



## **Contribuições da Auditoria Interna para a Governança das Universidades Federais Brasileiras**

### **Resumo**

Este artigo reporta uma análise referente às contribuições da auditoria interna para as universidades federais brasileiras. Este estudo partiu da fundamentação teórica conjugada com a observação empírica que parece haver uma notória influência da unidade de auditoria interna sobre o estabelecimento da governança pública na gestão de universidades federais brasileiras (Linczuk, 2012). Utilizou-se a análise bibliográfica e documental em que se efetuou uma revisão de literatura no período de 2011 a 2020 acerca do tema proposto. Posteriormente, verificou-se no PAINT e no RAINTE das IFES o planejamento bem como a execução de testes de auditoria de governança. Na sequência, procuraram-se informações acerca do nível de maturidade de governança pública junto ao TCU, utilizando-se para tanto o “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” (PerfilGov2018). A amostra do estudo é composta por 63 universidades federais, uma vez que não havia disponibilidade de informações para a população das IFES que é composta por 69 instituições. A literatura aponta que a auditoria interna contribui positivamente para a governança dessas instituições, todavia, os resultados indicam que apenas 9,5% da amostra planejou e executou o teste de auditoria de governança e que somente quatro universidades se encontram no estágio aprimorado no que diz respeito ao nível de maturação dos processos de governança.

**Palavras-chave:** Governança Pública; Universidades Federais; Auditoria Interna.

**Linha Temática:** Outros temas relevantes em contabilidade.



## 1 Introdução

Define-se a auditoria interna como um serviço ou setor de uma organização, encarregado de verificar e avaliar os sistemas e processos organizacionais com o fim de minimizar as possibilidades de fraudes, erros ou práticas ineficientes (Tcu, 1992). Contudo, é notório que a auditoria não afasta integralmente a possibilidade de erros e fraudes, pois não existem controles infalíveis. Acredita-se, porém que nesta auditoria possa haver um conflito de interesses em potencial, visto que o auditor é simultaneamente colaborador da própria instituição.

Dentre os benefícios da auditoria para a Administração, o Manual Nacional de Auditoria Governamental (Verde & Széliga, 1999, p. 24), destaca que a Administração “tem descoberto que os serviços prestados pelo Auditor Interno na forma de recomendações, sustentadas por informações adequadas e imparciais, tem ajudado na solução de muitos problemas relacionados com as operações da organização”.

O Conselho Federal de Contabilidade, por sua vez, conceituou auditoria interna como “um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade” (NBC T 12/CFC).

Considera-se relevante salientar que as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), são consideradas autarquias no ordenamento jurídico Brasileiro. Entre essas, estão as Universidades Federais, Instituições Isoladas e Centros de Educação Tecnológicas - que possuem cursos de nível superior, (Menezes, 2001). Em observância à Lei 9.394 de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), as autarquias são instituições descentralizadas e a competência do ensino superior fica a cargo da União.

Em observância com as ações de políticas públicas, definidas por meio do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE), o qual fora 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. Por conseguinte, para a realização das ações de promoção e expansão do 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 nº 3.591 de 2000, com o fim de gerar maior fidedignidade e uma melhor *accountability*, tornou obrigatória a presença da auditoria interna na estrutura organizacional das instituições públicas.

Dentre os objetivos da Auditoria Interna das IFES, elaborada de acordo com o supracitado Decreto e com a IN MF 1/01, encontra-se a busca por assessorar, orientar, acompanhar e avaliar os atos de gestão administrativa, contábil, orçamentária, financeira, de material, patrimonial, operacional e de pessoal, objetivando a eficiência, a eficácia, a efetividade e a observância da legislação pertinente, buscando agregar valor à gestão.

À vista disso, reputa-se importante a compreensão de governança pública. De acordo com o estudo da International Federation of Accountants – IFAC (2014), denominado “*International framework: good governance in the public sector*”, a governança no setor público compreende os arranjos estabelecidos de modo a proporcionar a conquista dos objetivos e metas dos agentes, possibilitando que as organizações atinjam os resultados esperados. De onde ressalta-se que os





serviços de auditoria interna são vistos como uma parte importante da governança, pois monitoram os controles de forma eficaz (Christopher, 2012).

Nos últimos anos o 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.

No ano de 2017, o referido órgão reuniu esses temas e realizou o primeiro “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública”, com a participação de organizações públicas que compõem a administração direta e indireta da esfera federal ou que recebem recursos públicos federais. Dentre as organizações, participaram 113 instituições de ensino, sendo 60 universidades federais. Já no ano de 2018, esse número aumentou para 63 universidades, objeto de investigação da presente pesquisa. Cabe, no entanto, destacar que não foram localizadas informações referentes aos anos de 2019 e 2020 e que, conforme o TCU, a aplicação do questionário PerfilGov2021 ocorreu entre 10 de maio a 18 de junho de 2021, tendo, por essa razão, o presente estudo utilizado o PerfilGov2018.

Em face do exposto, esta pesquisa pretende responder a seguinte pergunta: qual o contributo da auditoria interna para a governança das universidades federais? Para tanto, pretende-se analisar os artigos publicados na plataforma CEPES, entre 2011 e 2020 que tratam da referida temática.

Na sequência, pretende-se analisar o plano anual de auditoria interna (PAINT) para verificar se há previsão de ação de auditoria em relação a governança, seguidamente, averiguar no relatório anual de auditoria (RAINT) se a referida ação foi executada. Por fim, pretende-se verificar o nível de maturação dos processos de governança de cada IFES no relatório “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” o qual encontra-se disponível no sítio eletrônico do TCU.

Ademais, com o escopo de realizar a pesquisa enunciada, este artigo apresenta uma sucinta contextualização histórica das universidades federais brasileiras, e um panorama da auditoria interna como um importante dispositivo de controle de governança. A seguir, faz-se uma breve revisão da literatura para avaliar até que ponto a auditoria interna é adotada dentro das universidades. Outra seção do trabalho vai explicar a metodologia empregada. Posteriormente, faz-se a análise e discussão dos resultados. Por fim, serão tecidas algumas considerações a respeito do tema bem como sugestões para futuras pesquisas e contribuições para a literatura.

