



EIXO 2 – COMPETÊNCIAS E HABILIDADES DO AUDITOR DO FUTURO

AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO SOBRE O FENÔMENO CORRUPÇÃO: UMA DISCUSSÃO BASEADA NA TEORIA DA AGÊNCIA E NA ABORDAGEM DO CONTRATO SOCIAL

Rossana Guerra de Sousa

Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (1993), Especialização de Perícia Contábil pela UnP (2002), MBA em Gestão Empresarial pela FGV (2005), Mestrado em Administração pela Universidade Federal da Paraíba (2006), Especialização em Auditoria de Sistemas de Saúde pela Estácio de Sá (RJ) (2008), Doutorado em Contabilidade do Programa Multi Institucional UnB/ UFPB/ UFRN (2014) e estágio de Pós doutoramento em curso no IPSantarém - Portugal. É líder de pesquisa do Núcleo de Estudos em Fraude, Epistemologia e Narrativas Contábeis (NEFEC). Possui as seguintes certificações profissionais: Certified Internal Auditor#65039; (CIA#65039;), Certification in Risk Management Assurance#65039; (CRMA), by The Institute of Internal Auditors; Lead Implementer e Auditora Interna de Gestão de Compliance ISO 37301, por ABNT; Lead Implementer e Auditora Interna de Gestão Antissuborno - ISO 37001, por ABNT. É Membro da Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), do The Institute of Internal Auditors (The IIA), tendo sido membro do Conselho de Administração(2019-2020), do Comitê de auditoria (2019-2021) e exerceu a Diretoria de Treinamentos do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (2017), e ainda membro da Academia Paraibana de Ciências Contábeis. Atualmente é Professora Adjunto da Universidade Federal da Paraíba (DFC) e membro do corpo docente permanente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da UFPB. Atua profissionalmente como auditora de contas públicas da Controladoria Geral do Estado da Paraíba, tendo exercido os cargos de Gerente Executivo de Auditoria na CGE PB e Gerente de Controle Interno do TJPB. Representou o TJPB no SIAUD-Jud (CNJ 2019/2020), atualmente atua no Ministério Público do Estado da Paraíba. Tem experiência na área de Administração e Contabilidade com ênfase em Auditoria e Controles Internos, atuando principalmente nos seguintes temas: auditoria interna, gestão de riscos, controles internos, auditoria baseada em riscos, fraude e gestão de processos.

Ludinaura Regina Souza dos Santos

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB (2025), Mestra em Gestão em Organizações Aprendentes pela UFPB (2012), Graduada em Direito pela UFPB (1999). É auditora interna da UFPB, estando atualmente cedida para desempenhar a função de Auditora Geral Adjunta da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - HU Brasil, e é membro do IIA - Instituto de Auditores Internos do Brasil. Ex-Controladora-Geral do Município de João Pessoa (2019-2020), Ex-Secretária Adjunta da Controladoria Geral do Município de João Pessoa (2017-2018) e Ex-Secretária de Transparência Pública do Município de João Pessoa (2016). É integrante do Grupo de Pesquisa NEFEC - Núcleo de Estudos em Fraudes, Epistemologia e Narrativa Contábeis, vinculado ao CNPQ. Ministra aulas de pós-graduação em temáticas relacionadas à governança corporativa e governança



pública. É coautora das obras " O Direito e as Séries - Volume V (2025)", " O Direito e as Séries - Volume III (2024)", "O Direito e as Séries - Volume II (2023), Grupo de Pesquisa Informação, Aprendizagem e Conhecimento: trajetória e contribuições (2023), O Direito e as Séries Volume I (2022), Controle Interno Contemporâneo (2021), DA INFORMAÇÃO À AUDITORIA DE CONHECIMENTO: a base para a Inteligência Organizacional (2014); bem como autora de artigos publicados em eventos e periódicos relacionados aos temas de governança e fraude por meio de abordagem interdisciplinar nas ciências contábeis, direito administrativo, administração pública e ciência da informação.

