGR) do órgão por meio da Deliberação nº 05/2015/CD/IFS do Colégio de Dirigentes (IFS, 2015a). Foram constituídos comitês de gestão de riscos para atuação nas unidades da Reitoria e nos Campi, os quais tinham por responsabilidade a implantação do gerenciamento de riscos aprovado e o encaminhamento de relatórios à Reitoria a cada etapa implantada, com ênfase às ações realizadas e às previstas, até à implementação de todas as etapas do processo de gestão de riscos. Entre outras atribuições, a Política previu o acompanhamento da eficiência e eficácia do processo, monitorando e controlando todas as ações necessárias a sua efetiva adoção. Conforme aprovado no documento norteador da iniciativa, no quadro 08, destacam-se as instâncias responsáveis pelo gerenciamento de riscos no IFS e suas respectivas competências.

### Quadro 08: Competências Versus Responsabilidades

Responsáveis	Competências
Reitoria, Conselho Superior e Colégio de Dirigentes	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definir a estratégia do IFS para atendimento de seus objetivos estratégicos;</li> <li>- Definir os níveis de risco aceitável na condução das operações de programas e projetos;</li> <li>- Aprovar as políticas de controles interno e risco institucional e suas revisões periódicas;</li> <li>- Aprovar os relatórios de controles internos e risco organizacional.</li> </ul>
Núcleo de Gestão de Riscos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificar riscos preventivamente e fazer sua gestão, avaliando a probabilidade de ocorrência e adotando medidas para sua prevenção e minimização;</li> <li>- Definir a metodologia a ser utilizada para condução do processo de gestão de riscos;</li> <li>- Validar os riscos inerentes à operação do IFS levando em consideração a sua relevância e probabilidade de ocorrência;</li> <li>- Patrocinar a implantação da gestão de riscos Institucional.</li> <li>- Elaborar o relatório de riscos do IFS e encaminhá-lo a Reitoria para aprovação.</li> </ul>
Núcleo de Gestão de Risco, Pró-Reitorias e Diretorias Sistêmicas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Avaliar o cenário externo e seus efeitos, em termos de risco, sobre a atuação do IFS ao ambiente ao qual está inserido;</li> <li>- Propor sistemas de controles setoriais;</li> <li>- Fixar modelos a serem seguidos para a gestão de riscos;</li> <li>- Estabelecer prazos para monitoramento da gestão de riscos;</li> <li>- Sugerir critérios, limites e parâmetros para o controle do risco do IFS;</li> <li>- Analisar e propor sugestões para o aperfeiçoamento dos sistemas de risco.</li> </ul>
Campi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Implementar as estratégias e diretrizes da Política de Riscos do IFS aprovadas pelo Conselho Superior e Colégio de Dirigentes;</li> <li>- Respeitar as diretrizes de governança e políticas, assim como monitorar sua observância em todo Campus;</li> <li>- Identificar riscos preventivamente e fazer sua gestão, avaliando a probabilidade de ocorrência e adotando medidas para sua prevenção e minimização;</li> <li>- Propor indicadores de sustentabilidade de suas operações, considerando a análise do ambiente na execução de suas atividades;</li> <li>- Validar o relatório de riscos do Campus.</li> </ul>
AUDINT	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Garantir que riscos e mudanças em riscos estão sendo monitoradas e reportadas de acordo com processos definidos, quando previstas no Plano Anual da Auditoria Interna (Paint);</li> <li>- Fornecer recomendações sobre o processo de gerenciamento de riscos, incluindo seu alinhamento com a governança do IFS, quando previstas no Plano Anual da Auditoria Interna (Paint).</li> </ul>

Fonte: IFS, 2015a.

Desse modo, a política de gerenciamento de riscos no IFS previu responsabilização em diversas instâncias e níveis a partir das diretrizes que emanam dos seus órgãos superiores de forma que atribuições estejam integradas e segmentadas em função daquela. A estrutura de gerenciamento de riscos definida no documento teve por base a estrutura conhecida como ERM COSO II, cuja estrutura se tornou obrigatória ao IFS a partir da edição da IN 01/2016/MP/CGU. Portanto, ambas, a política de gerenciamento do órgão e a instrução normativa convergem para viabilizar a compreensão do processo de gestão de riscos e dos controles internos no IFS.

A compreensão de como a gestão de riscos e os controles internos estão

estruturados no âmbito do IFS e fomentam o seu sistema de controle interno teve por norte o processo de implantação decorrente da aprovação da política de gerenciamento de riscos do IFS aprovada em março de 2015, impulsionada por recomendação contida no Acórdão nº 3.455/2014 nesse propósito. O documento aprovado para orientar a implantação teve por diretriz a estrutura de gerenciamento de riscos do COSO, que passou à adoção obrigatória pelos órgãos e entidades públicas a partir de 2016, sujeitando dessa forma também o IFS.

Iniciativas a implementação da política de gestão de riscos no IFS nos exercícios 2015-2016 foram conduzidas em momentos distintos no órgão. Em 2015 foram constituídos dois comitês de gestão de riscos – um composto por representantes das unidades da estrutura da Reitoria e outro composto por representantes dos Campi –, sendo os efetivos trabalhos iniciados em reunião de 13/07/2015, sob a condução da Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional (PRODIN), cujo evento teve por objetivo a apresentação da política da gestão de riscos do órgão aos comitês formados com esse propósito.

Naquela oportunidade, de acordo com relato de servidor envolvido no processo, aqui nominado de E7, foi apresentado aos membros dos comitês o texto da política aprovada em março daquele ano. Seguindo-se a essa atividade, discussões e sugestões sobre a metodologia a ser utilizada para desenvolvimento dos trabalhos e também sobre os objetivos da gestão de riscos, priorização da estratégia e envolvimento dos comitês na identificação, avaliação, tratamento, monitoramento e comunicação dos riscos.

Conforme indicado no formulário “memória de reunião” daquela data, após ampla discussão com aprovação pelos comitês das etapas e ações a serem desenvolvidas para implantação do processo, definiu-se “pela apresentação da identificação dos riscos de todos os campi, pró-reitorias e diretorias sistêmicas, para o dia 14/09/2015 para análise e providências que se façam necessárias”.

Com base em documentos disponíveis à consulta, produzidos naquele estágio, observou-se que as unidades representadas nos comitês foram orientadas a adotar modelo então utilizado pela área de segurança do trabalho do órgão em suas inspeções e levantamentos de fatores ambientais relacionados à área, para identificação dos riscos das suas respectivas áreas.

No modelo proposto deveriam ser informadas atividades da área, características da área, gargalo da área, fatores críticos de sucesso, envolvimento da

equipe, fluxograma definido, análise do ambiente (se é ou não feita). Além dessas, a identificação propriamente dita incluía definir probabilidade (alta, média, baixa); impacto (perda ou prejuízo, definidos como Alta, Média e Baixa e resposta aos riscos (mitigar, eliminar, transferir, aceitar).

Algumas unidades disponibilizaram suas informações, de forma precária e incompleta, sem questionamentos. Por outro lado, outras questionaram a natureza das informações julgadas necessárias ao processo de identificação, ao considerarem, por exemplo: *‘informações são relevantes para a organização, mas não são foco do processo de gestão de risco; no quadro de Identificação do Risco, pelo template enviado, observo que o risco não foi claramente identificado e nem as ações para trata-lo foram definidas; Penso que para a atividade de Identificação e Mapeamento dos Riscos, o template apresenta mais informações do que realmente é necessário nos processos de Identificação de Risco’*

Apesar do encaminhamento por alguns setores e unidades, as informações foram arquivadas no setor em razão de mudanças na estrutura organizacional bem como no titular da pró-reitoria responsável pela ação, sendo as atividades sobre gerenciamento de riscos, com base nas ações dos comitês, suspensas em 2015, somente sendo retomadas no último trimestre do exercício seguinte.

Nesse contexto, entretanto, apesar da descontinuidade das ações dos comitês até então constituídos foi identificado trabalho bastante profícuo desenvolvido pelo setor de segurança do trabalho no órgão, voltado ao levantamento dos riscos ambientais (físicos, químicos e biológicos) que cobriu toda a estrutura organizacional do IFS, incluído nessa, portanto as unidades vinculadas à Reitoria e aos Campi.

O processo de trabalho documentou a categoria de riscos ambientais, sendo orientado pela política de gerenciamento de riscos do IFS integrada às normas que regulamentam a segurança do trabalho. Nesse sentido caracterizando o agente; riscos identificados; avaliação, tratamento dos riscos, monitoramento dos riscos e comunicação aos setores, em reuniões marcadas para em fim.

Não obstante o relevante trabalho concluído até fevereiro de 2016, documentado em 11(onze) relatórios que juntos condensariam mais de duas mil folhas, as informações, segundo os membros da equipe envolvida na atividade, não produziram nenhuma tomada de decisão pelas áreas gestoras.

Assim se verificou que as ações adotadas à operacionalização da política de

gerenciamento dos riscos no IFS integrada a estruturas de gestão de riscos e controles do COSO, como norteadoras à implantação do processo de gestão e à tomada de decisão, embora iniciadas com base na identificação dos riscos, primeira etapa do processo de gestão de riscos, não tiveram por base diretrizes essenciais a condução do processo pelas unidades, ainda que pudesse haver descontinuidade na gestão à frente dos trabalhos. Nesse sentido, não se identificou nos documentos consultados iniciativas voltadas aos componentes *ambiente de controle e identificação de objetivos*, nem efetivas capacitações às equipes envolvidas à cerca do processo a ser implementado. Quanto aos componentes, destaca-se que, conforme política vigente até então:

**Ambiente de controle:** a base para todos os outros componentes da estrutura de controles, estabelecendo o desenho, gerenciamento, monitoramento e a disciplina dos servidores em relação à estrutura de controles internos. O ambiente interno inclui a estrutura organizacional, os recursos humanos e físicos, a cultura e os valores da instituição (valores éticos e integridade), as competências e as habilidades.

