

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A – FUCAPE ES

IRACY MARTINS DE AMORIM

**DESAFIOS E SOLUÇÕES PARA UMA MELHOR CONFORMIDADE
DO RELATÓRIO DE GESTÃO: Uma análise das Universidades e
Institutos Federais brasileiros**

**VITÓRIA
2025**

IRACY MARTINS DE AMORIM

**DESAFIOS E SOLUÇÕES PARA UMA MELHOR CONFORMIDADE
DO RELATÓRIO DE GESTÃO: Uma análise das Universidades e
Institutos Federais brasileiros**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – FUCAPE ES, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante

Orientador: Prof.^a Dr.^a: Nadia Cardoso Moreira

**VITÓRIA
2025**

IRACY MARTINS DE AMORIM

**DESAFIOS E SOLUÇÕES PARA UMA MELHOR CONFORMIDADE
DO RELATÓRIO DE GESTÃO: Uma análise das Universidades e
Institutos Federais brasileiros**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – FUCAPE ES, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis e Administração.

Aprovada em 05 de junho de 2025.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a: NADIA CARDOSO MOREIRA
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Dr. OCTAVIO LOCATELLI
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Dr. EDVAN SOARES DE OLIVEIRA
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Dr. JOSÉ MATIAS-PEREIRA
Universidad Complutense de Madrid- Espanha. Pós doutor em Administração-FEA-
USP.

Prof. Dr. ALISON MARTINS MEURER
Universidade Federal do Paraná.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por me conceder forças para superar cada obstáculo ao longo desta jornada. Com profundo carinho, expresso minha gratidão à minha família, em especial à minha irmã Maria Raimunda e ao meu filho Wander, pelo apoio incondicional, paciência e incentivo constantes. Sua presença e amor foram fundamentais nos momentos de desafio e incerteza, sendo pilares essenciais para a realização deste trabalho.

Aos colegas e professores do curso de Doutorado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade e Administração, expresso minha gratidão pelo convívio enriquecedor e pelas valiosas trocas de experiências, que muito contribuíram para meu crescimento acadêmico e pessoal, inclusive nas calorosas e produtivas discussões ao longo do curso.

À Professora Dra. Nadia Cardoso Moreira, minha orientadora, deixo um agradecimento especial pela orientação dedicada, pela paciência, pelos valiosos ensinamentos e pelo compromisso durante todas as etapas da construção desta tese. Sua maestria, rigor acadêmico e sensibilidade fizeram toda a diferença. Minha profunda gratidão por ter caminhado ao meu lado neste processo.

Aos colegas de trabalho da Diretoria de Contabilidade e Finanças da Universidade Federal do Tocantins (DCF/UFT), registro meu sincero agradecimento pelo apoio, compreensão, incentivo e colaboração ao longo dessa caminhada. A parceria e o suporte foram essenciais para que eu pudesse conciliar as atividades profissionais e acadêmicas com mais leveza e confiança.

Esforça-te, e tem bom ânimo; não temas, nem te espantes, porque o Senhor teu Deus é contigo, por onde quer que andares.”

(Josué 1:9)

RESUMO

A prestação de contas das universidades e institutos federais é realizada, principalmente, por meio dos Relatórios de Gestão. A partir da Decisão Normativa nº 170/2018, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a exigir a adoção do modelo de Relato Integrado (RI) por essas instituições. Essa exigência foi reforçada pela Instrução Normativa TCU nº 84/2020, que estabelece os princípios orientadores para a elaboração dos relatórios, e pela Instrução Normativa CGU nº 05/2021, que tornou obrigatória a divulgação dos relatórios de auditoria interna como parte integrante do processo de prestação de contas. O presente estudo é composto por três artigos interdependentes, que têm como objetivo analisar a qualidade, a conformidade e os fatores explicativos associados aos Relatórios de Gestão das universidades federais brasileiras, sob diferentes enfoques metodológicos e analíticos. O primeiro artigo da pesquisa teve como objetivo identificar as deficiências mais recorrentes na conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais, no período de 2021 a 2023, com base em uma amostra final composta por 16 instituições. Os resultados evidenciaram que os princípios com menor aderência foram a conectividade da informação e o relacionamento com as partes interessadas. Por sua vez, o segundo estudo propôs soluções para a melhoria da qualidade e da conformidade dos Relatórios de Gestão de três universidades que apresentaram os menores índices de aderência em 2023. As recomendações incluíram a integração entre informações financeiras e não financeiras, a padronização de processos internos e a utilização de ferramentas de autoavaliação. O terceiro artigo analisou o impacto da governança pública sobre a conformidade dos Relatórios de Gestão, utilizando um modelo de regressão linear aplicado a dados de 28 instituições (sendo 22 universidades e 6 institutos federais). Os achados demonstraram que a adoção de melhores práticas de governança está positivamente associada a níveis mais elevados de conformidade dos relatórios. Os três estudos reforçam a importância da governança e da conformidade na elaboração dos Relatórios de Gestão, contribuindo para a literatura sobre prestação de contas no setor público. Seus achados oferecem subsídios práticos para gestores, órgãos de controle

Palavras-chave: Prestação de contas; Relatório de Gestão; Relato Integrado; Governança; Transparência; Universidades Federais; conformidade.

ABSTRACT

The accountability of federal universities and institutes is carried out mainly through Management Reports. Since Normative Decision No. 170/2018, the Brazilian Federal Court of Accounts (TCU) has required these institutions to adopt the Integrated Reporting (IR) model. This requirement was reinforced by TCU Normative Instruction No. 84/2020, which establishes the guiding principles for the preparation of the reports, and by CGU Normative Instruction No. 05/2021, which made it mandatory to disclose internal audit reports as an integral part of the accountability process. This study is composed of three interdependent articles, which aim to analyze the quality, compliance, and explanatory factors associated with the Management Reports of Brazilian federal universities, under different methodological and analytical approaches. The first study identified the most recurrent deficiencies in the compliance of Management Reports from 16 federal universities between 2021 and 2023. The analysis showed that the principles with the lowest adherence were information connectivity and stakeholder engagement. The second study proposed solutions to enhance the quality and compliance of Management Reports in three universities with the lowest performance in 2023. Recommendations included setting clear goals, integrating financial and non-financial data, standardizing processes, and using self-assessment tools to improve alignment with the Integrated Reporting model. The third study examined the impact of public governance on report compliance, using a linear regression model with data from 28 institutions (22 universities and 6 federal institutes). The results indicated that better governance practices are positively associated with higher levels of compliance in Management Reports. Together, the three studies contribute to the literature on public sector accountability by highlighting the importance of governance and compliance in Management Report preparation. The findings also offer practical insights for managers, oversight bodies, and policymakers seeking to enhance transparency and institutional effectiveness.

Keywords: Accountability; Public Governance; Compliance; Management Report; Integrated Reporting

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO GERAL.....	10
CONFORMIDADE EM CRISE: O QUE FALHA NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS?	15
1. INTRODUÇÃO	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1 RELATÓRIO DE GESTÃO.....	20
2.2 RELATO INTEGRADO.....	22
2.3 DEFICIÊNCIAS DO RELATÓRIO DE GESTÃO	25
3. METODOLOGIA	30
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
5. CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS.....	55
CAPÍTULO 3	59
COMO MELHORAR A CONFORMIDADE DO RELATÓRIO DE GESTÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS: UM ESTUDO DE CASO.....	59
1. INTRODUÇÃO	60
2. RELATÓRIO DE GESTÃO	61
3. DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	66
4. ANÁLISE DA SITUAÇÃO PROBLEMA E RECOMENDAÇÕES.....	74
4.1 ANÁLISE DA SITUAÇÃO PROBLEMA	75
4.2 RECOMENDAÇÕES.....	77
5. CONCLUSÃO	81
REFERÊNCIAS.....	83
A IMPORTÂNCIA DA GOVERNANÇA PARA A CONFORMIDADE DO RELATÓRIO DE GESTÃO	85
1. INTRODUÇÃO	86

2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	88
2.1 RELATÓRIO INTEGRADO DE GESTÃO	88
2.2 DEFICIÊNCIAS DO RELATÓRIO DE GESTÃO	91
2.3 GOVERNANÇA.....	92
3. METODOLOGIA	96
3.1 AMOSTRA	96
3.2 MODELO.....	98
3.2.1. Conformidade do Relatório de Gestão	98
3.2.2. Governança	102
3.2.3. Variáveis de Controle	104
4. RESULTADOS.....	105
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	106
4.2 RESULTADOS DO MODELO	108
5. CONCLUSÃO	111
REFERÊNCIAS.....	113
CONCLUSÃO GERAL.....	118

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO GERAL

A Administração Pública brasileira tem passado por significativas transformações desde a Constituição Federal de 1988, com foco na eficiência, transparência e responsabilização na gestão dos recursos públicos. Nesse cenário, os Relatórios de Gestão das Instituições Federais de Ensino configuram-se como instrumentos essenciais de prestação de contas, nos quais se apresentam, de forma estruturada, as estratégias adotadas, o desempenho institucional e os resultados alcançados em determinado exercício (TCU, 2022). Essas instituições, responsáveis por elevados volumes de recursos públicos e com papel estratégico na educação, pesquisa e desenvolvimento do país (Ramos, 2009; Schwartzman, Silva & Coelho, 2021), precisam assegurar que seus relatórios sejam claros, úteis e alinhados aos princípios da boa governança.

Com o objetivo de aprimorar a transparência e a qualidade das informações reportadas, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a exigir, a partir da Decisão Normativa nº 170/2018, que os Relatórios de Gestão adotem o modelo de Relato Integrado (RI). Essa abordagem, baseada em padrões internacionais, visa à redução da assimetria informacional entre gestores públicos e sociedade, promovendo uma visão mais integrada e orientada à geração de valor público (Zorzal, 2015; Ahmed, 2023). A exigência foi reforçada com a Instrução Normativa TCU nº 84/2020, que detalha os princípios norteadores dos relatórios, e com a Instrução Normativa CGU nº

05/2021, que determinou a obrigatoriedade da divulgação dos relatórios de auditoria interna como parte do processo de prestação de contas.

Apesar dos avanços proporcionados por esse novo modelo, a adaptação das universidades federais ao Relato Integrado ainda apresenta desafios significativos. Estudos revelam dificuldades relacionadas à concisão, clareza, padronização e coerência das informações (Silva, 2023; Alves, 2021), além de defasagens no alinhamento estratégico e na governança institucional. Ademais, há escassez de investigações empíricas que examinem de forma sistemática as principais deficiências na conformidade dos Relatórios de Gestão sob a ótica das auditorias internas, especialmente após a implementação das novas normativas, agrava esse quadro. Essa lacuna se torna ainda mais crítica quando se considera a complexidade e o crescimento do sistema federal de ensino superior brasileiro.

De acordo com dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP 2021), entre os anos de 2000 e 2021, o número de Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) cresceu significativamente, impulsionado por políticas de interiorização e expansão do acesso à educação pública. Nesse mesmo período, o investimento médio por estudante da educação superior aumentou em 36% (valores corrigidos pelo IPCA), evidenciando uma priorização orçamentária expressiva desse nível de ensino nas políticas públicas.

Esse crescimento substancial de recursos e de estrutura institucional reforça a necessidade de aprimorar os instrumentos de controle e prestação de contas, como os Relatórios de Gestão, e coloca em destaque a governança como fator crítico de sucesso. À luz dos pressupostos da Nova Gestão Pública (Hood, 1991) e da Teoria

da Agência, a efetividade desses instrumentos depende da capacidade das instituições em adotar práticas de governança que reduzam a assimetria informacional e garantam maior accountability.

Nesse cenário, o presente estudo propõe uma abordagem estruturada em três eixos interdependentes: diagnóstico das deficiências, proposição técnica de melhorias e análise dos fatores explicativos associados à governança institucional. A partir da análise de pareceres de auditoria interna de 55 universidades federais no período de 2021 a 2023, o estudo combina métodos quantitativos e qualitativos para mapear fragilidades, sugerir soluções práticas e testar hipóteses sobre a influência da maturidade da governança na conformidade dos relatórios. Trata-se de uma investigação importante no contexto brasileiro, tanto pela abrangência empírica quanto pela integração entre teoria, prática e avaliação normativa, oferecendo evidências úteis para o aprimoramento dos instrumentos de controle, da transparência e da gestão pública nas Instituições Federais de Ensino.

Nesse contexto, esta tese propõe a seguinte hipótese central: A qualidade e a conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais brasileiras são influenciadas por fatores institucionais, especialmente pela maturidade da governança, e podem ser aprimoradas mediante a identificação de deficiências e proposição de soluções práticas alinhadas ao modelo de Relato Integrado.

Com base nessa hipótese, a presente tese tem como objetivo geral: Analisar as principais deficiências, os fatores explicativos e as possibilidades de aprimoramento da conformidade e da qualidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais e institutos federais brasileiros no contexto do Relato

Integrado. Para alcançar esse objetivo, a tese está estruturada em três artigos científicos interdependentes, que, de forma complementar, compõem a lógica investigativa adotada:

O Artigo 1 tem como objetivo identificar as deficiências mais frequentes na conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais, com base nas análises contidas nos pareceres das auditorias internas, no período de 2021 a 2023. A pesquisa adota uma abordagem quantitativa e descritiva, fornecendo um panorama das principais dificuldades enfrentadas pelas instituições na aderência aos princípios do Relato Integrado.

Com base nesse diagnóstico, o Artigo 2 propõe soluções práticas e viáveis para aprimorar a qualidade dos Relatórios de Gestão, considerando os desafios de padronização, clareza e integração da informação enfrentados pelas universidades federais no contexto da adoção do modelo de Relato Integrado. Esse artigo tem natureza técnica e busca oferecer subsídios aplicáveis à gestão universitária, a partir das fragilidades previamente identificadas.

Por fim, o Artigo 3 aprofunda a análise ao investigar a influência da governança pública sobre a conformidade dos Relatórios de Gestão das Universidades Federais e dos Institutos Federais de Ensino (IFES). Utilizando dados de 28 instituições federais e aplicando um modelo de regressão linear múltipla, o estudo avalia se níveis mais elevados de governança institucional estão associados a melhores práticas de prestação de contas, contribuindo para a explicação das variações observadas entre as instituições.

Dessa forma, ao integrar diagnóstico (Artigo 1), proposta de intervenção (Artigo 2) e análise explicativa (Artigo 3), esta tese contribui de maneira concreta para o aprimoramento da prestação de contas no setor público, ao oferecer subsídios para a melhoria da estrutura e da conformidade dos Relatórios de Gestão, fortalecer o papel das auditorias internas, apoiar gestores na adoção de práticas mais eficazes de governança e fornecer evidências empíricas úteis para órgãos de controle e formuladores de políticas públicas. Além disso, o estudo amplia o conhecimento acadêmico sobre a implementação do Relato Integrado nas Instituições Federais de Ensino, articulando diagnóstico, proposta técnica e análise explicativa de forma integrada.

A tese defende que as deficiências na conformidade e qualidade dos Relatórios de Gestão das universidades e institutos federais brasileiras estão relacionadas à fragilidade de sua governança institucional e que, a partir de um diagnóstico preciso e de propostas técnicas aplicáveis, é possível aprimorar significativamente esses instrumentos de prestação de contas, contribuindo para a efetiva implementação do Relato Integrado e o fortalecimento da accountability pública.

CAPÍTULO 2

CONFORMIDADE EM CRISE: O QUE FALHA NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS?

RESUMO

A prestação de contas das universidades federais brasileiras é feita por meio do Relatório de Gestão, instrumento fundamental para garantir transparência. Em 2018, o Tribunal de Contas da União (TCU) determinou a migração dos Relatórios de Gestão para o modelo de Relato Integrado (RI). As normativas de 2020 estabeleceram regras para esse processo, tornando o Relatório de Gestão obrigatório a partir de março de 2021. O objetivo deste estudo é identificar as deficiências mais comuns na conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais. Trata-se de uma pesquisa descritiva, de abordagem quantitativa, com base em uma amostra inicial de 69 universidades que prestaram contas ao TCU entre 2021 e 2023. Os dados foram extraídos dos relatórios de auditoria, e a análise indicou que os princípios com menores médias de conformidade foram a conectividade da informação e o relacionamento com partes interessadas. Observou-se também variação regional nos níveis de conformidade, que oscilaram entre 63% e 76%. Um dos achados mais relevantes foi a existência de correlações positivas entre os princípios avaliados. O estudo contribuiu com a literatura ao oferecer uma análise das deficiências na conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais, além de reguladores, órgãos de controle e gestores públicos.

Palavras-chave: relatório de gestão; relato integrado; aderência; relatório de auditoria; universidades federais brasileiras.

1. INTRODUÇÃO

A prestação de contas das universidades federais brasileiras é realizada por meio da publicação do Relatório de Gestão. Para o Tribunal de contas (TCU 2022), propósito principal desse relatório é divulgar de forma clara as estratégias adotadas, o desempenho e os resultados alcançados ao longo de um determinado período. O Relatório de Gestão é fundamental para garantir a transparência e a prestação de contas das universidades perante a sociedade e os órgãos de controle. Os estudos destacam a importância dos relatórios na divulgação de informações financeiras e gerenciais para a tomada de decisões, tanto por parte dos gestores, que os utilizam para planejar e controlar, quanto por parte da sociedade e demais usuários externos (Ball & de Brown, 1968; Beaver, 1968).

Na administração pública, a Teoria da Agência destaca a importância da divulgação de informações para reduzir a assimetria informacional entre gestores e cidadãos, que demandam clareza e transparência sobre o uso dos recursos públicos (Jensen & Meckling, 1976). Nessa perspectiva, o TCU determinou, por meio da Decisão Normativa nº 170/2018, que os Relatórios de Gestão passassem a adotar o modelo de Relato Integrado (RI), com o intuito de aprimorar a qualidade das informações reportadas e fortalecer a accountability no setor público.

A partir de 2020, esse novo modelo foi regulamentado por meio da Instrução Normativa TCU nº 84 e da Decisão Normativa nº 187, estabelecendo diretrizes para a prestação de contas com base nos princípios do RI. A implementação oficial do modelo passou a ser obrigatória em 31 de março de 2021. Complementando essa

normativa, a Instrução Normativa CGU nº 05/2021 determinou a obrigatoriedade da divulgação dos relatórios de auditoria interna como parte integrante do processo de prestação de contas, reforçando o papel da auditoria na avaliação da aderência dos Relatórios de Gestão aos princípios do Relato Integrado.

Nesse contexto, o RI tem ganhado relevância na administração pública por promover uma visão mais integrada da atuação institucional, contemplando tanto aspectos financeiros quanto não financeiros. Estudos como os de Ahmed (2023) e Zorzal (2015) evidenciam o papel do RI na promoção da transparência e na incorporação de práticas sustentáveis nas estratégias organizacionais. Já Ramos (2009) destaca o papel estratégico das universidades na produção e disseminação do conhecimento, reforçando a importância de um modelo de prestação de contas eficaz e informativo.

Apesar dos avanços promovidos pela adoção do RI, persistem desafios na sua implementação nas universidades federais. Dificuldades relacionadas ao alinhamento dos conteúdos, à compreensão dos princípios do modelo e à cultura de prestação de contas ainda voltada à conformidade tradicional dificultam a plena aderência ao novo formato. Silva (2023) identificou, por exemplo, que o não cumprimento do princípio da concisão no Relatório de Gestão da Universidade Federal de Santa Maria reflete práticas antigas que priorizavam a quantidade de informações, em detrimento da clareza e do valor gerado.

É importante destacar que a análise da aderência dos relatórios de gestão das universidades federais reforça os mecanismos de prestação de contas. O estudo de Figueiredo (2023) é um exemplo de pesquisa empírica que buscou avaliar a

conformidade e a qualidade desses relatórios no contexto nacional, estimada mediante o uso do Indicador de Nível de Aderência de Relato Integrado (INARI). Esse tipo de estudo é importante para entender como as instituições públicas estão adotando as práticas de relato integrado e se estão cumprindo com os princípios e diretrizes estabelecidos por essa abordagem. Já o estudo internacional de Valencia et al. (2015), fornece *insights* sobre como a abordagem do relato integrado está sendo aplicada em organizações do setor público em diferentes contextos e países, bem como os desafios e benefícios associados ao modelo.

Embora existam estudos nacionais e internacionais sobre o RI no setor público (como Figueiredo, 2023; Valencia et al., 2015), ainda são escassas as pesquisas que analisem, de forma detalhada, os principais desafios enfrentados pelas universidades federais na adoção desse modelo. Em especial, carecem estudos que abordem as deficiências mais recorrentes na conformidade dos Relatórios de Gestão sob a ótica dos relatórios de auditoria interna, especialmente após a implementação da Instrução Normativa nº 05/2021 da CGU. Compreender os itens com maior dificuldade de aderência é fundamental para o aprimoramento dos Relatórios de Gestão, promovendo maior alinhamento aos princípios do Relato Integrado e contribuindo para a efetividade da prestação de contas no setor público.

Neste contexto, o presente estudo buscou responder à seguinte questão: quais as deficiências mais comuns na conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais brasileiras? Para isso, a pesquisa contribui para o aprimoramento da prestação de contas ao identificar as deficiências mais recorrentes

nesses relatórios, com base na análise dos pareceres das auditorias internas emitidos entre 2021 e 2023.

Para alcançar o objetivo proposto, realizou-se um estudo descritivo com abordagem quantitativa, partindo de uma amostra inicial de 69 universidades federais brasileiras que prestaram contas ao TCU entre 2021 e 2023. A amostra final foi composta por 16 universidades, com 30 relatórios de auditoria contendo percentuais de aderência aos princípios do Relatório de Gestão. Os dados foram analisados por princípio, ano, região geográfica do Brasil, além da aplicação de estatística descritiva e matriz de correlação.

Este estudo tem como objetivo contribuir para o aprimoramento das teorias sobre RI, buscando alinhar a comunicação de informações financeiras e não financeiras com a geração de valor público. Além disso, visa fornecer informações relevantes para reguladores, órgãos de controle e gestores públicos, apresentando um panorama das principais deficiências na conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais brasileiras. As principais implicações desse estudo podem incluir: i) o estabelecimento de políticas que reforcem a conformidade dos relatórios integrados de gestão e relatório de auditoria; e ii) melhoria da qualidade dos relatórios integrados de gestão, visando aprimorar a transparência, a prestação de contas e a qualidade das informações divulgadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 RELATÓRIO DE GESTÃO

Os Relatórios de Gestão são um dos instrumentos utilizados por órgãos públicos para prestar contas aos órgãos fiscalizadores e à sociedade TCU (2022). Segundo Alves (2021), o Relatório de Gestão representa um documento que viabiliza a avaliação abrangente do desempenho da instituição ao longo do exercício, fornecendo informações e demonstrativos das unidades.

A Teoria da Agência, de acordo com Jensen e Meckling (1976), explica os conflitos entre quem possui os recursos e quem os administra. Na administração pública, esses conflitos surgem porque os gestores agem em nome da sociedade e precisam prestar contas. Segundo os autores, a separação entre propriedade e controle pode gerar custos de agência, relacionados à assimetria de informação, perda de eficiência e necessidade de monitoramento. Dessa forma, a adoção de mecanismos de governança e instrumentos de transparência — como os Relatórios de Gestão — busca mitigar esses custos, alinhando os interesses entre gestores e cidadãos, e promovendo maior accountability e eficiência na aplicação dos recursos públicos.

