

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GABRIELA BRANDÃO LOPES

EFEITO DA CONFIANÇA NO CETICISMO E NA DETECÇÃO DE CORRUPÇÃO DE  
AUDITORES DE TRIBUNAIS DE CONTAS

Uberlândia

2025

GABRIELA BRANDÃO LOPES

EFEITO DA CONFIANÇA NO CETICISMO E NA DETECÇÃO DE CORRUPÇÃO DE  
AUDITORES DE TRIBUNAIS DE CONTAS

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Faculdade de Ciências Contábeis (FACIC) da Universidade Federal de Uberlândia (UFU), como requisito para a obtenção do título de Doutora em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Contabilidade Financeira

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo

Uberlândia

2025

Ficha Catalográfica Online do Sistema de Bibliotecas da UFU  
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

L864 Lopes, Gabriela Brandão, 1995-  
2025 EFEITO DA CONFIANÇA NO CETICISMO E NA DETECÇÃO DE  
CORRUPÇÃO DE AUDITORES DE TRIBUNAIS DE CONTAS [recurso  
eletrônico] / Gabriela Brandão Lopes. - 2025.

Orientador: Ricardo Rocha de Azevedo.  
Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Uberlândia, Pós-  
Graduação em Ciências Contábeis.

Modo de acesso: Internet.

DOI <http://doi.org/10.14393/ufu.te.2025.587>

Inclui bibliografia.

Inclui ilustrações.

1. Contabilidade. I. Azevedo, Ricardo Rocha de ,1975-, (Orient.).
- II. Universidade Federal de Uberlândia. Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDU: 657

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:

Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091

Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074



## **ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO**

Defesa de:	Tese de Doutorado Acadêmico Número 050 - PPGCC			
Data:	20 de agosto de 2025	Hora de início:	09:00 h	Hora de encerramento:
Matrícula do Discente:	12113CCT003			
Nome do Discente:	Gabriela Brandão Lopes			
Título do Trabalho:	A influência da confiança na atuação dos auditores de Tribunais de Contas na detecção da corrupção			
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria			
Linha de pesquisa:	Controladoria			
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC01 - Contabilidade e Gestão Aplicada ao Setor Público			

Reuniu-se, por meio do sistema de web conferência, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores(as) Doutores(as): Lidiane Nazaré da Silva Dias - UFPA, José Alexandre Magrini Pigatto - UFSM, Ricardo Lopes Cardoso - FGV, Rafael Borges Ribeiro - UFU e Ricardo Rocha de Azevedo - UFU, orientador do candidata. A participação do Ricardo Lopes Cardoso se deu por meio epistolar.

Iniciando os trabalhos o presidente da mesa, Ricardo Rocha de Azevedo, apresentou a Comissão Examinadora e a candidata, agradeceu a presença do público, e concedeu a discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação da discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir o senhor presidente efetuou a leitura da manifestação epistolar de Ricardo Lopes Cardoso - FGV, e logo após concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos(as) examinadores(as), que passaram a arguir a candidata. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando a candidata:

### **APROVADA**

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título descrito na tabela acima. O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pelos membros da banca

examinadora, com exceção de Ricardo Lopes Cardoso por motivo de questões pessoais.



Documento assinado eletronicamente por **Rafael Borges Ribeiro, Professor(a) do Magistério Superior**, em 21/08/2025, às 14:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Rocha de Azevedo, Usuário Externo**, em 22/08/2025, às 12:04, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **José Alexandre Magrini Pigatto, Usuário Externo**, em 22/08/2025, às 13:42, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Lidiane Nazaré da Silva Dias, Usuário Externo**, em 03/09/2025, às 16:43, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://www.sei.ufu.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **6606276** e o código CRC **07E18633**.

**Referência:** Processo nº 23117.047138/2025-27

SEI nº 6606276

Dedico este trabalho aos meus filhos, Rafael, Lucas e Laura,  
por serem minha maior realização, força e inspiração.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e Nossa Senhora por me guiarem profissionalmente, serem o meu sustento e minha força em momentos de angústia, desânimo, dificuldades e dúvidas. À minha família, especialmente aos meus pais, que sempre me incentivaram a crescer na vida por meio dos estudos, mesmo que em muitos momentos eu não acreditasse que conseguiria. Muito obrigada! Ao meu irmão por trazer leveza com suas piadas, momentos de descontração e alegria aos meus dias!

Aos meus filhos que participaram de todo o meu trajeto no doutorado, por me darem forças para não desistir e persistir, vocês são tudo na minha vida. Ao meu marido por toda compreensão, incentivo e paciência. Sem o seu apoio emocional e cuidado com as crianças, eu não conseguiria chegar até aqui.

À minha tia Delourdes, meu exemplo de profissional. Você sempre acreditou que eu poderia estudar em uma universidade e crescer na vida pelos estudos. Obrigada por tudo que sempre fez por mim.

Ao meu orientador, professor Ricardo, que trilhou esse caminho ao meu lado me apoiando e dando todo amparo possível para chegar até aqui. Aos professores da banca por todas as contribuições e reflexões, em especial o professor Ricardo Cardoso pelas parcerias. Às minhas colegas de grupo de orientação, Brenda Rodrigues, Welice Ribeiro, Letícia Carrara, Letícia Koussa e Danielle Silva por todo incentivo e carinho.

Aos profissionais da educação pública de Abre Campo–MG, Viçosa–MG e Uberlândia–MG que participaram da minha formação pessoal e profissional, sejam eles professores, auxiliares e técnicos. Aos meus colegas de doutorado pela parceria nesse trajeto, em particular Laura, Layne e Márcio. A todos os meus amigos que torceram por mim, me compreenderam e respeitaram minha decisão de vida, abdicações e sumiços, em particular Joyce, Cecília e Mariza pelas palavras de conforto.

A todos os profissionais que contribuíram com a minha pesquisa, todos os respondentes de questionários e participantes de entrevistas que se disponibilizaram em contribuir com a construção de conhecimento.

Além disso, agradeço a todas as mulheres, pesquisadoras, professoras e mães que foram exemplos de resiliência e coragem para me animar em momentos em que eu já não acreditava mais ser possível continuar. Em especial, a minha amiga Francelina, mãe de três crianças lindas,

doutora em biologia e professora de Libras, que me inspira e me mostra que também posso conseguir realizar meus sonhos profissionais.

Agradeço também a Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pelo apoio financeiro disponibilizado durante todo o meu programa de pós-graduação.

## RESUMO

A presente tese investiga o papel da confiança relacional na auditoria governamental, com foco na atuação dos auditores dos Tribunais de Contas na detecção de corrupção. O objetivo geral é analisar como a confiança relacional entre auditor e auditado afeta a atuação dos auditores externos na fiscalização dos governos locais, seu ceticismo e sua propensão à identificação de irregularidades. Estruturada em três artigos independentes, mas interligados, a pesquisa responde à seguinte questão: qual a relação entre a confiança e a atuação dos auditores dos Tribunais de Contas na detecção da corrupção? A tese, desenvolvida em formato de artigos, adota uma abordagem multiparadigmática, integrando diferentes métodos: revisão sistemática, experimento e pesquisa qualitativa, buscando complementariedade. A originalidade da tese reside na análise da confiança em nível micro, explorando interações interpessoais em auditorias governamentais, um tema pouco abordado na literatura acadêmica. A relevância teórica e prática se evidencia na crítica ao modelo hegemônico da Nova Administração Pública, baseado na desconfiança e em políticas anticorrupção ineficazes, propondo uma abordagem relacional para o controle externo. O primeiro artigo, uma revisão sistemática da literatura, constatou que a confiança tem sido amplamente associada à governança eficaz, transparência e cooperação, fatores que reduzem a percepção de corrupção. Contudo, identificou-se uma lacuna significativa na análise de interações diretas entre agentes públicos, especialmente em contextos locais. O segundo artigo, de natureza experimental, demonstrou que a confiança, quando baseada em históricos de interações positivas, reduz o ceticismo profissional dos auditores. Um histórico negativo, por sua vez, intensifica esse ceticismo. A formação contábil dos auditores mostrou-se um moderador importante: auditores com formação em contabilidade apresentaram maior ceticismo, especialmente diante de informações contábeis. Esses resultados sugerem que a confiança molda o comportamento investigativo, mas sua combinação com competência técnica é fundamental para equilibrar rigor e cooperação, e traz evidências de que a confiança relacional gera efeitos na atuação do auditor, aspecto não tratado pela literatura anterior. O terceiro artigo, qualitativo, evidencia que a confiança interpersonal influencia práticas cotidianas nos Tribunais de Contas. Apesar da estruturação de canais formais de contato pelos Tribunais de Contas, os auditores e auditados frequentemente recorrem a meios informais de comunicação, mais ágeis, e baseados em confiança, trazendo evidências adicionais dos efeitos da confiança relacional na atuação dos auditores. A predominância de auditorias remotas, embora eficiente, enfraquece vínculos interpessoais e limita o acesso a informações privilegiadas, que muitas vezes só são compartilhadas em contextos de confiança mútua. A

pesquisa mostrou ainda que a confiança não compromete a independência dos auditores, mas facilita o acesso a dados relevantes e a cooperação dos fiscalizados. Tomados em conjunto, os artigos evidenciam que a confiança relacional entre auditores e auditados gera efeito na atuação dos auditores, e esse aspecto deve ser considerado na estruturação das atividades de auditoria, questionando os princípios do ceticismo e independência. As contribuições da tese são múltiplas. Teoricamente, amplia o entendimento sobre o papel da confiança na auditoria governamental e na detecção de corrupção, aspecto não explorado pela literatura anterior. Em termos práticos, oferece subsídios para repensar estratégias de controle externo, ressaltando a importância de relações colaborativas e de ambientes institucionais que valorizem a confiança como instrumento de fiscalização efetiva para detecção de corrupção. A tese conclui que a confiança interpessoal é um componente relacional relevante para aprimorar a atuação dos auditores e fortalecer a capacidade dos Tribunais de Contas na prevenção e combate à corrupção.

