

**CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA INTERNA PARA A GOVERNANÇA DAS
UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

**CONTRIBUCIONES DE LA AUDITORÍA INTERNA A LA GOBERNANZA DE LAS
UNIVERSIDADES FEDERALES BRASILEÑAS**

**CONTRIBUTIONS OF THE INTERNAL AUDIT TO THE GOVERNANCE OF
BRAZILIAN FEDERAL UNIVERSITIES**



Alinie ROCHA MENDES¹
e-mail: alinieroeram@gmail.com



João Abreu de Faria BILHIM²
e-mail: bilhim@iscsp.ulisboa.pt



Abimael de Jesus Barros COSTA³
e-mail: acosta@unb.br

Como referenciar este artigo:

ROCHA MENDES, A.; BILHIM, J. A. de F.; COSTA, A. de J. B.
Contribuições da Auditoria Interna para a Governança das
Universidades Federais Brasileiras. **Revista on line de Política e
Gestão Educacional**, Araraquara, v. 28, n. 00, e023018, 2024. e-
ISSN: 1519-9029. DOI:
<https://doi.org/10.22633/rpge.v28i00.17644>



| Submetido em: 23/01/2023
| Revisões requeridas em: 17/06/2024
| Aprovado em: 25/06/2024
| Publicado em: 29/07/2024

Editor: Prof. Dr. Sebastião de Souza Lemes
Editor Adjunto Executivo: Prof. Dr. José Anderson Santos Cruz

¹ Universidade de Brasília (UnB), Brasília – DF – Brasil. Doutoranda em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação na UnB (PPGCont/FACE/UnB).

² Centro de Administração e Políticas Públicas (ISCSP) – Lisboa – Portugal. Pesquisador Colaborador Pleno do PPGCont/FACE/UnB e Investigador integrado no Centro de Administração e Políticas Públicas, ISCSP, Universidade de Lisboa.

³ Universidade de Brasília (UnB), Brasília – DF – Brasil. Professor do CCA e PPGCont/FACE/UnB e Decano (Pró-Reitor) de Administração no DAF/ UnB.

RESUMO: Este artigo buscou examinar em que medida a auditoria interna contribui para a governança das universidades federais. Com esse intuito, o estudo utilizou análise documental para verificar o planejamento e execução dos testes de auditoria de governança no PAINTE e no RAINTE das IFES. Buscou verificar também, o nível de maturidade da governança pública junto ao TCU por meio do “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” (PerfilGov2018). A amostra da pesquisa foi constituída por 63 universidades federais. Estudos apontam que a auditoria interna contribui de forma positiva para a governança das IFES, mas os resultados mostram que apenas 9,5% dessas instituições planejam e executam os testes em questão; apenas 4 universidades estão em estágio aprimorado em relação ao nível de maturação dos processos de governança.

PALAVRAS-CHAVE: Governança Pública. Universidades Federais. Auditoria Interna.

RESUMEN: Este artículo buscó examinar en qué medida la auditoría interna contribuye a la gobernanza de las universidades federales. Con este propósito, el estudio utilizó análisis documental para verificar la planificación y ejecución de las pruebas de auditoría de gobernanza en el PAINTE y el RAINTE de las IFES. También se buscó evaluar el nivel de madurez de la gobernanza pública ante el TCU a través del "Levantamiento Integrado de Gobernanza Organizacional Pública" (PerfilGov2018). La muestra de la investigación estuvo compuesta por 63 universidades federales. Estudios indican que la auditoría interna contribuye positivamente a la gobernanza de las IFES, pero los resultados muestran que solo el 9,5% de estas instituciones planifican y ejecutan las pruebas mencionadas; solo 4 universidades se encuentran en una etapa avanzada en cuanto al nivel de madurez de los procesos de gobernanza.

PALABRAS CLAVE: Gobernanza Pública. Universidades Federales. Auditoria Interna.

ABSTRACT: This article aimed to examine the extent to which internal audit contributes to the governance of federal universities. For this purpose, the study used documentary analysis to verify the planning and execution of governance audit tests in PAINTE and RAINTE at IFES. It also sought to assess the maturity level of public governance with TCU through the "Integrated Survey of Public Organizational Governance" (PerfilGov2018). The research sample consisted of 63 federal universities. Studies indicate that internal audits positively contribute to the governance of IFES, but the results show that only 9.5% of these institutions plan and execute the mentioned tests; only 4 universities are in an advanced stage regarding the maturity level of governance processes.

KEYWORDS: Public Governance. Federal Universities. Internal Audit.

Introdução

O Conselho Federal de Contabilidade conceituou auditoria interna (Audin) como um conjunto de procedimentos técnicos que busca examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da organização (NBC T 12/CFC).

A Instrução Normativa 03/2017 da Controladoria-Geral da União (CGU) aprovou o referencial técnico que trata da Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo Federal. Das ações previstas para adequação à instrução, tem-se a implementação de um sistema integrado que poderá viabilizar o acompanhamento das recomendações feitas pela Auditoria Interna (Audin) e a inclusão, no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e no Relatório de Auditoria Interna (RAINT), da previsão dos benefícios financeiros e não financeiros das ações da Audin (CGU, 2021).

Face ao objetivo do presente estudo, convém salientar que, com as ações de políticas públicas, definidas por meio do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE), criado no ano de 2007, em que acentua o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (Reuni), vê-se que as IFES estão em constante crescimento. Conseqüentemente, para promover e expandir o ensino superior, considera-se imprescindível uma boa gestão, que incentive a aplicação de melhores práticas, objetivando uma maior eficiência para o funcionamento global da entidade. O Decreto n.º 3.591 de 2000, objetivando gerar maior fidedignidade e uma melhor *accountability*, tornou obrigatória a presença da Audin na estrutura organizacional das instituições públicas (Brasil, 2000).