De acordo com a teoria da legitimidade, mencionada por Deegan et al. (2002), o setor público constrói confiança e credibilidade ao ser transparente e ao divulgar informações. Essa teoria sugere que a legitimidade de uma organização, como uma entidade pública, está intrinsecamente ligada à sua capacidade de satisfazer as

expectativas e demandas das partes interessadas. Nesse contexto, a divulgação de informações por meio de relatórios de gestão desempenha um papel importante na construção da legitimidade.

Os estudos sobre Relatório de Gestão no contexto nacional têm se concentrado na discussão teórica acerca da avaliação do nível de transparência dos relatórios de gestão anuais de instituições públicas federais. Bairral et al. (2015) examinaram a transparência nos relatórios anuais e os diversos incentivos. Os resultados revelaram um grau baixo de transparência pública, com apenas 48% de transparência. Além disso, foram observadas grandes falhas na divulgação obrigatória, com 80% das entidades não cumprindo essas exigências, e uma adesão muito baixa às práticas de divulgação voluntária, com apenas 19% de conformidade (Bairral et al., 2015).

Por outro lado, a pesquisa de Zorzal (2015) analisou os princípios de boa governança nos relatórios de gestão das universidades federais, com foco na transparência, e forneceu *insights* importantes sobre a divulgação de informações no contexto da administração pública. Os principais resultados apontam para a falta de atendimento ao mais alto nível de transparência, com base na metodologia utilizada (Zorzal, 2015).

No contexto internacional, o estudo de Guthrie et al. (2017) Relatórios integrados e pensamento integrado em organizações do setor público italiano. Os pesquisadores concluíram que as organizações que implementam o Relatório Integrado passam por uma transformação que envolve a adoção de uma forma de pensar integrada.

A pesquisa de Alves (2021) aponta a necessidade de aprimoramento do processo de elaboração de relatórios integrados nas universidades federais, especialmente no que diz respeito à legibilidade e à clareza das orientações fornecidas aos gestores. A legibilidade é fundamental para garantir que os relatórios possam ser compreendidos de forma eficaz pelos usuários, facilitando o alcance dos objetivos esperados com o uso do RI.

2.2 RELATO INTEGRADO

A Decisão Normativa (DN) nº 170/2018 do Tribunal de Contas da União (TCU) promoveu mudanças significativas no processo de elaboração do relatório anual das instituições públicas, ao estabelecer que os Relatórios de Gestão das universidades federais adotassem o modelo de Relato Integrado (RI). O principal objetivo dessa mudança foi reduzir a assimetria informacional e aumentar os níveis de transparência e responsabilização na administração pública (TCU, 2018).

Em continuidade a esse processo, foram publicadas em 2020 a Instrução Normativa (IN) nº 84 e a DN nº 187, ambas do TCU, que definiram diretrizes para a prestação de contas das entidades públicas federais. Uma das alterações mais relevantes trazidas por essas normativas foi a exigência formal de adoção do modelo de Relato Integrado a partir de 31 de março de 2021 (TCU, 2020).

Segundo Pavlopoulos et al. (2019), o objetivo do International Integrated Reporting Council (IIRC) é "desenvolver uma estrutura de relatório amplamente aceita que combine a divulgação das informações ambientais, sociais e de governança de

forma objetiva". Tal estrutura visa auxiliar as organizações na tomada de decisões sustentáveis e facilitar a compreensão do desempenho real por parte dos stakeholders.

No mesmo sentido, conforme estabelece a IN nº 84/2020, o Relatório de Gestão no formato de Relato Integrado aprimora não apenas a eficiência do processo de prestação de contas, mas também a transparência e a inteligibilidade das informações, tornando-as mais acessíveis às partes interessadas (TCU, 2020). Além disso, o modelo busca atingir os objetivos por meio de estabelecimento de princípios e elementos de conteúdo do Relatório.

O Relato Integrado surgiu, portanto, como resposta à crescente demanda por maior transparência, visão sistêmica e responsabilidade das organizações, especialmente no setor público. Trata-se de um modelo de comunicação que visa demonstrar como a organização cria, mantém e gera valor no curto, médio e longo prazos, integrando informações financeiras e não financeiras — como governança, estratégia, desempenho, riscos, oportunidades e relacionamento com partes interessadas (IIRC, 2014).

Internacionalmente desenvolvido pelo IIRC, o RI tem sido adotado por diversos países, com adaptações aos respectivos contextos institucionais. No Brasil, sua adoção na administração pública foi consolidada com a DN-TCU nº 198/2022, que atualizou e detalhou a estrutura dos Relatórios de Gestão das universidades, conforme os princípios do RI (TCU, 2022).

Segundo o Anexo II da DN nº 198/2022, embora a estrutura do relatório seja flexível, as instituições devem responder a perguntas fundamentais para cada elemento de conteúdo, promovendo uma abordagem integrada, estratégica e orientada à geração de valor público.

Elemento	Descrição	Objetivo principal
Elementos pré-textuais	Incluem sumário, listas de tabelas e figuras, siglas e abreviaturas, além de outros elementos que facilitam a navegação e localização das informações no relatório.	Facilitar a consulta, organização e usabilidade do documento pelo leitor.
Mensagem do dirigente máximo	Resumo dos principais resultados, com gráficos e tabelas, reconhecendo a responsabilidade pela fidedignidade do relatório	Oferecer uma visão geral do desempenho e da responsabilidade da gestão.
Mensagem do dirigente máximo	Apresenta um panorama geral dos principais resultados da organização, com uso preferencial de gráficos e tabelas. Deve incluir a responsabilidade formal do dirigente pela integridade do conteúdo do relatório.	Comunicar, de forma sintética e acessível, os avanços da gestão, o alcance de metas e a responsabilidade institucional da alta liderança.
Visão geral organizacional e ambiente externo	Explica o que é a organização, sua missão, visão, estrutura, modelo de negócio, macroprocessos, cadeia de valor, e como se insere no contexto institucional, legal e social. Deve também apresentar a interação com políticas públicas e com o ambiente externo.	Proporcionar uma visão abrangente da atuação institucional e do contexto em que a organização está inserida.
Riscos, oportunidades e perspectivas	Identifica os principais riscos estratégicos e operacionais, oportunidades de melhoria e inovação, probabilidade de ocorrência e magnitude dos efeitos. Inclui também ações para mitigação ou aproveitamento.	Demonstrar a capacidade da organização de antecipar desafios e planejar suas ações com base em cenários futuros.
Governança, estratégia e desempenho	Apresenta a estrutura de governança, estratégias organizacionais, objetivos, indicadores e metas, assim como os principais resultados alcançados. Deve demonstrar	Evidenciar a capacidade estratégica da organização e sua prestação de contas quanto ao desempenho e governança.

	como a governança apoia a criação de valor público.	
Informações orçamentárias, financeiras e contábeis	Traz dados sobre execução orçamentária, financeira e contábil (receitas, despesas, restos a pagar, entre outros). Deve incluir análises críticas e comparações com exercícios anteriores, quando possível.	Garantir transparência no uso dos recursos públicos e permitir a análise da eficiência e sustentabilidade financeira da gestão.
Anexos, apêndices e links	Engloba documentos de apoio, planilhas, dados detalhados, normativos, evidências documentais, links para sistemas oficiais (ex: Siorg, ComprasNet, e-SIC) e informações complementares relevantes	Prover profundidade técnica, comprovação dos dados apresentados e facilitar o acesso à informação pública.

Quadro 1: – Elementos de Conteúdo do Relatório de Gestão.

Fonte: Adaptado da DN-TCU nº 198/2022, Anexo II.

A adoção do Relato Integrado representa um avanço em direção à governança pública orientada por resultados e à responsabilização ampliada dos gestores públicos. Ao incorporar aspectos como riscos estratégicos, ambiente externo, valor público gerado e perspectivas futuras, o modelo de RI promove maior coerência informacional, fortalece o diálogo com a sociedade e amplia a utilidade dos relatórios como instrumentos de controle social e tomada de decisão. Eccles e Spiesshofer (2015) defendem que a divulgação integrada, ao reunir em um único documento dados financeiros, sociais e ambientais, proporciona uma visão mais holística do desempenho organizacional. Essa abordagem, além de reduzir custos, amplia a confiança pública por meio de uma prestação de contas mais completa e transparente.

2.3 DEFICIÊNCIAS DO RELATÓRIO DE GESTÃO

Para o TCU a implementação do relato integrado é um processo que envolve mudanças significativas na forma como as organizações coletam, integram e

apresentam suas informações. Isso pode levar tempo para se desenvolver completamente, à medida em que as organizações se adaptam aos novos padrões de relatório e aprimoram suas práticas (IN nº 84, 2020).

De acordo com Silva (2023), um desafio significativo na transição para um modelo de Relatório de Gestão mais abrangente não é tanto a falta de concisão, mas sim a dificuldade em demonstrar claramente. As dificuldades identificadas começam com a falta de clareza no Relatório de Gestão dos serviços entregues pela instituição, bem como sobre os insumos utilizados nos diversos processos. Essa falta de clareza dificulta a compreensão da dinâmica interna da organização e de como ela cria valor ao longo de sua cadeia operacional.

Para Figueiredo (2023), que avaliou a conformidade e qualidade dos relatórios de gestão das Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras no contexto nacional. Ao contrário do estudo aqui proposto, que avalia os relatórios de gestão com base nos relatórios de auditoria interna, a pesquisa de Figueiredo utilizou o indicador INARI, uma métrica desenvolvida para medir a aderência dos relatórios de gestão do setor público às exigências do Tribunal de Contas da União (TCU). Isso proporciona uma abordagem distinta na análise da conformidade das instituições. Os resultados da pesquisa revelaram instituições federais de ensino superior brasileiras brasileira não atingiu 100% de aderência.

Dada a necessidade crescente de assegurar maior transparência e conformidade do relatório de gestão e de recursos públicos, especialmente nas universidades federais, que têm papel estratégico no desenvolvimento acadêmico e científico do Brasil, a IN nº 05/2021 da CGU emerge como um marco regulatório

importante. A normativa estabelece diretrizes para a elaboração de parecer de prestação de contas das auditorias internas, com o objetivo de garantir maior clareza e objetividade nos Relatórios de Gestão.

O parecer de auditoria interna sobre a prestação de contas é um documento formal, emitido para avaliar a adequação e conformidade dos processos de prestação de contas de uma organização, como as universidades federais. Conforme o artigo 16 da Instrução Normativa nº 05/2021 da CGU, esse parecer deve apresentar uma opinião geral sobre a adequação dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos implementados pela entidade, fornecendo uma segurança razoável em relação a quatro aspectos: (I) Nível de aderência da prestação de contas aos normativos aplicáveis; (II) a conformidade legal dos atos administrativos; (III) a qualidade do processo de elaboração das informações contábeis e financeiras; e (IV) o cumprimento dos objetivos operacionais estabelecidos.. De acordo com a Instrução Normativa CGU nº 05/2021, o parecer ou relatório de auditoria interna deve ser publicado na página oficial da entidade na internet, juntamente com o Relatório de Gestão.

Proporcionando um nível razoável de confiança quanto a quatro dimensões: (a) o atendimento da prestação de contas aos regulamentos vigentes; (b) a legalidade dos atos administrativos praticados; (c) a consistência e adequação do processo de elaboração das informações contábeis e financeiras; e (d) o cumprimento dos objetivos operacionais estabelecidos.

A base utilizada pelas auditorias internas para avaliar a adequação e conformidade dos processos de prestação de contas, medir as deficiências nos

Relatórios de Gestão e elaborar os Relatórios de Auditoria das universidades federais brasileiras é a ferramenta de autoavaliação disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Essa ferramenta calcula o grau de aderência dos relatórios ao formato de Relato Integrado, em conformidade com os princípios estabelecidos no art. 4º da Instrução Normativa TCU 84/2020.

O parecer de auditoria interna sobre a prestação de contas foi um instrumento criado para avaliar aspectos relevantes da prestação de contas das universidades públicas, bem como aferir o grau de aderência do Relatório de Gestão ao formato de relato integrado desses órgãos e aos requisitos normativos para esse elemento de *accountability*. O objetivo desse relatório de auditoria é apresentar a opinião geral sobre a prestação de contas das universidades públicas, de modo a realizar uma avaliação do grau de aderência aos princípios para a elaboração do Relatório de Gestão, os quais são pautados nos sete princípios básicos do relato integrado. Isso reflete uma abordagem consistente e alinhada com as melhores práticas de relato corporativo. No Quadro 2 é possível verificar os princípios do Relatório de Gestão, conforme o art. 4º da IN nº 84/2020.

Princípios	Descrição
Foco estratégico e no cidadão	Os gestores devem comunicar a direção estratégica da instituição, visando alcançar resultados que beneficiem a sociedade.
Conectividade da informação	O relatório deve apresentar uma visão integrada, demonstrando a combinação e a inter-relação entre os resultados alcançados, a estratégia de alocação de recursos e os objetivos estratégicos estabelecidos para o período.
Relações com partes interessadas	As informações devem proporcionar uma visão clara sobre a natureza e da qualidade das relações que a entidade de prestação de contas mantém com suas principais partes interessadas.
Materialidade	Devem ser divulgadas informações sobre questões que influenciam de forma substancial a capacidade da instituição de atingir seus objetivos de geração de valor público com conteúdo relevante para a sociedade.

Concisão	O conteúdo do relatório deve ser conciso, evitando extensões desnecessárias, para comunicar a mensagem e justificar as conclusões de forma clara e eficiente.
Confiabilidade e completude	O relatório deve abordar de maneira equilibrada e precisa todos os temas relevantes, tanto positivos quanto negativos, sem omitir erros significativos.
Coerência e comparabilidade	O relatório deve apresentar informações de forma consistente ao longo do tempo, permitindo o acompanhamento das séries históricas e a comparação com outras unidades de natureza similar.
Clareza	O relatório deve utilizar uma linguagem clara e imagens visuais eficientes para tornar dados complexos mais facilmente compreensíveis.
Tempestividade	As informações devem ser disponibilizadas de maneira oportuna para apoiar a transparência, a responsabilização e a tomada de decisões por parte dos cidadãos, representantes e os usuários dos serviços públicos.
Transparência	A comunicação das atividades e dos resultados da organização deve ser realizada de maneira aberta, voluntária e transparente.

Quadro 2: Os Princípios do Relatório de Gestão

Fonte: Adaptado de IN nº 84 (2020).

O relatório de auditoria também avalia o Relatório de Gestão em oito elementos de conteúdo: i) visão geral da instituição; ii) ambiente externo; iii) governança; iv) estratégia e performance; v) riscos; vi) o desempenho e as perspectivas futuras; vii) informações orçamentárias, financeiras; e viii) contábeis, com adaptações para o setor público. Mio (2020) enfatiza que os componentes essenciais da estrutura dos relatórios integrados abrangem diversos elementos de conteúdo e os princípios orientadores, que incluem o foco estratégico e a orientação para o futuro, a conectividade das informações e os relacionamentos com as partes interessadas.

Segundo Zorzal (2015), apesar de haver regulamentação por parte dos órgãos de controle quanto às práticas de divulgação dos Relatórios de Gestão para as entidades públicas, algumas universidades federais ainda não apresentam essas informações de maneira adequada. Isso pode comprometer a transparência e dificultar a avaliação do desempenho das universidades, prejudicar a qualidade das informações disponibilizadas para cidadãos e órgãos de controle.

Diante do exposto, observa-se que os Relatórios de Gestão, especialmente no formato de Relato Integrado (RI), representam um importante instrumento de prestação de contas, transparência e fortalecimento da governança pública. A literatura destaca avanços normativos relevantes, como a DN-TCU nº 198/2022 e a IN-CGU nº 05/2021, que reforçam a necessidade de relatórios mais claros, conectados e orientados à criação de valor público.

Entretanto, os estudos nacionais evidenciam fragilidades recorrentes nos relatórios produzidos por universidades federais, seja quanto à clareza das informações, à aderência aos princípios do RI ou à efetiva transparência. Além disso, há carência de análises empíricas que considerem o parecer das auditorias internas como ferramenta para mensurar a conformidade dos Relatórios de Gestão. Assim, torna-se relevante aprofundar investigações que não apenas avaliem a aderência normativa desses relatórios, mas também proponham soluções viáveis para aprimorar sua qualidade e seu papel na accountability das instituições públicas de ensino superior.

3. METODOLOGIA

A metodologia utilizada neste estudo é de natureza quantitativa e descritiva, com foco na análise documental para abordar o problema. Segundo Gil (2008), estudos descritivos têm como principal objetivo a caracterização de um fenômeno ou de uma situação, descrevendo suas características de maneira sistemática e precisa. Esses estudos fornecem uma visão clara sobre como os dados ou eventos se apresentam em determinado contexto, sendo uma estratégia eficaz para a análise

detalhada de práticas e conformidades, como no caso dos relatórios de gestão das universidades federais brasileiras.

Conforme informações do Ministério da Educação (MEC), a amostra inicial do estudo consistia em 69 universidades federais que prestaram contas ao TCU por meio da disponibilização tanto do Relatório de Gestão quanto do relatório de auditoria nos períodos de 2021 a 2023. O período de análise estabelecido foi a partir de 2021, pois foi quando a IN nº 05 (2021) estabeleceu que as auditorias internas das universidades federais seriam obrigadas a divulgar os relatórios de auditoria de prestação de contas na página da entidade na internet juntamente com o relatório de gestão do exercício.

No entanto, 14 universidades federais foram excluídas por não disponibilizarem seus relatórios de auditoria nos sites oficiais. Adicionalmente, outras 39 universidades federais foram removidas por não apresentarem, em seus relatórios de auditoria, os percentuais de aderência aos princípios do RI, conforme o art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 84/2020. A Tabela 1 detalha os critérios de exclusão e o processo de definição da amostra final.

Tabela 1: Construção da Amostra

	Nº de universidades eliminadas	Nº de universidades restantes
Total de universidades federais 2021 a 2023		69
Exclusão das universidades que não apresentaram relatório de auditoria	14	55
Exclusão das universidades que não apresentaram relatórios de auditoria com o percentual de aderência aos princípios do relato integrado, conforme estabelecido no art. 4º da IN TCU 84/2020	39	16
Amostra final		16

Fonte: Elaborado pela autora.

A amostra final do estudo foi composta por 16 universidades federais brasileiras, que divulgaram, em seus relatórios de auditoria, os percentuais de aderência aos princípios do Relato Integrado, conforme estabelecido no art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 84/2020.

A exclusão de 55 universidades (77% da amostra inicial) devido ao não cumprimento de requisitos normativos pode enviesar a análise, já que as universidades incluídas tendem a ser aquelas com maior conformidade ou capacidade institucional. Isso limita a representatividade dos resultados, talvez refletindo apenas instituições mais alinhadas aos princípios do Relato Integrado, o que poderá mascarar a realidade geral e dificultar a identificação dos desafios e lacunas enfrentados pela maioria das universidades.

A Tabela 2 apresenta a distribuição da frequência de universidades federais brasileiras da amostra final.

Tabela 2: Frequência por Ano		
Ano	Freq.	Freq. %
2021	7	23.33%
2022	12	40.00%
2023	11	36.67%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os dados da tabela indicam que, em 2021, foram registradas, 07 observações dos percentuais de aderência dos Relatórios de Gestão das universidades federais. Em 2022, esse número aumentou para 12 observações, enquanto que, em 2023, houve um leve recuo, totalizando 11 observações.

Com o objetivo de identificar as defasagens mais comuns na conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais brasileiras, bem como possíveis

associações entre os diferentes tipos de deficiências, foram analisados os relatórios de auditoria das instituições. A partir desses documentos, foram extraídos os percentuais de aderência dos Relatórios de Gestão ao modelo de Relato Integrado, conforme previsto no art. 4º da Instrução Normativa nº 84/2020. Esses percentuais foram calculados com base na ferramenta de autoavaliação disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que permite às unidades de auditoria interna avaliarem o alinhamento dos relatórios aos princípios do Relato Integrado.

Essa ferramenta possibilita que as universidades avaliem e aprimorem continuamente o processo de elaboração dos Relatórios de Gestão. Pode ser utilizada tanto pelos responsáveis pela elaboração, antes da publicação, quanto pelas auditorias internas, após a publicação, contribuindo para o fortalecimento da governança, da accountability e da transparência.

Elaborada com fundamento na Instrução Normativa TCU nº 84/2020, na Decisão Normativa TCU nº 187/2020, no documento *Relatório de Gestão – Guia para elaboração na forma de Relato Integrado* (2020) e na *Estrutura Internacional de Relato Integrado* (IIRC, 2014), a ferramenta tem como objetivo verificar a existência, a relevância e a aplicabilidade dos elementos de conteúdo exigidos nos relatórios de gestão.

A metodologia da ferramenta de autoavaliação do TCU se baseia nos 10 princípios definidos pela Instrução Normativa nº 84/2020, com o objetivo de mensurar o grau de aderência dos Relatórios de Gestão. Cada princípio é composto por quatro quesitos, que podem ser pontuados da seguinte forma: 2 pontos para a resposta “Sim”, 1 ponto para “Mais ou menos” e 0 ponto para “Não”. A pontuação máxima por

princípio é de 8 pontos, equivalendo a 100% de aderência. Por exemplo, uma pontuação de 6 pontos representa 75% de conformidade. Os 10 princípios e seus respectivos quesitos estão apresentados no Quadro 3.

Princípio	Quesitos
Clareza	Relatório possui uma estrutura clara e objetiva.
	As informações do Relatório são apresentadas de forma simples e objetiva.
	A sequência de informações é logicamente adequada e alinhada com a estrutura do RI.
	Há instrumentos visuais e links bem-posicionados, claros e de fácil compreensão de sua informação e de sua inserção no conteúdo.
Coerência e Comparabilidade	Os objetivos estratégicos e suas metas possuem alguma contextualização com cenário externo, com ameaças e oportunidades.
	Os resultados alcançados estão contextualizados no cenário externo e nos resultados de outras organizações do mesmo setor ou ramo de negócio.
	Os resultados alcançados no exercício são comparados com os de outros exercícios.
	Os custos e os recursos alocados são comparados com os de outros exercícios.
Concisão	O texto é suficiente para a compreensão da mensagem
	Existem links para informações complementares de forma adequada apenas para complementar a informação.
	A disposição do texto facilita a infográficos estão situados em pontos adequados do conteúdo.
	A quantidade e o volume das informações apresentadas diretamente no relatório de gestão está em volume adequado e sem excessos ou itens por demais detalhados
Conectividade da Informação	As informações financeiras possuem vinculação ao valor gerado financeiro e não financeiro e aos custos.
	As informações de resultados alcançados estão associadas aos objetivos estratégicos, suas metas e indicadores.