**Palavras-chave:** Tribunais de Contas; auditoria governamental; controle externo; confiança relacional; corrupção; julgamento e tomada de decisão; ceticismo; independência.

## ABSTRACT

This thesis investigates the role of relational trust in government auditing, focusing on the performance of auditors in the detection of corruption in the Courts of Auditors. The overall objective is to analyze how relational trust between auditor and auditee affects the performance of external auditors in the oversight of local governments, their skepticism and their propensity to identify irregularities. Structured in three independent but interconnected articles, the research answers the following question: what is the relationship between trust and the performance of auditors in the Courts of Auditors in detecting corruption? Developed in the format of articles, the thesis adopts a multiparadigm approach, integrating different methods: systematic review, experiment, and qualitative research, seeking complementarity. The originality of the thesis lies in its analysis of trust at the microlevel, exploring interpersonal interactions in government audits, a topic rarely addressed in the academic literature. The theoretical and practical relevance is evident in the critique of the hegemonic model of New Public Management, based on distrust and ineffective anti-corruption policies, proposing a relational approach to external oversight. The first article, a systematic literature review, found that trust has been widely associated with effective governance, transparency, and cooperation, factors that reduce the perception of corruption. However, a significant gap was identified in the analysis of direct interactions between public officials, especially in local contexts. The second article, experimental in nature, demonstrated that trust, when based on a history of positive interactions, reduces auditors' professional skepticism. A negative history, in turn, intensifies this skepticism. Auditors' accounting background proved to be an important moderator: auditors with accounting backgrounds showed greater skepticism, especially when faced with accounting information. These results suggest that trust shapes investigative behavior, but its combination with technical competence is essential to balance rigor and cooperation, and provides evidence that relational trust impacts auditors' performance, an aspect not addressed in previous literature. The third article, qualitative, shows that interpersonal trust influences daily practices in Audit Courts. Despite the establishment of formal communication channels by Audit Courts, auditors and auditees often resort to informal, more agile, trust-based means of communication, providing further evidence of the effects of relational trust on auditors' performance. The predominance of remote audits, while efficient, weakens interpersonal bonds and limits access to privileged information, which is often only shared in contexts of mutual trust. The research also showed that trust does not compromise auditors' independence, but rather facilitates access to relevant data and the cooperation of auditees.

Taken together, the articles demonstrate that relational trust between auditors and auditees impacts auditors' performance, and this aspect should be considered when structuring audit activities, questioning the principles of skepticism and independence. The thesis' contributions are multiple. Theoretically, it broadens the understanding of the role of trust in government auditing and in detecting corruption, an aspect not explored in previous literature. In practical terms, it offers insights into rethinking external oversight strategies, highlighting the importance of collaborative relationships and institutional environments that value trust as an effective oversight tool for detecting corruption. The thesis concludes that interpersonal trust is a relevant relational component for improving auditors' performance and strengthening the capacity of Audit Courts to prevent and combat corruption.

**Keywords:** Audit Courts; government audit; external oversight; relational trust; corruption; judgment and decision-making; skepticism; independence.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1 - Resumo da Estrutura da Tese.....	23
Figura 2 - Diagrama de fluxo do processo de seleção de estudos .....	32
Figura 3 - Principais subtemas abordados pelos trabalhos analisados .....	36
Figura 4 - Modelo conceitual proposto.....	53
Figura 5 - Vinhetas para manipulação experimental .....	54
Figura 6 - Operacionalização do modelo conceitual .....	56
Figura 7 - Lista de documentos utilizados nas análises.....	71
Figura 8 - Categorias de Análise .....	73
Figura 9 - Dinâmica relacional no contexto de auditoria governamental de Tribunais de Contas e jurisdicionados .....	82

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Estatística descritiva das variáveis .....	57
Tabela 2 - Efeito do histórico de interações no ceticismo.....	58
Tabela 3 - Efeitos sobre o ceticismo dos auditores – modelos de regressão OLS estimados ..	59
Tabela 4 - Solicitação de informações adicionais em diferentes naturezas da informação, por formação .....	61
Tabela 5 - Caracterização dos respondentes.....	72

## SUMÁRIO

<b>SUMÁRIO .....</b>	12
<b>1 INTRODUÇÃO GERAL .....</b>	13
1.1 Contextualização .....	13
1.2 Lacunas .....	18
1.3 Problema de Pesquisa e Objetivos.....	19
1.4 Justificativa, Contribuições e Declaração de Tese .....	19
1.5 Posicionamento Paradigmático e Estrutura da Tese.....	21
<b>2 CONSTRUINDO PONTES EM UM TERRITÓRIO DE RUPTURAS: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA SOBRE A (DES)CONFIANÇA E A CORRUPÇÃO NAS ORGANIZAÇÕES .....</b>	25
Resumo .....	25
Abstract.....	25
2.1 Introdução .....	26
2.2 Revisão de Literatura.....	28
2.3 Procedimentos Metodológicos .....	30
2.4 Resultados.....	33
2.5 Resultados descritivos da revisão sistemática .....	34
2.6 Análise de Conteúdo.....	36
2.6.1     Governança e sustentabilidade .....	36
2.6.2     Tecnologia, mídia e comunicação .....	38
2.6.3     Fatores individuais/psicológicos .....	39
2.6.4     Fatores políticos, sociais e econômicas .....	40
2.7 Discussões e caminhos para pesquisas futuras .....	42
2.8 Considerações Finais .....	44
<b>3 EFEITOS DA FORMAÇÃO PROFISSIONAL E DO HISTÓRICO DE INTERAÇÕES COM O AUDITADO NO CETICISMO DE AUDITORES GOVERNAMENTAIS.....</b>	46
Resumo .....	46
Abstract.....	46
3.1 Introdução .....	47
3.2 Referencial Teórico .....	48
3.2.1 Ceticismo profissional de auditores e desenvolvimento de hipóteses.....	48
3.2.2 Contexto da auditoria governamental no Brasil .....	53

3.4 Procedimentos Metodológicos .....	54
3.4.1 Delineamento da pesquisa .....	54
3.4.2 Coleta de dados.....	56
3.4.3 Análise de dados.....	57
3.5 Resultados.....	58
3.5.1 Efeitos do histórico de interação com o auditado no ceticismo .....	58
3.5.2 Efeitos da formação no ceticismo do auditor .....	60
3.5.3 Resultados adicionais .....	61
3.6 Conclusões.....	62
<b>4 CONFIANÇA RELACIONAL E DETECÇÃO DE CORRUPÇÃO EM AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS .....</b>	<b>64</b>
Resumo .....	64
Abstract.....	64
4.1 Introdução .....	65
4.2 Confiança e Tomada de Decisão no Processo de Auditoria governamental .....	67
4.3 Procedimentos Metodológicos .....	70
4.4 Resultados.....	73
4.4.1 Processo de tomada de decisão profissional na auditoria governamental .....	74
4.4.2 Confiança e detecção de corrupção pelos auditores de Tribunais de Contas e influência política .....	79
4.5 Conclusão .....	82
<b>5 DISCUSSÕES GERAIS.....</b>	<b>84</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES DE PESQUISA.....</b>	<b>88</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>91</b>
APÊNDICE A – Caracterização dos trabalhos selecionados para análise .....	110
APÊNDICE B - Protocolo de coleta de dados - questionário do experimento .....	115
APÊNDICE C - Protocolo de coleta de dados – entrevistas com Auditor do TC .....	122
APÊNDICE D - Protocolo de coleta de dados – entrevistas com Auditado (município) ..	124

## 1 INTRODUÇÃO GERAL

### 1.1 Contextualização

A confiança é um fator relacional que influencia o comportamento e a interação social entre os indivíduos e organizações (Rousseau et al., 1998). Por ser um aspecto relevante nas ações dos indivíduos e em suas tomadas de decisões, é um tema discutido por diversas literaturas, conforme mencionado por Mayer et al. (1995). Oomsels et al. (2019) afirmam que essa literatura tem avançado em diversas áreas, desde a administração pública, sociologia, economia, psicologia e estudos organizacionais.

Nesse aspecto, o conceito de confiança e como esse fator é explorado dependem da lente teórica adotada. Na presente tese optou-se pela utilização dos conceitos baseados principalmente na psicologia (Tyler, 2021) e na sociologia (Granovetter, 1985; Zucker, 1986), em que confiança significa assumir que duas pessoas estão agindo de forma mutuamente benéfica por meio de normas sociais compartilhadas entre as partes (Smith & Mayer, 2018). Assume-se que os relacionamentos envolvem uma troca de recursos, que podem ser concretos ou socioemocionais, além da existência da fé nas intenções da outra parte da relação (Rousseau et al., 1998).