**Estabelecimento de Objetivos:** os objetivos estratégicos são definidos pela alta gestão em linha com a missão, com a visão e com o apetite ao risco, o qual direciona o nível de tolerância ao risco nos processos e atividades executadas nos diversos níveis da instituição. Em função desses objetivos, são definidos conjuntos de estratégias para o seu cumprimento. A estrutura de gerenciamento de riscos deve assegurar que a administração possua processos para definição de objetivos e que estes estejam alinhados com a missão e visão e consistentes em relação ao apetite ao risco. (DELIBERAÇÃO Nº 05/2015/CD/IFS, p.8)

Nesse sentido, destaca-se o que o processo de gestão de riscos pressupõe gestão estratégica e participação efetiva da alta gestão (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2009), sendo a compreensão do componente ambiente de controle e seus elementos, *integridade e valores éticos, filosofia e estilo operacional da administração, estrutura organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade, políticas e práticas de recursos humanos, competência do pessoal*, indispensáveis à iniciação do processo de gestão de riscos (IIA, 2013; BRASIL, 2017). Ademais, “ele provê uma atmosfera na qual as pessoas conduzem suas atividades e cumprem suas responsabilidades de controle, servindo de base para os demais componentes, retrata a “consciência e a cultura de controle” e é afetado fortemente pelo histórico e cultura da organização (BRASIL, 2017, p. 8).

Presume-se dessa forma que o processo requer inclusive iniciativas de conscientização/capacitação direcionadas a servidores e colaboradores em todos os níveis organizacionais, inclusive a membros de conselhos e comitês, dadas as competências de supervisão e monitoramento destes.

Informações sobre a retomada das ações voltadas à implementação do processo de gestão de riscos no IFS se deu em outubro de 2016. Informações nesse sentido, encontram-se registradas no Relatório de Gestão do órgão, exercício 2016 nos seguintes termos:

“Em decorrência de mudanças na estrutura organizacional da Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional – PRODIN e na equipe condutora das iniciativas, a temática gestão de riscos no órgão foi retomada no segundo semestre de 2016, impulsionada pela criação do Departamento de Gestão de Riscos – DGR por meio da Portaria nº 2788 de 04/10/2016, unidade organizacional subordinada à Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional – PRODIN. Buscou-se com a sua criação retomar as iniciativas promovidas e dar suporte aos direcionamentos estabelecidos na Instrução Normativa nº 01/2016/MP/CGU que trata do dever de órgãos e entidades do Poder Executivo federal adotarem medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança. (IFS, 2016, p.71).

No tópico a seguir, para melhor compreensão do processo de retomada da iniciativa de implementação do processo de gestão de riscos no IFS será contextualizada a criação do Departamento de Gestão de Riscos (DGR) e do Comitê de Governança, Riscos e Controles (CGRC), estruturas que, pela natureza de suas atuações, caracterizam-se como segunda linha de defesa no órgão.

### **4.3 Sistematização de Práticas Integradas**

A sistematização de práticas de governança, riscos e controles internos é um desafio inovador em âmbito público, uma vez que decorre da efetiva estruturação e atuação de instâncias de governança e de gestão de riscos e controles como linhas de defesa em suporte a consecução dos objetivos organizacionais.

De acordo com o IIA (2013), numa perspectiva ideal uma linha de defesa seria suficiente para promover o gerenciamento de riscos numa organização, contudo, na realidade isso pode se revelar inadequado, visto que o mesmo se faz necessário em diversos níveis de gestão, sendo de competência de responsáveis distintos. Na perspectiva do modelo de três linhas de defesa, tem-se que a gestão de riscos e os controles adotados em nível viabilizam a atuação dos demais níveis de defesa. (ANDERSON; EUBANKS, 2015).

Em nível de primeira linha (operacional), encontram-se os gestores considerados os proprietários dos riscos. Desse modo, o nível operacional responde pela manutenção de controles internos adequados e pela adoção de procedimentos de modo contínuo (IIA, 2013; ANDERSON; EUBANKS, 2015). No IFS, portanto, nesse

sentido, as estruturas gem seus diversos níveis de gestão em relação aos seus processos constituem-se como primeira linha de defesa. (BRASIL, 2017).

No contexto de linha defesa, tem-se, em nível de segunda linha, segundo o IIA, por exemplo, função e/ou comitê de gerenciamento de riscos, função de conformidade, função de controladoria. Assim,

Uma função (e/ou comitê) de gerenciamento de riscos que facilite e monitore a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos por parte da gerência operacional e auxilie os proprietários dos riscos a definir a meta de exposição ao risco e a reportar adequadamente informações relacionadas a riscos em toda a organização; uma função de conformidade que monitore diversos riscos específicos, tais como a não conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. Nesse quesito, a função separada reporta diretamente à alta administração e, em alguns setores do negócio, diretamente ao órgão de governança. Múltiplas funções de conformidade existem frequentemente na mesma organização, com responsabilidade por tipos específicos de monitoramento da conformidade, como saúde e segurança, cadeia de fornecimento, ambiental e monitoramento da qualidade. Uma função de controladoria que monitore os riscos financeiros e questões de reporte financeiro. (IIA, 2013, p.3).

Tais funções realizam basicamente a supervisão de riscos e dos controles internos, atuando com estreita interação com a gestão operacional, assessorando na implementação de políticas, e procedimentos buscando promover uma visão holística sobre risco e controles no âmbito organizacional, inclusive auxiliando a gerência a desenvolver processos e meios de gerenciamento. (IIA, 2013; ANDERSON; EUBANKS, 2015).

Nesse âmbito, insere-se o processo de implantação da gestão de riscos no IFS, reiniciado a partir da criação de um Departamento de Gestão de Riscos (DGR) em outubro de 2016. Sendo unidade de defesa em nível tático, o setor tem por função promover a continuidade das iniciativas interrompidas, dando suporte ao comitê estratégico de segunda linha, na implementação dos direcionamentos estabelecidos na IN nº 01/2016/MP/CGU. Reforça-se que esta IN estabelece o dever da adoção de medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança, por órgãos e entidades do Poder Executivo federal.

Assim, seguiu-se à criação do DGR, a instituição do Comitê de Governança, Riscos e Controles (CGRC) por meio da Portaria nº 3143 de 07/11/2016, órgão estratégico de segunda linha. Criado pelo dirigente máximo, de natureza normativa e deliberativa por força das competências que lhe são atribuídas pela IN nº 01/2016/MP/CGU é o órgão composto pelo Reitor e os dirigentes das unidades a ele

diretamente subordinadas e apoiado pelo assessor Especial de Controle Interno. O comitê tem as seguintes competências:

- I – Promover práticas e princípios de conduta e padrões de comportamentos;
- II – Institucionalizar estruturas adequadas de governança, gestão de riscos e controles internos;
- III – Promover o desenvolvimento contínuo dos agentes públicos e incentivar a adoção de boas práticas de governança, de gestão de riscos e de controles internos;
- IV – Garantir a aderência às regulamentações, leis, códigos, normas e padrões, com vistas à condução das políticas e à prestação de serviços de interesse público;
- V – Promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos;
- VI – Promover a adoção de práticas que institucionalizem a responsabilidade dos agentes públicos na prestação de contas, na transparência e na efetividade das informações;
- VII – Aprovar política, diretrizes, metodologias e mecanismos para comunicação e institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos;
- VIII – Supervisionar o mapeamento e avaliação dos riscos-chave que podem comprometer a prestação de serviços de interesse público;
- IX – Liderar e supervisionar a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos, oferecendo suporte necessário para sua efetiva implementação no órgão ou entidade;
- X – Estabelecer limites de exposição a riscos globais do órgão, bem com os limites de alçada ao nível de unidade, política pública, ou atividade;
- XI – Aprovar e supervisionar método de priorização de temas e macroprocessos para gerenciamento de riscos e implementação dos controles internos da gestão;
- XII – Emitir recomendação para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos; e
- XIII – Monitorar as recomendações e orientações deliberadas pelo Comitê.

Diante das competências atribuídas ao comitê emergiram do contexto de sua atuação novos conflitos de regulamentação no IFS. Primeiro, pelo caráter deliberativo de que dispõe o comitê, em razão da natureza de suas competências em especial, de aprovação, supervisão, monitoramento, estabelecimento de limites de exposição a riscos, cujo caráter é reservado o Conselho Superior do IFS, por força estatutária.

Segundo, pela composição do comitê, diante da exigência ao IFS de adequação ao regramento disposto no Art. 56 da LBD, parágrafo único, que estabelece a observância de representação docente em 70%, ajuste incompatível com o atual número de técnicos-administrativos na titularidade das unidades diretamente subordinadas ao dirigente máximo do órgão, particularidades em fase de avaliação pelas instâncias competentes.