Dentre os objetivos da Audin das IFES, elaborada de acordo com o supracitado Decreto e com a IN n.º 3/2017 da CGU, encontra-se a busca por orientar, acompanhar e avaliar os atos de gestão administrativa, contábil, orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e de pessoal, objetivando a eficiência, a eficácia, a efetividade e a observância da legislação pertinente, buscando agregar valor à gestão (Brasil, 2017). Conforme o estudo da *International Federation of Accountants*, IFAC (2014), esta compreende os arranjos estabelecidos de modo a proporcionar a conquista dos objetivos dos agentes, possibilitando que as organizações atinjam os resultados esperados.

Nos últimos anos o Tribunal de Contas da União (TCU) tem realizado levantamentos de governança e gestão em quatro temas distintos: (1) tecnologia da informação; (2) pessoas; (3) contratações; e (4) governança pública, com o propósito de conhecer melhor a situação da governança no setor público e estimular as organizações públicas a adotarem boas práticas de

governança. Em 2017 o referido órgão reuniu esses temas e realizou o primeiro “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” (PerfilGov), com a participação de organizações públicas que compõem a administração direta e indireta da esfera federal ou que recebem recursos públicos federais.

Em face do exposto, esta pesquisa pretende responder à pergunta: qual o contributo da Audin para a governança das universidades federais? Para tanto, pretende-se analisar o PAIN e o RAIN para verificar se há previsão e execução de ação de auditoria em relação à governança. Na sequência, pretende-se verificar o nível de maturação dos processos de governança de cada IFES no relatório PerfilGov2018, o qual encontra-se disponível no sítio eletrônico do TCU.

Além disso, com o objetivo de realizar a pesquisa proposta, este artigo apresenta uma contextualização histórica das universidades federais brasileiras e um panorama da auditoria interna como um importante mecanismo de controle de governança. Em seguida, é realizada uma breve revisão da literatura para avaliar até que ponto a Audin é adotada nas universidades. Outra seção do trabalho explica a metodologia empregada. Posteriormente, são apresentados a análise e a discussão dos resultados. Por fim, são feitas algumas considerações sobre o tema, bem como sugestões para futuras pesquisas e contribuições para a literatura.

Governança Pública e Auditoria Interna no contexto das Universidades Federais

Diferente da governança corporativa, a governança pública valoriza a descentralização, a globalização, a busca da eficiência, da equidade e da transparência e a procura de novas respostas para os velhos problemas que conduziram à erosão do modelo tradicional de administração pública, jurídico, hierarquizado, altamente centralizado e burocratizado. Esta implosão do modelo tradicional obrigou a reinventar a relação entre o estado e a sociedade, e é neste contexto que emerge a nova governação pública (Bilhim, 2017).

Para os fins deste estudo, é necessário entender, ainda que de forma sumária, o processo histórico e político das universidades federais brasileiras. Apesar de a Constituição Federal de 1988 ter concedido autonomia às Instituições de Ensino Superior (IES), elas estão sujeitas à rigidez da legislação. Nesse sentido, devido à utilização de recursos públicos, as IES necessitam de mecanismos de governança que visem à prestação de contas, transparência e equidade (Marques *et al.*, 2020).

No período entre 1930 e 1964, foram criadas mais de vinte universidades federais no

Brasil. O advento de tantas universidades públicas marcou a amplificação do sistema público federal de educação superior. A USP, criada em 1934, foi a primeira IES do Brasil (Silva, 2013). É oportuno ressaltar que as IFES estão em expansão. Como exemplo, pode-se citar a UFNT, fundada em 2019, oriunda do desmembramento da UFT, e a fundação das IFES – UFDPAR, UFAPE, UFJ e UFR, todas fundadas em 2018.

Com frequência, o controle exercido sobre os órgãos da Administração Pública, responsáveis pela execução das verbas públicas, atende exclusivamente ao princípio da legalidade, relegando a preocupação com a efetividade e eficácia para um plano secundário. Nesse sentido, a introdução do conceito de governança pública no Brasil parece começar a agregar à legalidade valores e princípios que permitem alinhar os processos e procedimentos, contribuindo assim para o possível empoderamento dos cidadãos.

Diante do exposto, é necessário compreender que a Audin constitui um instrumento de controle organizacional, tanto no setor privado quanto no público, e que o controle não pode ser dissociado do planejamento. Quando o controle é encarado tecnicamente nessa perspectiva, a Audin busca avaliar a “*performance*” em relação a padrões financeiros, orçamentários, de qualidade de níveis de serviço, e de cumprimento dos objetivos estratégicos, entre outros. Nesse mesmo contexto, são decididas medidas corretivas em caso de desvios e são revistos pressupostos e/ou previsões que se mostram equivocados.

O setor público, tanto no Brasil quanto no mundo, foi profundamente afetado, desde os anos oitenta, por um conjunto de novos valores organizacionais, conhecido como Nova Gestão Pública (NGP), que desafiava as práticas tradicionais weberianas, colocando o cidadão no centro do serviço público. Para alcançar tal objetivo, foram implementadas reformas na área financeira pública, especialmente no âmbito da auditoria. De acordo com Pollitt e Bouckaert (2017), as reformas introduzidas nos sistemas de Audin seguiram três trajetórias: i) auditoria de conformidade tradicional e financeira, como é o caso da Alemanha; ii) auditoria tradicional enriquecida com alguns elementos sobre avaliação da performance, como ocorre na França, EUA, Itália e Bélgica; iii) auditoria de finanças institucionais, performance, cumprimento e avaliação, como é o caso dos Países Baixos, Suécia, Finlândia, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia.