A corrupção e suas muitas formas é um dos problemas sociais mais sérios enfrentados, com maior ou menor prevalência dependendo da realidade e contexto dos países, com elementos e tipologias próprias na esfera privada e pública, negativamente impactando na entrega de serviços públicos e, por conseguinte na vida em coletividade (Klitgaard, 2006; Rothstein, 2021).

Tem-se ainda que a corrupção é um dos tipos de fraude, em que o interesse próprio é promovido além do interesse coletivo, público e social, envolvendo a quebra de regras ou poderes oficiais mediante a influência de propinas ou preferências pessoais tendo incidência relevante em todos os continentes (ACFE, 2024; Rothstein, 2021).

Quanto ao conceito de fraude, tomado a partir dos elementos estudados por Cressey (1953), como pressão, situação não compartilhável; a oportunidade, relacionada à percepção do momento em que o problema não compartilhável pode ser resolvido pela violação de confiança; e a racionalização, definição da situação em que o fraudador valida o seu comportamento como justificável, não-criminoso na sua totalidade e nem tampouco de sua total responsabilidade. Adotando esses elementos, observa-se que a atuação do agente é um elemento essencial e tem pautado programas e ações para prevenir e combater a corrupção (Garcia, Teodósio, 2020; Rothstein, 2021).

Nesse direcionamento de prevenir e combater a corrupção, nas suas mais diversas formas, esforços têm sido empreendidos por organismos e instituições internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e o Banco Mundial, por meio de práticas de boa governança, pautadas no arcabouço teórico sintetizado pela Teoria da Agência com reflexos na **auditoria no setor público**



sobre o fenômeno corrupção, inclusive no âmbito Brasileiro (Garcia, Teodósio, 2020; Rothstein, 2021).

Ocorre que, apesar dos esforços pautados em ações baseadas na Teoria Agente-Principal focados para conter o comportamento do agente, desde os anos 90 do século XX, e que vem sendo empreendidos por organismos e instituições, a corrupção segue com destaque em vários contextos. (Rothstein, 2021).

A título ilustrativo, um dos casos de corrupção objeto de operação deflagrada no dia 28 de agosto de 2025 foi a **OPERAÇÃO CARBONO OCULTO**, que englobou fraude fiscal, lavagem de dinheiro, estelionato, adulteração de combustíveis, crimes ambientais e contra a ordem econômica, alcançando na primeira semana 350 pessoas e empresas em oito estados (SP, ES, GO, MS, MT, PR, RJ e SC), com tributos sonegados que ultrapassam R\$ 7,5 bilhões (Fernandes, 2025). Esse caso reflete que a perspectiva econômica, baseada na Teoria da Agência, tem apresentado lacunas na promoção de reformas com resultados positivos em diversos países, inclusive no Brasil, baseados no problema principal-agente (Garcia, Teodósio, 2020; Rothstein, 2021).

Logo, a Teoria da Agência, assumindo que o principal seria sempre benevolente, voltado para o interesse público e ético, apresentaria uma lacuna que poderia tentar ser transposta adotando-se uma perspectiva social, por meio de uma visão contratualista, a exemplo da Teoria do Contrato Social proposta por Rothstein (2021).

Entendendo o debate aquecido e intenso que envolve o tema corrupção, o **objetivo** deste estudo é o de discutir a **auditoria no setor público sobre o fenômeno corrupção** sob a perspectiva da teoria da agência e da abordagem do contrato social.