Presume-se que as competências atribuídas pela IN nº 01/2016/MP/CGU ao CGRC viabilizam os processos decisórios de forma mais eficiente e eficaz relativamente à sistematização de práticas de governança, gestão de riscos e controles internos da

gestão, por se tratar de um comitê subordinado ao dirigente máximo. Diante disso, supõe-se uma atuação mais benéfica ao órgão tendo em vista que nesse aspecto, a vinculação pode ensejar maior celeridade sobre os processos encaminhados à tomada de decisão, se comparados aos submetidos e conduzidos pelo Conselho Superior, ante a constante falta de quórum que ocorre nesse colegiado. Além disso o referido conselho, não se configure como linha de defesa, posto que sua atuação deliberativa é mais, ampla, ou seja, não é limitada a determinados aspectos da gestão como ocorre em relação ao CGRC.

Em decorrência disso, surge por exemplo, a possibilidade de uma atuação integrada e conjunta dos colegiados na disseminação e fomento à cultura de boas práticas de governança, gestão de riscos e controles internos no órgão. Nesse aspecto, em função da competência deliberativa para promover práticas e princípios de conduta e padrões de comportamentos do CGRC e sendo o Conselho Superior – por equivalente a conselho de administração – o “guardião dos princípios e valores do sistema de governança [...]” “para que o interesse da organização sempre prevaleça” (IBGC, 2015, p.42).

Infere-se assim, como oportunidade, a atuação conjunta desses colegiados para fomentar a implantação de nova cultura organizacional integrada à implantação do processo de gestão de riscos, visto que suas competências convergem ao componente básico da estrutura que norteia o processo de gestão, qual seja, o ambiente de controle.

Nesse aspecto, tem-se que o DGR, no âmbito do IFS é uma função de segunda linha, específica para a avaliação e monitoramento da *compliance* (conformidade) do processo de sistematização de práticas de governança, riscos e controles com leis e regulamentos. O CGRC, um comitê estratégico de segunda linha, responsável pela *compliance* organizacional, ou seja, no seu sentido mais amplo, assim, atuando também em nível estratégico na perspectiva da integridade e de valores éticos que devem permear todas as linhas de defesa.

Desse modo, a atuação integrada dessas estruturas com as demais estruturas de primeira e segunda linhas bem assim com os órgãos superiores do órgão, institucionalizam a partir das suas práticas a *compliance* (conformidade) organizacional, fomentando assim, o sistema de controle interno do IFS.

Observou-se que além das estruturas criadas o IFS, ao retomar a iniciativa da implantação do processo de gestão de risco realizou, ainda no segundo semestre do

exercício de 2016, ação de capacitação sobre a temática de gestão de riscos no setor público, viabilizando proposta planejada ainda no exercício anterior e nele suspensa. Tratou-se de uma atuação conjunta da unidade de auditoria Interna do IFS com a PRODIN, realizando curso na modalidade *in company* em dezembro de 2016, extensivo a 32 servidores lotados em diferentes áreas e setores do órgão e ocupantes de cargos de gestão em nível estratégico e tático-operacional.

A capacitação foi oportuna a esse estudo, tendo em conta a atuação da pesquisadora enquanto servidora do órgão no DGR em implantação, o que oportunizou a observação da necessidade de mais capacitação em gestão de riscos e controles internos de gestão em nível organizacional, tendo em vista tratar-se de temática ainda incipiente no setor público mesmo em órgãos de maior maturidade em gestão, especialmente se levado em conta a incipiência da própria rede federal e dos órgãos que dela fazem parte, como o é o IFS. As observações dos participantes, as considerações, questionamentos e narrativas permitiram o registro formal dos relatos dos servidores sobre possíveis iniciativas à continuidade do processo. Nesse sentido, manifestaram que:

Compreendo e até sugiro para o aprimoramento da implantação da gestão de riscos no IFS a realização de outras oficinas para debatermos e simular a construção do processo de análise de riscos, no caso concreto do IFS. Penso que também é necessário monitorar e avaliação do andamento dos trabalhos nas unidades para que haja um progresso uniforme em todas as unidades, não adianta uma unidade a frente e outras sem nada feito. Além disso, manter o processo de capacitação dos envolvidos com pelo menos duas capacitações por ano e, efetivamente, manter a iniciativa. (R1)

O que precisa, realmente, em todo o instituto, é dar CONTINUIDADE ÀS AÇÕES, apesar da descontinuidade das gestões. Visualizo dentro do campus, os integrantes do comitê de planejamento para dar início a esse trabalho, junto à agente de planejamento, para intermediar o diálogo. (R3).

É de grande importância a atualização da Política de Gestão de Riscos do IFS (2015). Em paralelo a isso, a identificação dos riscos dos processos e atividades pode iniciar nos Campi e Reitoria. Tendo em vista que a Gestão de Riscos caminha junto ao Planejamento, sugiro que a reponsabilidade da GR nos campi seja da comissão de planejamento local. Sugiro determinar um macroprocesso, definir se os trabalhos serão unificados ou feitos individualmente, em cada campus [...] importante que haja o controle da área da reitoria, estabelecendo qual macroprocesso, estabelecendo datas para execução das oficinas, para que no final se obtenha um produto único e todos caminhem juntos na implantação da gestão de riscos do IFS. (R2).

Vejo que o início do próximo exercício favorecerá a comunhão do planejamento com a Gestão de Riscos, tendo em vista a necessidade das unidades definirem seus planos de ação 2017. Visualizo como importante nesse início de discussão e após a socialização do curso nos campi, que a elaboração da matriz de riscos do IFS, seja elaborado de forma setorial,

por exemplo, licitações (um representante/campus que trabalha com licitações, contabilidade, patrimônio etc.). Essa troca de experiência por setor, tornará o documento mais rico e otimizará as ações nas unidades a partir de um histórico mais ou menos identificado. Acho interessante também que uma comissão estimule os setores a mapearem os principais processos [...]. Não consigo visualizar na prática a participação dos docentes na comissão. (R4)

Diante das observações e dos relatos, verificou-se que as capacitações são indispensáveis às etapas a serem conduzidas, seja para uniformidade das ações seja como indutor à responsabilização que se alinha com boas práticas já massificadas no órgão (IFAC, 2014). Ademais, percebeu-se a necessidade de condução do processo de gerenciamento integrado ao planejamento estratégico haja vista o próprio componente *estabelecimento de objetivos* que integra a metodologia de gerenciamento de riscos em implementação conduzir à integração de planejamento e da gestão de riscos, o que pressupõe a sistematização de de boas práticas.

Contudo, não obstante o desenvolvimento de atividades de capacitação para tratar das temáticas de modo integrado, as iniciativas de gestão de riscos requerem constantes práticas de sensibilização com todos os atores envolvidos, em seus diferentes níveis de atuação, além da adoção de ferramentas, procedimento, políticas etc, de modo que há que seja possível preparar o ambiente interno do órgão de modo mais.

No tópico a seguir, por fim as considerações finais, nas quais serão indicadas Limitações e sugestões de pesquisas futuras.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Neste capítulo são apresentadas as considerações finais desta pesquisa assim como as sugestões para futuras pesquisas.

No presente estudo foi realizada uma pesquisa de caso único sob o enfoque incorporado na perspectiva de que a atuação integrada de estruturas de governança e gestão institucionalizam por meio de suas práticas a conformidade do sistema de controle interno. Assim teve-se por objetivo analisar como estão inseridos e como são percebidos, elementos de governança institucional, de gestão de riscos e controles internos no Instituto Federal Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS).

O sistema de controle interno, enquanto unidade de análise do estudo é resultado das estruturas e práticas de governança e gestão que o fomentam, sendo observado no contexto das narrativas e instrumentos normativos que referenciam a

atuação dos conselhos superiores, da unidade de auditoria interna e a alta administração.

Percebeu-se que a atuação de estruturas de governança externa impacta decisivamente na institucionalização das estruturas que compõem o sistema de controle interno no IFS cuja influência traz possibilidades e limitações à conformidade do sistema, visto que a regulamentação externa, oriunda de fontes distintas visto que provém do ambiente externo regulamentação que .

Nesse contexto, foi identificado no período delimitado à pesquisa, conflito de interpretação entre o Ministério Público Federal em Sergipe (MPF/SE) e o MEC que levaram à judicialização, em 2015, de Termo de Ajustamento de Conduta assinado entre o IFS e o MPF/SE.

O termo resultou de denúncia acerca de incompatibilidade entre os critérios de composição do Conselho Superior definidos na Lei nº 11.892/2008 que criou os Institutos Federais e dispositivos da LDB. Nesse sentido, a judicialização impactou na avaliação da conformidade do sistema a leis e regulamentos aplicáveis.

A judicialização da questão no IFS se manifesta como situação atípica dentro da Rede Federal e incompatível com as diretrizes organizacionais aplicadas aos seus órgãos superiores. Nesse aspecto, o cumprimento ou descumprimento do CAC expõe o IFS a riscos de conformidade legal/regulatória. Se por um lado adequa-se à interpretação do MPF, por outro desatende a Lei que regulamenta o órgão enquanto integrante da Rede Federal.

Como resultado da pesquisa, contudo, identificou-se nessa questão, que o problema que deu causa à denúncia e que resultou no CAC ensejou fragilidades na tomada de decisão estratégica, haja vista o descumprimento pelo próprio colegiado e pela alta administração de normas e procedimentos aprovados nesse nível decisório aos quais cabe cumprir. Improriedades dessa natureza, contudo, presume-se que possam ser minimizadas com a adoção das diretrizes da política de gerenciamento de riscos do IFS como oportunidade de mudanças com vistas ao fortalecimento dos controles internos sobre a tomada de decisão nesse nível, mitigando dessa forma eventuais riscos de não conformidade legal e outros riscos dela decorrentes.