A psicologia costuma analisar a confiança como algo dicotômico, que existe ou não existe nas relações, assumindo os termos confiança e desconfiança (Rousseau et al., 1998). Entretanto, a esse respeito, no presente trabalho optou-se pela adoção da visão dos sociólogos que veem o mundo como algo construído e desconstruído socialmente pelos indivíduos, portanto, entende-se a confiança como algo dinâmico, que pode acarretar benefícios e prejuízos organizacionais e pode existir ou não nas relações organizacionais (Oomsels et al., 2019).

Em relação às pesquisas, a literatura vem demonstrando que alguns aspectos são relevantes para a construção e o desenvolvimento da confiança entre duas pessoas, sendo alguns exemplos: quando há identificação e valorização entre as partes (Harding et al., 2016); quando há maior frequência das interações e comportamentos repetitivos (Liu & Leach, 2001; Nicholson et al., 2001; Rousseau et al., 1998); e a partir da observação de comportamentos e ações éticas (Morales-Sánchez et al., 2020).

A literatura demonstra ainda que a confiança pode acarretar benefícios para as relações organizacionais, como: a criação de cooperação e a promoção de pensamento crítico de comportamentos (Gambetta, 1988; Whitener et al., 1998); a promoção de relações organizacionais adaptativas, como relações de rede (Miles & Snow, 1992); a redução de

conflitos e criação rápida de grupos de trabalho (Meyerson et al., 1996); a melhor capacidade de trabalho dos servidores e respostas eficazes em momentos de crises (Rousseau et al., 1998); e a redução de custos com monitoramento e controle (Morales-Sánchez et al., 2020).

A esse respeito, na presente tese propõe-se a análise do ambiente organizacional da auditoria no contexto da administração pública no Brasil, ou seja, a relação entre auditor e auditado de entidades governamentais, ou seja, no nível micro de análise, a confiança interpessoal. Essa escolha se justifica, uma vez que, conforme demonstrado por Morales-Sánchez et al. (2020), auditores que se comportam de maneira ética fazem com que os indivíduos que se relacionam com eles e a sociedade em geral construam uma percepção de confiança por esses profissionais.

As relações profissionais no contexto de auditoria estão imersas no que a literatura conceitua como “sociedade da auditoria” (Power, 2021, p. 1). O autor argumenta que a existência da desconfiança exige monitoramento constante das ações dos indivíduos (Power, 2021). Em contraste, Skærbæk e Themsen (2022) propõem uma revisão desse conceito na atualidade, sugerindo a “sociedade de inovação” de forma que se busque compreender as peculiaridades do contexto em que a auditoria é realizada e o papel do auditor nesse ambiente, de forma que a desconfiança não seja necessariamente um princípio básico inicial no processo de fiscalização.

A delimitação do contexto a ser pesquisado na presente tese se dá pelas peculiaridades no trabalho de auditoria governamental e pela obrigatoriedade de o auditor seguir alguns princípios básicos, como o ceticismo profissional e a independência. Harding et al. (2016) demonstram que, mesmo que os auditores não procurem especificamente por fraudes, eles necessitam estar alerta para isso. Nesse aspecto, tanto a confiança quanto a desconfiança em excesso, podem ser prejudiciais à qualidade da auditoria e ambas podem possibilitar que o ceticismo do auditor seja maximizado (Harding et al., 2016).

O conceito de ceticismo profissional ainda é muito debatido pela literatura, pelo fato de não haver um consenso teórico sobre sua definição e sobre como ele deve ser mensurado (Glover & Prawitt, 2014). Em relação à sua mensuração, antes do estudo de Hurtt (2010), a maioria das pesquisas utilizava a escala invertida de confiança interpessoal de Rotter (1980) ou se baseava na discussão de dúvida presumida de Nelson (2009). No entanto, achados recentes demonstraram que a dimensão “mente questionadora” esperada pelos auditores em sua atividade profissional (Hurtt, 2010) está mais associada a fatores afetivos como franqueza, competência para enfrentar as situações adversas do que com a desconfiança (Olsen et al., 2015).

Assim, é esperado que o auditor possua um relacionamento impessoal com os auditados e que seja o mais crítico possível com as informações recebidas, para, por fim, escrever seu relatório (Mubako & O'Donnell, 2018).

Introduzindo essa discussão aos modelos de administração pública, especificamente ao novo modelo de administração pública conhecido como *New Public Management* (NPM), Bouckaert (2012) discute que a adoção do NPM é construída baseando os relacionamentos públicos na desconfiança, fazendo-se necessária a introdução de múltiplos mecanismos de controle e de mensuração de desempenho. Assim, o fator confiança entre os atores e suas organizações passa a ser ditado culturalmente. Desse modo, os fatores sociais e organizacionais, além das normas sociais, influenciam diretamente na construção da confiança entre os indivíduos (Fukuyama, 1995; Pearce et al., 2000; Rousseau et al., 1998; Whitener et al., 1998).

O modelo atual da NPM altera o foco das auditorias públicas de cumprimento das legislações para o destaque nos 3E's: economia, eficácia e eficiência das políticas públicas do governo (Kontogeorga & Papapanagiotou, 2023). Nesse contexto, os auditores externos ficam ainda mais responsáveis por uma procura por responsabilização desses cumprimentos e objetivos na administração pública (Cordery & Hay, 2024).

Devido a essa nova cultura de destaque em busca por resultados e desempenho no setor público, é ainda mais esperado que os servidores públicos tenham uma maior percepção de desconfiança sobre o comportamento do outro (Bouckaert, 2012). Bringselius (2018) aponta a necessidade de as organizações de auditoria governamental acrescentarem em suas atividades a auditoria de aspectos éticos, sendo um aspecto relevante para a legitimidade dessas organizações e suas atividades de fiscalização.

Há muitas críticas ao modelo NPM devido às suas contradições (Cordery & Hay, 2024; Funck & Karlsson, 2024), surgindo assim uma proposta de modelo pós-NPM, em que a sociedade assume papel de atores relevantes na avaliação do serviço público (Funck & Karlsson, 2024). Svedenmark (2025) discute esse modelo como Governança Baseada em Confiança, reintroduzindo a importância da confiança nas organizações públicas e em seus servidores.

Quando as organizações de auditoria, por meio de suas atividades, conseguem transmitir legitimidade à sociedade, é garantido aos cidadãos maior confiança nos governos (Gustavson & Rothstein, 2013; Kontogeorga & Papapanagiotou, 2023).

No entanto, pode haver uma quebra de expectativas entre o público da auditoria (auditados e outros envolvidos) com as mensagens emitidas no relatório e os deveres e responsabilidades assumidos pelo auditor. Esse é o conceito de *audit expectation gap* que,

conforme Monroe e Woodliff (1993), ocorre quando existem diferentes percepções e crenças entre os auditores e o público envolvido no processo de auditoria, o que pode acarretar possíveis limitações nessas relações.

Olojede et al. (2020) acreditam que essa expectativa emerge devido à falta de compreensão da sociedade sobre as reais funções e papéis dos auditores, tendendo a gerar conflitos e levam a sociedade a inferir que o objetivo estatutário da auditoria não atende às suas expectativas (Olojede et al., 2020). Essa incompreensão também ocorre dentre os próprios auditores, uma vez que Ruhnke e Schmidt (2014) apontaram que nem mesmo eles possuem total ciência de suas responsabilidades.

A sociedade espera que as organizações de auditoria, como fiscalizadoras da correta aplicação dos recursos públicos, possuam um papel importante na detecção e inibição da corrupção (Kayrak, 2008). Além da detecção de fraudes, espera-se que a auditoria externa no setor público ofereça recomendações aos jurisdicionados com o intuito de aprimorar a gestão pública (Branet & Hategan, 2024; Cordery et al., 2023).

Entretanto, os estudos vêm demonstrando que apesar da existência de estruturas de controle, leis anticorrupção e regras de transparéncia pública rígidas, essas não têm sido eficazes, de modo que não tem reduzido ou inibido atos corruptos na administração pública (Meza & Pérez-Chiqués, 2021; Muramatsu & Bianchi, 2021), o que pode influenciar a percepção de confiança e legitimidade dessas organizações pela sociedade.

Na presente tese, optou-se pela análise da realidade do Brasil, regido pelo modelo democrático, havendo uma relação contratual entre os cidadãos e os atores políticos por eles eleitos, sendo este contrato baseado em uma relação de confiança (Gustavson & Rothstein, 2013). Um Estado democrático possui diversas formas de controle, desde as organizações de auditoria até o controle social exercido pela sociedade (Gustavson & Rothstein, 2013).