## 2 Referencial Teórico

Este referencial teórico está dividido em quatro seções, primeiro, faz-se uma breve revisão histórica sobre as universidades federais brasileiras. Seguidamente, para atender ao objetivo deste estudo, busca-se apresentar, de forma sintética a auditoria interna nas Universidades Federais, no contexto da governança do Setor Público e, por fim, apresenta-se as pesquisas em Auditoria Interna nas Universidades Federais.

### 2.1 Universidades Federais Brasileiras

Para fins deste estudo, faz-se necessário entender, ainda que sumariamente, o processo histórico e político das universidades federais brasileiras. Conforme Souza (2005, p. 47), a “Universidade caracteriza-se por autonomia didática, administrativa e financeira, por desenvolver







ensino, extensão e pesquisa, contando com um número expressivo de mestres e doutores”.

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. Vale destacar que a Universidade de São Paulo (USP), criada em 1934, foi a primeira instituição de ensino superior do Brasil e que esta resultou da articulação entre intelectuais brasileiros e franceses (Silva, 2003; Panizzi, 2004).

É oportuno que se ressalte que as IFES estão em expansão. Como exemplo pode-se citar a criação da UFNT, no ano de 2019 a qual originou-se do desmembramento da Universidade Federal do Tocantins (UFT) fundada no ano de 2000; a fundação das IFES – UFDPA, UFPA, UFJ e UFR, ambas fundadas no ano de 2018. Afirma-se que as autoridades das IFES estão cientes de que a gestão financeira e não financeira de qualidade de seus recursos levará ao sucesso de seu programa e atividades, e que a eficiência e eficácia na aplicação do dinheiro público está sendo ampliado para a educação, especialmente para as instituições de ensino superior (IES). A multiplicidade e a dificuldade dos trabalhos dessa auditoria necessitam de planejamento e controle adequados sob o risco de os auditores perderem a perspectiva de sua missão e não levarem em consideração elementos primordiais às suas tarefas (Okechuku & Kida, 2011; Attie, 1992).

## 2.2 Auditoria Interna nas Universidades Federais

A auditoria interna constitui um instrumento de controle organizacional, quer se trate do setor privado, quer do público e o controle não pode ser pensado fora do âmbito do planejamento. Ora, quando o controle é encarado tecnicamente nesta perspectiva, a auditoria interna procura avaliar a “performance” face a um padrão financeiro, orçamental de qualidade de níveis de serviço, de cumprimentos dos objetivos estratégicos etc. Nesse mesmo contexto, decidem-se as medidas corretivas em caso de desvios e reveem-se pressupostos e/ou previsões que se concluem estar erradas.

Qualquer organização tem de garantir que os seus trabalhadores ajam de acordo com o que se espera deles. Assim, o controle surge como a tarefa destinada a assegurar que as atividades alcancem os resultados esperados, e daí a sua influência sobre os comportamentos. Para tanto, o controle requer a definição dos alvos, standards e objetivos e é por esta razão que auditoria interna está culturalmente marcada por esta necessidade de avaliação da conformidade à norma, ou seja, ao planejado ou ao que era suposto ter acontecido bem (Bilhim, 2013).

A auditoria interna como instrumento de controle busca melhorar a capacidade da organização pública ajustar-se às alterações do seu ambiente geral e específico; identificar as linhas de intervenção em que a organização tem melhores possibilidades de sucesso; formalizar, desenvolver e controlar o plano financeiro e orçamental que conduza ao sucesso nessa atividade.

Com muita frequência, o controle exercido sobre os órgãos da Administração Pública, responsáveis por executar as verbas públicas atendem exclusivamente ao princípio da legalidade, relegando para plano secundário a preocupação com a efetividade e eficácia. Neste sentido, a introdução do conceito de governança pública no Brasil parece começar a agregar à legalidade, valores e princípios que permitem colocar em sintonia os processos e procedimentos e, desse modo, contribuir para a possibilidade de empoderamento dos cidadãos.

A Auditoria Interna está sujeita a orientação normativa do Ministério da Transparência e da Controladoria-Geral da União (CGU), órgão responsável pela fiscalização dos órgãos da Administração Pública, nesse contexto, a CGU aprovou em 9 de julho de 2017 a Instrução Normativa (IN) nº 3, que revogou a IN nº 1 de 2001. Segundo a IN CGU nº 3/2017, o Referencial





Técnico da Auditoria Interna foi elaborado por meio das normas internacionais de auditoria interna, tendo como uma das principais mudanças o alinhamento da atividade de auditoria interna alinhado aos conceitos de gestão de riscos e governança (Rodrigues *et al.*, 2020).

Nesse contexto, dentre as entidades da Administração Pública, estão as Universidades Públicas, que possuem grande movimentação de recursos financeiros, assim, precisam utilizar esses recursos de maneira eficiente, além da necessidade da transparência no controle dos recursos públicos (Rodrigues, Sampaio, & Machado, 2020). De modo geral, a *accountability* nas Instituições de Ensino Superior possuem variadas formas, como mecanismos de alocação de fundos, licenciamento e acreditação de programas e estruturas essenciais (Fonseca, Jorge, & Nascimento, 2020).

## 2.3 Governança no Setor Público

A governança corporativa consiste em um conjunto de práticas que buscam a redução de conflitos por meio de ferramentas como a transparência (*disclosure*), prestação de contas (*accountability*) e equidade (*fairness*). Esses mecanismos são importantes pois caracterizam-se como instrumentos de fortalecimento entre o governo e a sociedade (Marques *et al.*, 2020). Está relacionada também no auxílio da tomada de decisões gerenciais, com o direcionamento para o órgão por meio do desempenho e controle (Rodrigues *et al.*, 2020). A importância da Governança abrange todas as instituições, pois busca garantir processos de trabalho eficazes, responsáveis e que garantam a transparência, auxiliando assim, os agentes públicos a resgatarem a credibilidade governamental (Pinho & Brasil, 2021).

Ao contrário 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 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).

Apesar da Constituição Federal de 1988 ter dado autonomia as Instituições de Ensino Superior - IES, elas estão sujeitas à rigidez da legislação, nesse sentido, devido a utilização de recursos públicos, necessitam também de mecanismos de governança, visando a prestação de contas, transparência e equidade (Marques *et al.*, 2020). Nessa lógica, a governança proporciona mecanismos que contemplam desde o planejamento estratégico até o feedback, inclusive para as instituições da administração indireta, a fim de criar valor público (Pinho & Brasil, 2021). A governança representa uma alternativa importante para o monitoramento das IES, buscando fiscalizar as ações dos gestores quanto ao cumprimento da legislação, assim como, ao bom uso dos recursos públicos (Nogueira, Garcia, & Ramos, 2012).