O Brasil seguiu a trajetória mencionada em ii) da auditoria tradicional, enriquecida com alguns elementos de avaliação da performance. Esses processos de reforma levaram o setor público a adotar novos processos de medição do desempenho organizacional que já eram comuns no setor privado e no “terceiro setor”. Conforme Ferreira (2017), “sem estes sistemas

as organizações dificilmente lidariam de forma eficiente e eficaz com a incerteza inerente à envolvente, resultando numa afetação deficiente dos recursos e, em última análise, num aumento da sua probabilidade de insucesso”.

Para Simons (1995), há uma tensão entre a velha e a nova filosofia do controle de gestão. A velha filosofia defende: i) uma estratégia descendente do topo à base; ii) standardização; iii) um papel central no plano; iv) esforço por manter as coisas nos trilhos; v) evitar surpresas. Em contrapartida, a nova filosofia sustenta: i) estratégia baseada no cidadão; ii) inovação contínua; iii) atendimento às necessidades do cidadão; iv) capacitação e empoderamento. Nesse ponto, o Brasil parece seguir a filosofia tradicional, pois aqui a Audin está sujeita à orientação normativa do Ministério da Transparência e da CGU, órgão responsável pela fiscalização dos órgãos da Administração Pública. Nesse contexto, a CGU aprovou, em 9 de julho de 2017, a IN CGU 3/2017, que revogou a IN n.º 1/2001. Segundo a IN CGU 3/2017, elaborou-se o Referencial Técnico da Auditoria Interna por meio das normas internacionais de Audin, tendo como uma das principais mudanças o alinhamento da atividade de Audin aos conceitos de gestão de riscos e governança (Rodrigues; Santos; Niyama; Souza, 2020).

Nesse contexto, entre as entidades da Administração Pública, estão as universidades públicas, que possuem recursos financeiros significativos. Portanto, elas precisam utilizar esses recursos de maneira eficiente, além de garantir a transparência no controle dos recursos públicos (Rodrigues; Santos; Niyama; Souza, 2020). De modo geral, a *accountability* nas IES possui variadas formas, como mecanismos de alocação de fundos para programas e estruturas essenciais (Fonseca; Jorge; Nascimento, 2020).

Metodologia do Tribunal de Contas da União sobre o Índice de Gestão e Governança

Para a realização do PerfilGov2018, inicialmente foram enviados ofícios de comunicação com códigos de acesso individuais a todos os órgãos e entidades da Administração Pública Federal e a outros entes jurisdicionados do TCU. Estes responderam ao questionário por meio do software livre *LimeSurvey*®. As informações recebidas foram importadas e tratadas utilizando o software livre R. Para uma melhor compreensão do PerfilGov2018, apresenta-se uma tabela síntese com os indicadores e os resultados que eles apresentam (Quadro 1).

Quadro 1 – Indicadores do Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública (PerfilGov2018)

Sigla	Indicador	Resultados
IGG	Índice Integrado de Governança e Gestão Pública	Resultado Geral de autoavaliação (iGG)
iGovPub	Índice de Governança Pública	Resultado para o índice de governança pública (<i>iGovPub</i>)
iGovPessoas	Índice de Governança e Gestão de Pessoas	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nas práticas de Governança Pública Organizacional com recortes nas práticas: Capacidade em promover a gestão estratégica.
iGestPessoas	Índice de Gestão de Pessoas	De todas as práticas avaliadas no tema gestão de pessoas.
GovernançaTI	Índice de Governança de Tecnologia da Informação	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores de Governança de TI (<i>GovernançaTI</i>) e de Gestão de TI (<i>iGestTI</i>).
iGestTI	Índice de Gestão de Tecnologia da Informação	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores de Planejamento TI, Pessoas TI e Processos TI. Esses indicadores são formados por todas as práticas de gestão de TI.
iGovContrat	Índice de Governança e Gestão de Contratações	Primeiro componente principal dos resultados obtidos nos indicadores <i>GovernançaContrat</i> e <i>iGestContrat</i> .

Fonte: Adaptado de Tribunal de Contas da União⁴.

Conforme o Decreto n.º 200/1967, é recomendado que cada entidade observe a natureza, objetivos e riscos associados ao seu negócio e implemente práticas com formato e nível de complexidade adequados para atingir e lidar com a situação real, de modo a evitar controles onde o custo de implementação supere os possíveis benefícios.

Pesquisas em Auditoria Interna nas Universidades Federais

Alguns autores defendem a implantação de uma unidade de auditoria interna nas universidades federais. Drăguşin, Domnişoru e Mihai (2016) investigaram o impacto da Audin no sistema de contabilidade em universidades públicas romenas. Os resultados revelam que, apesar das disposições legais, alguns sistemas contábeis de instituições públicas não são auditados regularmente.

Bello, Ahmad e Yusof (2018) examinaram os efeitos moderadores do suporte da alta administração na relação entre dimensões internas de qualidade e desempenho organizacional em universidades federais nigerianas. Os achados indicam que as dimensões da qualidade da Audin influenciam o desempenho dessas instituições e que o suporte da alta administração é crucial para o sucesso da função de Audin.

⁴ Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E7AB5C6AE017B372F792A3917>.

Acesso em: 10 jan. 2024.