Quanto às organizações de auditoria, destaca-se a existência de diferentes modelos adotados no mundo. Rossi et al. (2021) propõem que a classificação desses modelos seja baseada em como essas organizações de controle realizam suas atividades e normas adotadas, os tipos de auditoria realizadas e os sistemas utilizados, além da frequência das auditorias. Os autores ainda discutem uma classificação com base em estudos anteriores e apresentam oito classificações de modelos de auditoria segundo os países da União Europeia, sendo: Continente Europeu; Napoleônico; Federal; Europa Central Oriental; Sudeste Europeu; Federal Europeu Continental e o Nôrdico (Rossi et al., 2021). Kontogeorga e Papapanagiotou (2023) já apresentam uma classificação mais resumida, sendo: judicial, anglo-saxão, colegiado e tribunal.

Assim, conforme a classificação proposta por Kontogeorga e Papapanagiotou (2023), o Brasil adota o modelo de Tribunal, inspirado no sistema francês, no qual as instituições de auditoria têm a prerrogativa de responsabilizar e punir por violações de conduta, embora isso varie entre os países. Destaca-se assim que a auditoria externa no setor público brasileiro é realizada por estruturas de controle organizada sob a forma de Tribunais de Contas (TCs) que seguem o conteúdo legal baseado no padrão internacional, além dos princípios básicos de auditoria.

Azevedo e Lino (2018) identificaram um desalinhamento entre o que é praticado pelos auditores dos Tribunais e o esperado pelas normas. Sobre esse aspecto, destaca-se que os TCs podem aplicar sanções e multas aos seus jurisdicionados e que, ao detectarem irregularidades que fogem do âmbito administrativo, devem encaminhá-las para órgãos jurídicos competentes, como o Ministério Público, por exemplo.

No entanto, apesar de se esperar que a auditoria realizada pelos Tribunais de Contas no Brasil atue contra a corrupção, a pesquisa de Lino, Azevedo, Aquino e Steccolini (2022) detectou que, na prática, esses órgãos podem estar contribuindo para sustentá-la, devido à atuação de elites político-econômicas dentro dessas organizações.

A corrupção, o suborno e as fraudes ocorrem em todo o mundo, mas essas situações se mostram mais prejudiciais em países em desenvolvimento, onde a pobreza convive com a escassez de recursos para a execução das políticas públicas (Dye, 2007). Nesse contexto, mesmo que o foco dos órgãos de auditoria seja a prevenção da corrupção, eles podem contribuir com a detecção e o combate (Jeppesen, 2019).

Para bem executar o trabalho de prevenção e combate à corrupção, somente a auditoria de teor financeiro não é suficiente, pois as demonstrações financeiras não deixam erros materiais e, portanto, limita essa atuação do auditor (Jeppesen, 2019). Alguns outros fatores são apontados como sendo determinantes para detecção e prevenção de fraudes na administração pública, como a realização de auditorias operacionais, rotação de pessoal, profissionais com capacitação *forense*, equipes de auditoria e controles internos aperfeiçoados (Othman et al., 2015), além de existência de canais para denúncia de fraudes (Precinotto et al., 2022).

Corroborando, Oyerogba (2021) também afirma a importância de os auditores possuírem conhecimentos e habilidades forenses, ou seja, saber realizar uma boa avaliação das demonstrações contábeis, além de possuir o conhecimento de cálculos de danos econômicos para a sociedade. Complementarmente, as pesquisas de Kayrak (2008) e Precinotto et al. (2022) apontam que a cooperação entre outros órgãos de controle e fiscalização, como, por exemplo,

a Receita Federal no Brasil, poderia auxiliar o trabalho de fiscalização e detecção de fraudes e corrupção por parte dos auditores dos Tribunais de Contas.

## 1.2 Lacunas

Pesquisas já realizadas destacam o papel positivo da confiança e negativo da desconfiança (Oomsels et al., 2019; Skinner et al., 2014; Wicks et al., 1999). Esta tese se propõe a adotar uma visão mais equilibrada dos papéis que a confiança e a desconfiança exercem nas relações organizacionais, como proposto por Oomsels et al. (2019).

Rana et al. (2022) destacam que na literatura há necessidade de pesquisas experimentais e interpretativas que aprofundem a investigação sobre as relações entre os auditores e auditados e que se observe esse contexto. Assim, a presente tese busca: por meio de uma pesquisa interpretativista, conhecer sob quais condições e contextos, a confiança pode assumir um papel funcional na detecção de corrupção; e por meio de uma pesquisa experimental, captar em que medida a existência de confiança entre auditores e auditados no setor público pode influenciar no julgamento cético dos auditores sobre as contas públicas.

Ambas as pesquisas serão realizadas no contexto brasileiro, o que também inova em relação à literatura, dado que as pesquisas sobre auditoria no setor público são geralmente desenvolvidas em países desenvolvidos, principalmente em contextos Anglo-Saxões e nórdicos (Rana et al., 2022) sendo ainda escassas em economias emergentes como o Brasil (Mattei et al., 2021).

Complementarmente, Souza et al. (2019) apontaram a relevância e necessidade de se discutir o fenômeno da corrupção no Brasil considerando que o país vem adotando medidas anticorrupção e que desde 2003 é signatário da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, integrando um movimento internacional que busca prevenir e combater a corrupção nos países.

Outro ponto de inovação reside no fato de que pesquisas sobre a temática confiança analisaram especificamente o relacionamento entre gerentes e subordinados (Morales-Sánchez et al., 2020). A presente pesquisa difere destas, uma vez que as organizações de auditoria não possuem nenhum grau de poder hierárquico sobre os auditados, mesmo que o auditor do Tribunal de Contas possua algum tipo de poder sobre o órgão auditado, proveniente de sua autonomia em fiscalizar as ações dos jurisdicionados.

Por fim, D'Andreamatteo et al. (2024) apontam a necessidade de se compreender melhor o que seria qualidade da auditoria e o papel das organizações de auditoria governamental no combate à corrupção. Além disso, Mugellini et al. (2021) apontam ser importantes serem

discutidas pela literatura pesquisas ao nível individual que buscam compreender o fenômeno da corrupção e os mecanismos culturais e morais que envolvem esse contexto. A presente tese busca preencher ambas as lacunas.

### **1.3 Problema de Pesquisa e Objetivos**

Diante do exposto, emerge a seguinte questão de pesquisa: **como a confiança influencia a atuação dos auditores dos Tribunais de Contas na detecção da corrupção, considerando a dinâmica da relação entre auditor e auditado?** O objetivo da pesquisa é analisar como a confiança entre auditor e auditado afeta a atuação dos auditores externos na sua tarefa de fiscalização dos governos locais, e como isso afeta seu ceticismo e sua propensão à detecção de corrupção.

Especificamente, pretende-se:

(I) Identificar a literatura que relaciona as discussões de confiança e corrupção e perspectivas futuras para as áreas de conhecimento de estudos organizacionais, como administração e contabilidade;

(II) Investigar qual o efeito da formação do auditor governamental (se em contabilidade ou em outras áreas) e do histórico de relações entre auditor e auditado (se positivo ou negativo) no ceticismo dos auditores governamentais;

(III) Compreender o relacionamento entre auditores dos Tribunais de Contas e auditados (servidores municipais) e como a confiança pode influenciar a atuação dos auditores na detecção da corrupção.

### **1.4 Justificativa, Contribuições e Declaração de Tese**

O combate à corrupção é um importante tema na sociedade contemporânea, dados os impactos que tem gerado. A corrupção é uma das preocupações principais dos países, constando como um dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), da Organização das Nações Unidas (ONU) (ODS 16.5), que traz como meta “Reducir substancialmente a corrupção e o suborno em todas as suas formas” e “Desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis” (Nações Unidas, 2015).

A presente pesquisa tem potencial de contribuição não somente para a literatura de confiança no contexto da administração pública, como apontado por Bouckaert (2012), mas também com a prática organizacional e aspectos sociais. O aprofundamento da compreensão dessa realidade social pode possibilitar o aprimoramento de políticas públicas de inibição da corrupção e o desenvolvimento de programas de integridade eficazes. Dessa forma, os recursos

poderiam ser usados para melhorar os serviços públicos essenciais, como saúde, educação e infraestrutura.

Outra potencial contribuição da tese reside em seu aspecto teórico. Como a confiança é ditada culturalmente e o histórico anterior de relacionamentos influencia o comportamento dos indivíduos (Rousseau et al., 1998) a decisão de confiar em uma pessoa envolve aceitar o risco/vulnerabilidade dessa decisão com expectativas positivas acerca do comportamento do outro indivíduo (Oomsels & Bouckaert, 2014). Desse modo, para melhor compreender a realidade proposta, a tese se baseia nos pressupostos da Teoria da Decisão Comportamental (TDC) ou *Decision Making*. O principal pressuposto dessa vertente é admitir que os indivíduos possuem racionalidade limitada e o fato de aspectos cognitivos influenciarem seus comportamentos (Edwards, 1954; Weick, 1995). Além disso, os valores pessoais dos atores e seu histórico de vivências e experiências também afetam as suas decisões (Silva et al., 2011).

Por fim, a tese almeja contribuir com a prática da auditoria governamental. Pesquisas apontam que os auditores governamentais são pouco engajados na luta contra a corrupção e que questões envolvendo a relevância dos auditores e sua independência ainda são pontos que continuam em discussão no contexto da auditoria governamental e na literatura (Johnsen, 2019). Entender como a confiança influencia o comportamento dos auditores externos pode contribuir para uma melhor prestação de contas dos órgãos públicos e dos auditores, fortalecendo a governança, transparência e *accountability*.