## 2.4 Pesquisas em Auditoria Interna nas Universidades Federais

Vale destacar que no Brasil, a auditoria foi implementada primeiro no setor público, “mediante regulamentação governamental sobre o funcionamento do mercado financeiro, estabeleceu-se pela Lei nº 4.728, de julho de 1965, a obrigatoriedade da prática da auditoria governamental no Brasil” (Cruz, 2007, p. 9). Há autores que consideram necessária a implantação de uma unidade de auditoria interna nas universidades federais e têm desenvolvido estudos nessa área (Christopher, 2012,2015; Petrina *et al.*, 2016; Bello *et al.*, 2018; Matos *et al.*, 2018; Rich &





Simone, 2020).

Christopher (2012) investigou até que ponto as funções de auditoria interna são adotadas em universidades públicas australianas, e quais são os fatores que influenciam sua adoção. Dentre os entrevistados, (66%) indicaram que suas universidades têm funções de auditoria interna que satisfazem seu papel teórico de melhorar a governança. Os outros (44%) revelaram que dentre as consequências negativas na implementação de suas funções de auditoria interna está a cultura colegial e autônoma dos acadêmicos a qual estava em conflito com a cultura corporativa, o que dificultou a implantação da referida auditoria na organização.

O supracitado autor, realizou também um estudo no ano de 2014, intitulado “Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector?” onde buscou confirmar se a auditoria interna - um processo de controle corporativo, está funcionando de forma eficaz em universidades públicas australianas. Os resultados indicaram que, na maioria dos casos, as funções de auditoria interna foram percebidas pelos executivos-chefes de auditoria como sendo adequadamente estruturadas e dotadas de recursos e estavam fornecendo uma gama de serviços consistentes com seu papel de melhorar a governança.

Petrina et al. (2016), realizaram um estudo empírico em universidades públicas da Romênia, onde investigaram o impacto da auditoria interna sobre o sistema de contabilidade e sua confiabilidade. O estudo permitiu inferir que embora haja uma disposição legal neste sentido, existem instituições públicas de educação acadêmica em que o sistema de contabilidade e sua confiabilidade não são auditados com uma frequência de pelo menos uma vez a cada três anos.

Bello et al. (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 principais achados do estudo demonstram que as dimensões da qualidade de auditoria interna influenciam o desempenho das Universidades Federais Nigerianas e que o suporte da alta administração é um elemento relevante para o sucesso da função de auditoria interna nas organizações.

O estudo de Matos et al. (2018), teve como escopo a construção, com a utilização da metodologia MCDA – C, do modelo de gestão que visa apoiar a decisão da área de monitoramento da Auditoria Interna da Universidade Federal de Santa Catarina (Brasil), considerando o sistema de valores, interesses e preferências de seu gestor. O referido modelo permitiu identificar 33 elementos de avaliação primária, que foram se desenvolvendo na forma de conhecimento. A pesquisa inferiu que o modelo proporciona ao gestor uma sequência de ações essenciais para atingir níveis altos de desempenho.

Por fim, menciona-se o estudo de Rich e De Simone (2020), os quais investigaram os fatores associados à presença e uso de funções de auditoria interna (IAFs) em faculdades e universidades dos EUA, bem como sua relação com relatórios financeiros, resultados de qualidade e subsídios federais. Os resultados indicam que as instituições com maiores matrículas e dotações, as que recebem financiamento público e aquelas que têm um comitê de auditoria, têm maior probabilidade de manter uma função de auditoria interna. Os resultados indicam ainda, que os benefícios dos serviços de auditoria interna no ensino superior vão além dos relatórios financeiros, reforçando a noção de que a auditoria interna realiza uma ampla variedade de serviços de valor agregado.

À face do exposto, pode-se afirmar que não foi encontrado, dentre a bibliografia verificada, um estudo de tema similar ao proposto neste trabalho. Contudo, observou-se a referência quanto à importância da auditoria interna para além dos relatórios gerenciais e financeiros, reforçando a ideia de que a referida auditoria coopera para uma boa governança e desempenho da instituição.





### 3 Procedimentos Metodológicos

Para o arcabouço teórico, além da consulta da literatura relevante e legislação aplicável, realizou-se um levantamento bibliográfico de modo a conferir os artigos científicos publicados, na última década, sobre auditoria interna nas universidades federais. Estes artigos foram pesquisados no portal de periódicos CAPES, onde buscou-se na aba assunto, as palavras-chave - Public Governance and internal audit and federal universities. A busca retornou 587 artigos, no entanto, após filtrar pelos tópicos: governance, accountability, public sector e universities, esse número foi reduzido para 204 artigos. Posteriormente, após a leitura do título e do resumo, reduziu-se para seis o total de artigos voltados para o escopo deste estudo.

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva, por apresentar características da auditoria interna das Universidades Federais Brasileiras. Para Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal fim, descrever características de certa população ou fenômeno ou a indicação de relações entre as variáveis.

Já em relação aos procedimentos, a pesquisa é documental, pois foram analisados o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) bem como o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) das IFES para buscar os testes de auditoria em governança que foram planejados e executados no ano de 2019, na sequência buscou-se, no site do TCU, verificar o nível de maturação em governança em que as IFES se encontram. Em consonância com Martins e Theóphilo (2007), a análise documental caracteriza os documentos que serão usados bem como a determinação fiel dos fenômenos sociais, para posteriormente examinar o conteúdo.

Para melhor apresentar e detalhar a população e amostra da pesquisa, foi desenvolvido o quadro 1. Para definir a amostra, selecionou-se as universidades federais que responderam, no ano de 2019, o questionário de autoavaliação do TCU (PerfilGov2018).