DeSimone e Rich (2020) avaliaram os fatores associados à presença e uso de funções de Audin em universidades dos EUA e sua relação com relatórios financeiros. Constatou-se que as instituições com maiores dotações são mais propensas a manter uma função de auditoria interna e que os benefícios dos serviços de Auditoria no ensino superior vão além dos relatórios financeiros, reforçando a ideia de que a Audin realiza uma ampla variedade de serviços de valor agregado.

Diante do exposto, observa-se a relevância da Auditoria Interna para além dos relatórios, gerenciais e financeiros, destacando seu papel na promoção de uma boa governança e no aprimoramento do desempenho institucional.

A Nova Gestão Pública (NGP)

A NGP propõe uma revisão dos objetivos da ação governamental para introduzir novas abordagens na gestão e organização dos assuntos públicos, com foco em fortalecer a responsabilidade administrativa e flexibilizar o gerenciamento, o que visa melhorar a prestação de contas governamentais (Oliveira; Duarte; Clementino, 2017; Sano; Abrucio, 2008). No contexto brasileiro, essa reforma na gestão pública foi influenciada por estratégias de administração adotadas pelo setor privado, culminando na implementação da NGP (Bresser-Pereira, 2017).

Nos últimos anos, de acordo com Cóssio (2018), houve significativas mudanças nos objetivos e nas concepções que guiam a funcionalidade e a gestão das instituições, devido à reforma estrutural em curso no setor público. Esta reforma administrativa fortalece novas práticas e discursos originados do setor privado, os quais são implementados para orientar as instituições públicas em diversos segmentos governamentais.

Essas mudanças têm impacto direto na educação, onde uma nova geração de professores e gestores está sendo introduzida em um ambiente de trabalho transformado, caracterizado por concepções distintas de ensino e liderança. Enquanto os professores concentram-se cada vez mais na preparação dos alunos para testes, os gestores têm a responsabilidade de direcioná-los nesses testes, influenciados por práticas de mercado e testes de alto risco que moldam significativamente as dinâmicas educacionais. Nesse contexto, os diretores frequentemente recebem maior “autonomia”, embora isso possa resultar em práticas de liderança repetitivas (Shipps, 2012).

Diante desse cenário, a flexibilização do gerenciamento promovida pela NGP torna-se essencial para as universidades federais enfrentarem os desafios atuais de maneira mais adaptável. Isso cria um ambiente propício para a auditoria interna desempenhar um papel estratégico na governança dessas instituições, garantindo conformidade com normas e diretrizes, identificando riscos e recomendando práticas que fortaleçam tanto a eficácia institucional quanto o alcance dos objetivos acadêmicos e administrativos.

Procedimentos Metodológicos

Para o arcabouço teórico, além da legislação aplicável, foram consultados estudos disponíveis no portal de periódicos da CAPES sobre Auditoria em universidades federais. Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva; no que se refere aos procedimentos, a pesquisa é documental, pois foram analisados o PAINT e o RAINTE das IFES para identificar os testes de auditoria em governança que foram planejados e executados em 2019. Em seguida, foi consultado o site do TCU para determinar o nível de maturação em governança de cada IFES.

Para melhor apresentação e detalhamento da população e amostra da pesquisa, foi elaborado o Quadro 2. A amostra foi definida com base nas universidades federais que responderam, no ano de 2019, ao questionário de autoavaliação do TCU (PerfilGov2018).

Quadro 2 –Universidades Federais Brasileiras

Região	IFES	Região	IFES	Região	IFES	Região	IFES	Região	IFES
Centro-Oeste	UFCat UFG UFGD UFJ UFMS UFMT UFR UnB	Nordeste	UFAL,UFape,UFBA, UFCA,UFCG,UFDPar, UFERSA,UFPB,UFPE, UFPI, UFRB,UFRN, UFRPE,UFS,UFSB, UNILAB,UNIVASF, UFC,UFMA,UFOB	Sul	FURG UFCSPA UFFS,UFPel, UFPR UFRGS UFSC UFMS UNILA UNIPAMPA UTFPR	Norte	UFAC UFAM UFOPA UFPA UFRA UFRR, UFT UNIFAP UNIFESSPA UNIR UFNT	Sudeste	UFABC UFES, UFF UFJF,UFLA UFMG UFOP UFRJ UFRRJ UFSCar UFSJ, UFTM UFU,UFV UFVJM UNIFAL- MG UNIFEI UNIFESP UNIRIO

Fonte: Elaboração própria com dados da pesquisa.

Dentre a população composta por 69 universidades, seis não responderam ao questionário de autoavaliação referente ao PerfilGov2018. Essas universidades são: UFDPAr, UFAPE, UFCAT, UFR, UFJ, fundadas em 2018, e a UFNT, fundada em 2019. Dessa forma, a amostra foi delimitada para 63 universidades, o que representa 91,3% do total da população.

Para facilitar a compreensão da classificação das respostas do questionário e dos índices publicados, os quais são definidos em estágios de capacidade, apresenta-se a Tabela 1.

Tabela 1 – Categorização das respostas

	Estágio	Intervalo
Inicial	Inexpressivo	0 a 14,99%
	Iniciando	15 a 39,99%
Intermediário Aprimorado		40 a 70%
		70,01 a 100%

Fonte: Adaptado de TCU (Brasil, 2021).

Mediante observância à Tabela 1, pretende-se, com base nos dados coletados, verificar o índice de maturação em governança de cada universidade integrante da amostra. Cabe destacar que para apresentação dos resultados, valeu-se de gráficos e tabelas os quais serão discutidos na próxima seção.