Apesar do impasse sobre a composição decorrente do CAC, foi identificado como resultado do estudo que as instâncias internas de governança estão instituídas, mormente os órgãos superiores, a auditoria interna e estruturas de gestão, com papéis e responsabilidades definidos.

Entretanto, nem todas as instâncias possuem seus membros designados e exercendo suas atividades regularmente. Nesse contexto, insere-se o Conselho Superior do órgão. Foi verificado que não exerceram suas atividades de conselheiros no exercício de 2016 representantes do segmento interno (discente) e externo (MEC), situação em desconformidade com as normas internas aplicáveis. As atas das reuniões do colegiado, por outro lado, também não evidenciaram que houve efetiva atuação do colegiado para eleição e indicação de novos membros, situação que sugere fragilidades nos controles internos nos processos de sua competência.

Ainda nesse sentido foram observadas limitações na realização das reuniões desse colegiado por negligência na atuação de seus membros, dando causa a falta de quórum, que, por conseguinte, inviabilizaram por exemplo a apreciação dos regimentos internos da Reitoria e dos Campi, instrumentos essenciais à boa governança e gestão, que resultaram em apreciação por *Ad Referendum*.

A referida conduta pode representar riscos à tomada de decisão e ao processo decisório em nível estratégico dada a relevância da atuação colegiada. Além disso, pode ter sido causa de elevado número de resoluções *Ad referendum* nos dois últimos exercícios. Por outro lado, a falta de atuação regular desses membros oportuniza o IFS à adoção de boas práticas de governança bastante utilizadas na iniciativa privada e que têm sido recomendadas inclusive por órgãos de controle no âmbito público, como por exemplo, a padronização de regras de conduta e comportamento ético, quer pela instituição e divulgação de um código de conduta ética próprio, quer pela melhor disseminação de boas práticas de conduta ética, por meio de suas instâncias de apoio à governança.

Ademais, também foi verificada inobservância a princípios de boa governança na gestão do sistema de publicidade dos atos dos colegiados no IFS, situação que também indica fragilidades nos controles pertinentes.

No que tange à unidade de auditoria interna como, resultado dessa pesquisa foi identificado que a atividade está estruturada em conformidade com as normas e diretrizes aplicadas à atividade e que, em especial, atua com independência funcional, estando subordinada ao Conselho Superior. Verifica-se, desse modo, a conformidade do IFS em relação a estruturação do setor.

Em relação à sua atuação foi verificado em seus trabalhos ações voltadas a avaliação do gerenciamento de riscos no órgão. Entretanto, não foi identificada a publicação dos relatórios resultantes de suas ações acessíveis às partes

interessadas. Ressalta-se que essa prática evidencia adequação a princípios de governança e tem sido adotada em outras instituições da Rede Federal.

Tendo em conta a sua função de assessoramento e a vinculação da unidade de auditoria interna ao Conselho Superior, infere-se como uma boa prática de governança a participação da chefia do setor nas reuniões do colegiado, prática não percebida por meio das análises a atas do colegiado e que presume-se relevante em face das atribuições do setor, como instância de apoio ao processo decisório.

No que se refere ao gerenciamento de riscos no IFS, os resultados apontam para limitações à conformidade do processo de implementação da gestão de riscos no órgão por inobservância a aplicação de componentes essenciais da estrutura de gerenciamento de riscos aplicados à iniciativa, quais sejam análise do *ambiente interno e identificação de objetos*, prioritários e indispensáveis à adequação da implantação dos demais. .

Os resultados indicam que a implementação do processo de gestão de riscos no IFS carece de envolvimento efetivo e atuação da alta administração e dos órgãos colegiados na análise do ambiente interno tendo em vista que é o componente básico do processo por meio do qual podem resultar mudanças necessárias e indispensáveis ao desenvolvimento de uma cultura de gestão de riscos.

Nesse contexto a retomada da iniciativa de gerenciamento de riscos no IFS, com a criação do Departamento de Gestão de Riscos (DGR) e a instituição do Comitê de Governança, Riscos e Controles (DGRC), pode, a partir da adequada implementação das estruturas de gerenciamento e controle e do comprometimento efetivo da alta administração, favorecer ao desenvolvimento dessa cultura.

A descontinuidade no processo de implementação da política de gerenciamento de riscos no órgão foi identificado como um fator limitante à execução desse trabalho, tendo em vista que essa condição impactou na avaliação de como as práticas de governança, gestão de riscos e controles internos estão integradas e como influenciam a conformidade do sistema de controle interno, um dos objetivos específicos dessa pesquisa.

Nesse sentido fora esperado conduzir a avaliação a partir da atuação do Conselho Superior no seu papel estratégico de supervisão e monitoramento do processo; a atuação da auditoria interna na avaliação da conformidade e no reporte ao referido colegiado, assessorando-o na tomada de decisão em relação ao processo de gestão de riscos, como terceira linha de defesa; a atuação dos comitês

constituídos, como segunda linha em relação aos proprietários dos riscos e dos controles internos, primeira linhas de defesa, nível operacional das estruturas de gestão.

Outro fator que se percebeu, a princípio, só como oportunidade, mas que também trouxe limitações ao desenvolvimento e à 'conformidade' da pesquisa foi a condição de pesquisadora e servidora, envolvida na retomada do processo de implantação da gestão de riscos no órgão, por exigir ao mesmo tempo, conciliar um olhar de auditoria, de pesquisa e de gestão.

O presente estudo pretendeu motivar o desenvolvimento de novas pesquisas explorando estruturas e práticas que, integradas, fomentem o sistema de controle interno, com base nos pilares governança, gestão de riscos e controles internos.

Portanto, como oportunidade para futuras pesquisas recomenda-se:

- Avaliar a implantação do processo de gestão de riscos e controles internos sob a condução estratégica do Comitê de Governança Gestão de Riscos e Controles do órgão;
- Avaliar como os elementos do ambiente de controle estão integrados às práticas dos colegiados superiores nos Institutos Federais;
- Analisar como as estruturas de segunda linha de defesa e suas práticas contribuem para a tomada de decisão estratégica em gestão de riscos;
- Avaliar como estruturas de governança, gestão de riscos e controles internos estão integradas como linhas de defesa;
- Compreender como o gerenciamento de riscos está integrado aos processos de tomada de decisão das instâncias superiores do órgão;
- Analisar como a Unidade de Auditoria Interna concilia papéis fundamentais e legítimos atuando sobre o processo de gerenciamento de riscos.

Diante disso, concluiu-se que a conformidade do sistema de controle interno do IFS depende de estruturas e de práticas, em que a concepção de conformidade ultrapasse os limites de mera adequação a normas, leis e regulamentos, visto que, em sua essência, a conformidade tem por base o ambiente interno, e neste, faz-necessário considerar o elemento humano em suas interações sociais e seus conflitos intrínsecos, como promotor de conformidade integral e motor de de mudanças no ambiente.

## REFERÊNCIAS

ANDERSON, D. J.; EUBANKS, G. Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2015.

BANSAL, P. (Tima); CORLEY, K. Publishihing in *AMJ*—Part 7: What's Different About Qualitative Research? *Academy of Management Journal*. v. 55, n. 3, 509–513, 2012.

BERGAMINI JUNIOR, S. Controles Internos como um Instrumento de Corporativa. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v12, n. 24, p. 149-188, 2005.

BEUREN, I. M.; DA SILVA ZONATTO, V. C. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, v. 48, n. 5, p. 1135-1164, 2014.

BEVIR, M.; RHODES, R. A. W.; WELLER, P. Traditions of governance: interpreting the changing role of the public sector. *Public Administration*, v. 81, n. 1, p. 1-17, 2003.

\_\_\_\_\_, M. Governance as theory, practice, and dilemma. *The SAGE handbook of*

governance, p. 1-16, 2011.

\_\_\_\_\_, M. A Theory of Governance. GAIA Books, 2013. Disponível em <<http://escholarship.org/uc/item/2qs2w3rb#page-13>>. Acesso em 31/10/2016.

BRAGA, M. V de A; GRANADO, A. R. Compliance no setor público: necessário; mas suficiente? Equilíbrio entre Compliance e Accountability parece ser caminho razoável para mitigar corrupção. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/compliance-no-setor-publico-necessario-mas-suficiente-18042017>>. Acesso em 20/04/2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Promulgada em 05 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. 2015a. Instrução Normativa nº 24 de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna... e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_24\\_2015.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_24_2015.pdf)>. Acesso em: 28 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. Histórico por ASCOM — publicado 30/01/2014 12h16, última modificação 02/05/2014 16h26. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/historico>>. Acesso em 21 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº. 6.986, de 20 de outubro de 2009. Regulamenta os arts. 11, 12 e 13 da Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, que instituiu a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica. DOU. Brasília, 20 de dez. de **2009a**. Edição Extra. Disponível em: <[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla.planalto.planaltogov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%206.986-2009OpenDo ocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla.planalto.planaltogov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%206.986-2009OpenDo ocument)>. Acesso em 26 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº. 7.022, de 02 de dezembro 2009. DOU. Brasília, 2009b. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7022.htm)>. Acesso em 26 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei de Diretrizes e Bases da Educação nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e base da educação nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm). Acesso em 30/11/2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 11.892 de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras Providências. 2008. DOU. Brasília, 30 de dez.2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11892.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11892.htm)>. Acesso em: 26 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8443.htm)>. Acesso em: 01 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria Geral da

União. Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Manual de Gestão de Integridade, Riscos e Controles Internos da Gestão. Brasília: MP, V1.1.2 – 2017.