	As informações sobre alocação de recursos e custos possuem associação e apropriação pelos grandes processos, projetos, atividades da unidade.
	Os objetivos estratégicos estão claramente desdobrados em objetivos operacionais e também associados aos grandes processos, projetos e atividades.
Confiabilidade e Completude	O relatório contém uma explicação do todo da gestão que permita a compreensão de suas partes e de como se conectam.
	O relatório possui uma explicação do todo de seu conteúdo que facilite a compreensão de suas partes e de como estão encadeadas.
	A partir da visão do todo da gestão, há uma explicação de quais as partes principais que serão mais detalhadas.
	Há informações de como podem ser obtidos dados completos e mais detalhados da gestão que não estão apresentados especificamente no relatório.
Foco Estratégico e no Cidadão	Os objetivos estratégicos estão claramente apresentados.
	Foi demonstrado alinhamento entre a missão da unidade, os objetivos estratégicos estabelecidos para o exercício e os grandes processos e atividades da organização.
	Os objetivos estratégicos do exercício estão contextualizados em um quadro de geração de valor de curto, médio e longo prazo.
	Há uma demonstração de que os custos previstos são justificados pelo valor a ser gerado com o alcance dos objetivos estratégicos.
Materialidade	Há informações acerca dos critérios de seleção de conteúdo em razão da materialidade.
	As informações apresentadas estão situadas ou são agregadas numa mesma faixa de materialidade ou então em algumas faixas relevantes com a estrutura organizacional.
	É possível identificar os principais processos e os principais recursos da unidade que contribuem para seu resultado geral.
	É possível identificar os principais produtos e de que forma eles contribuem para o valor gerado e o resultado geral.
Relação com Partes Interessadas	Foram apresentadas ações direcionadas à identificação das partes interessadas e de suas necessidades.
	A apresentação dos objetivos estratégicos faz menção a mecanismos de identificação das necessidades das partes interessadas.
	Foram informados instrumentos ou indicadores de avaliação da satisfação das partes interessadas e de como eles retroalimentam a estratégia.

	Foram apresentadas informações de como a unidade avalia o valor gerado em relação a sua missão e ao valor e sustentabilidade da própria organização.
Tempestividade	Os setores envolvidos providenciam as informações em tempo hábil à elaboração do relatório de gestão.
	A equipe que elabora o relatório recebe as informações em tempo hábil à elaboração do relatório.
	O escopo proposto para o relatório de gestão contribui para a tempestividade em sua elaboração.
	A compreensão das informações demandadas para o relatório ocorre de modo fácil e rápido
Transparência	A informação contida no relatório é compreensível para o público em geral.
	A forma de apresentar as informações mostra-se adequada ao público em geral.
	O relatório indica o porquê de as informações apresentadas terem sido as escolhidas para constar no documentos.
	O relatório é facilmente encontrado e foi devidamente divulgado interna e externamente.

Quadro 3: Princípios e Quesitos da Autoavaliação do Relatório de Gestão
 Fonte: Adaptado de IN nº 84 (2020) / ferramenta de autoavaliação (TCU).

A pontuação dos itens é processada automaticamente pela ferramenta, gerando tabelas e gráficos que indicam o grau de aderência aos princípios e à estrutura do Relato Integrado, tanto por capítulo quanto no conjunto do relatório.

Realizou-se uma análise estatística descritiva dos percentuais de aderência dos 10 princípios básicos do Relatório de Gestão. Essa análise foi feita por princípio, ano e região do Brasil.

Além da estatística descritiva aplicada para mensurar os percentuais de aderência aos 10 princípios básicos do Relatório de Gestão, realizou-se também uma análise de correlação de Pearson. O objetivo dessa análise foi verificar a existência e

a intensidade de relações lineares entre os diferentes princípios adotados nos Relatórios de Gestão. Para isso, foi construída uma matriz de correlação que possibilitou identificar pares de princípios cujos percentuais de aderência apresentam comportamento semelhante entre as instituições analisadas. Essa etapa da metodologia permitiu explorar possíveis padrões de interdependência entre os princípios e compreender em que medida a aderência a um princípio pode estar associada à aderência a outros, fornecendo subsídios para interpretações mais integradas da conformidade nos relatórios.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para identificar os tipos de deficiências mais frequentes na conformidade dos Relatórios de Gestão Integrado das universidades federais brasileiras, foi realizada uma análise estatística descritiva com base nos dados de conformidade dos Relatórios de Gestão no período de 2021 a 2023.

Os percentuais médios apresentados na Tabela 3 foram calculados com base na pontuação obtida por cada instituição em relação a cada princípio, conforme os critérios estabelecidos pela ferramenta de autoavaliação do Tribunal de Contas da União (TCU). Cada princípio pode atingir até 8 pontos, o que equivale a 100% de conformidade. A média apresentada em cada linha da Tabela 3 representa a média aritmética simples dos percentuais de conformidade das instituições, considerando os dados disponíveis para cada princípio ou região.

A análise da Tabela 3 é dividida em dois painéis, que apresentam estatísticas descritivas sobre o percentual de conformidade em relação aos princípios de Relatório Gestão (Painel A) e à conformidade relatório por região geográfica do Brasil (Painel B).

Tabela 3: Estatística Descritiva

PAINEL A: PERCENTUAL DE CONFORMIDADE POR PRÍNCÍPIO				
Princípios	Nº de Obs.	Média	Desvio Padrão	Coefficiente de Variação
Clareza	30	86,43%	19,96%	23,10%
Coerência e Comparabilidade	30	67,57%	22,95%	33,96%
Concisão	30	83,10%	19,05%	22,92%
Conectividade da Informação	30	63,90%	29,22%	45,73%
Confiabilidade e Completude	30	77,20%	22,45%	29,09%
Foco Estratégico e no Cidadão	30	66,00%	23,63%	35,80%
Materialidade	30	67,23%	27,56%	40,99%
Relação com Partes Interessadas	30	58,23%	33,91%	58,22%
Tempestividade	30	70,53%	25,09%	35,57%
Transparência	30	75,33%	19,07%	25,31%
PAINEL B: PERCENTUAL DE CONFORMIDADE POR REGIÃO				
Região	Nº de Obs.	Média	Desvio Padrão	Coefficiente de Variação
Centro Oeste	30	73,57%	20,45%	27,80%
Nordeste	80	73,25%	29,59%	40,40%
Norte	100	72,89%	25,19%	34,56%
Sudeste	60	63,80%	25,42%	39,84%
Sul	30	76,07%	19,65%	25,83%
TOTAL	300	71,55%	25,75%	35,98%

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com o Painel A da Tabela 3 acima, os princípios com maior conformidade foram *Clareza*, com uma média de (86,43%) e baixa variabilidade de (23,10%), e *Concisão*, com média de (83,10%) e variação semelhante de (22,92%). Esses resultados indicam que, apesar dos desafios na estruturação e no conteúdo dos Relatórios de Gestão, as universidades federais têm conseguido apresentar informações de forma compreensível e objetiva. Esse achado está em consonância

com a Teoria da Legitimidade (Deegan et al., 2002), ao evidenciar que a comunicação transparente e acessível contribui para manter ou restaurar a confiança das partes interessadas, como órgãos de controle, cidadãos e comunidade acadêmica.

Por outro lado, os princípios com menor conformidade foram *Relação com Partes Interessadas*, com a menor média de (58,23%) e a maior variabilidade de (58,22%), evidenciando grande heterogeneidade, além de *Conectividade da Informação* (63,90%) e *Materialidade* (67,23%), ambos com alta variabilidade (45,73% e 40,99%, respectivamente). Esses baixos índices indicam que as universidades ainda enfrentam dificuldades em integrar e alinhar suas informações de maneira estratégica, além de não evidenciarem claramente como interagem com seus stakeholders. Esse cenário revela fragilidades relacionadas à teoria da agência, uma vez que a assimetria de informações entre gestores e sociedade persiste (Jensen & Meckling, 1976). Ao não estabelecer vínculos claros com suas partes interessadas, as instituições comprometem a legitimidade de suas ações, podendo gerar desconfiança ou interpretações equivocadas quanto ao uso dos recursos públicos.

Além disso, no Painel B da Tabela 3, que analisa a conformidade por região, observou-se, que o Sul obteve o melhor desempenho, com a maior média de conformidade (76,07%) e baixa variabilidade (25,83%), indicando maior homogeneidade. O Centro-Oeste também apresentou alta conformidade (73,57%) e variabilidade moderada (27,80%), evidenciando resultados consistentes nessas regiões.

A média geral de conformidade entre as cinco regiões é de 71,55%, com desvio padrão de 25,75%. O coeficiente de variação de 35,98% indica diferenças

significativas entre as instituições, sugerindo que algumas regiões estão mais alinhadas às diretrizes normativas do que outras. Essas variações podem ser parcialmente explicadas por fatores socioeconômicos e estruturais, como disponibilidade de recursos financeiros, maturidade institucional, capacidade técnica das equipes.

Em seguida a Figura 1 apresenta os percentuais médios de aderência por princípio nos Relatórios de Gestão das universidades federais brasileiras, oferecendo uma visão clara das áreas em que as instituições demonstram maior consistência no cumprimento das diretrizes do Relato Gestão, assim como das áreas que ainda necessitam de melhorias.

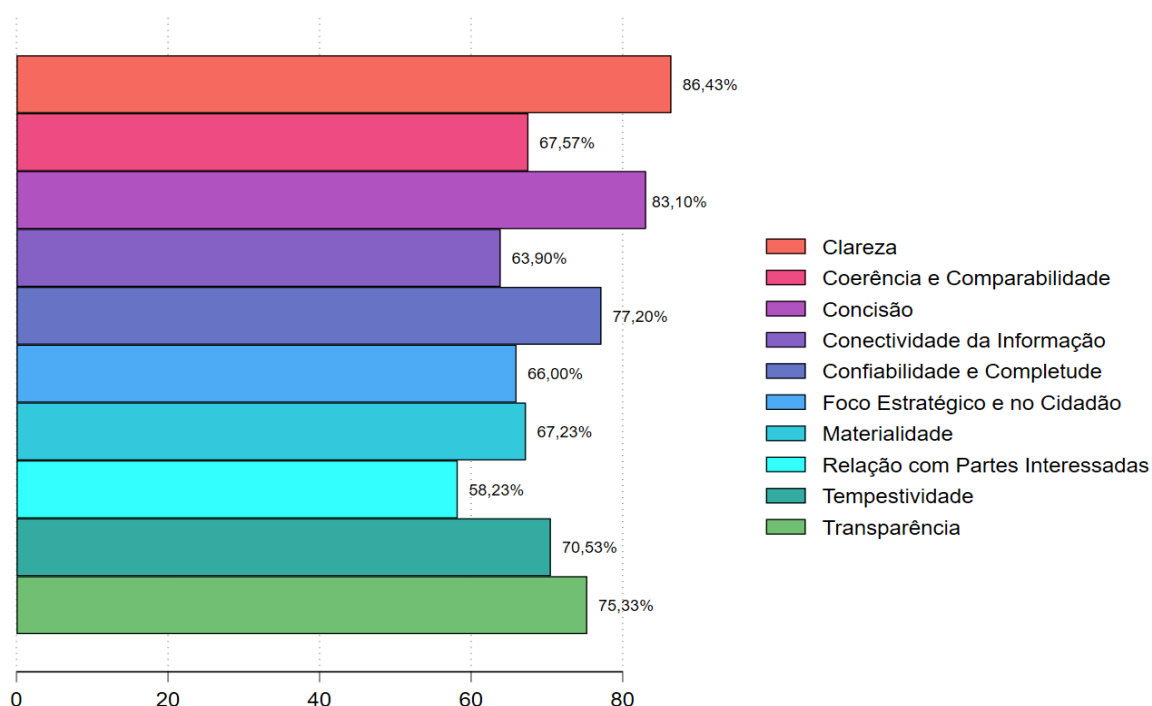


Figura 1: Percentual de aderência médio por princípio.
Fonte: Elaborado pela autora

A análise da Figura 1 destaca que, embora as universidades federais apresentem bom desempenho em princípios como Clareza e Concisão, existem áreas que ainda demandam maior atenção, como a Relação com Partes Interessadas e a Conectividade da Informação. O alto nível de conformidade com Clareza e Concisão indica que as universidades têm conseguido transmitir informações de forma compreensível e objetiva, o que está alinhado com os objetivos do modelo de Relato Integrado (IIRC, 2014).

Por outro lado, os resultados menos satisfatórios na Relação com Partes Interessadas indicam que muitas universidades podem estar falhando em engajar, comunicar e demonstrar como atendem às expectativas e necessidades das partes interessadas, como estudantes, professores, sociedade e órgãos de controle,

De forma semelhante, a baixa aderência ao princípio da Conectividade da Informação evidencia obstáculos na articulação entre os diferentes componentes do Relatório de Gestão — especialmente no que diz respeito à integração entre metas estratégicas, resultados alcançados e os recursos utilizados. Esses resultados são coerentes com os achados de Alves (2021), que destaca a importância da legibilidade e da objetividade nos relatórios para garantir sua utilidade.

A Figura 2 ilustra a evolução do percentual de aderência médio aos princípios do Relatório de Gestão ao longo dos anos de 2021 a 2023. Essa perspectiva temporal permite identificar tendências, avanços e áreas que ainda demandam melhorias.

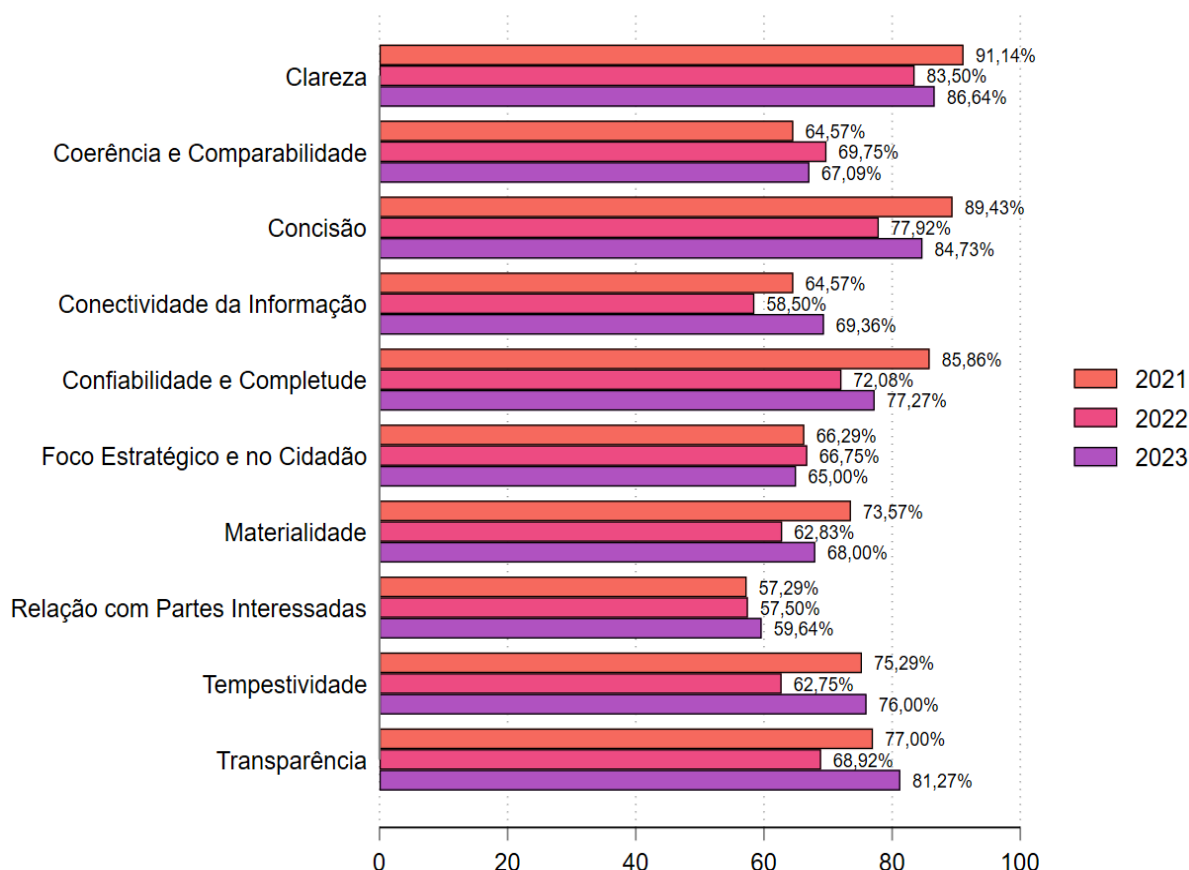


Figura 2: Percentual de aderência médio por princípio e ano

Fonte: Elaborado pela autora

Os princípios que apresentaram maior variação na conformidade ao longo do período foram Confiabilidade e Completude, que registraram 85,86% de aderência em 2021, mas caíram para 77,27% em 2023. A redução na Confiabilidade pode estar associada a uma menor qualidade ou consistência nas informações divulgadas, enquanto a Completude sugere que aspectos importantes das atividades ou resultados das universidades podem não estar sendo devidamente detalhados.

De forma semelhante, o princípio de Tempestividade apresentou uma redução significativa, passando de 75,29% em 2021 para 62,75% em 2022, antes de se recuperar parcialmente para uma média de 76% em 2023. Essa oscilação reflete

dificuldades em cumprir os prazos estabelecidos para a divulgação dos relatórios. Embora a recuperação em 2023 seja positiva, a instabilidade pode sugerir lacunas em processos ou recursos voltados para a gestão do tempo e a organização das informações.

Nesse contexto, Mio (2020) ressalta que os princípios orientadores do Relato Integrado, como a tempestividade, constituem a espinha dorsal da estrutura dos relatórios e são fundamentais para garantir sua relevância, confiabilidade e capacidade de gerar valor público. Portanto, oscilações nesses princípios indicam fragilidades que merecem atenção estratégica por parte das universidades.

Por outro lado, os princípios de Foco Estratégico e no Cidadão e Relações com Partes Interessadas demonstraram estabilidade ao longo do período. O Foco Estratégico apresentou uma leve variação positiva, aumentando de 66,29% em 2021 para 66,75% em 2022, com uma ligeira redução para 65,00% em 2023. Já o princípio de Relações com Partes Interessadas manteve-se relativamente constante, passando de 57,29% em 2021 para 57,50% em 2022 e 59,64% em 2023.

Essa estabilidade indica que, apesar das dificuldades enfrentadas em outras áreas, as universidades têm mantido práticas consistentes nesses aspectos, o que sugere um compromisso contínuo em alinhar suas estratégias com as expectativas da sociedade e engajar seus stakeholders. No entanto, os baixos percentuais em Relações com Partes Interessadas mostram que ainda há espaço para melhoria no diálogo e engajamento com diferentes grupos, como estudantes, sociedade e órgãos de controle. A literatura, como demonstrado por Zorzal (2015) e Bairral et al. (2015),

já apontava que o diálogo institucional com os stakeholders é uma das maiores deficiências da administração pública brasileira, especialmente nas universidades.

A redução na aderência a princípios como Confiabilidade, Completude e Tempestividade pode comprometer a transparência, a utilidade e a credibilidade dos Relatórios de Gestão. Além disso, o desempenho estável, porém ainda limitado, em Foco Estratégico e Relações com Partes Interessadas reforça a necessidade de investimentos para aprimorar a comunicação estratégica e a gestão das expectativas externas.

Esses resultados reforçam que, apesar de avanços em alguns eixos, como *clareza* e *concisão*, a conformidade dos Relatórios de Gestão ainda é desigual e vulnerável, conforme apontado também por Silva (2023) e Figueiredo (2023). A oscilação e a fragilidade em princípios centrais ao Relato Integrado evidenciam uma distância entre a prática institucional e os referenciais normativos estabelecidos pelo TCU e pela CGU.

A Figura 3 apresenta o percentual de aderência médio aos princípios do Relato Integrado, comparando os resultados entre as cinco regiões do Brasil. Essa visão regional permite identificar disparidades e pontos fortes na aplicação das diretrizes pelos diferentes grupos de universidades federais.

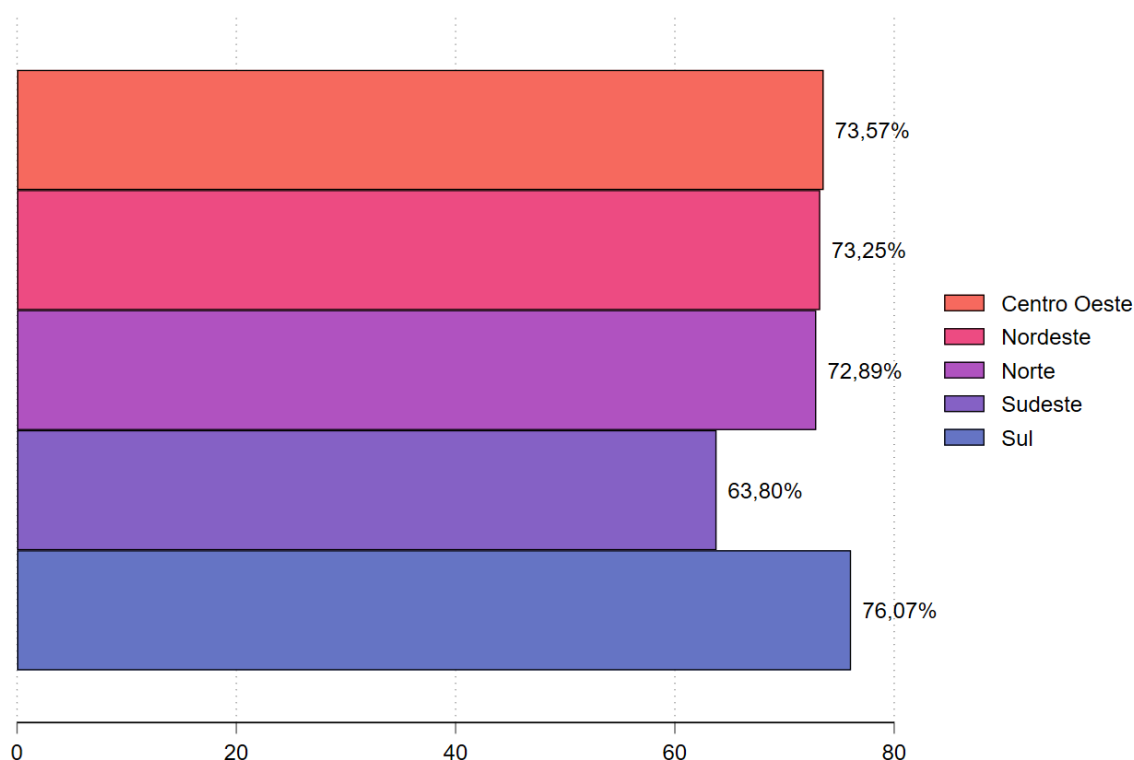


Figura 3: Percentual de aderência médio por região

Fonte: Elaborado pela autora

A *região Sul* apresentou o maior percentual médio de aderência, destacando-se como a mais alinhada aos princípios do Relatório de Gestão. Esse resultado indica maior uniformidade e comprometimento das universidades dessa região em seguir as diretrizes estabelecidas. A *região Centro-Oeste* também se destacou positivamente, apresentando um percentual médio elevado, com baixa variabilidade entre as instituições, sugerindo um padrão consistente de qualidade nos relatórios.

A *região Sudeste* apresentou o menor percentual médio de aderência, evidenciando desafios na implementação dos princípios. A maior variabilidade entre as instituições dessa região indica a necessidade de maior uniformidade e alinhamento às diretrizes normativas.

A análise evidencia disparidades regionais no cumprimento dos princípios do Relato Integrado, com destaque para o desempenho consistente das regiões Sul e Centro-Oeste. Já as regiões Norte, Nordeste e Sudeste enfrentam desafios variados, com a última apresentando os maiores obstáculos. Esses resultados reforçam a necessidade de ações específicas para reduzir desigualdades e promover maior conformidade em todas as regiões.