Organizando as contribuições da tese em teóricas e práticas, os resultados podem impactar o exercício da auditoria governamental no Brasil, com o desenvolvimento de programas de treinamento dos auditores e a conscientização da importância do bom relacionamento interpessoal em âmbito profissional. Em aspectos teóricos, a abordagem multidisciplinar, que integra conceitos da psicologia, economia comportamental, ética e administração pública, amplia o conhecimento sobre a relação entre confiança e detecção de corrupção, oferece *insights* sobre as relações pessoais nas organizações públicas.

A presente tese propõe que, **quando há relação de confiança entre auditor de TC e auditado, há maior propensão de detecção de corrupção**. Acredita-se que, mesmo que os atores sociais sejam membros de organizações públicas, existem relações interpessoais que importam e influenciam sua discricionariedade e, consequentemente, suas atividades de controle.

## 1.5 Posicionamento Paradigmático e Estrutura da Tese

A tese se enquadra no paradigma pragmático ou multiparadigmático (Lewis & Grimes, 2005), com adoção de abordagens metodológicas mistas na pesquisa comportamental em contabilidade, não se restringindo a questões epistemológicas e ontológicas na escolha de como abordar diferentes objetivos de pesquisa, de modo que, essa flexibilidade com métodos mistos de pesquisa possibilite a resposta a distintas questões de pesquisa (Brierley, 2017).

Segundo Morgan (2007), o compartilhamento em sociedade de características individuais e experiências é um elemento primordial na vida em sociedade, desse modo em algumas pesquisas se faz necessária a interação com os sujeitos do estudo e em outras não há interação direta (Teddlie & Tashakkori, 2008). No paradigma pragmático, a ligação entre a teoria e os dados se dá por meio da abdução, o relacionamento com o processo de pesquisa do pesquisador é algo intersubjetivo, e a inferência dos dados se dá pela transferibilidade (Morgan, 2007).

A tese está estruturada no formato de três artigos independentes e que, em conjunto, responderão à pergunta central da pesquisa.

O primeiro artigo, apresentado no capítulo 2, é intitulado “**Construindo pontes em um território de rupturas: uma revisão sistemática sobre a (des)confiança e a corrupção nas organizações**”. O artigo busca verificar o estado da arte das pesquisas sobre confiança e corrupção em âmbito internacional de modo que possa contribuir com o arcabouço teórico da tese, suas discussões e a identificação de caminhos para novos estudos, com o foco na área de estudos organizacionais, visto que, as temáticas são discutidas em diversos campos do conhecimento. A pesquisa se utiliza de revisão sistemática de literatura com a busca de artigos em bases de dados relevantes na área, sendo elas: *Sage*; *Scielo*; *Scopus*; *Spell*; *Web of Science* e *Wiley Online Library*. A análise dos dados foi realizada por meio de análises quantitativas com a identificação das principais características dos artigos e uma análise qualitativa em que se identificam os conceitos utilizados nas pesquisas, contradições e possíveis caminhos para novas pesquisas. O artigo encontra-se submetido a periódico acadêmico.

O segundo artigo, apresentado no capítulo 3, é intitulado “**Efeitos do treinamento profissional e da experiência de interações anteriores com o auditado no ceticismo (skepticism) dos auditores governamentais**”. O artigo tem o objetivo de investigar o efeito do treinamento de auditores governamentais (seja em contabilidade ou outras áreas) e da experiência de interações anteriores entre auditores e auditados (sejam elas positivas ou negativas) sobre o ceticismo dos auditores governamentais. Trata-se de um estudo experimental com abordagem quantitativa do tipo Julgamento e Tomada de Decisão (JTD). Nessa pesquisa,

portanto, a confiança é unidirecional, através da manipulação do jogo de única interação social, sendo o principal agente decisor os auditores de Tribunais de Contas no Brasil. Por se tratar de uma pesquisa positivista, a conexão da teoria com os dados é realizada pelo processo de dedução, a objetividade do pesquisador e as inferências dos dados buscam a generalização e validade dos resultados da pesquisa (Morgan, 2007). O artigo passou por dois congressos (21º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2024, e 20th Biennial CIGAR Conference, em Atenas/Grécia, 2025) e será submetido a periódico acadêmico após a defesa.

O terceiro artigo, apresentado no capítulo 4, é intitulado “**Relação de Controle Baseada na Confiança na Detecção de Ações de Corrupção em Governos Locais**”. O artigo busca compreender o relacionamento entre os auditores dos Tribunais de Contas que auditam especificamente as contas municipais e os auditados, os servidores municipais (contadores e controladores), dado que possuem relações diretas com os órgãos de fiscalização. A pesquisa adota um caráter interpretativista com abordagem qualitativa de pesquisa, sendo os dados coletados por meio de fontes secundários (documentos e relatórios) e primários (entrevistas semiestruturadas). Por meio da Teoria da Decisão Comportamental (TDC) ou *Decision Making*, busca-se compreender como a racionalidade limitada dos atores e a confiança relacional entre auditor e auditado podem influenciar suas decisões. Nessa pesquisa, portanto, a confiança é bidirecional, através da análise de múltiplas interações sociais e o principal agente decisor são os auditados municipais. Apresenta-se, ao final, em quais momentos a confiança pode assumir um papel funcional na auditoria governamental, para possibilitar a detecção de corrupção e a qualidade da gestão pública por meio do trabalho de auditoria. O artigo será submetido a periódico acadêmico após a defesa.

A delimitação das unidades de análises são o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) e o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP), selecionados devido às diferenças na forma de atuação da auditoria, com o TCE-MG adotando predominantemente uma auditoria remota, e o TCE-SP adotando majoritariamente uma auditoria presencial, aspecto relevante para captar os efeitos da confiança relacional. Na presente pesquisa a conexão da teoria com os dados é realizada por meio da indução, considerando a subjetividade do pesquisador e realizando inferências dos dados por meio do contexto pesquisado (Morgan, 2007).

A Figura 1 resume com maior detalhamento a estrutura da tese.

**Figura 1***Resumo da Estrutura da Tese*

<b>Título da Tese:</b> Efeito da Confiança no Ceticismo e Detecção de Corrupção de Auditores de Tribunais de Contas				
<b>Capítulo 1 - Introdução Geral</b>				
<b>Problema de Pesquisa:</b> como a confiança influencia o ceticismo e atuação dos auditores dos Tribunais de Contas na detecção da corrupção, considerando a dinâmica da relação entre auditor e auditado?				
<b>Objetivo Geral:</b> analisar como os principais atores envolvidos no processo de controle da administração pública percebem o papel da confiança em suas ações e como isso pode afetar o ceticismo e o combate à corrupção no Brasil.				
<b>Tese:</b> quando há relação de confiança entre auditor de TC e auditado, há maior propensão de detecção de corrupção.				
Estrutura	Título	Objetivo	Metodologia	Resultados
<b>Capítulo 2</b> 1º artigo	Construindo pontes em um território de rupturas: uma revisão sistemática sobre a (des)confiança e a corrupção nas organizações	Identificar a literatura que relaciona as discussões de confiança e corrupção e perspectivas futuras para as áreas de conhecimento de estudos organizacionais, como administração e contabilidade.	<b>Coleta dos dados:</b> busca de artigos nas bases de dados: Sage; Scielo; Scopus; Spell; Web Of Science e Wiley Online Library com os termos de busca: “trust and corruption”. <b>Análise dos dados:</b> Revisão Sistemática da Literatura.	Identificou-se que a maioria das pesquisas é baseada na visão macro da confiança ao nível organizacional, destacadamente em organizações públicas. As discussões das pesquisas variam entre quatro categorias de análise, sendo elas: (I) governança e sustentabilidade; (II) tecnologia, mídia e comunicação; (III) fatores individuais e psicológicos; e (IV) fatores sociais, políticos e econômicos. Após análises e discussões, foram elencados 3 tipos de lacunas de pesquisa na temática, separadas por temas e discussões; contextos e organizações e aspectos metodológicos.
<b>Capítulo 3</b> 2º artigo	Efeitos da formação profissional e do histórico de interações no ceticismo de auditores governamentais.	Investigar qual o efeito da formação do auditor governamental (se em contabilidade ou em outras áreas) e do histórico de relações entre auditor e auditado (se positivo ou negativo) no ceticismo dos auditores governamentais.	<b>Coleta dos dados - questionário online – Experimento laboratório do tipo Julgamento e Tomada de Decisão (JTD).</b> <b>Participantes da pesquisa:</b> auditores dos 26 TCs que atuam com fiscalização em municípios. <b>Análise dos Dados:</b> Análise Descritiva, Teste de Diferença entre Médias.	Com base em uma amostra composta de 242 auditores governamentais brasileiros, identificou-se que auditores formados em contabilidade são mais céticos que seus pares formados em outras áreas, e que há um fator relevante para que o auditor se comporte de modo menos (mais) cético, a saber, o histórico de interações com a equipe de contabilidade da entidade auditada que (não) se comporta profissionalmente e mantém suficientes (insuficientes) mecanismos de controles internos.
<b>Capítulo 4</b> 3º artigo	Confiança relational e detecção de corrupção em	Analisa como a confiança relacional entre os auditores e auditados influencia na detecção de	<b>Coleta dos dados-</b> Documentos e entrevistas semiestruturadas com os auditores e auditados. <b>Participantes da Pesquisa:</b> Auditores das contas municipais dos TCE de MG e SP e os auditados	Apesar dos riscos e vulnerabilidades envolvidos nessa decisão de confiar, os entrevistados afirmam ter bons resultados profissionais com essa decisão, sendo essa proximidade importante para a detecção de corrupção, pelo recebimento de denúncias e informações privilegiadas pelos

	auditorias governamentais	irregularidades e de práticas associadas à corrupção pelos auditores.	municipais jurisdicionados (contadores, controladores, auditores) <b>Análise dos Dados – Análise de Conteúdo.</b>	auditados. A confiança é apontada como um mecanismo relacional benéfico nesse contexto organizacional e, segundo as evidências empíricas, não influencia o julgamento e decisões profissionais dos auditores em seus pareceres de auditoria.
<b>Capítulo 5 – Discussões Gerais</b> – articulação dos resultados dos três artigos				
<b>Capítulo 6- Considerações Finais</b>				
<b>Referências</b>				
<b>Apêndices</b>				

*Nota.* Utilizou-se a Teoria da Decisão Comportamental (TDC) e as literaturas de Corrupção, Auditoria e Trust (Confiança/Desconfiança).