Logo, a **motivação** surge a partir da lacuna existente para se discutir da auditoria pública sobre o fenômeno corrupção não só apenas pela Teoria da Agência, mas pela Abordagem do Contrato Social. **Quanto à metodologia**, trata-se de um estudo teórico, amparado na Teoria da Agência e na Abordagem do Contrato Social

No que tange à Teoria da Agência, primeiramente apresentada por Stephen Ross (1972) e referenciado por Jensen e Meckling (1976), baseia-se na separação entre controle e gestão, e busca elucidar a relação entre o principal e o agente, tratando da relação contratual (ou de agência) em uma firma, em que o principal delega poder



para que o agente tome decisão, assumindo que esse agente agirá de acordo com o que for mais interessante para o principal (Jensen, Meckling, 1976). Como postos-chaves, podem ser destacados no Quadro 01:

Quadro 1 – Teoria da agência – Postos-chaves

Teoria da agência – Seções	Postos-chaves
INTRODUÇÃO	- Definição conceitual do relacionamento de agência ou do agente principal “<i>um contrato onde uma ou mais pessoas – o principal – engajam outra pessoa – o agente – para desempenhar alguma tarefa em seu favor, envolvendo a delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente</i>” - Custos de agência envolvendo esforço cooperativo entre duas ou mais pessoas: custos de elaboração e estruturação de contratos; despesas de monitoramento; gastos realizados pelo agente; perdas residuais.
2. OS CUSTOS DE AGÊNCIA DO ACIONISTA EXTERNO	- Nível de utilidade percebido por um acionista único, que também atua como gestor principal de uma firma hipotética; - Acúmulo de benefícios pecuniários e não pecuniários pelo agente, derivados de sua atividade de gerenciamento da firma; - Combinação ótima dos benefícios pecuniários e não pecuniários atingida quando a utilidade marginal de uma unidade monetária adicional de gastos com ambos os tipos de benefícios na ausência de impostos; - Continuidade de acúmulo de benefícios pelo acionista até o ponto em que as utilidades marginais dos benefícios se igualem a riqueza disponível.
3. ALGUMAS QUESTÕES NÃO RESPONDIDAS REFERENTES À EXISTÊNCIA DA FORMA CORPORATIVA	- Análise do momento em que acionista/gestor desfaz-se de parte de suas ações, negociando-as no mercado; - No lançamento das ações, alteração da situação de equilíbrio e o gestor tenderá a aumentar o volume de benefícios acumulados, estabelecendo-se o conflito de interesses; - No limite, quando gestores da firma não participam de sua propriedade, nível de despesas supérfluas será o maior possível, já que não representarão custos; - Desenvolvimento da teoria sobre implicações do relacionamento de agência entre gestores e s proprietários da firma em que procuram identificar os custos máximos e mínimos de agência e como eles serão considerados pelo mercado.
4. OS CUSTOS DE AGÊNCIA DO CAPITAL DE TERCEIROS	- Relacionamento de agência entre acionistas e credores da firma. - Acionistas poderão expropriar riqueza dos credores agindo em seu próprio interesse, quer seja por assumirem riscos demasiadamente elevados utilizando capital de terceiros ou por tendência ao subinvestimento.
5. UMA TEORIA DA ESTRUTURA DE PROPRIEDADE CORPORATIVA	- Formaliza a teoria da estrutura de propriedade, baseada nos <i>trade-offs</i> disponíveis para o empreendedor/gestor entre a manutenção de ações em sua posse, emissão de ações para investidores externos ou emissão de títulos de dívida. - Redução dos problemas decorrentes dos conflitos de interesses entre principais e agentes por meio de monitoramento, restrições contratuais, relatórios, auditorias e criação de sistema de incentivos que alinhem interesses do principal e do agente.
6. QUALIFICAÇÕES E EXTENSÕES DA ANÁLISE	- Extensões da análise realizada e possível aplicação em outras formas de organização



Teoria da agência – Seções	Postos-chaves
CONCLUSÃO	- A empresa de capital aberto como invenção impressionante, dado que riquezas pessoais são entregues a administradores, amparados em um complexo conjunto de relações contratuais que delineiam direitos das partes envolvidas. - Os custos de agência são tão reais quanto quaisquer outros custos, dependendo, dentre outras coisas, de regulamentações e direito consuetudinário e da elaboração de contratos.