Adicionalmente, estudos anteriores, como os de Zorzal (2015) e Bairral et al. (2015), já haviam demonstrado que a transparência nos Relatórios de Gestão varia significativamente entre instituições públicas, sendo mais elevada em contextos com maior nível de governança e infraestrutura. Nessa perspectiva, os resultados obtidos neste estudo não apenas corroboram essas evidências, mas também as aprofundam ao quantificar a aderência aos princípios do Relato Integrado e evidenciar um padrão de conformidade desigual entre as regiões do país.

A Figura 4 apresenta uma análise detalhada da aderência aos princípios do Relato Integrado, segmentada por região. Esse recorte permite observar como as universidades federais de diferentes partes do Brasil incorporaram cada princípio em seus Relatórios de Gestão.

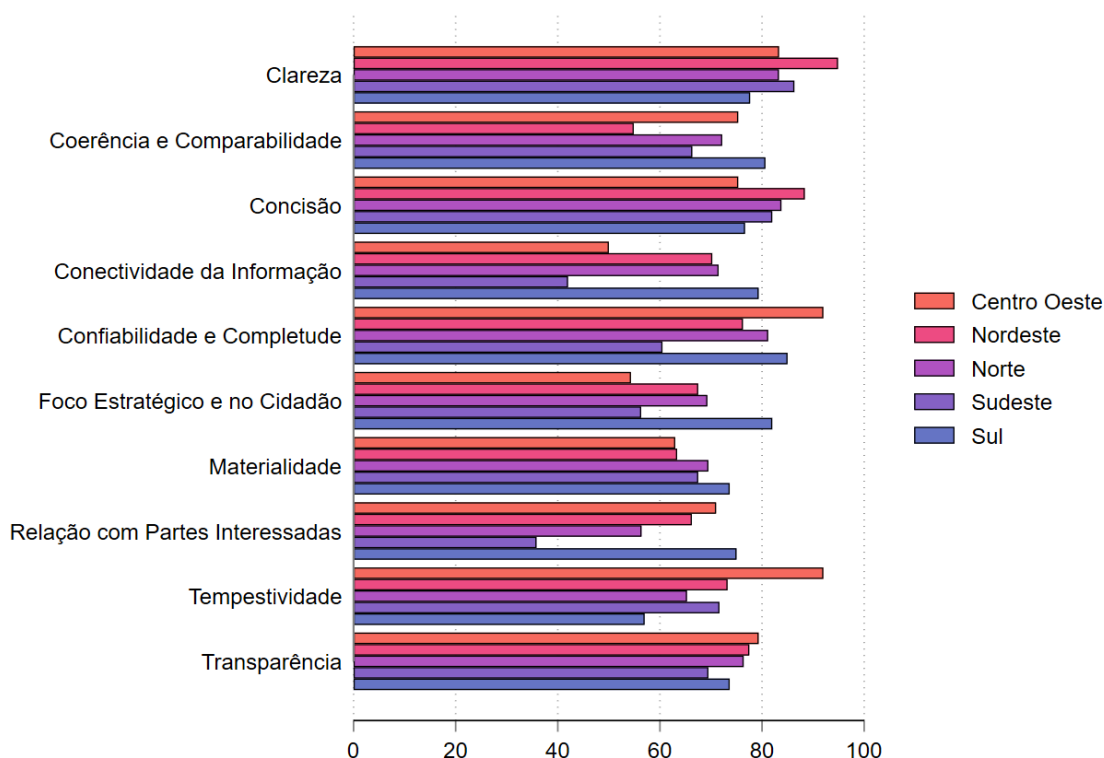


Figura 4: Percentual de aderência por princípio e região

Fonte: Elaborado pela autora

Seguindo a tendência dos resultados anteriores, o princípio da *Clareza* apresenta os maiores percentuais de aderência em todas as regiões, com destaque para o *Sul* e *Centro-Oeste*, evidenciando a habilidade dessas instituições em transmitir informações de forma compreensível. O princípio da *Concisão* também se destaca pelo desempenho consistente, especialmente nas regiões *Sul* e *Norte*, indicando esforços bem-sucedidos em sintetizar informações de forma objetiva.

Por outro lado, os princípios com maiores desafios, como *Relação com Partes Interessadas*, apresentam os menores percentuais de aderência em todas as regiões, com destaque negativo para o *Sudeste*, evidenciando dificuldades na interação e no envolvimento de stakeholders. Já a *Conectividade da Informação* apresenta resultados heterogêneos: embora tenha melhor desempenho no *Sul* e *Centro-Oeste*,

ainda apresenta baixa aderência no *Sudeste e Norte*, indicando a necessidade de aprimorar a articulação das informações nos relatórios.

Os princípios de *Transparência e Confiabilidade e Completude* apresentam desempenho equilibrado entre as regiões, indicando que são prioridades e estão sendo relativamente bem atendidos pelas universidades. Já o princípio de *Foco Estratégico e no Cidadão* apresenta percentuais intermediários, evidenciando esforços consistentes, mas com margem para melhorias em algumas regiões.

Em resumo, as regiões *Sul e Centro-Oeste* apresentam maior consistência, especialmente nos princípios de Clareza e Concisão, refletindo maior alinhamento com as diretrizes do Relatório de Gestão. As regiões *Norte e Nordeste* têm desempenho médio, com maior variabilidade em princípios como Conectividade da Informação. Já o *Sudeste* enfrenta os maiores desafios, destacando-se negativamente em Relação com Partes Interessadas e Conectividade da Informação.

A Tabela 4 apresenta as correlações entre os percentuais de aderência dos princípios do Relatório de Gestão, permitindo identificar relações significativas entre eles.

Tabela 4: Correlações

Princípios	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]	[7]	[8]	[9]	[10]
[1]	1									
[2]	0,7806***	1								
[3]	0,7910***	0,7958***	1							
[4]	0,7279***	0,6669***	0,6885***	1						
[5]	0,1061	0,0418	-0,0253	0,1331	1					
[6]	0,4973***	0,5756***	0,5580***	0,6008***	0,3113*	1				
[7]	0,7137***	0,6370***	0,6739***	0,7139***	0,0601	0,5044***	1			
[8]	0,2186	0,1114	0,1370	0,2762	0,9129***	0,4774***	0,1489	1		
[9]	0,2442	0,1638	0,3087*	0,4470**	0,3884**	0,6668***	0,2432	0,5320***	1	
[10]	0,4147**	0,4376**	0,4238**	0,6117***	0,5849***	0,6932***	0,4693***	0,6701***	0,6845***	1

Legenda: [1] Foco Estratégico e no Cidadão, [2] Conectividade da Informação, [3] Relação com Partes Interessadas, [4] Materialidade, [5] Concisão, [6] Confiabilidade e Completude, [7] Coerência e Comparabilidade, [8] Clareza; [9] Tempestividade, [10] Transparência. *, **, *** indicam significância estatística de 10%, 5%, e 1% respectivamente.

Fonte: Elaborado pela autora.

A matriz de correlação evidenciou inter-relações significativas entre os princípios avaliados nos Relatórios de Gestão. Os resultados indicam uma correlação positiva de 0,7806 entre os princípios Foco Estratégico e no Cidadão [1] e Conectividade da Informação [2]. Esse resultado sugere que universidades com maior clareza nos objetivos estratégicos, alinhamento com a missão institucional e foco na geração de valor para a sociedade também tendem a elaborar relatórios com informações que demonstrem metas e resultados, relacionados aos grandes projetos e atividades da Universidade.

Os resultados indicam uma correlação positiva de 0,7910 entre os princípios Relação com Partes Interessadas [3] e Foco Estratégico e no Cidadão [1]. Esse resultado sugere que universidades cujos Relatórios de Gestão apresentam indicadores de avaliação da satisfação das partes interessadas, tendem a elaborar relatórios que evidenciam o alinhamento entre a missão da unidade, os objetivos estratégicos estabelecidos. Os resultados se alinham ao que sustenta Guthrie et al. (2017), ao apontar que o pensamento integrado pressupõe engajamento contínuo com as partes interessadas como elemento central para a criação de valor sustentável.

A correlação significativa de 0,7139 entre os princípios Coerência e Comparabilidade [7] e Materialidade [4] indica que universidades que divulgam informações de forma consistente ao longo do tempo têm maior probabilidade de elaborar Relatórios de Gestão alinhados às questões que impactam substancialmente sua capacidade de gerar valor público, garantindo a apresentação de um conteúdo

relevante para a sociedade. Esse achado corrobora os resultados de Bairral et al. (2015), que evidenciaram baixa aderência à divulgação voluntária e à materialidade nas instituições públicas brasileiras, reforçando a necessidade de aprimoramento contínuo na qualidade e na relevância das informações divulgadas.

A correlação de 0,9129 entre os princípios Clareza [8] e Concisão [5] indica que universidades que apresentam informações de forma clara e objetiva demonstram maior capacidade de sintetizar dados de maneira eficiente. Relatórios de Gestão bem estruturados são, em geral, resultado de um processo rigoroso de organização e priorização das informações mais relevantes, o que contribui para uma comunicação mais eficaz com a sociedade e os órgãos de controle.

A Transparência [10] apresenta correlações significativas com os princípios Tempestividade [9] (0,6845) e Confiabilidade e Completude [6] (0,6932). Esses resultados refletem que relatórios mais transparentes tendem a estar associados à divulgação de informações de forma mais confiável, completa e dentro dos prazos adequados. Essa associação está alinhada à Teoria da Agência (Jensen & Meckling, 1976), pois evidencia que quanto maior a transparência, menores são os riscos decorrentes da assimetria informacional entre os gestores públicos e os cidadãos, fortalecendo a confiança e a accountability na administração pública.

Os resultados da matriz de correlação demonstram que os princípios do Relatório de Gestão não operam de forma isolada, mas em sinergia. Assim, esforços para melhorar áreas como Foco Estratégico, Conectividade da Informação e Relação com Partes Interessadas podem gerar impactos positivos em outros aspectos, como Clareza, Concisão e Transparência, promovendo relatórios mais consistentes, compreensíveis e alinhados às melhores práticas de governança. Esse achado está em consonância com os princípios defendidos por Mio (2020) e pelo IIRC (2021), que

destacam a importância de uma narrativa integrada e estratégica na geração de valor público.

5. CONCLUSÃO

O objetivo do estudo foi identificar os tipos de deficiências que ocorrem com maior frequência na conformidade do Relatório de Gestão nas universidades federais brasileiras. Foi realizada uma pesquisa de natureza descritiva, com abordagem quantitativa de 69 universidades federais que prestaram contas ao TCU por meio de seus relatórios de gestão e de auditoria, nos exercícios de 2021 a 2023, resultando em uma amostra final com 16 instituições observadas.

Os princípios de conformidade que apresentaram maiores desafios foram relacionados à *conectividade das informações e ao relacionamento com as partes interessadas*, destacando a necessidade de aprimorar as práticas de gestão, especialmente no que se refere à comunicação das ações das universidades e ao engajamento com o público. De modo geral, as universidades federais ainda não alcançaram plena aderência às exigências do Tribunal de Contas da União (TCU) em relação ao formato de RI, conforme os princípios estabelecidos no artigo 4º da Instrução Normativa-TCU 84/2020. Isso reforça a importância de melhorias contínuas tanto na conformidade quanto na qualidade dos relatórios de gestão apresentados pelas instituições.

A falta de aderência a esses princípios pode impactar negativamente a transparência e a prestação de contas, além de dificultar a identificação de oportunidades de melhoria na gestão. Assim, torna-se essencial que as universidades invistam em iniciativas para aprimorar essas áreas, o que pode incluir treinamentos,

revisão de processos e maior envolvimento das partes interessadas no desenvolvimento dos relatórios.

Entre os possíveis motivos ou justificativas para os achados, destacam-se: A complexidade da estrutura organizacional das universidades federais, que dificulta a articulação entre unidades para integrar informações de forma clara e conectada; A baixa institucionalização de práticas de escuta e envolvimento de partes interessadas, o que reflete uma cultura ainda pouco utilizada de participação social; A falta de capacitação das equipes responsáveis pelos relatórios, somada à pouca familiaridade com os princípios do Relato Integrado, o que impacta negativamente a qualidade das informações apresentadas e desigualdade entre as regiões brasileiras em termos de maturidade da governança pública, o que pode influenciar os níveis de conformidade.

Um dos achados mais relevantes foi a sinergia entre os princípios do Relato Integrado, evidenciada pela matriz de correlação. Esforços concentrados em áreas como foco estratégico, conectividade da informação e relacionamento com partes interessadas podem gerar efeitos positivos em outros aspectos, como clareza e concisão. Isso reforça a importância de uma abordagem integrada para a elaboração dos relatórios.

O presente estudo contribui com a literatura sobre o tema e preenche uma lacuna teórica ao examinar sistematicamente as deficiências de conformidade nos Relatórios de Gestão das universidades federais brasileiras, com foco nas normas de Relato Integrado estabelecidas pelo TCU e na Instrução Normativa nº 05/2021 da CGU. Embora existam estudos sobre prestação de contas no setor público, poucos analisam a aplicação do Relato Integrado nas universidades e os impactos dessas regulamentações. A pesquisa observou-se que as universidades da amostra divulgam as informações de forma incompleta, de modo que as deficiências exigem ações por

parte dos reguladores. Portanto, sugere-se o estabelecimento de políticas que fortaleçam a conformidade dos Relatórios Gestão e pareceres de auditoria, com o intuito de melhorar a transparência, a prestação de contas e a qualidade das informações divulgadas.

O presente estudo apresenta limitações, tal como a restrição amostral, a técnica de análise e a ausência de análise de relações de causalidade. Desse modo, para estudos futuros, sugere-se o aumento do número amostral, bem como a aplicação de técnicas que possibilitem a análise dos determinantes da divulgação. Além disso, é preciso compreender em profundidade as características das universidades com menores níveis de conformidade.

REFERÊNCIAS

- Ahmed, M. M. A. (2023). The relationship between corporate governance mechanisms and integrated reporting practices and their impact on sustainable development goals: evidence from South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 31(6), 1919-1965. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2022-1706>.
- Alves, M. A. (2021). *Pra bom entendedor, meia palavra basta? Relato integrado e legibilidade nos relatórios de gestão do setor público brasileiro* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal Fluminense – UFF]. Repositório Institucional da UFF. <https://app.uff.br/riuff/handle/1/25591>.
- Bairral, M. A. da. C., Silva, A. H. C., & Alves, F. J. dos S. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 643-675. <https://doi.org/10.1590/0034-7612125158>
- Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159-178. <https://doi.org/10.2307/2490232>
- Beaver, W. H. (1968). The information content of annual earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 6, 67-92. <https://doi.org/10.2307/2490070>
- Biondi, L., & Bracci, E. (2018). Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: a fad and fashion perspective. *Sustainability*, 10(9), 1-16. <https://doi.org/10.3390/su10093112>
- Decisão normativa nº 170, de 19 de setembro de 2018. (2018). Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas no exercício de 2018, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010. Tribunal de Contas da União (TCU). <https://auditoria.mpu.mp.br/prestacao-de-contas-do-mpu/contas-do-exercicio-de-2018/DNTCU1702018UNIDADESJURISDICIONADASCONTAS2018.pdf>
- Decisão normativa nº 187, de 9 de setembro de 2020. (2020). Divulga a relação das unidades prestadoras de contas (UPC), na forma do disposto no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020, estabelece os elementos de conteúdo do relatório de gestão e define os prazos de atualização das informações que integram a prestação de contas da administração pública federal, nos termos do art. 5º, § 1º e art. 6º; art. 8º, inciso III e § 3º; e art. 9º, § 3º da Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020. Tribunal de Contas da União (TCU). <https://www.gov.br/aeb/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/prestacao-de-contas/DN1872020.pdf>
- Decisão Normativa-TCU nº 198, de 23 de março de 2022. (2022). Estabelece normas complementares para a prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal. Tribunal de Contas da União (TCU).

https://www.gov.br/defesa/pt-br/acesso-a-informacao/transparencia-e-prestacao-de-contas/2023/decisao_normativa_tcu_1982022_artigos_6_e_7_atualizado.pdf

Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2022. (2022). Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm

Deegan, C., Rankin, M., & Tobin, J. (2002). An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997: a test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), 312-343. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570210435861>

Eccles, R. G., & Spiesshofer, B. (2015). Integrated reporting for a re-imagined capitalism. *Harvard Business School General Management Unit Working Paper*, 16-32. https://www.hbs.edu/ris/Publication%20Files/16-032_3860cfaa-ebd3-4d7e-ac9a-53272ca8cc2d.pdf

Figueiredo, V. da. S. (2023). *Nível de aderência ao relato integrado e de sustentabilidade das instituições de ensino superior federais brasileiras* [Tese de doutorado, Universidade de Brasília – UnB]. Repositório Institucional da UnB. http://www.ppgcont.unb.br/images/Teses/Tese_Final_-_Vanuza_da_Silva_Figueiredo.pdf

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6a ed.). Atlas.

Guthrie, J., Manes-Rossi, F., & Orelli, R. L. (2017). Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organisations. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 553-573. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2017-0155>

Hill, C. W. L., & Jones, T. M. (1992). Stakeholder-Agency Theory. *Journal of Management Studies*, 29(2), 131-154. <https://repository.ubharajaya.ac.id/19885/1/Agency%20Theory%20A%20Reading%20Final%20ISBN%2016022023.pdf>

Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>.

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. (2021). *Censo da educação superior: Sinopse estatística da educação superior 2021*. Inep. <https://www.gov.br/inep/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/indicadores-educacionais/indicadores-financeiros-educacionais>

Instrução normativa conjunta MP-CGU nº 1, de 10 de maio de 2016. (2016). Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Controladoria Geral da União (CGU). <file:///C:/Users/Cliente/Downloads/instrucao-normativa-conjunta-no-1-de-10-de-maio-de.pdf>

- Instrução normativa nº 05, de agosto de 2021. (2021). Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer de prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Controladoria Geral da União (CGU). https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/66718/4/IN_5_2021.pdf
- Instrução normativa nº 84, de 22 abril 2020. (2020). Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. Tribunal de Contas da União (TCU). <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>.
- International Integrated Reporting Council. (2014). *A estrutura internacional para relato integrado*. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portugese-final-1.pdf>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Linczuk, L. M. W. (2012). *Governança aplicada à Administração Pública – a Contribuição da Auditoria Interna para sua Efetivação: um estudo em universidades públicas federais* [Dissertação de mestrado, Universidade Tecnológica Federal do Paraná]. Repositório Institucional da UTFPR. <https://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/381>.
- Marçola, C. (2011). Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista do Serviço Público*, 62(1), 75-87. <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62/58>
- Mio, C. (2020). Relatórios integrados: o estado da arte dos Relatórios Corporativos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 207-211. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202090330>
- Pavlopoulos, A., Magnis, C., & Iatridis, G. E. (2019). Integrated reporting: an accounting disclosure tool for high quality financial reporting. *Research in International Business and Finance*, 49, 13-40. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0275531918304458>.
- Ramos, T. B. (2009). Desenvolvimento de indicadores regionais de sustentabilidade e o papel da academia nesse processo: A prática portuguesa. *Journal of Cleaner Production*, 17(12), 1101–1115. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2009.02.024>
- Silva, N. A. M. (2023). *Plano de fundo para o relato integrado: o caso da Universidade Federal de Santa Maria* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Maria – UFMS]. Repositório Institucional da UFMS

https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/28421/DIS_PPGGOP_2023_SILVA_NATHALLYA.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Tribunal de Contas da União. (2022). *Relatório de gestão: guia para elaboração na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas* (3a ed.). TCU. https://portal.tcu.gov.br/data/files/87/20/39/9D/AA90671053455957F18818A8/Relatorio_gestao_guia_elaboracao_forma_relatorio_integrado_3_edicao.pdf.

Valencia, L. A. R., Queiruga, D., & González-Benito, J. (2015). Relationship between transparency and efficiency in the allocation of funds in nongovernmental development organizations. *Voluntas*, 26, 2517-2535. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-014-9527-1>

Zorzal, L. (2015). *Transparência das informações das universidades federais: estudo dos relatórios de gestão à luz dos princípios de boa governança na administração pública federal* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Brasília]. Repositório Institucional da UnB. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/19202>

CAPÍTULO 3

COMO MELHORAR A CONFORMIDADE DO RELATÓRIO DE GESTÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS: UM ESTUDO DE CASO.

RESUMO

Este estudo técnico tem como objetivo propor soluções que contribuam para o aprimoramento da qualidade e da conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais, fortalecendo os princípios da governança pública, a transparência institucional e a efetividade na prestação de contas. A análise baseia-se no modelo de Relato Integrado (RI), adotado como referência pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme a Decisão Normativa nº 170/2018. A pesquisa concentra-se em três universidades federais com menor aderência aos princípios estabelecidos na Instrução Normativa TCU nº 84/2020, no exercício de 2023. As análises identificaram fragilidades estruturais e conceituais que comprometem a clareza, a coerência e a utilidade das informações apresentadas. Diante disso, foram propostas soluções como definição de metas, integração de dados, padronização de processos e inclusão de análise estratégica.

Palavras-chave: Relatório de Gestão; conformidade; universidades federais brasileiras.

1. INTRODUÇÃO

A administração pública federal tem passado por um processo contínuo de modernização, com o objetivo de ampliar a transparência e a eficiência na prestação de contas. No âmbito das universidades federais, a elaboração do Relatório de Gestão Anual deve atender às exigências do Tribunal de Contas da União (TCU), especialmente no que se refere à conformidade com os princípios orientadores estabelecidos no artigo 4º da Instrução Normativa TCU nº 84/2020.

Essas instituições gerenciam volumes expressivos de recursos públicos, sendo, em alguns estados da federação, o segundo maior investimento público, atrás apenas do orçamento estadual (Linczuk, 2012). Esse cenário evidencia a relevância estratégica das universidades federais, que desempenham papel fundamental não apenas na produção de conhecimento, mas também no desenvolvimento econômico e social regional.

A partir da Decisão Normativa (DN) nº 170/2018, tornou-se obrigatória a adoção do modelo de Relato Integrado (RI) para a estruturação dos Relatórios de Gestão. Esse modelo, alinhado a padrões internacionais, busca promover maior padronização, coesão e qualidade na apresentação das informações institucionais, oferecendo uma visão integrada e orientada à geração de valor público.

No entanto, esse novo paradigma tem imposto desafios relevantes às universidades federais, principalmente no que se refere à adequação e à padronização dos Relatórios de Gestão. A pesquisa de Alves (2021) destaca dificuldades quanto à legibilidade e à clareza das orientações fornecidas aos gestores, o que afeta diretamente a qualidade da informação reportada.

A inovação deste estudo está na proposição de soluções técnicas concretas e viáveis para um problema recorrente e atual da administração pública: a melhoria da qualidade e da conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais, dentro do modelo de Relato Integrado (RI), exigido pela DN TCU nº 170/2018 e normatizado pela IN TCU nº 84/2020.

Diante desse contexto, o presente manuscrito técnico tem como objetivo propor soluções práticas e viáveis que contribuam para o aprimoramento da qualidade e da conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais, fortalecendo os princípios da governança pública, a transparência institucional e a efetividade na prestação de contas.

2. RELATÓRIO DE GESTÃO

A Decisão Normativa (DN) nº 170/2018, emitida pelo Tribunal de Contas da União (TCU), promoveu alterações significativas na elaboração dos relatórios anuais de prestação de contas da administração pública, determinando a adoção do modelo de Relato Integrado (RI) pelas universidades federais. Essa mudança teve como finalidade reduzir a assimetria informacional e ampliar os níveis de transparência na divulgação das informações institucionais.