## **2 CONSTRUINDO PONTES EM UM TERRITÓRIO DE RUPTURAS: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA SOBRE A (DES)CONFIANÇA E A CORRUPÇÃO NAS ORGANIZAÇÕES**

(Artigo 1)

### **Resumo**

**Objetivo:** Identificar a literatura que relaciona as discussões de confiança e corrupção e apresentar as perspectivas futuras para as áreas de conhecimento de Ciências Sociais e Humanas.

**Método:** Foi realizada uma pesquisa do tipo Revisão Sistemática da Literatura (RSL), baseada na metodologia PRISMA. Para coleta dos dados delimitou-se os termos “*trust*” e “*corruption*” nas bases de dados: *Sage; Scielo; Scopus; Elsevier; Web of Science* e *Wiley Online Library*, tendo sido filtrados artigos de acesso aberto, no idioma inglês publicados entre 2000 e 2025, nas seguintes áreas de conhecimento: *Business, Management and Accounting; Management & Organization Studies; Public Administration e Social Sciences & Humanities*.

**Originalidade/Relevância:** O estudo analisa a literatura existente na grande área das Ciências Sociais Aplicadas e Humanas que discutem conjuntamente dois conceitos amplamente estudados por diversas áreas do conhecimento, além de explorar qualitativamente as temáticas e discussões conceituais utilizadas. Essa pesquisa se torna original pela incipienteza de pesquisas com essa discussão.

**Resultados:** Identificou-se que a maioria das pesquisas é baseada na visão macro da confiança ao nível organizacional, destacadamente em organizações públicas. As discussões das pesquisas variam entre quatro categorias de análise, sendo elas: (I) governança e sustentabilidade; (II) tecnologia, mídia e comunicação; (III) fatores individuais e psicológicos; e (IV) fatores sociais, políticos e econômicos.

**Contribuições teóricas/metodológicas/práticas:** a pesquisa apresenta o estado da arte sobre confiança e corrupção nas pesquisas organizacionais e elenca as perspectivas futuras de pesquisa. Além disso, evidencia as potencialidades da confiança e os prejuízos da corrupção para as organizações e a sociedade. Após análises e discussões, foram elencados 3 tipos de lacunas de pesquisa na temática, separadas por temas e discussões; contextos e organizações e aspectos metodológicos.

**Palavras-chave:** Confiança; Corrupção; Revisão Sistemática; Protocolo PRISMA.

### **Abstract**

**Objective:** to identify the literature relating trust and corruption and to purpose future perspectives for the research areas from Social Sciences and Humanities.

**Method:** we did a Systematic Literature Review (SLR), based on the PRISMA methodology. To collect data, the terms “*trust*” and “*corruption*” were delimited in the databases: *Sage; Scielo; Scopus; Elsevier; Web of Science* and *Wiley Online Library*. We filtered open access articles, in English, published between 2000 and 2025, in the following areas: *Business, Management and Accounting; Management & Organization Studies; Public Administration and Social Sciences & Humanities*.

**Originality/Relevance:** the study analyzes the existing literature in the broad area of Applied Social Sciences and Humanities that jointly discuss two concepts widely studied by several areas of knowledge, in addition to qualitatively exploring the themes and conceptual discussions used. This research becomes original due to the incipience of research with this discussion.

**Results:** we identified that most research is based on the macro view of trust at the organizational level, especially in public organizations. The research discussions vary between four categories of analysis: (I) governance and sustainability; (II) technology, media and communication; (III) individual and psychological factors; and (IV) social, political and economic factors.

**Theoretical/methodological/practical contributions:** the research presents the state of the art on trust and corruption in organizational research and lists future research perspectives. In addition, the research highlights the potential of trust and the harm of corruption to organizations and society. After analysis and discussions, we listed 3 types of research gaps on the topic, separated by themes and discussions: contexts and organizations and methodological aspects.

**Keywords:** Trust; Corruption; Systematic Review; PRISMA Protocol.

## 2.1 Introdução

As pesquisas sobre a temática de confiança avançam em diversos campos da ciência, conforme apontado por Rousseau et al. (1998) e Oomsels et al. (2019). Alguns exemplos são as áreas da psicologia (Rotter, 1967), economia (North, 1990) e administração pública (Oomsels et al., 2019). Nesse sentido, a forma como as pesquisas operacionalizam a confiança pode variar entre o nível micro (interpessoal) e macro (organizacional) (Rousseau et al., 1998). A confiança pode ser entendida como a expectativa de que os indivíduos envolvidos em uma relação ajam de maneira recíproca e vantajosa, guiados por normas sociais comuns (Smith & Mayer, 2018).

Aspectos como instrumentos de construção e manutenção da confiança nas relações organizacionais, nível de confiança alcançado e seu impacto no desempenho das organizações têm sido apontados como elementos importantes a serem observados em reformas na administração pública (Bouckaert, 2012).

O aspecto relacional entre a população e os gestores públicos tem sido apontado como um ponto relevante para a legitimação social. Em países com modelo democrático como o Brasil, por exemplo, essa relação é firmada por meio de um contrato social baseado em confiança entre o povo e as autoridades eleitas (Gustavson & Rothstein, 2013), de modo que a população vota em seus candidatos com a perspectiva de que, apesar do risco e incerteza em seus comportamentos, esses irão agir de forma benéfica aos interesses coletivos (Rousseau et al., 1998).

Para manter essa relação de confiança, as fiscalizações e controles na administração pública exercem um papel fundamental, atuando na verificação de desvios de condutas e comportamentos legalmente inadequados nesse ambiente organizacional. Nesse contexto, surge o conceito da corrupção, definida como qualquer tipo de abuso, desvio ou mau uso de recursos em prol de benefícios, próprios ou coletivos, que não sejam da sociedade (Jávor & Jancsics, 2016).

Assim como a temática de confiança, a literatura sobre corrupção também tem se consolidado pelos pesquisadores em diversas áreas. Apesar de usualmente independentes, ambas as literaturas possuem interseções que deveriam ser consideradas. Beccetti et al. (2021) demonstram que as literaturas sobre confiança e corrupção apresentam uma forte relação negativa, de modo que, quanto maior for a percepção de corrupção, maior a desconfiança nas organizações e indivíduos.

A atuação do Estado na detecção, apuração e punição de irregularidades com os recursos públicos depende de um ambiente de confiança dos cidadãos nos gestores públicos e nas instituições de controle (Gustavson & Rothstein, 2013; Kontogeorga & Papapanagiotou, 2023). Por outro lado, apesar da confiança ser elemento central para as estruturas de controle, a literatura de auditoria e controle externo apresenta que o ceticismo, um de seus principais pilares, é baseado na premissa de desconfiança, tanto nas informações quanto nos auditados (Bouckaert, 2012b; Harding et al., 2016).

Os aparatos de controle externo têm sido ampliados no contexto do setor público, com a criação de novas regras de prestação de contas de informações por parte das organizações públicas, como uma resposta à necessidade de controle dos gastos públicos e do controle da corrupção (Aquino, Lino, & Azevedo, 2022). Assim, sistemas informatizados de coleta de dados e relatórios de prestações de contas e transparência, são exemplos de mecanismos baseados nessa premissa. Entretanto, mesmo com a ampliação sempre constante dos mecanismos de controle externo, os casos de corrupção continuam a surgir no setor público (ACFE, 2022; Lino et al., 2022), e não existem evidências de uma diminuição. Isso abre espaço para as pesquisas analisarem por outra ótica a relação entre controles externos e os governos, como, por exemplo, a relação que a confiança entre auditor e auditados traria em relação à detecção de corrupção ou mesmo sua diminuição.