\_\_\_\_\_. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf)>. Acesso em: 28 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 2.789/2010. Segunda Câmara. Relator: Ministro José Jorge. Ata 18/2010. Brasília: TCU, 2010a. Sessão de 01/06/2010. Disponível em <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>> Acesso em 05 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 3.455/2014. Plenário. Relator: Bruno Dantas. Processo nº TC 018.189/2014-8 Ata 48/2014. Brasília: TCU, 2014b. Sessão: 3/12/2014. Disponível em: <[www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/.../AC\\_3455\\_48\\_14\\_P.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/.../AC_3455_48_14_P.doc)> Acesso em 25 de jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.273, Ata 9 – Plenário de 27 de maio de 2015. Levantamento. Governança Pública em âmbito nacional. Análise sistêmica das oportunidades de melhoria constatadas. Atuação conjunta dos Tribunais de Contas do Brasil. Recomendações aos órgãos governantes superiores. 2015b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces>>. Acesso em 05 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países, TCU, 2009c.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 134/2013. Estabelece as regras para a elaboração dos relatórios de gestão do exercício de 2014 pelas unidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas da União. Brasília, DF: TCU, 2013b. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2013.htm>>. Acesso em 05 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 146, de 30 setembro de 2015. Estabelece as regras para a elaboração dos relatórios de gestão do exercício de 2015 pelas unidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas da União. Brasília, DF: TCU, 2015c. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2015.htm>>. Acesso em 05 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Funcionamento do TCU. Disponível em:

<http://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/funcionamento/>. Acesso em 08 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 63/2010. Estabelece normas gerais sobre a prestação de contas da administração pública federal a partir do exercício de 2010. Brasília, DF: TCU, 2010b. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2010.htm>>. Acesso em 05 abril 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Prestação e tomada de contas ao TCU. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/sobre-a-prestacao-de-contas-ao-tcu.htm>>. Acesso em 26 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Referencial Básico de Governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública / Tribunal de Contas da União. Versão 2 - Brasília: TCU, 2014a.

BREIER, Ricardo. Implementação de programas de compliance no setor público é um desafio. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-20/ricardo-breier-compliance-setor-publico-desafio-pais>>. Acesso em 13/08/2016.

BURBRIDGE, Marc; BURBRIDGE, Anna. Gestão de conflitos: desafios do mundo corporativo. São Paulo: Saraiva, 2012.

CADBURY COMMITTEE. The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. The report of the committee on the financial aspects of corporate governance, 1992. Disponível em: <<http://www.icaew.com/>>. Acesso em 18 mai. 2016.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão Pública em Entidades Brasileiras: Adequação dos procedimentos de controles internos em às normas COSO/INTOSAI. Revista Universo Contábil, v. 11, n. 3, p. 06-26, 2015.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. Pesquisa em Administração. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSO. Internal control – integrated framework, 1992. Recuperado em 18 de dezembro, 2007. Disponível em: <http://www.coso.org>. Acesso em 18 mai. 2016.

COSO - THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, 2004. Disponível em: <[http://www.coso.org/DOCUMENTS/COSO\\_ERM\\_EXECUTIVESUMMARY\\_PORTUGUESE.PDF](http://www.coso.org/DOCUMENTS/COSO_ERM_EXECUTIVESUMMARY_PORTUGUESE.PDF)>. Acesso em 05 jun 2016.

COSO - Controle Interno – Estrutura Integrada - Sumário Executivo, emitido pelo *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO), com a colaboração da PwC, 2013.

CRUZ SILVA, F.; MACEDO, C. F. Controle e reforma administrativa no Brasil. 1998. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad1998-ap-33.pdf>. Acesso

em 15 mai. 2016.

CURSO PARA GESTORES PÚBLICOS MUNICIPAIS. Módulo I. Noções Gerais da Administração Pública Municipal. Fundação Ulisses Guimarães, 2009.

Disponível em:

<<http://www.ead.fundacaoulysses.org.br/downloads/bibliotecas/biblioteca000118.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

DA SILVA, Josué Graciliano. Liderança Ética e Servidora aplicada nos Institutos Federais. Blog Ética e Gestão.2012. Disponível em: <http://eticaegestao.ifsc.edu.br/files/LIVRO-DIGITAL-LIDERAN%C3%87A-%C3%89TICA-E-SERVIDORA-29-SETEMBRO-2012-b.pdf>. Acesso em 23/01/2017.

DELOACH, J.; THOMSON, J. Improving Organizational Performance and Governance. How the COSO frameworks can help. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2014.

\_\_\_\_\_, D. P. de. Auditoria, Contabilidade e Controle interno no Setor Público. São Paulo: editora Atlas, 2010.

EISENBERG, M. A. Board of Directors and Internal Control, The. Cardozo L. Rev., v. 19, p. 237, 1997.

EISENHARDT, K., Building theory from case study research, Academy of Management Review, 14(4), 1989.

EISENHARDT, K. M. Agency theory: An assessment and review. Academy of management review, v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989.

FAMA, E.F.; JENSEN, M.C. Separation of ownership and control. The Journal of Law & Economics, v. 26, n. 2, p. 301-325, 1983.

FARIAS, R. P; DE LUCA, M.M.M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 12, n. 3, p. 55 – 71, set/dez, 2009.

GODOY, S.A. Pesquisa Qualitativa - Tipos Fundamentais. Revista de Administração de Empresas, v. 35, n. 3, p. 20-29, 1995.

GOMES, E. G. M. *Gestão por resultados e eficiência na administração pública: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais*. 2009, 187 f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009.

HART, Oliver. Corporate governance: some theory and implications. The economic journal, v. 105, n. 430, p. 678-689, 1995.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das melhores práticas de governança corporativa. 5.ed., 2015. Disponível em: <[http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/codigoMP\\_5edicao\\_web.pdf](http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/codigoMP_5edicao_web.pdf)>. Acesso

em: 19 de maio de 2016.

IFS. Estatuto do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe. 2016. Resolução nº 60/2016/CS/IFS. 2016a. [https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/anexos/ESTATUTO\\_atualizado\\_conforme\\_Termo\\_de\\_Audiencia.pdf](https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/anexos/ESTATUTO_atualizado_conforme_Termo_de_Audiencia.pdf). Acesso em 01 set. 2016.

IFS. Política de Gerenciamento de Riscos do IFS. 2015a. Deliberação nº 05/2015/CD/IFS do Colégio de Dirigentes. Disponível em: [https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro\\_busca.jsf](https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro_busca.jsf)>. Acesso em 04 de mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Regimento Interno do Conselho Superior. 2011a. Resolução nº 19 de 12 de maio de 2011. Disponível em: <[https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro\\_busca.jsf](https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro_busca.jsf)>. Acesso em 04 de mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Regimento Geral do IFS. 2011b. Resolução nº 52 de 20 de dezembro de 2011. Disponível em <[https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro\\_busca.jsf](https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro_busca.jsf)>. Acesso em 04 de mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Relatório de Gestão. 2015b. Resolução nº 31/2016/CS/IFS. Disponível em: <[https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro\\_busca.jsf](https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro_busca.jsf)>. Acesso em: 19 de nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Relatório de Gestão. 2016. Resolução nº 14/2017/CS/IFS. Disponível em: <[https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro\\_busca.jsf](https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colegiados/filtro_busca.jsf)>. Acesso em: 15 de mar de 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 29/2015/CS/IFS. Aprova o Regimento Interno da Auditoria Interna do IFS. 2015d. Disponível em: [http://www.ifs.edu.br/audint/images/Documentos/Regimento\\_Interno\\_RESOLUCAO\\_29.pdf](http://www.ifs.edu.br/audint/images/Documentos/Regimento_Interno_RESOLUCAO_29.pdf). Acesso em 31/12/2016.

\_\_\_\_\_. Procuradoria-Geral Federal junto ao IFS. 2012. Recomendação feita pelo Ministério Público Federal sobre o Regimento Geral do IFS. NOTA/AGU/PGFPP/IFS nº 014/2012. Disponível em: [http://www.ifs.edu.br/images/1Documentos/Novembro12/28\\_29\\_Nov/nota.pdf](http://www.ifs.edu.br/images/1Documentos/Novembro12/28_29_Nov/nota.pdf). Acesso em 31/10/2016.

\_\_\_\_\_. Unidade de Auditoria Interna do IFS. Relatório de Auditoria nº 04/2015. Avaliação dos Controles Internos Administrativos adotados na Área de Suprimento de Bens e Serviços da PROAD/DELC. 2015c. AUDINT, 03 de set. 2015. Consulta em 03/3/2017.

\_\_\_\_\_. Unidade de Auditoria Interna do IFS. Relatório de Auditoria nº 04/2016. Avaliação dos Controles Internos Administrativos adotados na Conformidade dos Registros de Gestão. 2016. AUDINT, 26 de set. 2016. Consulta em 03/3/2017.

IIA. Declaração de posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controle, 2013. Disponível em: [http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As\\_tres\\_linhas\\_de\\_defesa\\_Declaracao\\_de\\_Posicionamento2\\_opt.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento2_opt.pdf). Acesso em 15 de maio de 2016.

IIA. Instituto of Interna Auditors. Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna, 2012. Disponível em: [http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/IPPF/standards2013\\_portuguese.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/IPPF/standards2013_portuguese.pdf). Acesso em 01 jun. 2016

IFAC. International Federation of Accountants. *Good governance in the public sector: consultation draft for an international framework*, 2014. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-framework-good-governance-public-sector-executive-summary>. Acesso em 05 jun. 2016.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. *NTOSAI GOV 9130*, 2007. Disponível em: [http://www.issai.org/media/13341/intosai\\_gov\\_9130\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13341/intosai_gov_9130_e.pdf). Acesso em: 22 mai. 2016.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. *INTOSAI GOV 9100: Guidelines for internal control standards for the public sector*, 2004. Disponível em: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>. Acesso em: 22 mai. 2016.