Posteriormente, foram publicadas a Instrução Normativa (IN) nº 84/2020 e a DN nº 187/2020, que estabeleceram diretrizes e requisitos normativos para a prestação de contas das universidades. Uma das inovações mais relevantes dessas normativas foi a obrigatoriedade de adoção do modelo de RI a partir de 31 de março de 2021.

O modelo de Relato Integrado visa consolidar informações relevantes sobre a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas das universidades,

refletindo o contexto organizacional, social e ambiental em que a entidade está inserida. Essa abordagem tem como objetivo subsidiar o processo decisório dos gestores e ampliar a accountability perante os stakeholders (Perez et al., 2014).

Segundo Silva (2023), o principal desafio enfrentado pelas universidades federais não reside na concisão do relatório, mas na adaptação ao novo modelo, que exige a apresentação clara e estruturada dos produtos e serviços ofertados, bem como dos recursos empregados nos processos institucionais.

Os Relatórios de Gestão das universidades federais são elaborados com base nos dez princípios orientadores estabelecidos no artigo 4º da IN TCU nº 84/2020. Esses princípios visam orientar a estruturação da prestação de contas de forma estratégica, permitindo que as instituições adaptem o relatório à sua realidade organizacional. Conforme destaca o TCU (2022), essa abordagem favorece uma comunicação mais eficaz sobre os aspectos de estratégia, governança e desempenho, sem comprometer a transparência e a comparabilidade das informações entre instituições.

Durante o processo de prestação de contas, é obrigatória a publicação do Relatório de Gestão no portal institucional da universidade, acompanhado do respectivo parecer de auditoria interna. Para fins de verificação da conformidade com os princípios do Relato Integrado, as unidades de auditoria interna das universidades utilizam uma ferramenta de autoavaliação disponibilizada pelo TCU. Essa ferramenta mede o grau de aderência dos Relatórios de Gestão ao formato de Relato Integrado, conforme os princípios estabelecidos na Instrução Normativa TCU nº 84/2020.

Essa ferramenta possibilita que as universidades avaliem e aprimorem continuamente o processo de elaboração dos Relatórios de Gestão. Pode ser utilizada tanto pelos responsáveis pela elaboração, antes da publicação, quanto pelas

auditorias internas, após a publicação, contribuindo para o fortalecimento da governança, da accountability e da transparência.

Elaborada com fundamento na Instrução Normativa TCU nº 84/2020, na Decisão Normativa TCU nº 187/2020, no documento *Relatório de Gestão – Guia para elaboração na forma de Relato Integrado (2020)* e na *Estrutura Internacional de Relato Integrado* (IIRC, 2014), a ferramenta tem como objetivo verificar a existência, a relevância e a aplicabilidade dos elementos de conteúdo exigidos nos relatórios de gestão.

No âmbito dessa avaliação, o relatório de auditoria examina o nível de conformidade com os dez princípios orientadores: foco estratégico e no cidadão; conectividade da informação; relações com partes interessadas; materialidade; concisão; confiabilidade e completude; coerência e comparabilidade; clareza; tempestividade; e transparência. Cada princípio é composto por quatro quesitos, que podem receber as seguintes pontuações: 2 pontos para a resposta “Sim”, 1 ponto para “Mais ou menos” e 0 ponto para “Não”. A pontuação máxima por princípio é de 8 pontos, o que corresponde a 100% de aderência. Por exemplo, uma pontuação de 6 pontos indica 75% de conformidade. Os 10 princípios e seus respectivos quesitos, conforme a ferramenta de avaliação disponibilizada pelo TCU, estão apresentados no Quadro 1.

Princípio	Quesitos
Clareza	Relatório possui uma estrutura clara e objetiva
	As informações do Relatório são apresentadas de forma simples e objetiva.
	A sequência de informações é logicamente adequada e alinhada com a estrutura do RI.

	Há instrumentos visuais e links bem-posicionados, claros e de fácil compreensão de sua informação e de sua inserção no conteúdo.
Coerência e Comparabilidade	Os objetivos estratégicos e suas metas possuem alguma contextualização com cenário externo, com ameaças e oportunidades.
	Os resultados alcançados estão contextualizados no cenário externo e nos resultados de outras organizações do mesmo setor ou ramo de negócio.
	Os resultados alcançados no exercício são comparados com os de outros exercícios.
	Os custos e os recursos alocados são comparados com os de outros exercícios.
Concisão	O texto é suficiente para a compreensão da mensagem
	Existem links para informações complementares de forma adequada apenas para complementar a informação.
	A disposição do texto facilita a infográficos estão situados em pontos adequados do conteúdo.
	A quantidade e o volume das informações apresentadas diretamente no relatório de gestão está em volume adequado e sem excessos ou itens por demais detalhados
Conectividade da Informação	As informações financeiras possuem vinculação ao valor gerado financeiro e não financeiro e aos custos.
	As informações de resultados alcançados estão associadas aos objetivos estratégicos, suas metas e indicadores.
	As informações sobre alocação de recursos e custos possuem associação e apropriação pelos grandes processos, projetos, atividades da unidade.
	Os objetivos estratégicos estão claramente desdobrados em objetivos operacionais e também associados aos grandes processos, projetos e atividades.
Confiabilidade e Completude	O relatório contém uma explicação do todo da gestão que permita a compreensão de suas partes e de como se conectam.
	O relatório possui uma explicação do todo de seu conteúdo que facilite a compreensão de suas partes e de como estão encadeadas.
	A partir da visão do todo da gestão, há uma explicação de quais as partes principais que serão mais detalhadas.
	Há informações de como podem ser obtidos dados completos e mais detalhados da gestão que não estão apresentados especificamente no relatório.
Foco Estratégico e no Cidadão	Os objetivos estratégicos estão claramente apresentados.

	Foi demonstrado alinhamento entre a missão da unidade, os objetivos estratégicos estabelecidos para o exercício e os grandes processos e atividades da organização.
	Os objetivos estratégicos do exercício estão contextualizados em um quadro de geração de valor de curto, médio e longo prazo.
	Há uma demonstração de que os custos previstos são justificados pelo valor a ser gerado com o alcance dos objetivos estratégicos.
Materialidade	Há informações acerca dos critérios de seleção de conteúdo em razão da materialidade.
	As informações apresentadas estão situadas ou são agregadas numa mesma faixa de materialidade ou então em algumas faixas relevantes com a estrutura organizacional.
	É possível identificar os principais processos e os principais recursos da unidade que contribuem para seu resultado geral.
	É possível identificar os principais produtos e de que forma eles contribuem para o valor gerado e o resultado geral.
Relação com Partes Interessadas	Foram apresentadas ações direcionadas à identificação das partes interessadas e de suas necessidades.
	A apresentação dos objetivos estratégicos faz menção a mecanismos de identificação das necessidades das partes interessadas.
	Foram informados instrumentos ou indicadores de avaliação da satisfação das partes interessadas e de como eles retroalimentam a estratégia.
	Foram apresentadas informações de como a unidade avalia o valor gerado em relação a sua missão e ao valor e sustentabilidade da própria organização.
Tempestividade	Os setores envolvidos providenciam as informações em tempo hábil à elaboração do relatório de gestão.
	A equipe que elabora o relatório recebe as informações em tempo hábil à elaboração do relatório.
	O escopo proposto para o relatório de gestão contribui para a tempestividade em sua elaboração.
	A compreensão das informações demandadas para o relatório ocorre de modo fácil e rápido
Transparência	A informação contida no relatório é compreensível para o público em geral.
	A forma de apresentar as informações mostra-se adequada ao público em geral.
	O relatório indica o porquê de as informações apresentadas terem sido as escolhidas para constar no documentos.

	O relatório é facilmente encontrado e foi devidamente divulgado interna e externamente.
--	---

Quadro 1: Princípios e Quesitos da Autoavaliação do Relatório de Gestão
 Fonte: Adaptado de IN nº 84 (2020) / ferramenta de autoavaliação (TCU).

A pontuação dos itens é processada automaticamente pela ferramenta, gerando tabelas e gráficos que indicam o grau de aderência aos princípios e à estrutura do Relato Integrado, tanto por capítulo quanto no conjunto do relatório.

Mio (2020) enfatiza que os componentes essenciais da estrutura dos relatórios integrados abrangem diversos elementos de conteúdo e os princípios orientadores, que incluem o foco estratégico e a orientação para o futuro, a conectividade das informações e os relacionamentos com as partes interessadas.

3. DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Para dar início ao diagnóstico da situação-problema e identificar as deficiências na conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais, foi realizada uma análise detalhada dos relatórios de gestão e de auditoria de 55 universidades federais. Essas instituições prestaram contas ao Tribunal de Contas da União (TCU) e disponibilizaram os documentos referentes aos anos de 2021 a 2023 em seus sites oficiais.

Dentre as 55 universidades analisadas, 16 publicaram seus relatórios de auditoria contendo a descrição do percentual de aderência aos princípios do Relatório de Gestão.

A análise da Tabela 1 apresenta o percentual de conformidade em relação aos princípios de Relatório Gestão. Dessa análise, 16 universidades no período 2021-

2023, observou-se que o percentual médio de aderência entre as universidades chegou a 71%.

Tabela 1: Percentual de Conformidade por Ano e princípio

Princípios	2021	2022	2023	Média
Foco Estratégico e no Cidadão	66%	67%	65%	66%
Conectividade da Informação	65%	59%	64%	63%
Relação com Partes Interessadas	57%	58%	60%	58 %
Materialidade	74%	63%	63%	67%
Concisão	89%	78%	85%	83%
Confiabilidade e Completude	86%	72%	77%	77%
Coerência e Comparabilidade	65%	70%	67%	67%
Clareza	91%	84%	87%	86%
Tempestividade	75%	63%	76%	70%
Transparência	77%	69%	81%	75%
TOTAL	75%	68%	73%	71%

Fonte: Elaborada pela autora

A partir da análise das 16 universidades que divulgaram o percentual de aderência aos princípios do Relatório de Gestão, foram selecionadas as três com os menores índices de conformidade média em 2023.

Entre as instituições que divulgaram seus relatórios de auditoria com a descrição do percentual de aderência aos princípios do Relatório de Gestão, conforme o art. 4º da Instrução Normativa TCU 84/2020, as três com os menores índices de conformidade foram:

1. Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB) – 38% de aderência;
2. Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM) – 50% de aderência;
3. Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB) – 66% de aderência.

A Tabela 2 apresenta o percentual de aderência do Relatório de Gestão da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB) em 2023, conforme os princípios estabelecidos no art. 4º da Instrução Normativa TCU 84/2020.

Tabela 2: Conformidade Universidade Federal do Recôncavo da Bahia – 2023

Princípios	%
Foco Estratégico e no Cidadão	25%
Conectividade da Informação	25%
Relação com Partes Interessadas	0%
Materialidade	0%
Concisão	100%
Confiabilidade e Completude	50%
Coerência e Comparabilidade	0%
Clareza	100%
Tempestividade	50%
Transparência	63%
TOTAL	38%

Fonte: Elaborada pelo autor

A análise da Tabela 2 apresenta o percentual de aderência aos princípios do Relatório de Gestão da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB), exercício de 2023. Esses dados foram extraídos do relatório da auditoria interna da instituição, elaborado com base na ferramenta de autoavaliação do TCU. O resultado indicou um índice geral de conformidade de apenas 38%, com destaque para três princípios que não apresentaram qualquer aderência: Relação com Partes Interessadas, Materialidade e Coerência e Comparabilidade (0%).

Conforme análise apresentada no relatório de auditoria, as principais causas dessa ausência de conformidade são:

- a) **Materialidade:** O relatório deveria demonstrar o grau de atingimento dos objetivos estratégicos voltados à geração de valor público, fornecendo informações relevantes para a sociedade, cidadãos, usuários de serviços

públicos e provedores de recursos. A ausência desse conteúdo pode estar associada à falta de uma gestão baseada em riscos, o que impede a identificação de fatores que possam comprometer os objetivos institucionais e dificulta a formulação de estratégias para agregar valor aos resultados da universidade.

- b) **Relação com as Partes Interessadas:** O relatório deveria incluir informações sobre a natureza e a qualidade das relações da universidade com seus principais públicos de interesse. Além disso, deveria demonstrar como a universidade compreende, considera e responde aos legítimos interesses e necessidades desses públicos. Esse aspecto é fundamental para orientar o planejamento estratégico, considerando que a UFRB tem como missão atender às demandas sociais, produzir conhecimento e gerar valor para a sociedade, bem como para as organizações públicas e privadas que se beneficiam de seus serviços, como os resultados de pesquisas e ações de extensão.
- c) **Coerência e Comparabilidade:** O relatório não apresentou acompanhamento de séries históricas para os resultados alcançados pela instituição, nem comparações com cenários externos ou com outras instituições de natureza similar. Além disso, não houve contextualização dos objetivos estratégicos em relação aos custos envolvidos na geração de valor e no alcance desses objetivos. Essa ausência compromete a visão estratégica e o foco no cidadão, elementos fundamentais para a prestação de contas e para a melhoria da gestão institucional.

Por outro lado, a universidade atingiu 100% de conformidade nos princípios de Concisão e Clareza, demonstrando que o relatório apresenta informações diretas e de fácil compreensão.

No entanto, princípios fundamentais como Foco Estratégico e no Cidadão (25%), Conectividade da Informação (25%) e Confiabilidade e Completude (50%) apresentaram baixa aderência.

Segundo o relatório de auditoria, mesmo com uma pequena melhoria em relação ao período anterior, o nível de aderência ao princípio da Conectividade da Informação continua abaixo do esperado. Essa fragilidade decorre principalmente da falta de integração entre os dados financeiros e os resultados gerados, além da carência de informações mais precisas sobre os custos. O documento também não apresenta a distribuição dos recursos nem os custos correspondentes às principais atividades, projetos e processos realizados pela universidade.

Essa deficiência está diretamente relacionada à falta de um centro de custos capaz de consolidar essas informações. Além disso, a ausência de uma gestão baseada em governança e integridade compromete os resultados esperados. A auditoria interna já destacou, em diversas ocasiões, que necessita de padronização dos processos de trabalho e da implementação de indicadores de desempenho.

A Transparência (63%) e a Tempestividade (50%) também apresentam valores intermediários, indicando que há espaço para melhorias na divulgação oportuna e detalhada das informações.

A Tabela 3 apresenta o percentual de aderência do Relatório de Gestão da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri em 2023.

Tabela 3: Conformidade Fed. dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri – 2023

Princípios	%
Foco Estratégico e no Cidadão	25%
Conectividade da Informação	13%
Relação com Partes Interessadas	13%
Materialidade	50%

Concisão	88%
Confiabilidade e Completude	50%
Coerência e Comparabilidade	50%
Clareza	88%
Tempestividade	100%
Transparência	75%
TOTAL	50%

Fonte: Elaborada pela autora

A Tabela 3 apresenta o percentual de aderência do Relatório de Gestão da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM) para o exercício de 2023. De acordo com a análise, o índice geral de conformidade foi de 50%, indicando que a universidade atendeu parcialmente aos princípios estabelecidos pelo TCU.

Os dados revelam que a Tempestividade (100%), Concisão (88%) e Clareza (88%) foram os princípios com maior aderência, demonstrando que o relatório foi apresentado dentro do prazo e de forma clara e objetiva.

Por outro lado, os menores percentuais foram observados nos princípios de Conectividade da Informação (13%) e Relação com Partes Interessadas (13%), evidenciando fragilidades na integração das informações e na comunicação com os stakeholders. O Foco Estratégico e no Cidadão também apresentou um percentual baixo (25%), indicando desafios no alinhamento das ações institucionais com as necessidades da sociedade.

Embora a Materialidade (50%) tenha um desempenho intermediário, ainda há espaço para melhorias, especialmente na apresentação de informações que demonstrem a geração de valor público a curto, médio e longo prazos.

Os principais apontamentos apresentados no Relatório de Auditoria Interna da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM), conforme o Parecer nº 01/2024 (UFVJM), referem-se à análise do Relatório de Gestão exercício de 2023 da instituição, destacando as seguintes observações:"

- a) Ausência de apresentação de indicadores de desempenho acadêmico: A falta de métricas claras dificulta a avaliação da efetividade das ações institucionais e do impacto das atividades acadêmicas.
- b) Aprovação do Relatório de Gestão fora do prazo: O atraso na validação do documento compromete a tempestividade e a transparência na prestação de contas.
- c) Ausência de mapeamento por fluxogramas e procedimentos operacionais padrão: A falta desses instrumentos dificulta a padronização dos processos internos, reduzindo a eficiência administrativa e a rastreabilidade das informações.

A Tabela 4 apresenta o percentual de aderência do Relatório de Gestão da Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB) no exercício de 2023, evidenciando um índice geral de conformidade de 66%.

Tabela 4: Conformidade Universidade Federal do Oeste da Bahia - 2023

Princípios	%
Foco Estratégico e no Cidadão	63%
Conectividade da Informação	62%
Relação com Partes Interessadas	82%

Materialidade	82%
Concisão	68%
Confiabilidade e Completude	58%
Coerência e Comparabilidade	42%
Clareza	68%
Tempestividade	50%
Transparência	68%
TOTAL	66%

Fonte: Elaborada pelo autor

Os princípios com maior aderência foram Relação com Partes Interessadas (82%) e Materialidade (82). No entanto, princípios como Coerência e Comparabilidade (42%) e Tempestividade (50%) apresentaram menores índices, sugerindo desafios na padronização e no acompanhamento histórico dos resultados.

Os principais apontamentos identificados no *Parecer nº 001/2024/AUDIN/UFOB*, elaborado por laborado por Silva (2024), sobre o Relatório de Gestão da Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB) referente ao exercício de 2023, indicam diversas fragilidades, especialmente na estruturação e apresentação das informações. Entre os principais problemas observados, destacam-se:

- a) Falta de diretrizes estipuladas, principalmente em relação ao princípio de Confiabilidade e Completude, afetando a clareza das informações sobre Governança, Gestão de Riscos e Integridade.
- b) Deficiências no monitoramento de metas, especialmente no capítulo referente aos resultados da gestão, sem acompanhamento adequado dos objetivos estabelecidos.
- c) Ausência de uma estratégia clara, sem mensuração efetiva e desdobramento das metas, incluindo a falta de indicadores dos percentuais esperados anualmente e dos resultados alcançados.

- d) Incompletude na Visão Geral da Organização e do Ambiente Externo, comprometendo a contextualização do relatório.
- e) Ausência de avaliação detalhada das ações relativas à correição, governança, estratégia e desempenho, o que dificulta a análise dos avanços institucionais.
- f) Falta de uma revisão geral do relatório antes da publicação, o que pode ter impactado a consistência e a qualidade final do documento.

Com base nos dados das três universidades selecionadas para a análise amostral, foi realizada uma avaliação detalhada dos Relatórios de Gestão e dos Relatórios de Auditoria, com o objetivo de identificar as principais causas da baixa conformidade e propor soluções específicas para aprimorar a aderência dessas universidades às normas vigentes.

4. ANÁLISE DA SITUAÇÃO PROBLEMA E RECOMENDAÇÕES

Para alcançar o objetivo deste manuscrito técnico — propor soluções para melhorar a qualidade e a conformidade dos Relatórios de Gestão com as normas e diretrizes vigentes, promovendo uma gestão mais transparente e eficiente nas Universidades Federais brasileiras — a análise da situação-problema teve como base os dados das três universidades com menor índice de conformidade nos Relatórios de Gestão, selecionadas para a amostra: Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri e Universidade Federal do Oeste da Bahia.

4.1 ANÁLISE DA SITUAÇÃO PROBLEMA

A análise dos Relatórios de Gestão das universidades federais evidenciou que há deficiências significativas na conformidade com os princípios estabelecidos pela Instrução Normativa TCU nº 84/2020. Entre as 16 universidades que divulgaram o percentual de aderência, as três universidades apresentaram as menores médias: UFRB (38%), UFVJM (50%) e UFOB (66%). As principais deficiências observadas foram:

As principais deficiências identificadas no Relatório de Gestão da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB), exercício de 2023:

1. Ausência total de aderência a três princípios: *Materialidade*, *Relação com Partes Interessadas* e *Coerência e Comparabilidade*;
2. Baixa conectividade da informação (25%), demonstrando falta de integração entre os dados financeiros e não financeiros e ausência de correlação entre recursos utilizados e resultados gerados;
3. Falta de foco estratégico (25%), com poucas evidências de alinhamento entre ações institucionais e demandas da sociedade;
4. Ausência de gestão baseada em riscos, o que compromete a formulação de estratégias eficazes;
5. Falta de centro de custos e indicadores de desempenho, dificultando a análise histórica e a continuidade da gestão.

As principais deficiências identificadas no Relatório de Gestão da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM), exercício de 2023:

1. Baixa aderência à Conectividade da Informação e Relação com Partes Interessadas (13%);
2. Falta de indicadores de desempenho acadêmico, o que compromete a avaliação de resultados e o monitoramento das ações;
3. Aprovação do relatório fora do prazo, afetando a tempestividade e a confiabilidade da prestação de contas;
4. Ausência de fluxogramas e procedimentos padrão, o que dificulta a eficiência e a rastreabilidade das informações.

As principais deficiências identificadas no Relatório de Gestão da Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB), exercício de 2023:

1. Apesar de melhores índices em alguns princípios, ainda apresenta fragilidade em Coerência e Comparabilidade (42%), *Confiabilidade e Completude (58%)* e *Tempestividade (50%)*;
2. Falta de diretrizes claras sobre Governança, Riscos e Integridade, comprometendo a confiabilidade das informações;
3. Ausência de metas definidas e estratégias de monitoramento, prejudicando a efetividade do planejamento institucional;
4. Incompletude na Visão Geral e nas ações de correição, revelando falhas na contextualização e autoavaliação organizacional;
5. Indícios de falta de revisão final antes da publicação, o que compromete a qualidade do relatório.

4.2 RECOMENDAÇÕES

Com base na análise situacional dos índices de conformidade das universidades federais do Recôncavo da Bahia (UFRB – 38%), dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM – 50%) e do Oeste da Bahia (UFOB – 66%), e considerando os princípios previstos no art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 84/2020, bem como os quesitos de avaliação constantes na ferramenta de autoavaliação disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme demonstrado no Quadro 1, propõem-se as seguintes recomendações de melhoria:

O Quadro 2 apresenta as principais deficiências identificadas nos Relatórios de Gestão da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB) referentes ao exercício de 2023, acompanhadas da respectiva análise dos princípios afetados conforme a Instrução Normativa TCU nº 84/2020. Além disso, são sugeridas soluções práticas que podem ser adotadas pela instituição com vistas à melhoria da qualidade da informação prestada, à aderência aos princípios do Relato Integrado.

UNIVERSIDADE	PRINCÍPIO	DEFICIÊNCIA	SOLUÇÕES PROPOSTAS
UFRB	Materialidade	Ausência de informações sobre alcance de objetivos no curto, médio e longo prazos	Implementar gestão baseada em riscos para identificar fatores críticos que impactam o valor público e orientar a definição de estratégias e metas alinhadas às demandas sociais – <i>Exemplo</i> revisão do PDI e Utilizar matrizes de risco e integrar os riscos à gestão estratégica da universidade, destacando aqueles que impactam diretamente os indicadores de desempenho monitorados pelo TCU
UFRB	Relação com Partes Interessadas	Nenhuma evidência de diálogo com partes interessadas	Estabelecer canais formais de escuta ativa (ex.: pesquisas, audiências públicas) e registrar como suas contribuições influenciam decisões e planos

UFRB	Coerência e Comparabilidade	Baixa conectividade da informação e ausência de comparação com dados históricos ou setoriais	Adotar modelo integrado de apresentação de resultados, comparando metas e indicadores com anos anteriores e com instituições similares
UFRB	Foco Estratégico	Falta de alinhamento entre ações e demandas da sociedade	Atualizar planejamento estratégico com base em diagnóstico socioeconômico regional e indicadores de desempenho alinhados à missão institucional

Quadro 2: Deficiências e soluções propostas (Relatórios de Gestão 2023) (UFRB).