Fonte: Jensen e Meckling (1976) e Saito e Silveira (2008)

A partir do conteúdo do Quadro 01, é possível constatar o enfoque econômico, financeiro e de mercado, presente em suas motivações e em suas proposições em aspectos quanto ao direito de propriedade, sob o ponto de vista das implicações desse direito nos contratos estabelecidos entre os proprietários e os administradores da firma; problemas de agência, ao se preocupar com um agente que possa estar com comportamento direcionado para maximizar o seu próprio bem-estar; e a abordagem financeira, tratando de aspectos relacionados ao mercado (Jensen, Meckling, 1976). É possível ainda inferir o caráter econômico, financeiro, mormente preocupado com o comportamento do agente, conferido à **auditoria no setor público sobre o fenômeno corrupção**, como parte do *framework* global, adotado de forma padronizada e com alcance global, diante da dificuldade para incluir história e contextos locais (World Bank, 2019).

Já no que se refere à Abordagem do Contrato Social, vinda da ciência política, é focada em aspectos sociais em que há um contrato entre agentes, sociedade e cidadãos para entrega de serviços públicos que atendam suas necessidades, engloba ainda a história e cultura local, destacando que a abordagem para controle da corrupção seria uma via estratégia indireta, mediante a concretização de políticas, como trazido por Rothstein (2021) e sintetizado no Quadro 2:

Quadro 2 - Políticas Públicas – Abordagem do Contrato Social

Políticas Públicas	Descrição
Sistemas para gestão fiscal e gastos de bens públicos	- Organização das instituições locais que adotam transparência, prestação de contas e capacidade fiscal na produção de bens públicos, a partir da base histórica das entidades.



Políticas Públicas	Descrição
	-Práticas historicamente adotadas relativas à prestação de contas, transparência e separação do dinheiro público atualmente relacionadas à boa governança. -Fortalecimento do desenho das instituições que possam fazer autogoverno de bens públicos em nível local. -Instituições governamentais locais e cívicas transparentes, abertas a auditoria, onde o dinheiro público e privado seja rigidamente separado para produzir o contrato social.
Educação Universal	-Educação universal como primeira política pública fornecida de forma imparcial e de gestão igualitária. -Fatores-Chave na difusão da provisão da educação pública: necessidade do estado em construir e aumentar a sua capacidade de oferta. -Industrialização como fator para difusão da educação em massa; -Capacidade do estado dependente de cidadãos que são mais educados e mais confiantes em relação ao estado. -Crença de que a educação fornecida pelo estado é por meio de uma instituição confiável. -Difusão de educação livre como um bem acessível a todos e não só a elite dominante. -Adoção de princípios de universalismo e acesso aberto, considerados como principais características de instituições sociais com baixos níveis de corrupção. -Educação universal como fator relevante para construção de um contrato social que funcione, oferecendo resultados mediante entrega de forma competente e imparcial.
Igualdade de gênero e meritocracia	-Ideia central relacionada à política de gênero: a imparcialidade oposta ao favoritismo baseada no gênero. -Aumento da igualdade de gênero e princípio da imparcialidade para pensar no problema da ambição -Mudança institucional relacionada à política de igualdade de gênero como parte importante do contrato social para estabelecer um equilíbrio em relação à corrupção. -Recrutamento e promoção de pessoas no setor público na meritocracia e imparcialidade. -Rompimento com parcerias politizadas, nepotismo, clientelismo e dominação masculina como importante sinal para o contrato social, em termos de justiça processual.
Auditoria	-Paradoxo da relação entre confiabilidade e auditoria. - Necessidades de ações de acreditação como parte do contrato social e de um órgão de auditoria para criar uma confiança nas autoridades públicas e entre os cidadãos. -Necessidade de verificação constante das ações dos agentes por meio de ações de agências de revisão, sistemas de distribuição de poder e procedimentos regulatórios. -A auditoria como mecanismo onde tensões entre confiança e desconfiança são tecidas de forma conjunta em uma intrínseca interação. -Instituições profissionalizadas de auditoria vitais para criar funcionamento do contrato social, diante do principal trabalho para redução da corrupção e outras formas de prevaricação. -Sistema de auditoria de qualidade com efeito bem para reduzir a corrupção até mais forte do que democracia, que não é uma salvaguarda contra a corrupção. -Papel relevante da auditoria, em termos de assegurar transparência e prestação de contas no governo