IUBICIBIUS, S. de; MARION, J.C.; PEREIRA, Elias. Dicionário de termos de contabilidade. 2ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

JENSEN, M.C. Organization Theory and Methodology. *The Accounting Review*, v. 58, n. 2, pp. 319 - 339, 1983.

\_\_\_\_\_, M.C. Self interest, altruism, incentives, and agency theory. *Journal Of Applied Corporate Finance*, v7, n.2, 1994.

JENSEN, M. C.; SMITH, Clifford W. Stockholder, manager, and creditor interests: Applications of agency theory. *Theory of the Firm*, v. 1, n. 1, 2000.

JESSOP, Bob. The regulation approach, governance and post-Fordism: alternative perspectives on economic and political change? *Economy and society*, v. 24, n. 3, p. 307-333, 1995.

KOOIMAN, J. (Ed.). *Modern governance: new government-society interactions*. Sage, 1993. Disponível em: <https://books.google.com.br/books>. Acesso em 05/06/2016.

LABOV, W; WALETZKY, J. 'Narrative Analysis: Oral Versions of Personal Experience', in J. Helm (ed.) Essays on the Verbal and Visual Arts. Seattle, WA: University of Washington Press. 1967.

LABOV, W. Language in the inner city: studies in the Black English Vernacular. Philadelphia: University of Pennsylvania Press. 1972.

MAANEM, V.J. "Reclaiming qualitative methods for organizational research: a preface", MAANEM Administrative Science Quarterly. v. 24, p. 520-6, 1979.

MANZINI, E. J. Entrevista semi-estruturada: análise de objetivos e de roteiros. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE PESQUISA E ESTUDOS QUALITATIVOS, 2, A pesquisa qualitativa em debate, Bauru, 2004. Anais..., Bauru: SIPEQ, 2004. 1 CD.

MARTINS, Gilberto Andrade. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisa no Brasil. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 2, n. 2, p. 9, 2008.

MEC. Secretária de Educação Profissional e Tecnológica. 2012. Trata da Composição do Conselho Superior do IFS. Nota Técnica nº 651/2012/CGDPR/DDR/SETEC/MEC. Disponível em: [http://www.ifs.edu.br/images/1Fotos/2013/4-Abril/Nota\\_T%C3%A9cnica.pdf](http://www.ifs.edu.br/images/1Fotos/2013/4-Abril/Nota_T%C3%A9cnica.pdf). Acesso em 31/10/2016.

MORAES, L. T de. 2014. A implementação é custosa, mas se tornou inevitável depois da lei anticorrupção. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI196654,41046-programas+de+compliance+devem+ser+encarados+como+diferencial>. Acesso em 13/02/2017.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. American Journal of Sociology, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

MPF. Ministério Público Federal. Compromisso de Ajustamento de Conduta nº 001/2012. Disponível em: [http://www.ifs.edu.br/images/1Documentos/Novembro12/28\\_29\\_Nov/compromisso%20de%20ajustamento%20de%20conduta%20n%20001-2012.pdf](http://www.ifs.edu.br/images/1Documentos/Novembro12/28_29_Nov/compromisso%20de%20ajustamento%20de%20conduta%20n%20001-2012.pdf). Acesso em 30/10/2016.

NASCIMENTO, J. O. Compliance Público: o caminho para a integridade na administração pública. 2016. Disponível em: <http://www.lecnews.com/artigos/2016/09/23/compliance-publico-o-caminho-para-a-integridade-na-administracao-publica/>. Acesso em 02/01/2017.

NOVO DICIONÁRIO DA LINGUA PORTUGUESA, 2009.

PARDINI, E. P. O papel da auditoria interna no processo de 'compliance' corporativo. Disponível em <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/o-papel-da-auditoria-interna-no-processo-de-compliance/96103/>. Acesso em 22 dez. 2016.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Constitucional Descomplicado*. 3 ed. – São Paulo: Método, 2008.

PENTLAND, B. T. Building process theory from narrative: from description to explanation. *Academy of management review*. v. 24, n. 4, 1999.

PEREIRA, M. 2016. Conformidade ou integridade? Disponível em: <https://pt.linkedin.com/pulse/conformidade-ou-integridade-marcia-pereira>. Acesso em 23/12/2016.

POPESCU, M.; DASCĂLU, A.. The internal control system within universities. The need for management training for Romanian hospital, v. 5, n. 54, p. 101, 2012.

REISSNER, S. C. Learning and innovation: a narrative analysis. *Journal of Organization Management*, vol. 18, n. 5, 482-4984, 2005.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DINIZ, Patricia Dittrich Ferreira. Compliance e Lei Anticorrupção nas Empresas. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a.52,n 205, jan./mar.2015, p.87-105.

RYNES, S.; GEPHART, R. P. Jr. Qualitative Research and the "Academy of Management Journal". Disponível em *Academy of Management Journal*, v. 47, n 4, p. 454-462, 2004.

SANTOS, R. A. dos et al. Compliance and leadership: the susceptibility of leaders to the risk of corruption in organizations. *Einstein (São Paulo)*, v. 10, n. 1, p. 1-10, 2012.

SANTOS, Clésio Saldanha dos. *Introdução à gestão pública*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SARENS, G.; CHRISTOPHER, J. The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices: Evidence from a comparative study. *Managerial Auditing Journal*, v. 25, n. 4, p. 288-308, 2010.

SARENS, G.; DE BEELDE, I. Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, v. 21, n. 1, p. 63-80, 2006a.

\_\_\_\_\_, G.; DE BEELDE, I. The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, v. 10, n. 3, p. 219-241, 2006b.

SAUNDERS, M; LEWIS, P.; THORNILL, A. *Research Methods for Business Students*. 5.ed. Harlow, England: Pearson Education, 2009.

SCOTT, W. R1987. The Adolescence Of Institutional Theory. *Administrative Science Quarterly*, 32: 483 – 511.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. *The journal of finance*, v. 52, n. 2, p. 737-783, 1997.

SIFFERT FILHO, N. Governança corporativa: padrões internacionais e evidências empíricas no Brasil nos anos 90. *Revista do BNDES*, v. 5, n. 9, p. 123-146, 1998.

SILVA, J. G. da. Livro Digital: Liderança ética e servidora, 2012. Disponível em: <http://eticaegestao.ifsc.edu.br/files/LIVRO-DIGITAL-LIDERAN%C3%87A-3%89TICA-E-SERVIDORA-29-SETEMBRO-2012-b.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2017.

SILVA, C. J. R. Institutos Federais. Lei 11.892, de 29/11/2008: comentários e reflexões / organização. Natal: IFRN, 2009.

SOUZA, R.A. O que é compliance ou programa de integridade? O Economista. Publicado em 12/05/2016. Disponível em: <https://www.oeconomista.com.br/o-que-e-compliance-ou-programa-de-integridade/>. Acesso em 10/01/2017.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. Risk Management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 16, 640-661, 2003.

STOKER, G. Governance as theory: five propositions. *International social Science journal*, v. 50, n. 155, p. 17-28, 1998.

TIROLE, J. Corporate Governance. *The Econometric Society*. v. 69, n. 1, p. 1-35, 2001. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2692184>. Acesso em 18 abr. 2016.

VIEIRA, Cleiton. O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0001565.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001565.pdf). Acesso em 19 abr. 2016.

VINNARI, E.; SKAEBAEK, P. The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 27, n. 3, p. 489-526, 2014.

WEICK, K. E. Sensemaking in organizations. California: Sage Publications, 1995.  
WEISS, T. G.; THAKUR, Ramesh. Global governance and the UN: An unfinished journey. Indiana University Press, 2010. Disponível em: <https://books.google.com.br/books>. Acesso em 19 mai. 2016.

WILLIAMSON, O. E. The mechanisms of governance. Oxford University Press, 1996. Disponível em 15 de mai. 2016.

YIN, R. K. Estudo de caso: Planejamento e métodos. Ed. Bookman, 2001.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. Tradução Ana Thorell; revisão Técnica Cláudio Damacena. – 4. ed.- Porto Alegre: Bookman, 2010

VERHEZEN, Peter. Giving voice in a culture of silence. From a culture of compliance to a culture of integrity. *Journal of Business Ethics*, v. 96, n. 2, p. 187-206, 2010.

ZAPPELLINI, M. B., & FEUERSCHÜTTE, S. G. (2015). O USO DA TRIANGULAÇÃO NA PESQUISA CIENTÍFICA BRASILEIRA EM ADMINISTRAÇÃO/THE USE OF TRIANGULATION IN BRAZILIAN SCIENTIFIC RESEARCH IN ADMINISTRATION.

*Administração: Ensino e Pesquisa*, 16(2), 241.

DE PAIVA JÚNIOR, F. G; DE SOUZA, A. L. M.; DE MELLO, S. C. B. Validade e confiabilidade na pesquisa qualitativa em administração. *Revista de Ciências da Administração*, v. 13, n. 31, p. 190, 2011.