Fonte: Elaborada pela autora

O quadro 2 evidencia deficiências estruturais e conceituais no Relatório de Gestão da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia (UFRB), com impactos a coerência das informações prestadas e a capacidade de demonstrar geração de valor público. As soluções propostas são viáveis e, se implementadas, podem contribuir para o aprimoramento da gestão universitária e da prestação de contas à sociedade.

O Quadro 3 apresenta as principais deficiências identificadas nos Relatórios de Gestão da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM), referentes ao exercício de 2023, acompanhadas da respectiva análise dos princípios afetados conforme a Instrução Normativa TCU nº 84/2020. Além disso, são sugeridas soluções.

Quadro 3 Deficiências e soluções propostas (Relatórios de Gestão 2023) (UFVJM)

UNIVERSIDADE	PRINCÍPIO	DEFICIÊNCIA	SOLUÇÕES PROPOSTAS
UFVJM	Conectividade da Informação	Baixa integração entre dados financeiros e não financeiros	Utilizar painéis integrados de gestão com indicadores vinculados a objetivos estratégicos e relatórios analíticos que conectem insumos, processos e resultados.
UFVJM	Relação com Partes Interessadas	Ausência de canais formais de engajamento	Criar plano de comunicação institucional que preveja consulta e retorno aos públicos internos e externos
UFVJM	Conectividade da Informação	Inexistência de indicadores acadêmicos e gerenciais	Instituir sistema de monitoramento e avaliação com métricas claras e periódicos para todas as áreas da gestão
UFVJM	Tempestividade	Relatório com aprovação fora do prazo legal	Implementar cronograma de elaboração, revisão e aprovação do relatório com responsabilidades definidas e monitoramento mensal
UFVJM	Confiabilidade e Completude	Ausência de fluxogramas e padrões operacionais	Mapear processos-chave da gestão e documentá-los com fluxogramas e protocolos padronizados

Fonte: Elaborada pela autora

A análise apresentada no Quadro 3 evidencia pontos que comprometem a efetividade do Relatório de Gestão da UFVJM no exercício de 2023. As soluções propostas buscam enfrentar essas fragilidades por meio de iniciativas práticas, como o uso de painéis integrados de gestão, criação de canais de diálogo com a sociedade, institucionalização de rotinas de planejamento e controle, além da padronização dos processos internos. Essas medidas, se implementadas, podem fortalecer a governança, a transparência e a geração de valor público, contribuindo para a melhoria contínua dos Relatórios de Gestão da instituição.

O Quadro 4 apresenta as principais deficiências identificadas nos Relatórios de Gestão da Universidade Federal (UFOB) referentes ao exercício de 2023

acompanhadas da respectiva análise dos princípios afetados conforme a Instrução Normativa TCU nº 84/2020. Além disso, são sugeridas soluções.

UNIVERSIDADE	PRINCÍPIO	DEFICIÊNCIA	SOLUÇÕES PROPOSTAS
UFOB	Coerência e Comparabilidade	Fragilidade na contextualização e comparação dos dados	Integrar os resultados com exercício anteriores e outras IFES e associar metas aos objetivos estratégicos e à realidade institucional
UFOB	Confiabilidade e Completude	Informações desconectadas ou incompletas	Criar checklists de validação para garantir que todas as áreas estratégicas estão contempladas com dados consistentes
UFOB	Foco Estratégico e no Cidadão e Conectividade da Informação	Falta de metas definidas e acompanhamento	Definir metas e criar relatórios periódicos de desempenho com base em painéis de controle
UFOB	Coerência e Comparabilidade	Visão superficial e desconectada do ambiente externo	Incluir análise de cenário e fatores externos (ex.: contexto regional, tendências educacionais) na introdução do relatório
UFOB	Confiabilidade e Completude e clareza.	Indícios de ausência de revisão final	Instituir grupo revisor multidisciplinar com prazo específico para garantir clareza, consistência e padronização do documento final

Quadro 4: Deficiências e soluções propostas (Relatórios de Gestão 2023) (UFOB)

Fonte: Elaborada pela autora

O Relatório de Gestão 2023 da UFOB apresenta falhas que comprometem a qualidade da informação e o atendimento aos princípios do Relato Integrado. As principais deficiências envolvem falta de contextualização, informações incompletas, ausência de metas e de análise do ambiente externo, além da inexistência de revisão final. As soluções propostas, como integração de dados, criação de painéis de controle, análise de cenário e revisão técnica, são viáveis e, se adotadas, podem fortalecer a consistência do relatório, a transparência institucional e a capacidade da universidade em demonstrar a geração de valor público.

As análises realizadas demonstram que, embora específicas, as deficiências identificadas nos casos da UFRB, UFVJM e UFOB são representativas de desafios recorrentes enfrentados por diversas universidades federais em seus processos de prestação de contas.

Assim, as soluções propostas nos quadros anteriores, ainda que derivadas de estudos de caso, são aplicáveis de forma mais ampla ao contexto da administração das universidades. Recomenda-se, portanto, que as universidades federais adotem práticas estruturadas como:

- ❖ a institucionalização da gestão de riscos;
- ❖ a implementação de canais de escuta com partes interessadas;
- ❖ o uso de painéis integrados de desempenho;
- ❖ a definição clara de metas alinhadas ao planejamento estratégico;
- ❖ e a formalização de rotinas de revisão e validação das informações reportadas.

Tais medidas contribuem para o fortalecimento da governança, para a aderência aos princípios do Relato Integrado e para a efetiva demonstração da geração de valor público, promovendo maior qualidade e transparência nos Relatórios de Gestão das universidades federais.

5. CONCLUSÃO

As soluções propostas para aprimorar os Relatórios de Gestão das universidades analisadas (UFRB, UFVJM e UFOB) convergem para ações voltadas ao fortalecimento da governança, da transparência e da qualidade da informação. Entre as principais recomendações, destacam-se: a definição de metas claras e o uso

de painéis de controle para monitoramento; a integração entre dados financeiros e não financeiros; a adoção de mecanismos formais de escuta e participação das partes interessadas; e a padronização de processos por meio de fluxogramas e checklists. Recomenda-se, ainda, a inclusão de análises estratégicas e de contexto externo nos relatórios, bem como a constituição de grupos revisores multidisciplinares para garantir a consistência e a clareza do documento.

Complementarmente, reforça-se a importância da utilização da ferramenta de autoavaliação disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) na fase de elaboração dos relatórios, pois permite diagnosticar fragilidades, orientar melhorias contínuas e assegurar maior aderência aos princípios do Relato Integrado e às exigências da Instrução Normativa TCU nº 84/2020.

O presente estudo técnico pretende contribuir com a elaboração dos Relatórios de Gestão das universidades federais brasileiras, alinhando-os às normas de Relato Integrado do TCU e à Instrução Normativa nº 05/2021 da CGU.

Sugere-se que pesquisas futuras investiguem, por meio de entrevistas com as equipes técnicas responsáveis por elaboração do relatório de gestão, os desafios e oportunidades na elaboração dos Relatórios de Gestão.

REFERÊNCIAS

- Alves, M. A. (2021). *Pra bom entendedor, meia palavra basta? Relato integrado e legibilidade nos relatórios de gestão do setor público brasileiro* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal Fluminense – UFF]. Repositório Institucional da UFF. <https://app.uff.br/riuff/handle/1/25591>.
- Auditoria Interna – Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri. (2024). *Parecer 01/2024 – Relatório de Gestão 2023*. Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri. <https://portal.ufvjm.edu.br/auditoria/pareceres-e-consultorias-da-auditoria-interna/parecer-relatorio-de-gestao-2024.pdf>
- Borges, S. A. B. (2024). *Parecer da Auditoria Interna da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia - UFRB acerca da Prestação de Contas do exercício de 2023*. Universidade Federal do Recôncavo da Bahia. <https://www.ufrb.edu.br/auditoria/relatorio-anual-de-atividades-de-auditoria->
- Decisão normativa nº 170, de 19 de setembro de 2018. (2018). Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas no exercício de 2018, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010. Tribunal de Contas da União (TCU). <https://auditoria.mpu.mp.br/prestacao-de-contas-do-mpu/contas-do-exercicio-de-2018/DNTCU1702018UNIDADESJURISDICIONADASCONTAS2018.pdf>
- Decisão normativa nº 187, de 9 de setembro de 2020. (2020). Divulga a relação das unidades prestadoras de contas (UPC), na forma do disposto no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020, estabelece os elementos de conteúdo do relatório de gestão e define os prazos de atualização das informações que integram a prestação de contas da administração pública federal, nos termos do art. 5º, § 1º e art. 6º; art. 8º, inciso III e § 3º; e art. 9º, § 3º da Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020. Tribunal de Contas da União (TCU). <https://www.gov.br/aeb/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/prestacao-de-contas/DN1872020.pdf>.
- Instrução normativa nº 84, de 22 de abril 2020. (2020). Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. Tribunal de Contas da União (TCU). <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>
- Linczuk, L. M. W. (2012). *Governança aplicada à Administração Pública – a Contribuição da Auditoria Interna para sua Efetivação: um estudo em universidades públicas federais* [Dissertação de mestrado, Universidade Tecnológica Federal do Paraná]. Repositório Institucional da UTFPR. <https://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/381>.

- Mio, C. (2020). Relatórios integrados: o estado da arte dos Relatórios Corporativos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 207-211. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202090330>
- Perez Junior, J. H., Olivieri Neto, R., & Silva, C. A. S. (2014). *Relatório integrado: integração entre as informações financeiras, de sustentabilidade e de governança em relatórios corporativos*. Atlas.
- Silva, N. A. M. (2023). *Plano de fundo para o relato integrado: o caso da Universidade Federal de Santa Maria* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Maria – UFMS]. Repositório Institucional da UFMS https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/28421/DIS_PPGGOP_2023_SILVA_NATHALLYA.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Silva, T. P. da. (2024). *Parecer nº 001/2024/AUDIN/UFOB de 04/04/2024 – Assunto: Prestação de contas anual da Universidade Federal do Oeste da Bahia - UFOB – Relatório de gestão exercício 2023*. Universidade Federal do Oeste da Bahia. https://ufob.edu.br/a-ufob/transparencia-e-prestacao-de-contas/2023-1/Parecer_AUDIN_UFOB_Relatorio_de_Gestao_2023__FINAL_assinado_2.pdf
- Tribunal de Contas da União. (2022). *Relatório de gestão: guia para elaboração na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas* (3a ed.). TCU. https://portal.tcu.gov.br/data/files/87/20/39/9D/AA90671053455957F18818A8/Relatorio_gestao_guia_elaboracao_forma_relatorio_integrado_3_edicao.pdf.
- Zorzal, L. (2015). *Transparência das informações das universidades federais: estudo dos relatórios de gestão à luz dos princípios de boa governança na administração pública federal* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Brasília]. Repositório Institucional da UnB. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/19202>

CAPÍTULO 4

A IMPORTÂNCIA DA GOVERNANÇA PARA A CONFORMIDADE DO RELATÓRIO DE GESTÃO

RESUMO

O Relatório de Gestão das Universidades Federais e dos Institutos Federais de Ensino (IFES) apresenta as atividades, o desempenho e os resultados das instituições em determinado período, promovendo transparência e assegurando a prestação de contas à sociedade e aos órgãos de controle. Desde 2018, o Tribunal de Contas da União (TCU) exige que esses relatórios sejam elaborados no formato de Relato Integrado, conforme estrutura internacional. Nesse contexto, a governança corporativa tem papel relevante na conformidade dos relatórios, contribuindo para o aprimoramento institucional. Este estudo objetiva identificar os impactos da governança na conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades e IFES brasileiros. A metodologia quantitativa utilizou uma amostra final de 22 Universidades Federais e 6 Institutos Federais de Ensino (IFES), que divulgaram Relatórios de Gestão, auditoria e governança pública entre 2021 e 2023. Aplicou-se um modelo de regressão linear múltipla, estimado pelo método dos mínimos quadrados ordinários (MQO). Os resultados confirmam a hipótese da pesquisa, evidenciando que a governança tem impacto positivo e estatisticamente significativo na conformidade dos Relatórios de Gestão. Assim, gestores podem usar esses resultados para identificar áreas de melhoria na governança e prestação de contas, enquanto órgãos reguladores, como o TCU, podem avaliar e monitorar a conformidade dos relatórios das Universidades Federais e IFES.

Palavras-chave: relatório de gestão; relato integrado; aderência; relatório de auditoria; universidades federais e institutos federais de ensino (IFES)

1. INTRODUÇÃO

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a Administração Pública Brasileira tem passado por significativas transformações, impulsionadas por iniciativas de reestruturação do Estado com foco na eficiência, transparência e accountability. Nesse cenário, o Relatório de Gestão das Universidades e Institutos Federais de Ensino (IFES) configura-se como um instrumento de prestação de contas que apresenta, de forma sistematizada, as atividades, o desempenho e os resultados alcançados pela instituição em determinado período, abrangendo suas estratégias, práticas de governança e realizações acadêmicas e administrativas (Tribunal de Contas da União (TCU, 2022).

Segundo Ahmed (2023), a divulgação sistemática dessas informações é fundamental para alinhar a atuação institucional aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e à estratégia organizacional. No entanto, como alertam DeHaan et al. (2015), a simples divulgação das informações não assegura sua fidedignidade, uma vez que podem ocorrer conflitos de agência e práticas de gerenciamento de resultados.

No contexto nacional, as Universidades Federais e os Institutos Federais de Ensino (IFES) desempenham papel estratégico na promoção da educação e no avanço científico do país, além de gerenciarem grandes volumes de recursos públicos. Conforme Schwartzman, Silva e Coelho (2021), a expansão dessas instituições foi acompanhada por um aumento progressivo dos financiamentos públicos, tanto para o setor público quanto para o privado.

Com vistas ao aprimoramento da transparência, sustentabilidade e governança na utilização dos recursos públicos, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a

exigir, a partir de 2018, que os Relatórios de Gestão fossem elaborados com base nos princípios do Relato Integrado (RI). Para Zorza et al. (2016), a adoção de boas práticas de governança amplia o acesso dos cidadãos às informações e aos serviços públicos, promovendo maior responsabilidade e confiança institucional. Zorzal (2015) reforça essa perspectiva ao destacar que a governança, por meio de mecanismos estruturados, contribui para o desempenho institucional e a transparência da administração pública.

Nesse sentido, as IFES passaram a adotar o Índice de Efetividade da Governança (iESGo), ferramenta desenvolvida pelo TCU, com o intuito de avaliar e aperfeiçoar suas práticas organizacionais. De acordo com Lopes (2023), a governança institucional atua como instrumento para a melhoria contínua dos processos e como ferramenta de transparência e alinhamento estratégico. Além disso, conforme Dragomir e Dumitru (2023), variáveis de governança corporativa, como responsabilidade social, estrutura de propriedade e contratação de auditorias, influenciam diretamente a qualidade dos Relatos Integrados.

Diante disso, visando fortalecer a conformidade dos Relatórios de Gestão, a Controladoria-Geral da União (CGU) publicou a Instrução Normativa nº 05/2021, que tornou obrigatória a divulgação dos relatórios de auditoria interna como parte do processo de prestação de contas das universidades federais. No entanto, por ser uma exigência recente, ainda são escassos os estudos empíricos nacionais que investigam, de forma sistemática, como o nível de governança influenciam a conformidade dos Relatórios de Gestão produzidos pelas instituições federais de ensino superior.

Dessa forma, o presente estudo se justifica pela necessidade de ampliar o conhecimento sobre a eficácia das práticas de governança adotadas nas

universidades e institutos federais e seu impacto na conformidade das informações prestadas à sociedade e aos órgãos de controle. Logo, o presente estudo busca responder à seguinte questão de pesquisa: Como a governança impacta a conformidade do Relatório de Gestão das universidades federais e IFES? Sendo assim, o objetivo do estudo foi identificar se a governança melhora ou não a conformidade do Relatório de Gestão das universidades federais e IFES brasileiras.

Portanto, o estudo contribui para a compreensão dos mecanismos de governança adotados pelas universidades federais brasileiras. Os resultados obtidos evidenciam a importância de estruturas de governança mais robustas e integradas, capazes de melhorar a qualidade das informações, aumentar a transparência dos processos. Dessa forma, favorecem a produção de Relatórios de Gestão mais consistentes, úteis e alinhados às exigências legais e às demandas da sociedade.

Nesse contexto, o estudo oferece subsídios relevantes para que gestores públicos e órgãos reguladores formulem políticas mais eficazes, promovendo maior eficiência, com a prestação de contas no âmbito das universidades e institutos federais brasileiras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 RELATÓRIO INTEGRADO DE GESTÃO

O Relatório de Gestão é um documento que apresenta uma análise detalhada e objetiva das atividades, desempenho e resultados de uma organização ao longo de um período específico, geralmente um ano fiscal. Para Alves (2021), o Relatório de Gestão representa um documento que viabiliza a avaliação abrangente do

desempenho das universidades e dos IFES ao longo do exercício financeiro, fornecendo informações e demonstrativos das unidades.

Os estudos sobre Relatório de Gestão no contexto nacional têm se concentrado principalmente na discussão teórica sobre a análise do nível de governança pública nos relatórios de gestão anuais das instituições públicas federais. Um exemplo disso é o trabalho de Araújo e Câmara (2022), que investigaram como as práticas de governança estão associadas ao desenvolvimento sustentável corporativo em empresas estatais federais sob controle direto da União.

O estudo realizado por Moreira (2015) examinou os impactos da aderência de boas práticas de governança pública pelas auditorias internas das universidades na conformidade. A pesquisa utilizou uma metodologia que envolveu a análise de conteúdo dos acórdãos do TCU relacionados às prestações de contas das universidades federais incluídas na amostra, bem como a coleta de dados por meio da aplicação de questionários.

Já no estudo de Castro (2016) os relatórios de gestão e outras informações fornecidas por cinco universidades públicas federais, levando em consideração as diretrizes de governança estabelecidas por órgãos de referência. Os resultados mostraram que, em média, as instituições alcançaram 60% de conformidade com a Lei de Acesso à Informação e 45,7% de adesão às boas práticas de governança. Já a pesquisa de Martins (2021) buscou avaliar o desempenho das universidades federais em relação ao Índice de Governança e Gestão (iGG) no ciclo de 2018, oferecendo uma descrição detalhada do desempenho de cada unidade federativa nos processos de governança e gestão a nível nacional.

A Decisão Normativa (DN) nº 170 (2018) do TCU promoveu mudanças no processo de elaboração do relatório anual de prestação de contas da administração

pública, estabeleceu que os relatórios de gestão das universidades federais e IFES adotassem o modelo de Relato Integrado (RI). O objetivo dessa mudança foi diminuir a assimetria informacional e aumentar os níveis de transparência corporativa. Em 2020, foram estabelecidas a Instrução Normativa (IN) nº 84 e a DN nº 187, respectivamente, as quais definiram regulamentações para a prestação de contas das entidades públicas federais. Uma das mudanças mais significativas trazidas por essas normativas foi a exigência da adoção do modelo de RI, a partir de 31 de março de 2021.

Apesar da relevância dos estudos mencionados, observa-se que a maioria das pesquisas foca em análises qualitativas ou descritivas sobre práticas de governança e conformidade, com ênfase em aspectos normativos e teóricos. São raros os estudos quantitativos que mensuram, de forma objetiva, a relação entre o nível de governança e a conformidade dos Relatórios de Gestão.

Além disso, embora haja avanços nas discussões sobre o tema na administração pública federal, persistem lacunas importantes na literatura nacional. A maioria das pesquisas analisa apenas um exercício financeiro isolado, dificultando a identificação de tendências e melhorias ao longo do tempo.

Há uma lacuna quanto à aplicação de técnicas estatísticas mais robustas (como regressão, análise fatorial ou modelos de equações estruturais) que permitam investigar com maior precisão os fatores que explicam variações na conformidade dos relatórios.

2.2 DEFICIÊNCIAS DO RELATÓRIO DE GESTÃO

Segundo o TCU (2022), o Relatório de Gestão orienta o planejamento estratégico, fortalece a governança, assegura conformidade regulatória e demonstra o impacto social e ambiental das universidades e IFES, alinhando-se aos objetivos de desenvolvimento sustentável. No entanto, universidades e IFES enfrentam desafios em relação ao alinhamento dos conteúdos e princípios definidos, bem como na reestruturação do modelo do Relatório de Gestão baseado no formato de Relato Integrado (RI). Segundo Silva (2023), o principal desafio enfrentado pelas universidades federais não reside na concisão do relatório, mas na adaptação ao novo modelo, que exige a apresentação clara e estruturada dos produtos e serviços ofertados, bem como dos recursos empregados nos processos institucionais.

Com o objetivo de aprimorar as práticas de conformidade do Relatório de Gestão, a Controladoria Geral da União (CGU) editou a Instrução Normativa (IN) nº 05/2021. Conforme (IN) nº 05/2021, o relatório de auditoria deve avaliar a conformidade com as normas aplicáveis à prestação de contas, a legalidade dos atos administrativos, a precisão das informações contábeis e financeiras, e o atingimento dos objetivos operacionais.

No âmbito dessa avaliação, o relatório de auditoria examina o nível de conformidade com os dez princípios orientadores (foco estratégico e no cidadão; conectividade da informação; relações com partes interessadas; materialidade; concisão; confiabilidade e completude; coerência e comparabilidade; clareza; tempestividade; e transparência) para a elaboração do Relatório de Gestão. Esses princípios são baseados nas diretrizes essenciais do relato integrado, representando

uma abordagem consistente e alinhada com as melhores práticas de relatório corporativo (IN nº 84, 2020).

A avaliação dos percentuais de aderência aos princípios baseia-se na ferramenta fornecida pelo TCU para a autoavaliação dos relatórios de gestão elaborados conforme o Relato Integrado (RI). Essa ferramenta segue os princípios estabelecidos no artigo 4º da Instrução Normativa nº 84 (2020) e as orientações sobre os elementos de conteúdo definidas pela Decisão Normativa nº 187 (2020).

Mio (2020) enfatiza que os componentes essenciais da estrutura dos relatórios integrados abrangem diversos elementos de conteúdo e os princípios orientadores, que incluem o foco estratégico e a orientação para o futuro, a conectividade das informações e os relacionamentos com as partes interessadas.

2.3 GOVERNANÇA

Na administração pública, o declínio gradual do modelo burocrático-weberiano de administração ao longo do século XX, aliado à crise fiscal global da década de 1980, levou ao surgimento do modelo de administração pública gerencial. Esse novo paradigma visava aumentar a eficiência do Estado e fortalecer sua habilidade de responder às demandas por serviços públicos de melhor qualidade (Matias-Pereira, 2022).