Resultados da Pesquisa

De acordo com o RAINIT das IFES, quatro das 63 universidades da amostra (6,34%) informaram no relatório o estágio de maturidade em governança em que se encontram: UFG, UFGD, UFRA e UFSC. Destaca-se que a UnB informou estar no nível de maturidade 1 do modelo IA-CM, atualmente a ferramenta estratégica nacional recomendada aos membros do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI). Este modelo visa fortalecer a atividade de auditoria interna governamental no Brasil, mediante a parceria estabelecida desde 2014 entre o CONACI e o Banco Mundial (CONACI, 2021).

É importante salientar que foram planejados e executados testes de auditoria relacionados à governança em seis universidades (9,52%): UFAC (avaliação da governança e dos controles internos das aquisições), UFMS (avaliação do grau de maturidade da governança e apresentação de um plano de ação para melhoria dos mecanismos de governança), UFMT (governança e gestão das aquisições públicas), UFMS (governança e transparência), UnB (governança de TI) e UFC (avaliação da governança e gestão de riscos). Conforme dados do

TCU, entre essas universidades, quatro estão no estágio intermediário de maturação de governança: UFMT, UnB, UFC e UFSM; a UFAC está no estágio inicial, e a UFMS está no estágio aprimorado.

Após consulta ao PAINT e ao RAIN, observou-se que duas universidades realizaram o planejamento de auditoria de governança, mas os testes não foram executados: FURG (aprimoramento da governança) e UFPR (avaliação das práticas de governança nos contratos terceirizados). Essas IFES estão nos estágios intermediário e inicial, respectivamente. Conforme o relatório técnico de 2019 divulgado pelo TCU, a Tabela 2 apresenta o estágio de maturidade em governança pública das IFES da amostra.

Tabela 2 – Agrupamentos das IFES por nível de maturação dos processos de governança.

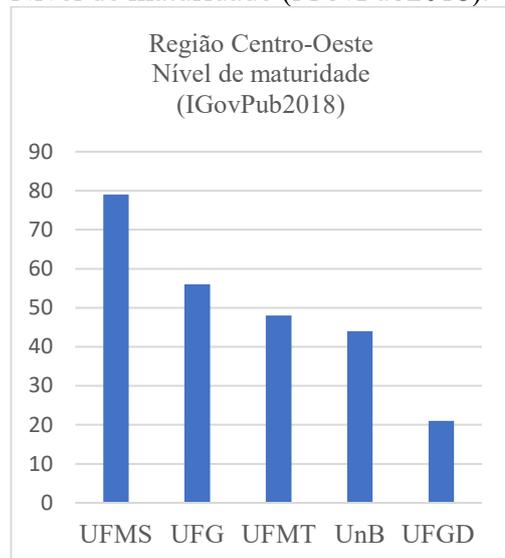
Estágio		Intervalo	IFES	Quantidade	%
Inicial	Inexpressivo	0 a 14,99%	UFMA	1	1,59%
	Iniciando	15 a 39,99%	UFAC,UFAL,UFBA,UFCG,UFCSA,UFERSA,UFES,UFF,UFGD,UFJF,UFOPA,UFPR,UFRB,UFRJ,UFRR,UFRRJ,UFS,UFSB,UFSC,UFSCar,UFTM,UNIFAL-MG,UTFPR,UFOB UNIFESSPA,UNILA	28	44,44%
Intermediário		40 a 70%	FURG, UFABC,UFAM,UFCA,UFFS, UFG,UFMG,UFMT,UFPA, UFPB,UFPE, UFPel,UFPI,UFRA,UFRGS,UFSJ,UFSM,UnB,UNIFAP,UNIRIO,UNIFEI,UNIFESP,UNILAB,UNIPAMPA,UNIVASF	30	47,62%
Aprimorado		70,01 a 100%	UFLA,UFMS,UFRN,UFRPE	4	6,35%

Fonte: Elaboração própria com base no Relatório Individual da Autoavaliação TCU (2018).

Observa-se, conforme a Tabela 2, que a maioria das universidades (47,62%) está no nível intermediário de maturidade dos processos de governança. Em seguida, encontra-se o estágio inicial (44,44%), e, por último, o estágio aprimorado (6,35%). No estágio inexpressivo, há uma instituição (UFMA), o que corresponde a 1,59% da amostra.

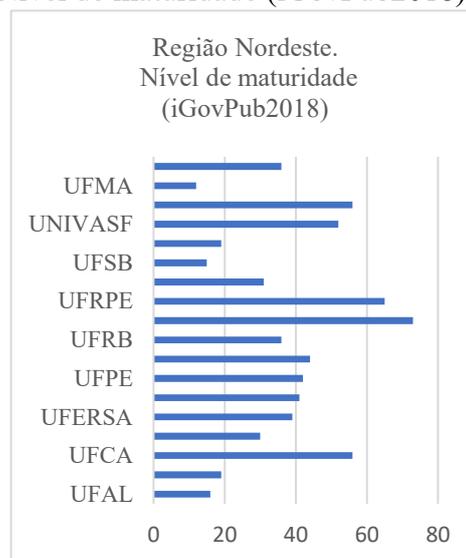
Cabe ressaltar que as universidades são caracterizadas por autonomia didática, administrativa e financeira. Assim, os gestores devem apoiar os servidores para facilitar os serviços e monitorar as melhorias de desempenho, com o objetivo de prestar serviços de alta qualidade (Vieira; Deffacci, 2017). Após a verificação do nível de maturação em governança das IFES, foram utilizadas figuras para demonstrar a classificação de cada instituição por região.

Gráfico 1 – Região Centro-Oeste.
Nível de maturidade (iGovPub2018).



Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 2 – Região Nordeste.
Nível de maturidade (iGovPub2018).