**Quadro 1 – Universidades Federais Brasileiras (população)**

Região	Instituição	Sigla	Fundação
Sul	Universidade Federal do Rio Grande	FURG	1969
	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	UFCSPA	1953
	Universidade Federal da Fronteira Sul	UFFS	2009
	Universidade Federal de Pelotas	UFPeI	1969
	Universidade Federal do Paraná	UFPR	1912
	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	1934
	Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	1956
	Universidade Federal de Santa Maria	UFSM	1960
	Universidade Federal da Integração Latino-Americana	UNILA	2010
	Universidade Federal do Pampa	UNIPAMPA	2008
	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR	1909
Sudeste	Universidade Federal do ABC	UFABC	2005
	Universidade Federal do Espírito Santo	UFES	1954
	Universidade Federal Fluminense	UFF	1960
	Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF	1960
	Universidade Federal de Lavras	UFLA	1994
	Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG	1927
	Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP	1969
	Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ	1920
	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ	1943
	Universidade Federal de São Carlos	UFSCar	1968



	Universidade Federal de São João del-Rei	UFSJ	1953
	Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM	1953
	Universidade Federal de Uberlândia	UFU	1957
	Universidade Federal de Viçosa	UFV	1969
	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM	1953
	Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL-MG	1914
	Universidade Federal de Itajubá	UNIFEI	2002
	Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP	1994
	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	UNIRIO	1979
Centro-Oeste	Universidade Federal de Catalão	UFCat	2018
	Universidade Federal de Goiás	UFG	1960
	Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD	2005
	Universidade Federal de Jataí	UFJ	2018
	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	UFMS	1979
	Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT	1970
	Universidade Federal de Rondonópolis	UFR	2018
	Universidade de Brasília	UnB	1962
Norte	Universidade Federal do Acre	UFAC	1970
	Universidade Federal do Amazonas	UFAM	1913
	Universidade Federal do Oeste do Pará	UFOPA	2009
	Universidade Federal do Pará	UFPA	1957
	Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA	2002
	Universidade Federal de Roraima	UFRR	1989
	Universidade Federal do Tocantins	UFT	2000
	Universidade Federal do Amapá	UNIFAP	1990
	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	UNIFESSPA	1971
	Universidade Federal de Rondônia	UNIR	1982
	Universidade Federal do Norte do Tocantins	UFNT	2019
Nordeste	Universidade Federal de Alagoas	UFAL	1961
	Universidade Federal do Agreste de Pernambuco	UFAPE	2018
	Universidade Federal da Bahia	UFBA	1946
	Universidade Federal do Cariri	UFCA	2013
	Universidade Federal de Campina Grande	UFCG	2002
	Universidade Federal do Delta do Parnaíba	UFDP	2018
	Universidade Federal Rural do Semi-Árido	UFERSA	1968
	Universidade Federal da Paraíba	UFPB	1955
	Universidade Federal de Pernambuco	UFPE	1946
	Universidade Federal do Piauí	UFPI	1968
	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	UFRB	2005
	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	1958
	Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE	1947
	Universidade Federal de Sergipe	UFS	1968
	Universidade Federal do Sul da Bahia	UFSB	2013
	Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira	UNILAB	2010
	Universidade Federal do Vale do São Francisco	UNIVASF	2002
	Universidade Federal do Ceará	UFC	1954
	Universidade Federal do Maranhão	UFMA	1966
	Universidade Federal do Oeste da Bahia	UFOB	2013

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme verificado no quadro 1, a população do estudo é composta por 69 universidades, todavia, seis não responderam ao questionário de autoavaliação acerca do “Levantamento





Integrado de Governança Organizacional Pública” (PerfilGov2018) disponibilizado pelo TCU, a saber: UFDPar, UFAPE, UFCAT, UFR e UFJ fundadas em 2018 mais a UFNT, fundada em 2019, o que delimitou a amostra em 63 universidades, ou seja, 91,3% do total da população.

Para melhor entendimento da classificação das respostas do questionário e, consequentemente, dos índices publicados, os quais são definidos em estágios de capacidade apresenta-se a tabela de número um a seguir.

**Tabela 1:** Categorização das respostas

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

#### 4 Resultados da Pesquisa

Em observância ao RAINIT das IFES, foi possível verificar que dentre a amostra, a qual é composta por 63 universidades, quatro, ou seja, 6,34% informaram, no referido relatório, o estágio de maturidade em governança em que se encontram, quais sejam: UFG, UFGD, UFRA e UFSC. Cabe destacar que a UnB informou estar no nível de maturidade 1 do modelo IA-CM, esta é atualmente a ferramenta estratégica nacional recomendada aos membros do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), o qual tem como intento fortalecer a atividade de auditoria interna governamental no Brasil, mediante a parceria instituída desde 2014 entre o CONACI e o Banco Mundial (Conaci, 2021).

Cabe destacar que houve o planejamento e execução de testes de auditoria relacionada a governança em seis universidades (9,52%) a saber: UFAC (Avaliar a governança e os controles internos das aquisições), UFMS (avaliar o grau de maturidade da governança e apresentar plano de ação para melhoria dos mecanismos de governança da gestão), UFMT (Governança e Gestão das Aquisições Públicas), UFSM (Governança e transparência), UnB (governança de TI) e UFC (Avaliação da Governança e Gestão de Riscos). Conforme dados do TCU, dentre elas, quatro estão no estágio intermediário de maturação de governança, quais sejam: UFMT, UnB, UFC e UFSM, já a UFAC encontra-se no estágio iniciando, por fim, a UFMS a qual encontra-se no estágio aprimorado.

Após consulta ao PAINT e ao RAINIT, observou-se que duas universidades realizaram o planejamento de auditoria de governança, todavia, os referidos testes não foram executados, a saber - FURG (Aprimoramento da Governança) e UFPR (Avaliar as práticas de governança nos contratos terceirizados), estas IFES estão nos estágios intermediário e iniciando, respectivamente.

Conforme o relatório técnico detalhado do ano de 2019 divulgado pelo TCU, foi possível demonstrar, através da Tabela 2, o estágio de maturidade em governança pública em que as IFES da amostra se encontram.