A Nova Governança Pública (NGP) surge como resposta às mudanças na administração pública, motivadas pela busca por maior eficiência, transparência, accountability integridade e participação social. Baseada nas teorias da administração, institucional e da agência, a NGP propõe uma gestão orientada por resultados e mais aberta ao diálogo com a sociedade. Pesquisas e relatórios indicam

que o avanço da governança está relacionado às pressões sociais por serviços públicos de qualidade, levando os governos a priorizarem a governança em suas agendas. Nesse contexto, a NGP se mostra promissora ao promover um modelo mais democrático, transparente e eficiente na formulação e execução de políticas públicas (Matias-Pereira, 2022).

Apesar de amplamente discutida nas áreas de ciência política e administração pública, a implementação eficaz da governança ainda constitui um grande desafio para as organizações. Conforme destacado por Peters (2013), essa dificuldade está relacionada à complexidade e à dinâmica dos contextos políticos, sociais e econômicos, demandando esforços contínuos de aperfeiçoamento e adaptação por parte dos governos e instituições públicas.

O decreto nº 9.203, de 2017, estabelece uma definição abrangente de governança na área pública. Segundo o decreto, governança pública é entendida pelo conjunto de práticas de líderes, tática e controle, cuja finalidade é medir, orientar e monitorar a gestão pública. Esses mecanismos têm como objetivo principal a condução de políticas públicas e a prestação de produtos e serviços que atendam aos interesses da sociedade.

De acordo com o Referencial Básico de Governança Pública do Tribunal de Contas da União (2020), o principal propósito da boa governança no setor público é conquistar e manter a confiança da sociedade, por meio de mecanismos eficazes que garantam o alinhamento das ações ao interesse público. Uma governança eficaz contribui para a segurança das transações e para a mitigação de riscos, sejam eles de origem externa ou relacionados à gestão interna. Isso se dá pelo fortalecimento da estrutura organizacional, por meio da adequada gestão de pessoas, recursos,

sistemas e processos, com foco no alcance dos objetivos institucionais de forma eficiente (Davies, 2006).

Pensando nisso, o TCU elaborou um guia de dez passos para uma governança corporativa eficaz, destinado a órgãos e entidades da administração pública. O propósito é medir, orientar e monitorar a gestão das políticas públicas, assegurando que, ao serem implementadas, estas atendam de maneira efetiva às necessidades da população (TCU, 2021).

A Política de Governança Pública, instituída pelo Decreto nº 9.203/2017, estabeleceu diretrizes para fortalecer a governança no setor público federal. Desde então, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a realizar levantamentos anuais, públicos e integrados à prestação de contas, com o objetivo de incentivar a adoção de boas práticas de governança nas instituições públicas. Esses levantamentos foram inicialmente conduzidos por meio do Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas (IGG) e, a partir de 2024, foram atualizados para o Índice de Efetividade da Governança (iESGo) – o Índice ESG do setor público (Tribunal de Contas da União [TCU], 2023).

Nesse contexto, a pesquisa de Hurtado et al. (2021), analisou o processo de institucionalização do Perfil Integrado de Governança Organizacional e Gestão Pública (IGG) nos Institutos Federais, identificando características isomórficas no campo organizacional. Com base em análises qualitativas e quantitativas dos ciclos de 2017 e 2018, o estudo apontou que o processo se iniciou com um isomorfismo relativo, evoluindo para padrões normativos e cognitivos.

No âmbito da governança, das universidades e IFES e várias organizações da administração pública utilizam os levantamentos o índice TCU iESGo, como referência para a implementação de práticas de gestão e governança. Além disso, esses índices

são empregados como indicadores em processos de planejamento estratégico por diversas instituições.

A coleta de dados do levantamento é realizada por meio de um questionário eletrônico de autoavaliação. Essa métrica, denominada iESGo, foi desenvolvida a partir da reestruturação do questionário iGG, passando a incorporar, na análise dos processos de governança e gestão, elementos relacionados à sustentabilidade ambiental e social (TCU, 2023).

O questionário iESGo contempla as seguintes áreas temáticas: liderança, estratégia, controle, gestão de pessoas, gestão de tecnologia da informação e segurança da informação, gestão de contratações, gestão orçamentária, sustentabilidade ambiental e sustentabilidade social. Para Nogueira et al. (2012), esses mecanismos de governança são essenciais para lidar com as dificuldades enfrentadas pelas universidades e IFES, especialmente devido à diversidade de formação e experiência profissional dos gestores.

Uma organização com boas práticas de governança tende a apresentar Relatórios de Gestão de maior qualidade. Estruturas de governança sólidas favorecem a transparência, a responsabilidade e a integridade, tornando as informações mais precisas e confiáveis. Segundo Santos (2010), a adoção dos princípios da governança corporativa representa uma inovação na administração pública, consolidando práticas formais que fortalecem a integridade e a transparência. Com base nisso, pretende-se testar a hipótese de que há associação entre os níveis de conformidade dos relatórios e os índices de governança, conforme previsto na Instrução Normativa nº 84/2020.

H1: A governança afeta positivamente a conformidade do Relatório de Gestão das universidades federais e IFES.

3. METODOLOGIA

3.1 AMOSTRA

A metodologia adotada neste estudo caracteriza-se como quantitativa, tanto quanto aos seus objetivos quanto à abordagem do problema. De acordo com Gil (2008), esse tipo de pesquisa vai além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, buscando compreender a natureza dessas relações.

Para investigar se a governança melhora a conformidade dos Relatórios de Gestão, foram consideradas 69 universidades federais e 38 IFES, das quais foram obtidos os seguintes documentos: i) Relatório de Gestão; ii) relatório de auditoria; e iii) iESGo. As informações foram retiradas diretamente dos sites das universidades federais e IFES e do site do TCU para os períodos de 2021 a 2023. Todas as variáveis do modelo foram obtidas por meio de informações coletadas desses relatórios. O período de análise estabelecido foi a partir de 2021, pois foi quando a IN nº 05 (2021) estabeleceu que as auditorias internas das universidades federais e IFES seriam obrigadas a divulgar os relatórios de auditoria de prestação de contas na página da entidade na internet, juntamente com o Relatório de Gestão do exercício.

A amostra inicial foi composta por 69 universidades federais e 38 IFES, totalizando 107 instituições. No entanto, 27 delas foram excluídas por não disponibilizarem seus relatórios de auditoria nos sites oficiais. Além disso, outras 52 instituições foram removidas por não apresentarem, em seus relatórios de auditoria, os percentuais de aderência aos princípios do Relato Integrado, conforme o art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 84/2020. A Tabela 1 detalha os critérios de exclusão e o processo de definição da amostra final.

Tabela 1: Construção da Amostra

	Nº de universidades e IFES eliminadas	Nº de Instituições restantes
Total de universidades federais 2021 a 2023		69
Total de IFES 2021 a 2023		38
Exclusão das universidades que não apresentaram relatório de auditoria	14	55
Exclusão das IFES que não apresentaram relatório de auditoria	13	25
Exclusão das universidades que não apresentaram relatórios de auditoria com o percentual de aderência aos princípios do relato integrado, conforme estabelecido no art. 4º da IN TCU 84/2020	33	22
Exclusão das IFES que não apresentaram relatórios de auditoria com o percentual de aderência aos princípios do relato integrado, conforme estabelecido no art. 4º da IN TCU 84/2020	19	6
Amostra final		28

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

A amostra inicial elegível foi composta por 22 universidades federais e 6 IFES, totalizando 28 instituições que divulgaram, em seus relatórios de auditoria, os percentuais de aderência aos princípios do Relato Integrado, conforme o art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 84/2020. No entanto, após ajustes nos dados das planilhas das variáveis utilizadas na regressão, três observações foram descartadas. Assim, a amostra final utilizada na análise quantitativa foi composta por 25 instituições.

A Tabela 2 apresenta a distribuição da frequência de universidades federais e IFES da amostra final.

Tabela 2: Frequência por Ano

Ano	Instituto Federal	Universidade Federal	Total
2021	0	7	7
2023	6	12	18
Total	6	19	25

Fonte: Elaborada pelo autor

Os dados da tabela indicam que, em 2021, foram registradas 7 observações dos percentuais de aderência dos Relatórios de Gestão das universidades federais, enquanto nenhuma observação foi registrada para as IFES. Em 2023, esse número

aumentou para 12 observações nas universidades federais e 6 nas IFES, totalizando 25 observações.

Quanto aos índices iESGo disponíveis na base de dados do site do TCU, apenas os referentes aos anos de 2021 e 2023 foram disponibilizados. Por esse motivo, o período de 2022 não consta na tabela da amostra.

3.2 MODELO

Para analisar se a governança melhora ou não a conformidade do Relatório de Gestão das universidades federais brasileiras e IFES, foi estimado o modelo de regressão linear múltipla exposto na Equação 1, utilizando o método MQO, com erros robustos a heterocedasticidade.

$$CONFORMIDADE_{it} = \beta_0 + \beta_1 GOVERNAN\c{C}A_{it} + \sum \beta_k Controle_k + \varepsilon_{it}, \quad (1)$$

Nesse caso, a $CONFORMIDADE_{it}$ representa o nível de conformidade do Relatório de Gestão da universidade federal i no ano t , $GOVERNAN\c{C}A_{it}$ representa o nível de governança da universidade i no ano t . Espera-se que o coeficiente β_1 seja positivo, indicando que quanto maior o nível de governança, melhor os princípios da conformidade do Relatório de Gestão das universidades.

3.2.1. Conformidade do Relatório de Gestão

A variável $CONFORMIDADE_{it}$ representa a média percentual de conformidade do Relatório de Gestão da universidade federal ou IFES no ano. Essa variável foi mensurada a partir dos percentuais de aderência aos princípios de conformidade do

Relatório de Gestão, conforme estabelecido no art. 4º da IN nº 84/2020, os quais foram extraídos dos relatórios de auditoria coletados nos sites das universidades federais.

A análise das universidades e institutos federais concentrou-se na verificação da conformidade dos Relatórios de Gestão com as diretrizes da Instrução Normativa nº 05/2021 da CGU. O foco principal foi a identificação, nos relatórios de auditoria, da planilha que apresenta o percentual de aderência dos relatórios de prestação de contas aos normativos legais. Conforme o artigo 16 da referida instrução, os pareceres de auditoria devem conter uma avaliação objetiva sobre o cumprimento das normas regulamentares.

A planilha do relatório de auditoria, que apresenta os percentuais de aderência, fundamenta-se na ferramenta disponibilizada pelo TCU para a autoavaliação dos relatórios de gestão elaborados de acordo com o Relato Integrado (RI). Essa ferramenta segue os princípios definidos no artigo 4º da Instrução Normativa nº 84 (2020), além das orientações sobre os elementos de conteúdo estabelecidas pela Decisão Normativa nº 187 (2020).

Essa ferramenta possibilita que as universidades avaliem e aprimorem continuamente o processo de elaboração dos Relatórios de Gestão. Pode ser utilizada tanto pelos responsáveis pela elaboração, antes da publicação, quanto pelas auditorias internas, após a publicação, contribuindo para o fortalecimento da governança, da accountability e da transparência.

Elaborada com fundamento na Instrução Normativa TCU nº 84/2020, na Decisão Normativa TCU nº 187/2020, no documento *Relatório de Gestão – Guia para elaboração na forma de Relato Integrado* (2020) e na *Estrutura Internacional de Relato Integrado* (IIRC, 2014), a ferramenta tem como objetivo verificar a existência, a

relevância e a aplicabilidade dos elementos de conteúdo exigidos nos relatórios de gestão.

A metodologia da ferramenta de autoavaliação do TCU se baseia nos 10 princípios definidos pela Instrução Normativa nº 84/2020, com o objetivo de mensurar o grau de aderência dos Relatórios de Gestão. Cada princípio é composto por quatro quesitos, que podem ser pontuados da seguinte forma: 2 pontos para a resposta “Sim”, 1 ponto para “Mais ou menos” e 0 ponto para “Não”. A pontuação máxima por princípio é de 8 pontos, equivalendo a 100% de aderência. Por exemplo, uma pontuação de 6 pontos representa 75% de conformidade. Os 10 princípios e seus respectivos quesitos estão apresentados no Quadro 1.

Quadro 1: Princípios e quesitos da Autoavaliação do Relatório de Gestão

Princípio	Quesitos
Clareza	Relatório possui uma estrutura clara e objetiva
	As informações do Relatório são apresentadas de forma simples e objetiva.
	A sequência de informações é logicamente adequada e alinhada com a estrutura do RI.
	Há instrumentos visuais e links bem-posicionados, claros e de fácil compreensão de sua informação e de sua inserção no conteúdo.
Coerência e Comparabilidade	Os objetivos estratégicos e suas metas possuem alguma contextualização com cenário externo, com ameaças e oportunidades.
	Os resultados alcançados estão contextualizados no cenário externo e nos resultados de outras organizações do mesmo setor ou ramo de negócio.
	Os resultados alcançados no exercício são comparados com os de outros exercícios.
	Os custos e os recursos alocados são comparados com os de outros exercícios.
Concisão	O texto é suficiente para a compreensão da mensagem.
	Existem links para informações complementares de forma adequada apenas para complementar a informação.

	A disposição do texto facilita a infográficos estão situados em pontos adequados do conteúdo.
	A quantidade e o volume das informações apresentadas diretamente no relatório de gestão está em volume adequado e sem excessos ou itens por demais detalhados.
Conectividade da Informação	As informações financeiras possuem vinculação ao valor gerado financeiro e não financeiro e aos custos.
	As informações de resultados alcançados estão associadas aos objetivos estratégicos, suas metas e indicadores.
	As informações sobre alocação de recursos e custos possuem associação e apropriação pelos grandes processos, projetos, atividades da uidade.
	Os objetivos estratégicos estão claramente desdobrados em objetivos operacionais e também associados aos grandes processos, projetos e atividades.
Confiabilidade e Completude	O relatório contém uma explicação do todo da gestão que permita a compreensão de suas partes e de como se conectam.
	O relatório possui uma explicação do todo de seu conteúdo que facilite a compreensão de suas partes e de como estão encadeadas.
	A partir da visão do todo da gestão, há uma explicação de quais as partes principais que serão mais detalhadas.
	Há informações de como podem ser obtidos dados completos e mais detalhados da gestão que não estão apresentados especificamente no relatório.
Foco Estratégico e no Cidadão	Os objetivos estratégicos estão claramente apresentados.
	Foi demonstrado alinhamento entre a missão da unidade, os objetivos estratégicos estabelecidos para o exercício e os grandes processos e atividades da organização.
	Os objetivos estratégicos do exercício estão contextualizados em um quadro de geração de valor de curto, médio e longo prazo.
	Há uma demonstração de que os custos previstos são justificados pelo valor a ser gerado com o alcance dos objetivos estratégicos.
Materialidade	Há informações acerca dos critérios de seleção de conteúdo em razão da materialidade.
	As informações apresentadas estão situadas ou são agregadas numa mesma faixa de materialidade ou então em algumas faixas relevantes com a estrutura organizacional.
	É possível identificar os principais processos e os principais recursos da unidade que contribuem para seu resultado geral.
	É possível identificar os principais produtos e de que forma eles contribuem para o valor gerado e o resultado geral.
Relação com Partes Interessadas	Foram apresentadas ações direcionadas à identificação das partes interessadas e de suas necessidades.
	A apresentação dos objetivos estratégicos faz menção a mecanismos de identificação das necessidades das partes interessadas.

	Foram informados instrumentos ou indicadores de avaliação da satisfação das partes interessadas e de como eles retroalimentam a estratégia.
	Foram apresentadas informações de como a unidade avalia o valor gerado em relação a sua missão e ao valor e sustentabilidade da própria organização.
Tempestividade	Os setores envolvidos providenciam as informações em tempo hábil à elaboração do relatório de gestão.
	A equipe que elabora o relatório recebe as informações em tempo hábil à elaboração do relatório.
	O escopo proposto para o relatório de gestão contribui para a tempestividade em sua elaboração.
	A compreensão das informações demandadas para o relatório ocorre de modo fácil e rápido
Transparência	A informação contida no relatório é compreensível para o público em geral.
	A forma de apresentar as informações mostra-se adequada ao público em geral.
	O relatório indica o porquê de as informações apresentadas terem sido as escolhidas para constar no documentos.
	O relatório é facilmente encontrado e foi devidamente divulgado interna e externamente.

Fonte: Adaptado de IN nº 84 (2020) / ferramenta de autoavaliação (TCU).

A pontuação atribuída aos itens gera automaticamente tabelas e gráficos que demonstram o nível de aderência aos princípios e à estrutura do Relato Integrado, tanto por seção quanto de forma global.

3.2.2. Governança

A variável representa o nível de governança da universidade/IFES no ano, mensurada a partir *do* iESGo, o qual foi extraído dos relatórios individuais de autoavaliação de governanças e gestão pública base de dados disponibilizados no site TCU. Atualmente, as universidades federais brasileiras e IFES, além de várias organizações da administração pública, utilizam os levantamentos do iESGo para mensurar o nível de governança.

Esse levantamento é realizado anualmente por meio de questionário eletrônico de autoavaliação. As avaliações são apresentadas em gráficos do tipo radar, variando de 0% a 100%, sendo que o percentual maior indica um melhor índice de governança.

A coleta de dados é realizada por meio de questionário eletrônico de autoavaliação, fundamentado em boas práticas de governança e gestão, normas vigentes e recomendações do TCU (2023). Os temas abordados são: governança organizacional pública; gestão de pessoas; gestão de tecnologia da informação e segurança da informação; gestão de contratações; gestão orçamentária e financeira; gestão da sustentabilidade ambiental; gestão da sustentabilidade social.

Cada questão deve ser respondida com uma das seguintes opções, conforme o grau de adoção do critério avaliado:

- I. 0 pontos (0%) – Não adota.
- II. 1 ponto (5%) – Existe uma decisão formal ou plano aprovado para adoção.
- III. 2 pontos (15%) – Adota em menor parte.
- IV. 3 pontos (50%) – Adota parcialmente.
- V. 4 pontos (100%) – Adota em maior parte ou totalmente.

As respostas deverão ser respaldadas por evidências documentais, que devem estar disponíveis para verificação pelas instâncias de controle, garantindo consistência e fidedignidade das informações.

As questões do questionário eletrônico de autoavaliação, nos ciclos analisados, apresentavam a mesma estrutura: um enunciado principal, seguido por alternativas e subquestões, conforme demonstrado no Quadro 2 a seguir.

Quadro 2: Estrutura das questões do iESGo



Tribunal de Contas da União

Secretaria de Controle Externo de Governança, Inovação e Transformação Digital do Estado

iESGo 2024 - Environmental, Social and Governance (TC - 031.805/2023-0)

120. Estabelecer a estratégia

2121. O modelo de gestão da estratégia da organização está estabelecido

- ☐ Não adota
- ☐ Há decisão formal ou plano aprovado para adotá-lo
- ☐ Adota em menor parte
- ☐ Adota parcialmente

→ Indique quais as evidências dessa adoção:

- ☐ Adota em maior parte ou totalmente

→ Indique quais as evidências dessa adoção:

Visando explicitar melhor o grau de adoção do controle, marque abaixo uma ou mais opções que majoritariamente caracterizam sua organização:

- ☐ a) o modelo contempla a formulação da estratégia integrada ao processo de gestão de riscos
- ☐ b) o modelo contempla o monitoramento da execução da estratégia
- ☐ c) o modelo contempla a avaliação do resultado e impacto
- ☐ d) o modelo contempla a revisão da estratégia
- ☐ e) o modelo contempla a comunicação da estratégia
- ☐ f) o modelo explicita as responsabilidades dos envolvidos na formulação e gestão da estratégia
- ☐ g) o modelo orienta acerca de explicitar na estratégia as políticas públicas e programas de responsabilidade ou nas quais a organização esteja envolvida
- ☐ h) o modelo orienta acerca de mecanismos de articulação e coordenação da estratégia, onde haja envolvimento de outras organizações

? Para esclarecimentos nesta questão, consulte, no glossário, os seguintes verbetes: Avaliação da estratégia; Estratégia; Gestão da estratégia; Gestão de riscos; Indicador; Integração do processo de gestão de riscos à estratégia organizacional; Meta; Monitoramento da estratégia; Órgão governante superior; Políticas públicas; Processo de gestão de riscos; Revisão da estratégia.

Fonte: TCU (2023)

3.2.3. Variáveis de Controle

Para evitar resultados tendenciosos, foram incluídas as seguintes variáveis de controle (Quadro 3): o tamanho da universidade federal e dos IFES (TAM), medido pela Relação Aluno-Professor (RAP), e os Indicadores de Gestão do TCU, conforme a Decisão nº 408/2002. Segundo Sousa e Callado (2019), esse indicador mede a relação entre a quantidade de matrículas equivalentes e a quantidade de docentes efetivos de uma instituição, levando em consideração o seu regime de trabalho.

Outra variável de controle utilizada custo corrente anual (CC), um indicador de gestão do TCU que pode representar alguma influência sobre a conformidade do Relatório de Gestão das instituições, pois um maior CC pode representar uma maior dificuldade de gestão. Para Campagnoni e Platt (2015), o CC é um indicador TCU que representa a relação entre o custo corrente e o total de alunos.

A proxy utilizada para medir o sucesso das universidades e dos IFES foi utilizado o indicador de gestão "taxa de sucesso na graduação" (TSG), fornecido ao TCU. O cálculo do TSG considerou o número de diplomados dividido pelo número total de alunos ingressantes. Barbosa et al. (2010) afirmaram que, quanto maior for esse índice, melhor será a formação oferecida pela instituição.

Variável	Definição	Métrica	Sinal esperado	Fonte
Variável dependente				
Conformidade	Conformidade do Relatório de Gestão	Percentual médio de aderência do Relatório de Gestão		
Variável independente de interesse				
Governança	Nível de governança da universidade e IFES		(+)	(TCU, 2023)
Variáveis independentes de controle				
TAM	Tamanho da Universidade e IFES	Relação aluno Professor (RAP)	(+)	Sousa e Callado (2019)
CC	Custo Corrente	custo corrente anual	(+)	Campagnoni e Platt (2015)
TSG	Taxa de sucesso na graduação	Número de diplomados/ Número total de alunos ingressantes	(+)	Barbosa et al. (2010)

Quadro 3: Variáveis do Modelo
Fonte: Elaborado pela autora

4. RESULTADOS

O presente estudo teve como objetivo investigar se a governança influencia a conformidade dos Relatórios de Gestão das Universidades Federais e dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFES). Para isso, foram realizadas a análise descritiva dos dados, a matriz de correlação e a estimativa do modelo

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Considerando a amostra apresentada na tabela 1, com o total de 25 observações, apresenta-se a Tabela 3 com os resultados da estatística descritiva, referente às variáveis da pesquisa.

Tabela 3: Estatística Descritiva

Variável	N	Mín.	Q1	Média	Mediana	Desvio Padrão	Q3	Máx.
<i>Conformidade</i>	25	0,4130	0,6800	0,7368	0,7020	0,1406	0,8520	0,9140
<i>Governança</i>	25	0,2330	0,3630	0,5100	0,4740	0,1914	0,6420	0,9320
<i>TAM</i>	25	7	9,86	14,80	13	6,63	18,97	29,37
<i>CC</i>	25	18,47	19,14	19,61	19,62	0,69	20,08	20,90
<i>TSG</i>	25	0,1100	0,2955	0,3999	0,3751	0,1691	0,5003	0,8

Fonte: Elaborada pela autora.