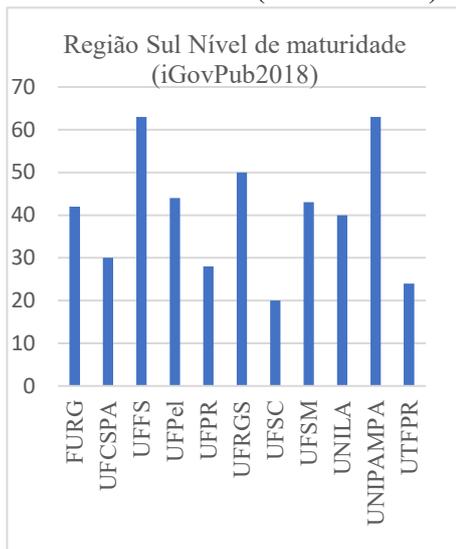
Fonte: Elaboração própria.

A Figura 1 revela que, entre as IFES da região Centro-Oeste, a UFMS se destaca com um índice de 79% (estágio apropriado). A seguir, encontram-se a UFG, UFMT e UnB, com 56, 48 e 44 pontos percentuais, respectivamente, todas no estágio intermediário de maturação em governança. Na 5ª posição está a UFGD, no estágio inicial (iniciando), com um índice de iGovPub de 21%.

Vale ressaltar que a UFMS obteve a 1ª colocação em maturação em governança, tanto no âmbito regional quanto nacional. Considerando que as métricas do TCU analisadas demonstram a boa governança da UFMS, pode-se inferir que o papel da Auditoria Interna contribui significativamente para agregar valor ao macroprocesso. Esses dados são consistentes com o estudo de Bello, Ahmad e Yusof (2018), que investigaram o efeito moderador do apoio da alta administração na relação entre qualidade interna e desempenho organizacional em universidades federais na Nigéria. Constatou-se que a dimensão da qualidade da Auditoria Interna impacta o desempenho das instituições e que o apoio da alta administração é um fator relevante para o sucesso da função de Auditoria Interna.

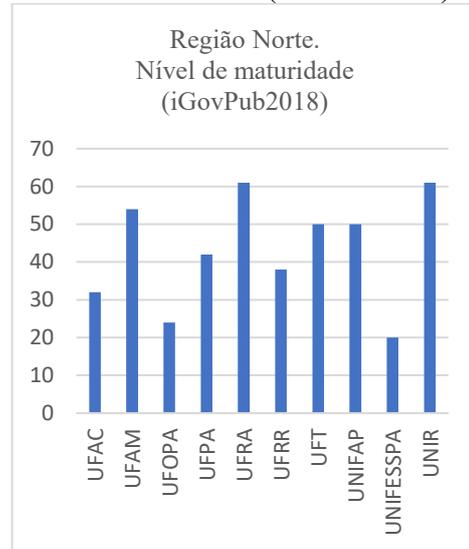
A Figura 2 mostra que, na região Nordeste, apenas duas IFES estão no estágio apropriado de maturidade em governança: UFRN e UFRPE, com índices de 73% e 65%, respectivamente. Esse resultado pode indicar a necessidade de fortalecimento das unidades de Auditoria. Destaca-se o estudo de DeSimone e Rich (2020), que demonstrou que os benefícios dos serviços de Auditoria Interna vão além dos relatórios financeiros, uma vez que essa auditoria realiza uma variedade de serviços de valor agregado.

Figura 3 – Região Sul.
Nível de maturidade (iGovPub2018).



Fonte: Elaboração própria.

Figura 4 – Região Norte.
Nível de maturidade (iGovPub2018).

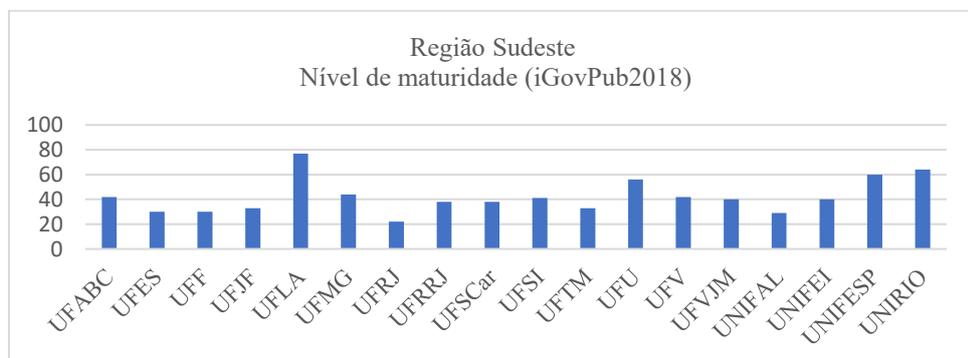


Fonte: Elaboração própria.

Conforme a Figura 3, observa-se que não há universidades em estágio aprimorado de governança na região Sul. No entanto, destaca-se que, nessa região, a UFFS ocupa a 1ª posição com um índice de 68%, seguida pela UNIPAMPA com 63%, ambas situadas no estágio intermediário de maturidade em governança.

De acordo com a Figura 4, assim como na região Sul, a região Norte também não possui universidades em estágio apropriado de maturação de governança. As instituições que ocupam as três primeiras posições são a UFRA, a UNIR e a UFAM, com índices de 61%, 61% e 54%, respectivamente, todas no estágio intermediário.

Figura 5 – Região Sudeste. Nível de maturidade (iGovPub2018)



Fonte: Elaboração própria.