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

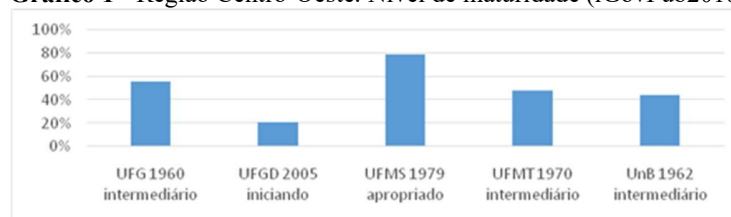
Estágio	Intervalo	IFES	Quantidade	%
Inicial	Inexpressivo	UFMA	1	1,59%
	Iniciando	UFAC, UFAL, UFBA, UFCG, UFCSPA, UFERSA, UFES, UFF, UFGD, UFJF, UFJF, UFOPA, UFPR, UFRB, UFRJ, UFRR, UFRRJ, UFS, UFSB, UFSC, UFSCar, UFTM, UFTM, UNIFAL-MG, UNIFESSPA, UNILA, UTFPR, UFOB.	28	44,44%
	Intermediário	FURG, UFABC, UFAM, UFCA, UFFS, UFG, UFMG, UFMT, UFPA, UFPB, UFPE, UFPe1, UFPI, UFRA, UFRGS, UFSJ, UFSM, UFT, UFU, UFV, UFC, UFVJM, 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 Auto avaliação TCU (2018).

Nota-se, conforme a tabela 2, que a maioria das universidades (47,62%) estão no nível intermediário de maturidade dos processos de governança, seguidamente vem o estágio iniciando (44,44%) seguido do estágio aprimorado (6,35%), por fim, no estágio inexpressivo, há uma instituição (UFMA) o que corresponde a 1,59% do universo de 63 universidades investigadas.

Após a verificação do nível de maturação em governança das IFES, utilizou-se gráficos para demonstrar por região a classificação de cada instituição.

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



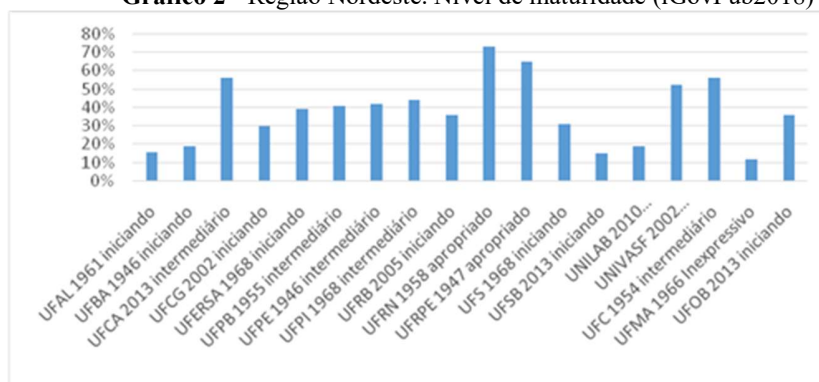
Fonte: Elaboração própria.

Conforme o gráfico 1 é possível afirmar teoricamente que entre as IFES da região Centro - Oeste, a UFMS ocupa posição de destaque com índice de maturidade em governança de 79%(estágio apropriado), na sequência tem-se a UFG, UFMT, UnB com 56, 48 e 44 pontos percentuais, nesta ordem, cabe destacar que ambas se encontram no estágio intermediário de maturação em governança, na quinta posição tem-se a UFGD a qual está no estágio inicial (iniciando) com iGovPub de 21%.

Vale ressaltar que, conforme dados referentes ao exercício de 2019, extraídos do sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU), a Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, atingiu a primeira colocação em maturação de governança tanto no âmbito regional quanto nacional.



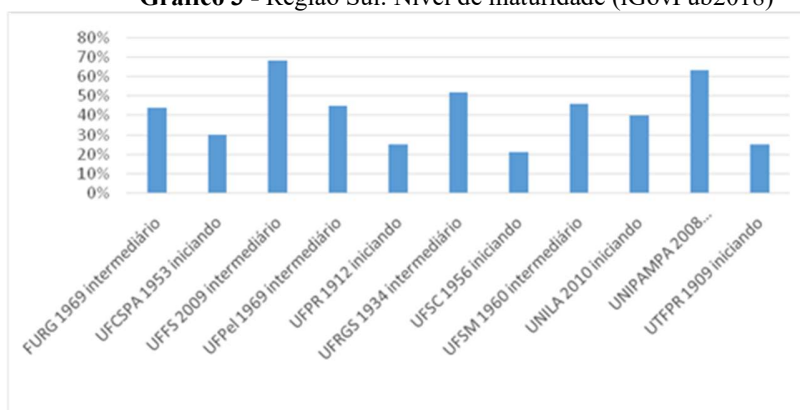
**Gráfico 2 - Região Nordeste. Nível de maturidade (iGovPub2018)**



Fonte: Elaboração própria.

O gráfico 2 mostra que há duas IFES na região nordeste, em estágio apropriado de maturidade em governança, quais sejam: UFRN com 73% e UFRPE com 65%, seguidamente vem UFCA, UFC, UNIVASF, UFPI, UFPE, UFPB, UFRSA, UFRB, UFOB, UFS, UFCG, UFBA, UNILAB, UFAL, UFAL e UFMA com índice de 56%, 56%, 52%, 44%, 42%, 41%, 39%, 36%, 36%, 31%, 30%, 19%, 19%, 16%, 15%, 12% respectivamente.

**Gráfico 3 - Região Sul. Nível de maturidade (iGovPub2018)**



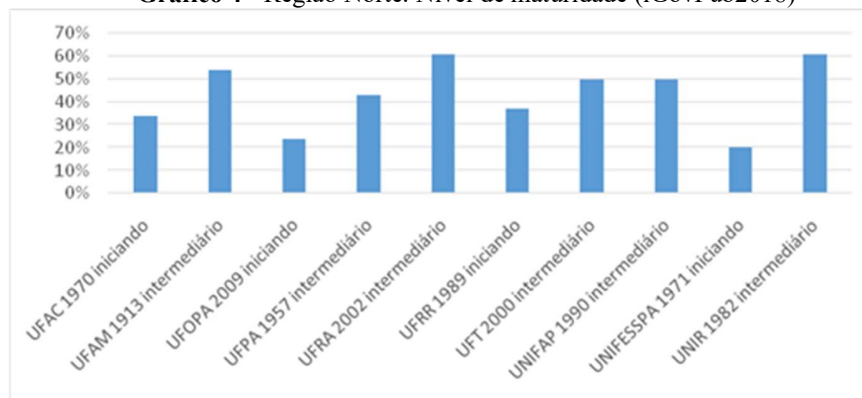
Fonte: Elaboração própria.