Seminário Internacional

O FUTURO DA AUDITORIA PÚBLICA

DADOS, INOVAÇÃO E CIDADANIA

21 e 22 de outubro de 2025

Instituto Serzedello Corrêa (ISC), Brasília (DF)



Políticas Públicas	Descrição
Programas Universais do Estado do Bem-Estar Social	-Alto engajamento social a partir de uma ação social e contrato social em que cidadãos entendem que podem ganhar a partir de um sistema universal e abrangente -Governo e instituições com condições para implementar políticas para suportar sistema universal e abrangente, com efeito positivo na confiança social e de lealdade no estado.

Fonte: Rothstein (2021).

A Abordagem do Contrato Social entende que o fortalecimento das Políticas Públicas por parte do Estado, com entrega de serviços públicos que atendem às demandas da sociedade, bem como com instituições democráticas fortalecidas, constituem-se em elementos da abordagem indireta para controlar a corrupção (Rothstein, 2021). Logo, é possível entender que a **auditoria no setor público sobre o fenômeno corrupção** não está circunscrita apenas ao comportamento do agente e nem tampouco é um tema cuja discussão é pacificada.

Dessa forma, **como resultados advindos deste estudo**, tem-se que a discussão sob as lentes a partir das quais a **auditoria no setor público sobre o fenômeno corrupção** é debatida pode ser ampliada. Ademais, tem-se a oportunidade de fomento para reflexão e debates que podem ser oferecidos, colaborando para ação, reconstrução e transformação das políticas públicas que tratem da discussão acerca da **auditoria pública sobre o fenômeno corrupção**, podendo inclusive balizar ações voltadas ao bem comum e à sociedade, sob lentes econômicas, políticas e sociais, no contexto do século XXI.

REFERÊNCIAS

ACFE. Association of Certified Fraud Examiners (2024). **Report to the nations 2024 global study in occupational fraud and abuse.**

CRESSEY, D. R. (1953). Other people’s money: a study in the social psychology of embezzlement Glencoe, IL: **The Free Press.**



FERNANDES, L. E. Operação Carbono Oculto desmonta os mitos econômicos do Lavajatismo (2025). In **Jornal GGN**. Disponível em: <https://jornalggn.com.br/opiniao/operacao-carbono-oculto-desmonta-os-mitos-economicos-do-lavajatismo-por-luis-eduardo-fernandes/> Acesso em: 31 ago. 25

GARCIA, L. M.; TEODÓSIO, A. DOS S. DE S (2020). Análise de limites dos sistemas de contabilidade e controle para o enfrentamento do problema da corrupção sistêmica no Brasil: lições dos casos da Suécia e da Itália. **Revista de Administração Pública**, São Paulo, v. 54, p. 79-98.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost, and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, Amesterdã, v. 3, n. 4, p 305-360.

KLITGAARD, R (2006). Introduction: subverting corruption. **Global Crime**, England, v. 7, n. 3-4, p. 299-307.

ROSS, S. A. (1972). **On the economic theory of agency**: the principle of similarity. University of Pennsylvania, Department of Economics.

ROTHSTEIN, B (2021). **Controlling corruption**: the social contract approach. Oxford University Press.

SAITO, R.; SILVEIRA, A Di M (2008). Governança corporativa: custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de administração de empresas**, São Paulo, v. 48, p. 79-86.

WORLD BANK INDEPENDENT EVALUATION GROUP et al (2019). **Social Contracts and World Bank Country Engagements**. World Bank Publications-Books