Conforme a Figura 5, dentre as 19 universidades federais da região Sudeste, a UFLA é a única que está no estágio apropriado de governança pública, com um índice de 77%. Em seguida, encontram-se a UNIRIO e a UNIFESP, ambas no estágio intermediário, com índices

de 64% e 60%, respectivamente.

Com base nas figuras 1, 2, 3, 4 e 5, pode-se afirmar que, das 63 IFES investigadas, apenas quatro universidades estão no estágio apropriado de maturação em governança pública. A UFMS, localizada na região Centro-Oeste, ocupa a primeira posição com um índice de iGovPub de 79%. Em seguida, está a UFLA, na região Sudeste, com 77%, e as universidades UFRN e UFRPE, da região Nordeste, que ocupam a terceira e quarta posições, com índices de 73% e 65%, respectivamente.

Diante do exposto, é relevante destacar que os achados deste trabalho foram obtidos por meio da consulta ao PAINT e ao RAIN. Rodrigues, Sampaio e Machado (2020) enfatizam a importância desses documentos para a formalização das atividades da auditoria interna no setor público. De acordo com os autores, o PAINT deve contemplar as ações da auditoria interna, seus objetivos e ações de desenvolvimento institucional, e, uma vez aprovado, é encaminhado para o órgão de controle interno juntamente com o RAIN.

Assim, a auditoria interna é de grande importância para o controle organizacional e deve estar sempre presente no planejamento. A governança pública, por sua vez, visa a transparência, eficiência e equidade na administração pública, incluindo as Universidades Federais. Nesse contexto, a governança pública se distingue por seu modelo regulatório de relações entre a entidade pública e o cidadão, conforme evidenciado por Linczuk (2012), que afirma que a prestação de contas fortalece o processo democrático e a participação popular.

Considerações finais

A pesquisa teve como objetivo verificar as contribuições da auditoria interna para a governança das universidades federais brasileiras. Observou-se que, das 63 universidades participantes do levantamento do TCU (PerfilGov2018), apenas 4 (6,35%) alcançaram o estágio apropriado de maturação em governança pública. Esse resultado pode indicar a necessidade de fortalecimento institucional das unidades de auditoria interna nas IFES. A UFMS destacou-se no ranking de aderência às práticas de governança pública com 79%, enquanto a UFLA, UFRN e UFRPE ocuparam a segunda, terceira e quarta posição, com índices de 77%, 73% e 65%, respectivamente.

Quanto à pergunta norteadora do trabalho, é possível inferir teoricamente, com base nos estudos analisados, que a auditoria interna contribui para a governança nas IFES. No entanto, o TCU apontou um baixo nível de maturidade em governança nos órgãos participantes do IGG.

Essa constatação sugere que muitas organizações federais apresentam deficiências em liderança, estratégia ou *accountability*, bem como em gestão de operações, incluindo planejamento, execução e controle. Essa questão é crucial e deve ser aprofundada em estudos subsequentes.

A pesquisa revelou que o conceito de governança pública ainda não está amplamente implementado, embora seus princípios estejam presentes na legislação brasileira, especialmente nos últimos quinze anos. Ficou evidente que a governança pública vai além da aplicação mecanicista de regras, exigindo uma mudança na postura da cultura administrativa e dos auditores. A literatura confirma que a auditoria interna desempenha um papel importante na melhoria da administração e deve ser um parceiro na implantação da inovação e da nova governança pública.

Tradicionalmente, a burocracia administrativa garantia a estabilidade organizacional e a previsibilidade de comportamentos, com a auditoria interna assegurando que a organização e o comportamento de seus membros permanecessem alinhados ao planejamento. Contudo, a atual transição tecnológica, impulsionada pela inteligência artificial, força as organizações a abandonar a burocracia e a adotar a inovação como uma questão de sobrevivência.

Nesse contexto, a maturidade organizacional será evidenciada pela capacidade de incentivar a inovação sem comprometer a previsibilidade. Isso abre um novo campo para a auditoria interna, que precisará repensar seu conteúdo profissional e adaptar sua função tradicional aos novos desafios da inovação e da governança pública.

Para futuras pesquisas, é importante analisar também os índices de iGG, iGovPessoas, iGestPessoas, GovernançaTI, iGestTI e iGovContrat. As conclusões deste artigo são relevantes para refinar ainda mais o escopo da função de auditoria interna nas instituições de ensino superior no Brasil, especialmente para formuladores de políticas relacionadas aos regulamentos que regem essa função.

REFERÊNCIAS

- BELLO, S. M.; AHMAD, A. C.; YUSOF, N. Z. M. Internal audit quality dimensions and organizational performance in Nigerian federal universities: the role of top management support. **Journal of Business and Retail Management Research**, [S. l.], v. 13, n. 1, 2018. DOI: 10.24052/jbrmr/v13is01/art-16.
- BILHIM, J. A. F. Nova governação pública e meritocracia. **Sociologia, problemas e práticas**, [S. l.], n. 84, p. 9-25, 2017. Disponível em: <http://journals.openedition.org/spp/2812>. Acesso em: 10 set. 2021.
- BRASIL. **Decreto n. 3.591 de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em: 10 set. 2021.
- BRASIL. **Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/6-instrucao-normativa-no-3_referencial-tecnico_9jun2017.pdf. Acesso em: 10 set. 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de Auditoria de Governança**. Brasília, DF: TCU, 2021. Disponível em: <https://iesgo.tcu.gov.br/wp-content/uploads/sites/12/igg2018/Relatorio-tecnico-completo-IGG2018-alterado-acordao-976-2019-P.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2024.
- BRESSER-PEREIRA, L. C. Reforma gerencial e legitimação do estado social. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 1, p. 147-156, 2017.
- CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Instrução Normativa nº 03, de 9 de junho de 2017**. Aprova o referencial técnico que trata da Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo Federal. Brasília, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em: 18 jul. 2024.
- CÓSSIO, M. F. A nova gestão pública: alguns impactos nas políticas educacionais e na formação de professores. **Educação**, Porto Alegre, v. 41, n. 1, p. 66-73, 2018. DOI: 10.15448/1981-2582.2018.1.29528.
- DESIMONE, S.; RICH, K. Determinants and consequences of internal audit functions within colleges and universities. **Managerial Auditing Journal**, v. 35, n. 8, p. 1143-1166, 2020. DOI: 10.1108/MAJ-10-2019-2444.
- DRĂGUȘIN, C. P.; DOMNIȘORU, S.; MIHAI, M. Empirical Research Concerning the Impact of the Public Internal Audit on the Accounting System and its Reliability in Romanian Universities. **Studies in Business & Economics**, [S. l.], v. 11, n. 3, 2016.