Em observância ao gráfico 3, nota-se que não há universidade em estágio aprimorado de governança na região Sul, todavia cabe destacar que na referida região, a UFFS ocupa a primeira posição com índice de maturidade de governança de 68% seguida da UNIPAMPA com 63%, ambas estão no estágio intermediário de maturidade em governança.





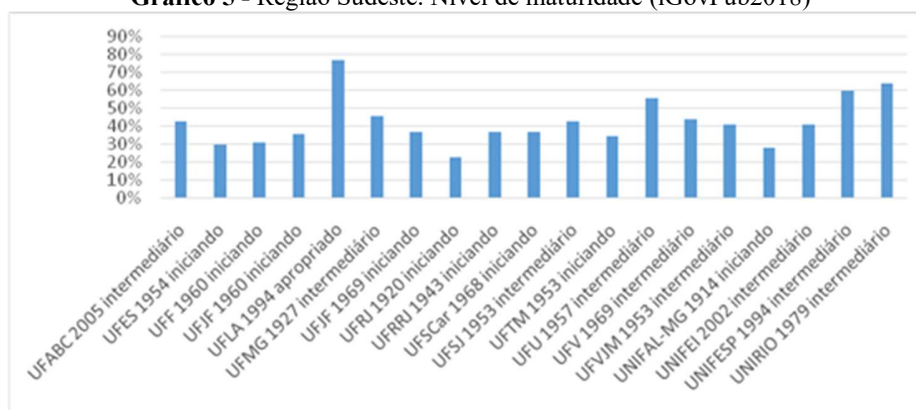
**Gráfico 4 - Região Norte. Nível de maturidade (iGovPub2018)**



Fonte: Elaboração própria.

Observa-se no gráfico 4, que assim como na região Sul, na região norte também não há universidade em estágio de maturação de governança apropriado. As instituições que ocupam a primeira e segunda posição na região são a UFRA e a UNIR com índice de 61% para ambas, seguidamente vem a UFAM com 54% ambas estão em estágio intermediário.

**Gráfico 5 - Região Sudeste. Nível de maturidade (iGovPub2018)**

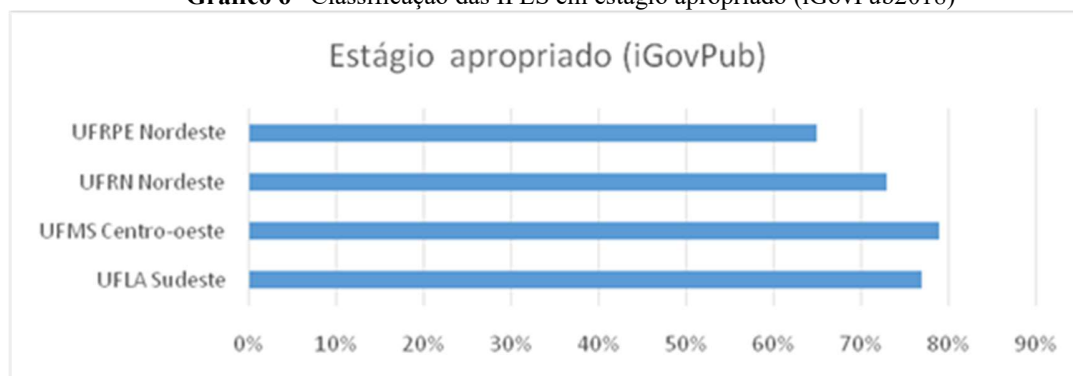


Fonte: Elaboração própria.

Conforme pode-se observar no gráfico 5, dentre as 19 universidades federais da região sudeste, a UFLA é a única instituição que está no estágio apropriado de governança pública com índice de 77%. Em seguida vem a UNIRIO com 64% e a UNIFESP com 60% (estágio intermediário).



**Gráfico 6 – Classificação das IFES em estágio apropriado (iGovPub2018)**



Fonte: Elaboração própria.

Conforme o gráfico de número 6, verifica-se que há quatro universidades em estágio apropriado de maturação em governança pública. Diante do evidenciado, pode-se afirmar que dentre as 63 universidades federais investigadas, a UFMS, localizada na região Centro-Oeste, é quem ocupa a primeira posição em estágio apropriado com índice iGovPub de 79%, logo em seguida vem a UFLA – região Sudeste com 77%, seguidamente vem a UFRN e a UFRPE, ambas da região nordeste, estas ocupam a terceira e quarta posição com 73% e 65% respectivamente.

Ante ao exposto, observa-se que, foi por meio da consulta ao PAINT e ao RAINTE que caracterizou os achados desse trabalho, conforme o estudo realizado por Rodrigues, Sampaio e Machado (2020), que ressaltam a importância desses documentos, que formalizam as atividades pela Auditoria Interna no âmbito público. Segundo os autores, o PAINT deve abranger as ações de auditoria interna, seus objetivos e ações de desenvolvimento institucional, e, quando devidamente aprovado, encaminha-se para o órgão de controle interno junto com o RAINTE.

Assim, a auditoria interna caracteriza-se como de grande contribuição para o controle organizacional, e deve se fazer sempre presente no planejamento, já a governança pública busca a transparência, eficiência e equidade na administração pública, na qual as Universidades Federais estão incluídas.

Nessa perspectiva, por meio de seus princípios, a governança pública diferencia-se de qualquer outro termo da administração pública, por consistir em um 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.

## 5 Considerações Finais

Salienta-se que a auditoria interna, além de trabalhar com o intuito de identificar, preventivamente, possíveis vulnerabilidades, deficiências e riscos que possam comprometer os resultados planejados, tem como objetivo mitigar possíveis ilegalidades e viabilizar ações corretivas em tempo hábil.

Os documentos que guiam e formalizam o andamento das atividades da auditoria interna nos órgãos da Administração Pública são o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINTE), estes buscam a disponibilização de informações, de uma forma mais padronizada e ampla e são disponibilizados nos sites eletrônicos das organizações, permitindo assim, o acesso não somente aos auditores e áreas auditadas, mas também à sociedade. Vale salientar que os referidos relatórios são regidos pela Instrução Normativa CGU nº 24, de 17



de novembro de 2015.