Nota: Conformidade é a variável dependente, que representa o percentual médio de aderência do Relatório de Gestão; variável independente, Nível de governança das universidades e IFES é a variável de controle TAM (tamanho), que representa a Relação Aluno/Professor (RAP). CC (custo corrente) é a variável de controle, que representa o custo corrente anual. TSG (Taxa de Sucesso na Graduação) é a variável de controle, que representa o número de diplomados dividido pelo número total de alunos ingressantes.

¹

Os resultados apresentados na Tabela 3 indicam que o nível conformidade dos Relatórios de Gestão com os critérios estabelecidos no artigo 4º da Instrução Normativa nº 84/2020 apresenta uma média de 73,7%, indicando um nível geral satisfatório de atendimento às exigências normativas. A mediana de 70,2% mostra que ao menos metade das Universidades Federais e dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFES) analisados se encontra acima desse nível de conformidade. No entanto, o desvio padrão de 0,1406 revela certa variação entre as instituições, com algumas atingindo níveis bastante elevados de conformidade

¹ **Nota:** Conformidade é a variável dependente, que representa o percentual médio de aderência do Relatório de Gestão das universidades; e IFES; variável independente, Nível de governança das universidades; e IFES é a variável de controle TAM (tamanho), que representa a Relação Aluno/Professor (RAP). CC (custo corrente) é a variável de controle, que representa o custo corrente anual. TSG (Taxa de Sucesso na Graduação) é a variável de controle, que representa o número de diplomados dividido pelo número total de alunos ingressantes.

(próximos de 91%), enquanto outras apresentam desempenho mais limitado — um cenário já apontado por Castro (2016) e Silva (2023), ao destacarem desafios relacionados à uniformidade na implementação do modelo de RI.

O Índice de Governança das Universidades e (IFES), conforme apresentado na Tabela acima, apresenta uma média de governança (51%) indica que as instituições analisadas estão em um estágio intermediário de adoção de mecanismos estruturados de governança. A mediana inferior à média sugere que a maior parte das instituições apresenta níveis de governança abaixo da média geral. O alto desvio padrão (0,1914) aponta para uma dispersão considerável, o que significa que algumas instituições apresentam estruturas de governança muito mais desenvolvidas do que outras. Essa variabilidade é compatível com os achados de Martins (2021), que identificou diferenças expressivas nos níveis de governança entre universidades federais com base nos resultados do Índice de Governança e Gestão (iGG).

Do ponto de vista crítico, esse dado pode refletir tanto as assimetrias regionais quanto a desigualdade na capacidade técnica e institucional de implementar práticas de governança robustas — uma fragilidade também ressaltada por Hurtado et al. (2021), em sua análise sobre o processo de institucionalização da governança nos IFES.

A variável de controle Tamanho das Instituições (TAM) apresenta ampla variação na amostra, com valores que oscilam entre 7 e 29,37. O desvio padrão de 6,63, considerado elevado, confirma a grande dispersão dos dados e indica heterogeneidade entre as instituições analisadas no que se refere ao porte institucional. Instituições maiores, em geral, enfrentam maiores desafios de coordenação e gestão, o que pode demandar estruturas de governança mais complexas. Essa constatação difere da percepção intuitiva de que instituições maiores

teriam maior capacidade de estruturação, e reforça a tese de Nogueira et al. (2012) de que a qualidade da gestão institucional — e não o porte — é o fator mais decisivo para a conformidade e efetividade dos relatórios.

O indicador Taxa de Sucesso de Graduação (TSG) das Universidades e (IFES), apresenta valores variando entre 0,1100 e 0,8000, com uma média de 0,3999 e mediana de 0,3751, indicando que, em média, cerca de 40% dos estudantes concluem seus cursos de graduação no tempo previsto ou com algum grau de regularidade.

A Tabela 4 relata as Correlações das Variáveis utilizadas na avaliação econométrica.

Tabela 4: Correlações Variáveis

	<i>Conformidade</i>	<i>Governança</i>	<i>TAM</i>	<i>CA</i>	<i>TSG</i>
<i>Conformidade</i>	1				
<i>Governança</i>	0,2296	1			
<i>TAM</i>	0,0342	-0,2426	1		
<i>CC</i>	-0,1048	0,2462	0,1364	1	
<i>TSG</i>	-0,1230	-0,0634	0,2827	0,0092	1

Fonte: Elaborada pela autora

A Tabela 4 apresenta os coeficientes de correlação entre os principais indicadores analisados: conformidade dos relatórios de gestão, nível de governança, tamanho das instituições (TAM), custo anual (CC) e taxa de sucesso de graduação (TSG). Observa-se que nenhuma das correlações foi estatisticamente significativa, o que indica que não há evidências suficientes para afirmar a existência de relações lineares consistentes entre as variáveis.

4.2 RESULTADOS DO MODELO

A Tabela 5 apresenta os resultados do modelo estimado, utilizando o Modelo de Efeitos Fixos para dados em painel com erros robustos à heterocedasticidade. O objetivo da análise é verificar se a governança influencia a conformidade dos

Relatórios de Gestão das Universidades Federais e Institutos Federais (IFES), conforme a hipótese da pesquisa (H1: A governança impacta positivamente a conformidade do Relatório de Gestão).

Tabela 5: Resultados do Modelo Estimado

	<i>Conformidade</i>	
	Coef.	Estat. t
<i>Governança</i>	0,5478	(26,89)***
<i>TAM</i>	-0,0013	(-0,51)
<i>CC</i>	-0,0956	(-1,11)
<i>TSG</i>	0,3592	(8,01)***
Constante	2,2087	(1,35)
R ²	90,43%	
Nº de Obs.	25	

Fonte: Elaborada pela autora.

Nota: ***, **, e * indicam significância estatística de 1%, 5%, e 10%, respectivamente

Conforme a estimativa do modelo de regressão apresentado na Tabela 5, o coeficiente da variável “Governança” mostrou-se positivo e estatisticamente significativo ao nível de 1%, indicando um efeito direto sobre a conformidade dos Relatórios de Gestão. Isso significa que, à medida que aumentam os níveis de governança nas Universidades Federais e nos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFES), também tende a aumentar o grau de aderência dos relatórios aos critérios estabelecidos no artigo 4º da Instrução Normativa nº 84/2020 da Controladoria-Geral da União (CGU).

Além de confirmar a hipótese da pesquisa (H1), esses achados reforçam a importância da governança na gestão das Universidades Federais e IFES, evidenciando que práticas mais robustas nesse âmbito podem contribuir para maior conformidade e transparência nos processos institucionais. Esse resultado está alinhado com o que defende Matias-Pereira (2022), ao destacar que boas práticas de governança pública — como planejamento, monitoramento e transparência — são

fundamentais para o fortalecimento das instituições e para a melhoria da prestação de contas à sociedade. A evidência empírica corrobora, portanto, a ideia de que a forma como os recursos, as pessoas e os processos são organizados e geridos exerce influência direta sobre a aderência das instituições às exigências normativas estabelecidas pela IN nº 84/2020.

Por outro lado, as variáveis Tamanho da Instituição (TAM) e Custo Corrente (CC) não apresentaram significância estatística, o que também é coerente com a literatura. Conforme apontado por Matias-Pereira (2022) e Davies (2006), o volume de recursos disponíveis ou o porte institucional não garantem, por si sós, melhores resultados em governança ou conformidade. O diferencial está em como esses recursos são geridos, ou seja, na capacidade institucional de transformá-los em processos eficazes e informações confiáveis. Isso indica que tanto instituições grandes quanto pequenas enfrentam obstáculos semelhantes quanto à aderência normativa.

A variável Taxa de Sucesso na Graduação (TSG) apresentou um impacto positivo e estatisticamente significativo ao nível de 1%. Esse resultado indica que instituições com maiores taxas de sucesso acadêmico tendem a apresentar maior conformidade nos Relatórios de Gestão. O coeficiente positivo reforça a hipótese de que Universidades Federais e Institutos Federais, mais eficientes em termos acadêmicos podem estar mais alinhadas às boas práticas de gestão e transparência, refletindo um cumprimento mais rigoroso das normas. Essa associação está alinhada com os apontamentos de Santos (2010), que argumenta que estruturas de governança eficazes fortalecem a integridade e a qualidade da gestão pública.

O modelo apresenta um R^2 de 90,43%, o que indica um alto poder explicativo. Isso significa que 90,43% da variabilidade da Conformidade do Relatório de Gestão é

explicada pelas variáveis do modelo, reforçando a importância da Governança e da Taxa de Sucesso na Graduação como determinantes da aderência aos padrões dos Relatórios de Gestão.

5. CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo analisar a relação entre governança e conformidade nos Relatórios de Gestão das Universidades Federais e Institutos Federais (IFES), verificando se melhores práticas de governança impactam positivamente a aderência dessas instituições aos padrões exigidos pelos órgãos reguladores.

Os resultados obtidos a partir da análise estatística e do modelo de regressão confirmam a hipótese da pesquisa (H1), evidenciando que a variável Governança tem um impacto positivo e estatisticamente significativo na Conformidade dos Relatórios de Gestão. Isso demonstra que instituições que adotam melhores mecanismos de governança apresentam maior alinhamento às diretrizes normativas, reforçando a importância de boas práticas para a transparência e a prestação de contas no setor público

Além disso, a análise das variáveis de controle demonstrou que a Taxa de Sucesso na Graduação (TSG) também possui uma relação positiva e significativa com a conformidade, indicando que instituições com maior eficiência na formação acadêmica tendem a estruturar seus relatórios de maneira mais aderente às exigências regulatórias. Por outro lado, as variáveis Tamanho da Instituição (TAM) e Custo Total Anual (CA) não apresentaram impacto significativo sobre a conformidade,

sugerindo que fatores como porte institucional e volume de recursos disponíveis não são determinantes para o cumprimento das normas de prestação de contas.

Diante desses achados, o estudo contribui para a literatura ao evidenciar a relevância da governança na conformidade dos Relatórios de Gestão, reforçando a necessidade de aprimoramento contínuo das práticas de governança nas Universidades Federais e Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFES). Políticas públicas direcionadas ao fortalecimento da governança institucional podem melhorar a qualidade da gestão universitária, promovendo maior transparência e eficiência na utilização dos recursos públicos. Esse fortalecimento pode ser alcançado por meio da institucionalização de práticas como a criação de comitês de governança, gestão de riscos, bem como pela inclusão de metas específicas de governança nos Planos de Desenvolvimento Institucional (PDI).

Entretanto, o estudo apresenta algumas limitações. Um dos desafios metodológicos refere-se à simultaneidade(endogeneidade) entre as variáveis, uma vez que há indícios de que a governança influencia a conformidade e vice-versa. Uma abordagem comum para lidar com esse problema seria utilizar variáveis defasadas, como a governança do ano anterior para explicar a conformidade no ano atual. No entanto, devido ao tamanho reduzido da amostra, essa estratégia poderia diminuir ainda mais o número de observações disponíveis, comprometendo a robustez dos resultados e aumentando o risco de viés de seleção. Essa limitação poderá ser superada em pesquisas futuras, com a ampliação da série histórica dos Relatórios de Gestão.

Diante dessas considerações, sugere-se que futuras pesquisas ampliem a amostra para incluir outras instituições e explorem metodologias alternativas que possam mitigar os problemas de simultaneidade, como modelos de painéis dinâmicos

ou variáveis instrumentais. Além disso, a inclusão de novos indicadores pode contribuir para uma compreensão mais abrangente dos fatores que impactam a conformidade dos Relatórios de Gestão nas Universidades Federais e Institutos Federais (IFES).

REFERÊNCIAS

Ahmed, M. M. A. (2023). The relationship between corporate governance mechanisms and integrated reporting practices and their impact on sustainable development

- goals: evidence from South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 31(6), 1919-1965. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2022-1706>
- Alves, M. A. (2021). *Pra bom entendedor, meia palavra basta? Relato integrado e legibilidade nos relatórios de gestão do setor público brasileiro* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal Fluminense – UFF]. Repositório Institucional da UFF. <https://app.uff.br/riuff/handle/1/25591>.
- Araújo, D. J. C., & Câmara, R. P. B. (2022, 27 a 29 julho). Práticas de governança e desempenho sustentável corporativo em empresas estatais federais de controle direto. *Anais do 22º USP International Conference in Accounting*, São Paulo, SP, Brasil. <https://congressosp.fipecafi.org/anais/22UsplInternational/ArtigosDownload/3981.pdf>.
- Barbosa, G. de C., Freire, F. de S., & Crisóstomo, V. L. (2010). Análise dos indicadores de gestão das IFES em relação ao ENADE. *Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, Brasil. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/690>
- Campagnoni, M., & Platt Neto, O. A. (2015). A evolução dos indicadores de custo por aluno na Universidade Federal de Santa Catarina de 2002 a 2013 conforme metodologia do TCU. *Revista Contabilidade UFBA*, 9(2), 33-49.
- Castro, C. J. (2016). *Análise da aderência dos relatórios de gestão às boas práticas de governança aplicadas ao setor público: um estudo em cinco universidades públicas federais* [Dissertação de Mestrado, Universidade Federal Fluminense]. Repositório Institucional da UFF. <https://app.uff.br/riuff/handle/1/3975>
- Davies, A. (2006). *Best practice in corporate governance: building reputation and sustainable success*. Routledge. <https://www.taylorfrancis.com/books/mono/10.4324/9781315569086/best-practice-corporate-governance-adrian-davies>.
- deHaan, E., Shevlin, T., & Thornock, J. (2015). Market (in)attention and the strategic scheduling and timing of earnings announcements. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 36–55. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.03.003>
- Decisão normativa nº 170, de 19 de setembro de 2018. (2018). Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas no exercício de 2018, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010. Tribunal de Contas da União (TCU). <https://auditoria.mpu.mp.br/prestacao-de-contas-do-mpu/contas-do-exercicio-de-2018/DNTCU1702018UNIDADESJURISDICIONADASCONTAS2018.pdf>
- Decisão normativa nº 187, de 9 de setembro de 2020. (2020). Divulga a relação das unidades prestadoras de contas (UPC), na forma do disposto no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020, estabelece os elementos de conteúdo do relatório de gestão e define os prazos de atualização

das informações que integram a prestação de contas da administração pública federal, nos termos do art. 5º, § 1º e art. 6º; art. 8º, inciso III e § 3º; e art. 9º, § 3º da Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020. Tribunal de Contas da União (TCU). <https://www.gov.br/aeb/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/prestacao-de-contas/DN1872020.pdf>

Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. (2017). Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União. Brasília. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm

Dragomir, V. D., & Dumitru, M. (2023). Does corporate governance improve integrated reporting quality? A meta-analytical investigation. *Meditari Accountancy Research*, 31(6), 1846-1885. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/medar-03-2022-1618/full/html>.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6a ed.). Atlas.

Hurtado, A. B., Fernandes, Ê. P., Araújo, G. C. de, & Figueiredo, J. de C. (2021, julho 2). Governança na relação entre os institutos federais e fundações de apoio. Anais do Simpósio Sul-Mato-Grossense de Administração, 4(4), 738–752. <https://periodicos.ufms.br/index.php/SIMSAD/article/view/13401>.

Hill, C. W. L., & Jones, T. M. (1992). Stakeholder-Agency Theory. *Journal of Management Studies*, 29(2), 131-154. <https://repository.ubharajaya.ac.id/19885/1/Agency%20Theory%20A%20Reading%20Final%20ISBN%2016022023.pdf>

Instrução normativa nº 05, de agosto de 2021. (2021). Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer de prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Controladoria Geral da União (CGU). https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/66718/4/IN_5_2021.pdf

Instrução normativa nº 84, de 22 abril 2020. (2020). Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. Tribunal de Contas da União (TCU). <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>.

International Integrated Reporting Council. (2014). *A estrutura internacional para relato integrado*. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portugese-final-1.pdf>

Lopes, A. E. M. P. (2023). Práticas e desafios no processo de governança da universidade federal do Tocantins. *Revista Desafios*, 10(4), 1-13. <https://sistemas.uft.edu.br/periodicos/index.php/desafios/article/view/17328>.

- Martins, K. W. C. (2021). *Governança e gestão nas universidades federais brasileiras: uma abordagem baseada em processos organizacionais* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal Mato Grosso do Sul]. Repositório Institucional da UFMS. <https://repositorio.ufms.br/handle/123456789/4102>
- Matias-Pereira, J. (2022). *Governança no setor público: Ênfase na melhoria da gestão, transparência e participação da sociedade: Governance in the public sector: Emphasis on improving management, transparency and society participation. Brazilian Journal of Development*, 8(8), 56419–56441. <https://doi.org/10.34117/bjdv8n8-105>.
- Mio, C. (2020). Relatórios integrados: o estado da arte dos Relatórios Corporativos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 207-211. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202090330>
- Moreira, L. H. (2015). *Auditoria interna como instrumento de governança pública na dimensão controle: estudo nas universidades federais brasileiras* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Ceará]. Repositório Institucional da UFC. <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/27297>
- Nogueira, M. G. S. S., Garcia, T. E. M., & Ramos, M. G. G. Governança corporativa, responsabilidade social corporativa: a visão de atores de uma instituição de ensino superior – IES federal. *Revista GUAL*, 5(3), 222-244. <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2012v5n3p222>
- Peters, B. G. (2013). O que é governança? *Revista do TCU*, (127), 28–33. <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/87>.
- Santos, A. F. A. (2010). *Estudo da percepção dos princípios de governança aplicado ao setor público na gestão do plano de desenvolvimento da educação superior pública brasileira, REUni na Universidade Federal de Pernambuco* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Pernambuco]. Repositório Institucional da UFPE. <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/5011>
- Silva, N. A. M. (2023). *Plano de fundo para o relato integrado: o caso da Universidade Federal de Santa Maria* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Maria – UFMS]. Repositório Institucional da UFMS. https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/28421/DIS_PPGGOP_2023_SILVA_NATHALLYA.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Sousa, K. M., & Callado, A. A. C. (2019). Indicadores financeiros e não financeiros e a qualidade da educação superior das universidades federais brasileiras. *Revista Ciência da Administração*, 25(2), 1-15. <https://ojs.unifor.br/rca/article/view/8385>.
- Schwartzman, S., Silva Filho, R. L., & Coelho, R. R. A. (2021). Por uma tipologia do ensino superior brasileiro: teste de conceito. *Estudos Avançados*, 35(101), 153–188. <https://doi.org/10.1590/s0103-4014.2021.35101.011>

- Tribunal de Contas da União. (2021). *Dez passos para a boa governança*. Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. <https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/politica-publica-em-dez-passos>
- Tribunal de Contas da União. (2020). *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública*. Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. https://portal.tcu.gov.br/data/files/FB/B6/FB/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_organizacional_3_edicao.pdf.
- Tribunal de Contas da União. (2023). *Acórdão nº 1205/2023 – Determina a avaliação das práticas de governança integradas a práticas de responsabilidade socioambiental. Plenário* (Relator: Ministro Vital do Rêgo). Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, DF, 14 de junho de 2023. [file:///C:/Users/Cliente/Downloads/Ac%C3%B3rd%C3%A3o%201205%20de%202023%20Plen%C3%A1rio%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Cliente/Downloads/Ac%C3%B3rd%C3%A3o%201205%20de%202023%20Plen%C3%A1rio%20(2).pdf)
- Tribunal de Contas da União. (2022). *Relatório de gestão: guia para elaboração na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas* (3a ed.). TCU. https://portal.tcu.gov.br/data/files/87/20/39/9D/AA90671053455957F18818A8/Relatorio_gestao_gui_a_elaboracao_forma_relatorio_integrado_3_edicao.pdf.
- Tribunal de Contas da União. (2002). *Decisão Normativa nº 408/2002, de 24 de abril de 2002: Dispõe acerca das orientações para o cálculo dos indicadores de gestão*. <https://portal.mec.gov.br/setec/arquivos/pdf/indicadores.pdf>
- Zorzal, L. (2015). *Transparência das informações das universidades federais: estudo dos relatórios de gestão à luz dos princípios de boa governança na administração pública federal* [Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Brasília]. Repositório Institucional da UnB. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/19202>

CAPÍTULO 5

CONCLUSÃO GERAL

A tese, estruturada em três artigos científicos, teve como objetivo central investigar a conformidade dos Relatórios de Gestão das universidades federais brasileiras à luz das exigências normativas do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria-Geral da União (CGU), com ênfase nos princípios do Relato Integrado. A abordagem adotada permitiu examinar desde os tipos de deficiências mais recorrentes até os fatores que influenciam a qualidade desses relatórios, culminando na proposição de soluções práticas para seu aprimoramento. Defende-se que a adoção de mecanismos de governança institucional contribui significativamente para a melhoria da conformidade dos Relatórios de Gestão, promovendo maior alinhamento às normas regulatórias e fortalecendo a transparência na administração pública universitária.

O primeiro artigo identificou que os principais desafios enfrentados pelas universidades estão relacionados à conectividade das informações e ao relacionamento com as partes interessadas, conforme os princípios estabelecidos pela Instrução Normativa TCU n.º 84/2020. Esses aspectos indicam fragilidades na comunicação institucional e no engajamento dos stakeholders, o que compromete a transparência e a efetividade da prestação de contas. A análise estatística evidenciou ainda a existência de sinergia entre os princípios do Relato Integrado, sugerindo que melhorias em áreas-chave podem gerar efeitos positivos em outras partes do relatório.

A partir das fragilidades diagnosticadas no primeiro artigo, o segundo artigo — de caráter técnico — concentrou-se na proposição de soluções voltadas à melhoria da elaboração dos Relatórios de Gestão. Com base na análise de três universidades federais, foram apresentadas recomendações como a definição de metas e indicadores, a padronização de processos, a integração entre dados financeiros e não financeiros, o uso de ferramentas de autoavaliação e a inclusão de análises estratégicas e de contexto. Tais medidas buscam não apenas atender às exigências legais, mas também fomentar uma cultura organizacional orientada à transparência, à governança e à melhoria contínua.

O terceiro artigo, por sua vez, avançou na análise dos fatores explicativos da conformidade, com foco específico na relação entre a governança institucional e a aderência aos critérios normativos dos Relatórios de Gestão. Utilizando métodos quantitativos e modelos de regressão, os resultados confirmaram que Universidades Federais e Institutos Federais (IFES) com práticas mais robustas de governança apresentam maior conformidade com as exigências dos órgãos de controle. Esse achado reforça a hipótese de que a maturidade da governança impacta positivamente a qualidade da prestação de contas, além de validar empiricamente as soluções propostas no segundo artigo.

De forma integrada, os três estudos convergem para a constatação de que a conformidade dos Relatórios de Gestão depende, sobretudo, da maturidade da governança institucional, da capacidade de articulação e clareza das informações divulgadas e da sistematização dos processos de elaboração e revisão dos documentos. Esta tese contribui para a literatura ao preencher uma lacuna sobre a aplicação do Relato Integrado no contexto do setor público educacional, oferecendo

evidências empíricas sobre os desafios e caminhos possíveis para o fortalecimento da transparência e da accountability nas universidades e institutos federais.

Do ponto de vista prático, os achados fornecem subsídios para gestores públicos, auditores internos e órgãos de controle, permitindo o direcionamento de ações estratégicas que fortaleçam a governança e a qualidade das informações prestadas. Para pesquisas futuras, recomenda-se a ampliação da amostra para outros órgãos públicos, o uso de modelos econométricos mais robustos e a inclusão de novos indicadores explicativos, com vistas a aprofundar a compreensão dos fatores que impactam a conformidade e a eficácia dos mecanismos de prestação de contas nas instituições de ensino público brasileiro.