Apesar do contexto apresentado e da estreita ligação, há poucas evidências de estudos que abordem ambos os conceitos – confiança e corrupção – conjuntamente. Nesse sentido, foi realizada uma pesquisa do tipo Revisão Sistemática da Literatura (RSL), baseada na metodologia *Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses Statement*

(PRISMA), desenvolvida por Moher et al. (2009) e atualizada por Page et al. (2021). A revisão foi guiada por duas principais questões de pesquisa:

Q<sub>1</sub>: Como a área de conhecimento Ciências Sociais Aplicadas tem observado a interseção entre as literaturas de confiança e corrupção?

Q<sub>2</sub>: Quais os possíveis caminhos para estudos futuros?

Assim, o objetivo do presente estudo é identificar a literatura que relaciona as discussões de confiança e corrupção e apresentar as perspectivas futuras para as áreas de conhecimento de Ciências Sociais e Humanas. O alcance desse objetivo auxiliará a produção de conhecimento sobre as temáticas para as áreas de conhecimento de estudos organizacionais, tais como contabilidade e administração.

Quanto à justificativa dessa revisão, está a importância de pesquisas na área das ciências sociais, especificamente na área contábil, explorarem elementos comportamentais, como a confiança e corrupção. Os prejuízos da corrupção e da desconfiança são diversos para a sociedade e organizações, pois, como apontado por Brusca et al. (2018), a corrupção está enraizada no contexto social e cultural.

Jávor e Jancsics (2016) apontam para a necessidade de pesquisas que busquem compreender as estruturas de relacionamentos entre as pessoas nos contextos organizacionais, considerando os níveis hierárquicos e de poder nas instituições e as estratégias usadas para construir, manter e ocultar redes de corrupção.

Primeiramente, foram apresentadas as características dos estudos, por meio de uma análise exploratória das frequências, e, em um segundo momento, ao seu conteúdo propriamente dito, explorando os objetivos, resultados, conclusões e proposições de pesquisas futuras dos estudos relacionados. Nessa última análise, os estudos foram categorizados por subtemas relacionados às perspectivas sob as quais os estudos sobre confiança e corrupção foram explorados. O trabalho está organizado seguindo a seguinte estrutura: A seção 2 apresenta o caminho metodológico adotado na pesquisa para analisar a literatura de confiança e corrupção. A seção 3 apresenta os resultados descritivos e de conteúdo dos artigos, além de elencar lacunas de pesquisa. Por fim, a seção 4 apresenta as principais conclusões e implicações da pesquisa.

## **2.2 Revisão de Literatura**

A confiança tem sido objeto de estudo em diferentes áreas do conhecimento, assumindo múltiplas definições e perspectivas teóricas. De forma geral, pode ser compreendida como a expectativa de que os indivíduos envolvidos em uma relação ajam de maneira recíproca e vantajosa, orientados por normas sociais compartilhadas (Smith & Mayer, 2018). No entanto,

reduzi-la a uma única forma pode limitar a compreensão de sua complexidade. Rousseau et al. (1998) destacam que a confiança se manifesta em diferentes intensidades dentro de um mesmo relacionamento, variando conforme a natureza da tarefa, o ambiente e as experiências acumuladas entre as partes ao longo do tempo.

Essa multiplicidade de abordagens gera desafios teóricos e conceituais, mas também amplia as possibilidades de análise nos estudos organizacionais. Oomsels et al. (2019), por exemplo, investigaram o setor público e identificaram que a confiança interorganizacional pode cumprir funções tanto positivas quanto negativas. De acordo com os autores, quando a confiança é estabelecida como regra, com a desconfiança funcionando como exceção plausível, favorece interações produtivas. Contudo, quando a confiança é tratada de forma dogmática ou quando a desconfiança se torna predominante, surgem disfunções que comprometem as relações entre organizações. Essa evidência sugere a necessidade de uma visão mais equilibrada, em que confiança e desconfiança coexistam de maneira funcional.

No campo da gestão, Long e Sitkin (2018) apontam que grande parte das pesquisas se concentrou em analisar como as percepções de confiança dos subordinados influenciam seu desempenho. Entretanto, ainda é pouco explorado como essas percepções são moldadas pelas práticas de controle gerencial e, em consequência, influenciam os próprios gestores em suas decisões. Os autores defendem que uma análise mais refinada sobre o papel dos controles pode iluminar como esses mecanismos afetam as percepções de confiança e a cooperação no ambiente organizacional.

Outro ponto relevante refere-se ao caráter dinâmico da confiança. Estudos recentes têm defendido a importância de investigar como ela evolui ao longo do tempo. Feitosa et al. (2020) ressaltam que compreender a trajetória da confiança em equipes, em avaliações longitudinais, pode revelar fatores que favorecem ou inibem seu desenvolvimento. Nesse sentido, os autores sugerem que futuras pesquisas devem superar análises estáticas e considerar os processos evolutivos que moldam a relação entre confiança e desempenho.

Assim como a confiança, a corrupção também se apresenta como fenômeno multifacetado e de grande impacto para as organizações e a sociedade. Jávor e Jancsics (2016) definem a corrupção como o uso indevido de autoridade para obtenção de benefícios pessoais, de grupos ou organizacionais, frequentemente por meio da manipulação intencional de recursos. Nessa perspectiva, os sistemas formais de controle e gestão podem coexistir com práticas informais de caráter corrupto, que se entrelaçam e distorcem as funções organizacionais. O processo de corrupção, portanto, está intimamente relacionado às estruturas de poder, que nem sempre refletem a hierarquia formal.

Ademais, os estudos sobre corrupção também têm evidenciado suas raízes culturais e sociais. Brusca et al. (2018) argumentam que a prática corrupta enfraquece a confiança dos cidadãos nas instituições políticas, consolidando um ciclo vicioso entre corrupção e desconfiança. Isso reforça a relevância de compreender a inter-relação entre esses dois fenômenos, especialmente em contextos de administração pública e controle social.

### **2.3 Procedimentos Metodológicos**

A Revisão Sistemática da Literatura (RSL) foi realizada utilizando como referência o protocolo *Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses* (PRISMA), desenvolvido por Moher et al. (2009). Segundo os autores, a recomendação PRISMA se trata de um conjunto de diretrizes aplicáveis às meta-análises e às revisões sistemáticas, sendo essas últimas definidas como “revisão de uma pergunta formulada claramente, que utiliza métodos sistemáticos e explícitos para identificar, selecionar e avaliar criticamente pesquisas relevantes” (Moher et al., 2009, p. 1006, tradução nossa).

A recomendação PRISMA se trata da utilização de procedimentos explícitos resumidos em um *checklist* de itens a serem incluídos em cada uma das seções e fluxograma dividido em 4 etapas, sendo elas: identificação, seleção, elegibilidade e inclusão de artigos (Moher et al., 2009). Apesar de originalmente aplicada a trabalhos nas áreas da saúde, Moher et al., p. (2009, p. 1010, tradução nossa) apontam que os “conceitos e tópicos gerais cobertos pelo PRISMA são todos relevantes para qualquer revisão sistemática”, mesmo que sejam necessárias modificações em circunstâncias específicas.

No entanto, os avanços nas metodologias e terminologias das revisões sistemáticas na última década exigiram sua atualização, o que culminou no surgimento da declaração PRISMA 2020, que “substitui a declaração de 2009 e inclui novas orientações de relatórios que refletem os avanços nos métodos para identificar, selecionar, avaliar e sintetizar estudos” (Page et al., 2021, p. 1, tradução nossa).

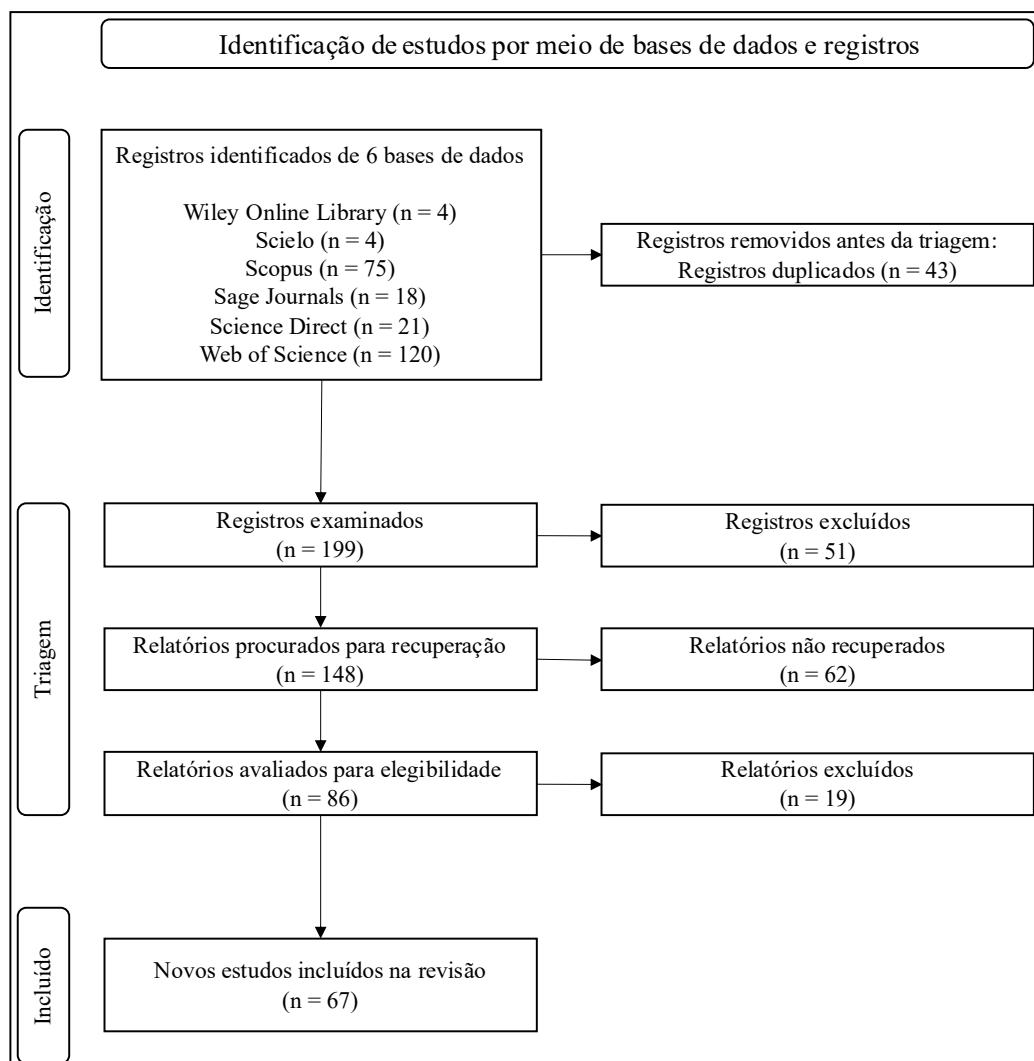
Page et al. (2021) afirmam ainda que essas modificações resultaram em uma lista de verificação expandida, que contém 27 itens, sendo esse novo design adaptado dos fluxogramas propostos por Boers (2018), Mayo-Wilson et al. (2018) e Stovold et al. (2014).