O foco da pesquisa foi verificar as contribuições da auditoria interna para a governança das universidades federais brasileiras. Para a obtenção do objetivo da pesquisa, realizou-se uma revisão de literatura com o propósito de buscar artigos científicos publicados na última década no que diz respeito a auditoria interna nas universidades federais. Posteriormente, tabulou-se dos dados divulgados pelo TCU, onde buscou informações acerca do índice de governança pública (iGovPub), o qual resulta das questões relacionadas ao tema governança pública, que abarca os mecanismos de governança: liderança, estratégia e accountability.

Verificou-se que, das sessenta e três universidades que responderam ao questionário do levantamento do TCU, apenas quatro instituições (6,35%) atingiram o estágio apropriado de maturação em governança pública, a saber: UFMS a qual ocupou posição de destaque no ranking de aderência às práticas de governança pública com 79%, em segundo lugar ficou a UFLA com 77%, em terceiro e quarto ficou a UFRN e a UFRPE com 73% e 65% nesta ordem.

Quanto a pergunta norteadora do trabalho, é possível, com base nos estudos analisados, inferir teoricamente que a auditoria interna contribui para com a governança nas IFES, todavia, o TCU apontou um baixo nível de maturidade de Governança nos órgãos participantes do levantamento Integrado de Governança e Gestão (IGG). Isto significa que boa parte das organizações federais possui deficiência em liderança, estratégia ou *accountability*, bem como em gestão de operações – planejamento, execução e controle.

Não é demasiado destacar que a governança eficaz depende, entre outras coisas, da construção de organizações eficazes dentro do setor público. Faz-se, portanto, necessário contar com servidores públicos motivados e bem treinados e esses indivíduos devem ser organizados em estruturas que promovam a melhoria do desempenho e minimizem as disfunções geralmente associadas à burocracia pública.

Verificou-se que o termo governança pública não está ainda amplamente aproveitado e que os seus princípios, apesar da diversidade de designação, encontram-se contidos na legislação brasileira, com especial destaque para os últimos quinze anos. Ficou claro nesta pesquisa que a governança pública excede a aplicação de regras e que por isso a sua implementação requer uma mudança de postura da cultura administrativa em geral e dos auditores em particular, pois a literatura científica reconhece e confirma a influência da auditoria interna no processo de melhoria contínua da Administração e em especial pode ser um parceiro na implantação da nova governança pública.

Para finalizar, importa ressaltar a necessidade, para futuras pesquisas, além do iGovPub (índice de governança pública), analisar também o iGG (índice integrado de governança e gestão públicas), iGovPessoas (índice de governança e gestão de pessoas), iGestPessoas (índice de capacidade em gestão de pessoas), iGovTI (índice de governança e gestão de TI), iGestTI (índice de capacidade em gestão de TI), iGovContrat (índice de governança e gestão de contratações) bem como o iGestContrat (índice de capacidade em gestão de contratações). As conclusões deste artigo serão importantes para refinar ainda mais o escopo da função de auditoria interna nas instituições de ensino superior no Brasil, especialmente para formuladores de políticas relacionadas com os regulamentos que regem a função de auditoria interna.

## Referências:

Attie, Willian. (1992). **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas.







Bello, S., Ahmad, A., & Yusof, N. (2018). Internal audit quality dimensions and organizational performance in Nigerian federal universities: the role of top management support. **Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)**, Vol. 13 Issue 1. Disponível em: <http://periodicos.capes.gov.br/> Acesso em: 9 maio. 2021.

Bilhim, João (2017). Nova Governação Pública e Meritocracia. **Sociologia, Problemas e Práticas**, n.º 84, pp. 9-25. DOI:10.7458/SPP2017849462

Bilhim, João (2013). **Teoria Organizacional: Estruturas e Pessoas**. Lisboa, ISCSP,

Brasil. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988, Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004.

\_\_\_\_\_. (1996). **Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Publicado no Diário Oficial da União em 23 de dezembro de 1996. Brasília, DF.

\_\_\_\_\_. (2000). **Decreto nº 3.591 de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 08 de setembro de 2000. Brasília, DF.

\_\_\_\_\_. (2001). **Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Ministério da Fazenda: Secretaria Federal de Controle Interno.

\_\_\_\_\_. (2012). **Normas Brasileiras de Contabilidade: auditoria interna**. Brasília: CFC, 2012.

\_\_\_\_\_. (2015). **Instrução Normativa nº 24 da Controladoria geral da União, 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 o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/>. Acesso em: 03 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. (2018). **Governança Pública Organizacional**. Brasília: TCU 2018.

Carvalho de Santana Pinho, R., & Teixeira Brasil, M. de F. (2021). Implantação do sistema de governança na Universidade Federal do Ceará na percepção dos gestores. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, 19(1), 194–235. <https://doi.org/10.32586/rcda.v19i1.646>.

Castro, Domingos. (2013). **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Planejamento, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporta à Governança Corporativa. São Paulo: Atlas.

Christopher, Joe. (2012). The adoption of internal audit as a governance control mechanism in





Australian public universities – views from the CEOs. **Journal of Higher Education Policy & Management**, [s. l.], v. 34, n. 5, p. 529–541. DOI 10.1080/1360080X.2012.716001. Disponível em: <http://periodicos.capes.gov.br/> Acesso em: 9 maio. 2021.

Christopher, Joe. (2015). Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector? **Administração e Liderança em Gestão Educacional**, 43(6), 954-971. <https://doi.org/10.1177/1741143214543206> Acesso em: 9 maio. 2021.

Colauto, Romualdo, & Beuren, Ilse. (2004). **Coleta, análise e interpretação dos dados**. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas.

Cruz, Flávio. (2007). **Auditoria Governamental**. 3ª ed. São Paulo: Atlas.

Da Silva Braga Marques, P. V., Arrais Peter, M. da G., Soares do Nascimento, C. P., & Veras Machado, M. V. (2020). Governança nas Universidades Federais do Brasil segundo o “Levantamento Integrado de Governança Organizacional Pública” do Tribunal de Contas da União. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, 18(2), 164–196. <https://doi.org/10.32586/rcda.v18i2.629>.

Desimone, S., & Rich, K. (2020). "Determinantes e consequências das funções de auditoria interna dentro de faculdades e universidades". **Revista de Auditoria Gerencial**, Vol. 35 nº 8, pp. 1143-1166. <https://doi-org.ez54.periodicos.capes.gov.br/> Acesso em: 9 maio. 2021.

Diehl, A., & Tatim, D. (2004) **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall.