## APÊNDICE I

### Questões para Entrevista

<b>GOVERNANÇA</b>	
1.	Como percebe processos de seleção e capacitação da alta gestão e de órgãos colegiados no IFS?
2.	
3.	Baseado em sua experiência em gestão, como você avalia a atuação dos ocupantes de cargos de gestão e membros de órgãos colegiados no processo decisório?
4.	Como avalia a definição e a aplicação de padrões de comportamentos éticos e de conduta no IFS?
5.	Qual a sua percepção sobre a adoção de práticas de controle sobre aspectos que possam influenciar decisões e ações de membros da alta gestão e de órgãos colegiados no IFS?
6.	Como você avalia o processo de prestação de contas e a transparência dos resultados organizacionais?
7.	Qual a sua percepção acerca do sistema de governança vigente no IFS, em termos de identificação de instâncias, papéis e responsabilidades, balanceamento de poder e segregação de funções críticas?
8.	Como você percebe a definição de atividades de avaliação, direção e monitoramento de metas e resultados no IFS?
9.	Você teria alguma situação específica ou situações diversas de obstáculos existentes à governança que você vivenciou ou foi relatado por alguém?
10.	Você teria algum exemplo de situação específica ou situações diversas de facilitadores à governança que você vivenciou ou foi relatado por alguém?
<b>GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS</b>	

1. Como você percebe a atuação de estruturas internas e externas de controle no IFS em relação ao processo de tomada de decisão da gestão?
2. Como você avalia o comprometimento no IFS, para reunir, desenvolver e manter colaboradores competentes?
3. Na sua percepção que fatores organizacionais influenciam a consecução de objetivos organizacionais?
4. Como você percebe a definição de políticas e práticas de recursos humanos no IFS?
5. Na sua percepção, que fatores organizacionais podem influenciar os controles internos e o gerenciamento de riscos administrativos no IFS?
6. Como se realiza o monitoramento aos processos e atividades na sua área de atuação?
7. Como você avalia o processo de informação e comunicação entre áreas de gestão no IFS?
8. Como você avalia os recursos disponíveis em sua área de atuação para a adoção de práticas de controles internos e de gestão de riscos?
9. Você teria alguma situação específica ou situações diversas de obstáculos existentes à gestão de riscos que você vivenciou ou foi relatado por alguém?
10. Você teria algum exemplo de situação específica ou situações diversas de facilitadores à gestão de riscos que Você vivenciou ou foi relatado por alguém?

#### **SISTEMATIZAÇÃO DE BOAS PRÁTICAS**

1. Qual a sua percepção sobre o processo de sistematização de boas práticas no IFS?
2. Como você avalia a interação entre as áreas finalísticas e de apoio do IFS em relação ao processo de sistematização?
3. Em sua opinião que práticas ou iniciativas podem viabilizar a sistematização de boas práticas no IFS?
4. Em sua opinião que práticas ou iniciativas podem limitar a sistematização de boas práticas no IFS?
5. Em sua opinião que condições são determinantes para que a sistematização de práticas se configure como iniciativa inovadora?

## APÊNDICE II

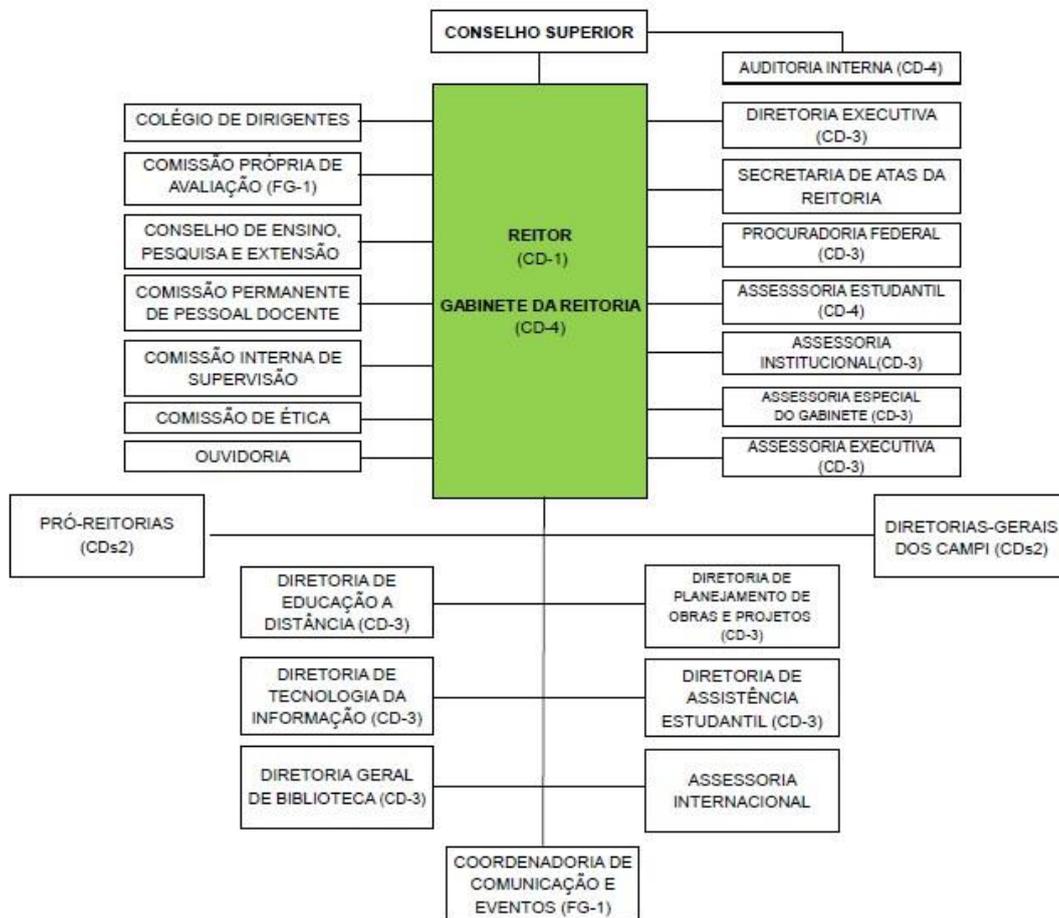
### Estrutura de Governança Institucional

ESTRUTURA	ORIGEM LEGAL/NATUREZA DE ATUAÇÃO
1. Conselho Superior (CS)	Criado pela Lei 11.892 de 29/12/2008, é o órgão máximo do IFS, de caráter consultivo e deliberativo sobre os assuntos estratégicos da instituição.
2. Colégio de Dirigentes (CD)	Criado pela Lei 11.892 de 29/12/2008, é órgão de natureza consultiva, de apoio ao processo decisório da Reitoria.
3. Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CEPE)	Instituído pela Resolução nº 86/2014/CS/IFS, é órgão normativo e consultivo de assessoramento da Reitoria no que tange às políticas de ensino, pesquisa e extensão para todos os níveis e modalidades de ensino.
4. Comitê de Governança, Riscos e Controles (CGRC)	Criado por meio da Portaria nº 3.143/2016, é órgão normativo e consultivo instituído para prestar assessoramento à Reitoria no que tange à adoção de medidas para a sistematização de práticas relacionadas à governança, gestão de riscos e controles internos no IFS.
5. Comitê Gestor de Tecnologia da Informação e Comunicação – (CGTIC)	Criado pela Portaria nº 1.039 de 28/04/2014, é a instância de natureza deliberativa nos assuntos de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC).
6. Comitê de Ética em Pesquisa – (CEP)	Instituída pela Resolução nº 74/2014/CS, é uma instância colegiada de caráter interdisciplinar, multidisciplinar, transdisciplinar, autônomo, normativo, consultivo, deliberativo e educativo.
7. Comitê Gestor de Segurança da Informação (CGSI)	Criado pela Portaria nº 1.339 de 05/06/2014 é a instância responsável pelos assuntos relacionados à segurança da informação no âmbito do IFS, em conformidade com as diretrizes da Instrução Normativa nº 01 de 13/06/2008, expedida pelo Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República.
8. Comissão Própria de Avaliação (CPA) (QUARTA linha de defesa)	Prevista no art. 11 da Lei nº 10.861 de 14/4/2004, de natureza autônoma em relação aos conselhos e demais órgãos colegiados, é a instância responsável pela condução do processo de autoavaliação institucional, da sistematização e prestação das informações decorrentes da Avaliação Nacional da Educação Superior no IFS.
9. Comissão de Processos Administrativos Disciplinares – (CPAD)	Instituída para viabilizar o Sistema de Correição de que dispôs o Decreto nº. 5.480, de 30/6/2005 que regulamentou dispositivos da Lei nº. 10.683, de 28/5/ 2003 e instituiu o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, criada no IFS através da Portaria/IFS nº 287 de 03/2/ 2012.
10. Comissão Permanente de Avaliação de Documentos e Arquivos (COPAD)	Criada pela Resolução nº 44/2015/CS/IFS, em conformidade com a Resolução nº 7 de 20/5/1997 do Conselho Nacional de Arquivos – CONARQ, é a instância de caráter permanente que atua na avaliação de documentos e arquivos do IFS.
11. Unidade de Auditoria Interna – (AUDINT) (terceira linha de defesa)	Instituída em consonância com o Decreto nº 3.591/2000 e a Instrução Normativa nº 01/2001 Secretaria Federal de Controle Interno, é órgão de natureza sistêmica subordinado funcionalmente ao Conselho Superior e vinculado administrativamente à Reitoria.
12. Ouvidoria	Criada pela Portaria 2.486 de 08/09/2015, é a instância de apoio à governança que tem por finalidade dar os devidos encaminhamentos, no âmbito institucional, a denúncias, reclamações, informações, elogios, solicitações e sugestões referentes aos serviços prestados pela Instituição.
13. Comissão de Ética do IFS	Prevista no art. 49 do Regimento Geral do IFS, é a instância no órgão responsável pela disseminação da ética pública, por consultas quanto à conduta ética dos servidores e pela apuração de responsabilidades por infração ao Código de Ética do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, em conformidade como os Decretos nº 6029/2007 e nº 1.171/1994.