FERREIRA, A. Sistemas de Medição do Desempenho. *In*: MAJOR, M.; VIEIRA, R. **Contabilidade e Controle de Gestão**: Teoria, Metodologia e Prática. Lisboa: Escolar Editora, 2017.

FONSECA, A. R.; JORGE, S.; NASCIMENTO, C. O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 54, p. 243-265, 2020. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/81250>. Acesso em: 20 jun. 2024.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International framework**: good governance in the public sector. New York, 2014. Disponível em: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/professional-accountants-business-paib/publications/international-framework-good-governance-public-sector>. Acesso em: 18 jul. 2024.

LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública**: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais. 2012. Disponível em: <https://www.semanticscholar.org/paper/Governan%C3%A7a-aplicada-%C3%A0-administra%C3%A7%C3%A3o-p%C3%ABblica%3A-a-da-Linczuk/a3f8dff0d3c8cd018054736c33967f9670ce1dc2>. Acesso em: 19.jun.2024.

MARQUES, P. V. S. B.; PETER, M. da G. A.; NASCIMENTO, C. P. S. do; MACHADO, M. V. V. Governança nas Universidades Federais do Brasil segundo o “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” do Tribunal de Contas da União. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, [S. l.], v. 18, n. 2, p. 164-196, 2020. DOI: 10.32586/rcda.v18i2.629.

OLIVEIRA, D. A.; DUARTE, A. W. B.; CLEMENTINO, A. M. A Nova Gestão Pública no contexto escolar e os dilemas dos (as) diretores (as). **Revista Brasileira de Política e Administração da Educação**, [S. l.], v. 33, n. 3, p. 707-726, 2017. DOI: 10.21573/vol33n32017.79303.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. **Public management reform**: A comparative analysis-into the age of austerity. [S. l.]: Oxford university press, 2017. DOI: 10.1093/oso/9780199268481.001.0001.

RODRIGUES, J. C.; SANTOS, T. M. dos; NIYAMA, J. K.; SOUZA, A. As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, [S. l.], v. 18, n. 2, p. 109-132, 2020. DOI: 10.32586/rcda.v18i2.615.

RODRIGUES, R. C.; SAMPAIO, T. T. L.; MACHADO, M. V. V. O Perfil da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras/The Profile of Internal Auditing in Brazilian Federal Universities. **Revista FSA**, [S. l.], v. 17, n. 10, p. 117-144, 2020.

SANO, H.; ABRUCIO, F. L. Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 48, n. 3, p. 64-80, 2008. DOI: 10.1590/S0034-75902008000300007.

SHIPPS, D. Empowered or Besieged? Principal Accountability under New York City's Charter School Governance. **Arquivos de Análise de Políticas Educacionais/Archivos Analíticos de Políticas Educativas**, [S. l.], v. 20, p. 1-43, 2012.

SILVA, A. F. C. A diplomacia das cátedras: a política cultural externa alemã e o ensino superior paulista—os casos da USP e da Escola Paulista de Medicina (1934-1942). **História (São Paulo)**, v. 32, p. 401-431, 2013. DOI: 10.1590/S0101-90742013000100021.

SIMONS, R. **Levers of control**: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. [S. l.]: Editora de Negócios de Harvard, 1995.

VIEIRA, M. A.; DEFFACCI, F. A. Autonomia universitária financeira: a atual realidade da universidade estadual do Mato Grosso do Sul—UEMS. **Interfaces da Educação**, [S. l.], v. 8, n. 22, p. 222-245, 2017. DOI: 10.26514/inter.v8i22.1391.

CRediT Author Statement

Reconhecimentos: Agradecemos ao 11º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças pelo aceite e contribuições de melhoria apresentadas ao presente artigo.

Financiamento: Bolsa de Demanda Social – CAPES.

Conflitos de interesse: Não há conflitos de interesse.

Aprovação ética: O trabalho respeitou a ética durante a pesquisa.

Disponibilidade de dados e material: Os dados e materiais utilizados no trabalho são públicos e estão disponíveis para acesso no portal do Tribunal de Contas da União (<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E7AB5C6AE017B372F792A3917>).

Contribuições dos autores: Concepção e elaboração do manuscrito: MENDES, R. A. BILHIM, J. A. F; COSTA, A. J. B. Análise de dados: MENDES, R. A. Discussão dos resultados: MENDES, A.R. BILHIM, J. A. F; COSTA, A. J. B. aprovação: BILHIM, J. A. F; COSTA, A. J. B.

Processamento e editoração: Editora Ibero-Americana de Educação.
Revisão, formatação, normalização e tradução.