Duh, Rong-Ruey et al. (2014). Do internal controls improve operating efficiency of universities? **Annals of Operations Research**, [s. l.], v. 221, n. 1, p. 173–195, 2014. DOI 10.1007/s10479-011-0875-6. Disponível em: <http://periodicos.capes.gov.br/> Acesso em: 1 maio. 2021.

Fonseca, A. dos R., Jorge, S., & Nascimento, C. (2020). O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, 54(2), 243–265. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190267>.

Gil, Antônio Carlos. (1999). **Métodos e Técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas.

Guerreiro, Delanise, C., Oliveira, S., Salvador, R. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 99 p. Disponível em <https://www.intosai.org/>. Acesso em: 20 abr. 2021.

Lambert, Richard A. (2007). Agency Theory and Management Accounting. **Handbook of Management Accounting Research**, Edited by Chapman, C., Hopwood, A.G., Shields, M.D. v. 1 p. 247-268, Elsevier.

Linczuk, Luciane M. W. (2012). **Governança Aplicada à Administração Pública – A contribuição da auditoria interna para sua efetivação: Um estudo em universidades públicas**





**federais.** Dissertação apresentada ao Programa de PósGraduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR.

Martins, G., & Theófilo, C. (2007). **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas.

Matei, A., & Drumasu, Ciprian. (2015). Corporate governance and public sector entities. **Procedia Economics And Finance**, [s. l.], v. 26, p. 495-504.

Matos, L., Valmorbidia, S., & Ensslin, Sandra. (2018). Gestión y Evaluación de la Monitorización en el Sector de Auditoría Interna de una Universidad Federal Brasileña: Una Propuesta Constructivista. REICE. **Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, 16(3), 67-85. <https://doi.org/10.15366/reice2018.16.3.004>. Disponível em: <http://periodicos.capes.gov.br/> Acesso em: 1 maio. 2021.

Menezes, Ebenezer. (2001). **Verbete IFES (Instituições Federais de Ensino Superior). Dicionário Interativo da Educação Brasileira – Educa Brasil**. São Paulo: Midiamix Editora. Disponível em <<https://www.educabrasil.com.br/ifes-instituicoes-federais-de-ensino-superior/>>. Acesso em 03 mai 2021.

Nogueira, M. da G. S., Garcia, T. E. M., & Ramos, M. da G. G. (2012). Governança corporativa, responsabilidade social corporativa: a visão de atores de uma instituição de ensino superior – IES federal. **Revista Gestão Universitária Na América Latina - GUAL**, 222–244. <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2012v5n3p222>.

Ntim, C., Soobaroyen, T., & Broad, M. (2017), “Governance structures, voluntary disclosures and public accountability: the case of UK higher education institutions”. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 30 No. 1, pp. 65-118.

Okechukwu, A., & Kida, M. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management. **Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences**, 2 (4).

Oussii, A., & Taktak, N. (2018). The Impact of Internal Audit Function Characteristics on Internal Control Quality, **Revista de Auditoria Gerencial**, Vol. 33 nº 5, pp. 450-469. <https://doi.org/10.15366/reice2018.16.3.004>. Disponível em: <http://periodicos.capes.gov.br/>. Acesso em: 5 de abr de 2021.

Panizzi, Maria. (2004) **Pronunciamento II Reunião Plenária do Conselho Universitário IberoAmericano**, Andifes, Brasília. Disponível em: <http://www.cuib.org/cuib.pdf>. Acesso em: 5 de abr de 2021.

Petrina, D., Sorin, D., & Magdalena, M. (2016). Empirical research concerning the impact of the public internal audit on the accounting system and its reliability in romanian universities. **Studies in Business and Economics**, no. 11(3). DOI 10.1515/sbe-2016-0043. Disponível em Empirical Research Concerning the Impact of the Public Internal Audit on the Accounting System and its Reliability in Romanian Universities – DOAJ. Acesso em: 9 maio. 2021.







Robert, Street. (2014). **The International Framework:** Good Governance in the Public Sector was developed jointly by the Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) and the International Federation of Accountants (IFAC). The full Framework is available on the CIPFA and IFAC. Disponível em: [www.cipfa.org](http://www.cipfa.org). Acesso em 03 mai 2021.

Rodrigues, G. O., Antunes, M. C., Moreira, C. R., Sales, E. D. S., & Antunes, J. (2020). Governança Aplicada ao Setor Público: um Estudo Bibliométrico dos Últimos Cinco Anos/Governance applied to the public sector: a bibliometric study of the last five years. **Informe GEPEC**, 24(2), 11–29. <https://doi.org/10.48075/igepec.v24i2.23856>.

Rodrigues, J. C., Mota dos Santos, T., Katsumi Niyama, J., & Souza, A. (2020). As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, 18(2), 109–132. <https://doi.org/10.32586/rcda.v18i2.615>.

Rodrigues, R., Sampaio, T., & Machado, M. (2020). O perfil da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. **Revista FSA (Centro Universitário Santo Agostinho)**, Teresina, v. 17, n. 10, art. 6, p. 97-124.

Santos, Izequias. (2012). **Manual de métodos e técnicas de pesquisa científica**. 9. ed. rev. atual. e ampl. Niterói: Impetus.

Sarens, G., & Beedle, I. (2006). “Internal auditors’ perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies”. **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21 No. 1, pp. 63-80.

Silva, Maria. (2003). **Universidade numa Encruzilhada**. In: A Universidade na Encruzilhada. Seminário Universidade: por que e como reformar? UNESCO Brasil, Ministério da Educação. Disponível em: [miolo\(mec.gov.br\)](http://miolo(mec.gov.br)). Acesso em 05 mai 2021.

Souza, Claudia. (2005). **Fatores de qualidade percebidos pelos discentes de cursos de administração de empresas: um estudo sobre as relações da causalidade através da modelagem de equações estruturais**. São Paulo. Dissertação (Mestrado em Administração) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

Souza, P., & Silva, E. (1997). **Como Entender e Aplicar a Nova LDB**. São Paulo: Pioneira.

Verde, A., & Aldemir, S. **Manual nacional de auditoria governamental**. Curitiba: Instituto Rui Barbosa e Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 1999. v.1/3. 559p.

Zakaria, Z., Selvaraja, S., Zakaria, Z. (2006). "Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia". **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21 No.9, pp.892-904. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2006-004>. Acesso em 02 mai de 2021.