Fonte: Site IFS.

### APÊNDICE III

#### Organograma da Estrutura Organizacional do IFS



Fonte: Anexo da Portaria IFS nº 3.124 de 20/11/2015.

## APÊNDICE IV

### Lista de Documentos Institucionais Consultados

Nº	TÍTULO DO DOCUMENTO	LOCAL DE ACESSO
D01	Atas do Conselho Superior	<a href="http://www.ifs.edu.br">www.ifs.edu.br</a>
D02	Política de Gestão de Riscos e Controles Internos da Gestão	<a href="http://www.ifs.edu.br">www.ifs.edu.br</a>
D03	Acórdãos nº 3.455/2014/TCU-Plenário	<a href="http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2014-12-03;3455">http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2014-12-03;3455</a>
D04	Portarias	<a href="http://www.ifs.edu.br">www.ifs.edu.br</a>
D05	Resoluções do Conselho Superior	<a href="http://www.ifs.edu.br">www.ifs.edu.br</a>
D06	Relatório Anual de Auditoria Interna RAINT	<a href="http://www.ifs.edu.br">www.ifs.edu.br</a>
D07	Deliberações Colégio de Dirigentes	<a href="https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colégiados/filtro_busca.jsf">https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colégiados/filtro_busca.jsf</a>
D08	Estatuto	<a href="http://www.ifs.edu.br/orgaos-colegiados/conselho-superior">http://www.ifs.edu.br/orgaos-colegiados/conselho-superior</a>
D09	Resoluções do Conselho Superior	
D10	Regimento Geral do IFS	
D11	Regimento Interno do Conselho Superior	
D12	Relatório de Auditoria Anual de Contas 2015	<a href="https://auditoria.cgu.gov.br">https://auditoria.cgu.gov.br</a>
D13	Relatório de Auditoria Anual de Contas 2016	<a href="https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colégiados/filtro_busca.jsf">https://sigrh.ifs.edu.br/sigrh/public/colégiados/filtro_busca.jsf</a>
D14	Calendário de Reuniões Ordinárias Conselho Superior em 2016	<a href="http://www.ifs.edu.br/orgaos-colegiados/conselho-superior">http://www.ifs.edu.br/orgaos-colegiados/conselho-superior</a>
D15	Compromisso de ajustamento de conduta nº 001/2012	<a href="http://www.ifs.edu.br/index.php?option=com_content&amp;view=article&amp;id=1820:nota-de-esclarecimento&amp;catid=9:novas-noticias&amp;Itemid=126">http://www.ifs.edu.br/index.php?option=com_content&amp;view=article&amp;id=1820:nota-de-esclarecimento&amp;catid=9:novas-noticias&amp;Itemid=126</a>
D16	NOTA/AGU/PGFPF/IFS nº 014/2012	
D17	Ofício nº 0413/2012/Reitoria/IFS	
D18	Nota Técnica nº 651/2012/CGDPR/DDR/SETEC/MEC	<a href="http://www.ifs.edu.br/images/1Fotos/2013/4-Abril/Nota_T%C3%A9cnica.pdf">http://www.ifs.edu.br/images/1Fotos/2013/4-Abril/Nota_T%C3%A9cnica.pdf</a>

## APÊNDICE V

### ,Ementa das Reuniões Colégio de Dirigentes

<b>Nº/ANO</b>	<b>EMENTA</b>
01/2016	Aprova Normativa Interna para Trabalho de Conclusão de Curso - TCC
02/2016	Aprova proposta de reformulação do regulamento de acompanhamento e avaliação de estágio probatório
03/2016	Aprova a Proposta de Regulamento de avaliação de desempenho dos integrantes do plano de carreira dos cargos técnico-administrativos em educação
04/2016	Aprova proposta de regulamento do exame de proficiência em línguas estrangeiras do IFS
05/2016	Aprova a implantação do campus Socorro do IFS
06/2016	Aprova a Instrução Normativa PROGEP nº 01/2016, que dispõe sobre a jornada de trabalho, o registro e o controle da frequência dos servidores do IFS
07/2016	Aprova a Instrução Normativa PRODIN nº 01/2016, que dispõe sobre a participação em jogos e competições desportivas ao público interno do IFS
08/2016	Aprova PPC curso FIC de Vendedor campus Tobias Barreto
09/2016	Aprova a Proposta do Regulamento Geral do Estágio Curricular Obrigatório do Curso de Engenharia Civil do IFS
10/2016	Aprova a Instrução Normativa do Campus Aracaju/IFS para solicitação de afastamento de docentes para qualificação stricto sensu
11/2016	Aprova a Instrução Normativa do Campus Aracaju/IFS para recebimento de diárias, passagens e inscrição para a apresentação de trabalhos
12/2016	Aprova a Proposta do Regulamento sobre o Serviço de Refeitório conforme determina o art. 9º do Regulamento do Programa de Assistência e Acompanhamento ao Educando - PRAAE/IFS, cuja reformulação foi aprovada pela Resolução nº 45/2015/CS/IFS.
13/2016	Aprova a Instrução Normativa de Acompanhamento de Estudantes Assistidos pelo PRAAE/IFS
14/2016	Aprova a Proposta sobre a Concessão de licença para capacitação dos servidores do Instituto Federal de Sergipe.
15/2016	Aprova a Instrução Normativa relativa aos turnos de oferta, a duração de hora-aula e o horário institucional das aulas dos Cursos de Graduação e Educação Profissional no âmbito do IFS.

## APÊNDICE VI

### Reuniões Ordinárias do Conselho Superior em 2016

Nº	UNIDADE	CI/CE	CONSELHEIRO S (C)	1ª Reunião 29.1.2016	2ª Reunião 28.3.2016	3ª Reunião* 27.5.2016	4ª Reunião 29.7.2016	6ª Reunião 25.11.2016	
1	LAGARTO	INTERNOS	TITULAR	TITULAR		TITULAR	TITULAR	TITULAR	
			SUPLENTE		SUPLENTE				
2	ESTANCIA		TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	
			SUPLENTE						
3	ARACAJU		TITULAR	TITULAR	TITULAR		TITULAR		
			SUPLENTE						
4	ARACAJU		TITULAR	TITULAR	TITULAR				
			SUPLENTE				SUPLENTE	SUPLENTE	
5	GLORIA E PROPRIÁ		TITULAR	TITULAR				TITULAR	
			SUPLENTE		SUPLENTE				
6	SÃO CRISTOVAO		TITULAR			TITULAR	TITULAR	TITULAR	
			SUPLENTE	SUPLENTE	SUPLENTE				
7	ARACAJU		TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR			
			SUPLENTE				SUPLENTE	SUPLENTE	
8	DIRETORES CAMPI	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR		
		SUPLENTE							
9	ITABAIANA	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR		
		SUPLENTE							
10	DISCENTE	TITULAR							
		SEM							
11	EGRESSO	EXTERNOS	TITULAR					TITULAR	
			SUPLENTE	SUPLENTE					
12	UFS		TITULAR	TITULAR	TITULAR				
			SUPLENTE						
13	MEC		TITULAR						
			SUPLENTE						

Fonte: SIGRH. Elaborada pela autora.

\* Reunião não realizada ou não publicada.

## APÊNDICE VII

## Reuniões Extraordinárias do Conselho Superior em 2016

Nº	UNIDADE	CI/CE	CONSELHEIROS (C)	EXTRAORDINÁRIA		ESPECIAL			
				1ª REUNIÃO 15.2.2016	2ª REUNIÃO 8. 4.2016*	1ª REUNIÃO 15.2.2016	2ª REUNIÃO 14.3.2016	3ª REUNIÃO 8.4.2016 9h*	4ª REUNIÃO 19.8.2016*
1	LAGARTO	INTERNOS	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR
			SUPLENTE						
2	ESTANCIA		TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR
			SUPLENTE				SUPLENTE		
3	ARACAJU		TITULAR	TITULAR		TITULAR	TITULAR		
			SUPLENTE						
4	ARACAJU TÉC-ADM		TITULAR		TITULAR				
			SUPLENTE	SUPLENTE		SUPLENTE			
5	GLÓRIA E PROPRIÁ		TITULAR				TITULAR		
			SUPLENTE		SUPLENTE			SUPLENTE	
6	SÃO CRISTOVAO		TITULAR	TITULAR		TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR
			SUPLENTE						
7	ARACAJU		TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	
			SUPLENTE						SUPLENTE
8	DIRETORES CAMPI		TITULAR	TITULAR		TITULAR			TITULAR
			SUPLENTE		SUPLENTE		SUPLENTE	SUPLENTE	
9	ITABAIANA		TITULAR	TITULAR		TITULAR			
			SUPLENTE				SUPLENTE		
10	DISCENTE		TITULAR	X	X	X	X	X	X
			NÃO HÁ						
11	EGRESSO	TITULAR							
		SUPLENTE						SUPLENTE	
12	UFS	TITULAR	TITULAR		TITULAR	TITULAR	TITULAR	TITULAR	
		SUPLENTE							
13	MEC	TITULAR	X	X	X	X	X	X	
		SUPLENTE	X	X	X	X	X	X	

Fonte: SIGRH. Elaborada pela autora.

\* Reunião não realizada por falta de quorum.