Pesquisas com essa metodologia se utilizam de coleta de dados do tipo documental, sendo necessário a definição de protocolos, como a recomendação PRISMA, para a sua efetiva contribuição à literatura. A busca documental não utilizou um protocolo de revisão preexistente, sendo definidos pelos autores alguns critérios de busca baseados no objetivo da pesquisa. Como critérios de elegibilidade, a busca se restringiu a artigos completos publicados entre os anos de 2000 e 2024, no idioma inglês, em periódicos indexados, de acesso aberto, sendo as fontes de

informação as bases de dados: *Sage*, *Scielo*, *Scopus*, *Elsevier*, *Web of Science* e *Wiley Online Library*. A delimitação das bases de dados se deu pelo fator reputacional e estudos elegíveis ao escopo da revisão.

Realizou-se uma pesquisa *booleana* durante o mês de fevereiro de 2025, com utilização das palavras-chave “*trust*” and “*corruption*”, sendo requisito necessário para a seleção do trabalho que ambas figurassem no *abstract* dos trabalhos. Como as literaturas de confiança e corrupção são amplas e discutidas por diversas áreas de conhecimento, na realização da etapa de seleção dos estudos presta-se atenção no foco central da pesquisa e discussão, sendo incluídas somente pesquisas em que se realizam uma discussão de ambas as literaturas. Ademais, devido ao problema de pesquisa e objetivo da revisão, delimitou-se, quanto às áreas de conhecimento, os seguintes filtros, em consonância com o trabalho de Caliman et al. (2024): *Economics*, *Econometrics and Finance*; *Business, Management and Accounting*; *Management & Organization Studies*; *Public Administration*; e *Social Sciences & Humanities*.

No processo de coleta, os dados dos artigos foram extraídos manualmente, sendo planilhados para a análise exploratória e reunidos os textos para análise documental, com o suporte de planilhas eletrônicas. Para sintetizar esse processo de seleção, a Figura 2 apresenta as etapas de coleta de dados e definição da amostra a ser analisada na revisão, conforme recomendação PRISMA. Para produzir o diagrama de fluxo compatível com a recomendação PRISMA, foi utilizado um pacote do *software R* e o aplicativo *Shiny*, desenvolvido por Haddaway et al. (2022).

**Figura 2***Diagrama de fluxo do processo de seleção de estudos*

*Nota.* adaptado de Moher et al. (2009) e Page et al. (2021), e elaborado com base em Haddaway et al. (2022).

Na etapa de seleção dos estudos, foram encontrados 242 artigos na parte de identificação, que foram previamente analisados para exclusão dos registros duplicados. Para a etapa de elegibilidade, restaram 199 artigos. As bases com maior concentração de pesquisas sobre a temática foram a *Web of Science*, com 67,2% dos dados encontrados, seguida da Scopus, com 28,4%. Na etapa de inclusão, restaram 67 artigos para análise aprofundada na pesquisa. A lista com os dados dos artigos analisados nesse trabalho encontra-se disponível no Apêndice A.

Foram desconsiderados artigos que: (I) usaram somente um “indicador” de corrupção, ou a variável corrupção para medir determinado fenômeno, sem discutir a corrupção em si; (II) apontam confiança ou corrupção somente como resultado, sem discussão; (III) confiança e corrupção utilizadas como “característica”, como, por exemplo, o termo “países corruptos”; (IV)

termos tratados somente como consequência, benefício ou fato ocorrido, sem discussão a respeito deles; e (V) artigos que tratam de casos de corrupção e discutem somente a confiança.

Além desses protocolos, também se delimitou os artigos de acesso aberto, devido ao acesso às pesquisas completas para análise robusta de seu conteúdo e possibilidade de reprodução da presente revisão por parte de outros pesquisadores. Dado que a universalização do conhecimento é um dos principais objetivos da ciência, o acesso gratuito às pesquisas “amplia o círculo de quem lê e faz uso das investigações dos cientistas” (Evans & Reimer, 2009, p. 1025, tradução nossa).

A análise dos dados foi conduzida em três etapas. Primeiro, realizou-se uma análise descritiva das pesquisas, elencando suas principais características, como ano de publicação, periódicos, citações e abordagem metodológica. Segundo, foi realizada uma análise de conteúdo conforme Bardin (2011), após explorar todo o conteúdo conceitual e as discussões temáticas das pesquisas, seguindo o processo de codificação por similaridade, agrupou-se as discussões em quatro categorias temáticas, sendo elas: (I) governança e sustentabilidade; (II) tecnologia, mídia e comunicação; (III) fatores individuais e psicológicos; e (IV) fatores sociais, políticos e econômicos. Por fim, após leitura das publicações, a pesquisa apresenta possíveis caminhos para pesquisas sobre confiança e corrupção na área organizacional.

## 2.4 Resultados

Os resultados da revisão foram organizados seguindo as questões de pesquisa e divididos em dois subtópicos. Primeiramente, os dados são explorados para mapear como as pesquisas são realizadas para a construção de um panorama da pesquisa sobre as temáticas na área de conhecimento das Ciências Sociais e Humanas. Em um segundo momento, os dados foram analisados qualitativamente, explorando o conteúdo das discussões, *framework teórico* e conceitos utilizados, identificando, por fim, as lacunas de pesquisas na área organizacional.

A lista contendo os dados dos artigos analisados nesse trabalho encontra-se disponível no APÊNDICE A. Os dados a serem analisados na primeira parte do tópico de resultados são relativos às seguintes variáveis: ano da publicação; periódicos; fator de impacto e citações (JCR 2021); objeto e tipo de análise; e abordagem metodológica.

O tópico de resultados está dividido em três partes. Primeiro, apresenta-se uma a análise exploratória das características dos trabalhos estudados, por meio de informações descritivas. Na sequência, apresentam-se os resultados da análise de conteúdo, com exame das informações textuais e de conteúdo de cada trabalho, com identificação dos subtemas discutidos nas

pesquisas; e por fim, perspectivas futuras e lacunas de pesquisa nessas áreas de conhecimento foram apresentadas.

## 2.5 Resultados descritivos da revisão sistemática

Assim como ocorreu com a produção brasileira em corrupção (Macedo & Valadares, 2021), na presente pesquisa também se identificou incipiente de estudos publicados até meados dos anos 2010. As duas primeiras publicações sobre as temáticas de confiança e corrupção em estudos organizacionais identificadas datam do ano de 2010.

Os anos com maior concentração de trabalhos foram: 2024, com 18 pesquisas (26,9%), seguido de 2022, com 14 pesquisas (20,9%) e 2023, com 11 pesquisas (16,4%). Percebe-se que a partir do ano de 2021 houve um aumento significativo de publicações sobre as temáticas, visto que, nos anos de 2010 a 2020, foram publicadas somente 1 a 3 pesquisas por ano. Destaca-se também que a coleta dos dados foi realizada em fevereiro de 2025, portanto, o ano de 2025 apresenta até esse momento somente 2 publicações (3,0%).

Cuadrado-Ballesteros et al. (2023) apontam um resultado similar de aumento de estudos sobre transparência pública emergiram especialmente entre 2020 e 2021 devido a movimentos internacionais de combate à corrupção e fraudes, exemplificando a Diretiva da União Europeia.

Das 67 pesquisas analisadas na RSL, 9 periódicos tiveram mais de uma publicação e 46 deles tiveram uma publicação cada. Os periódicos que se destacaram com maior quantidade de publicações foram: *World Development*, com 5 pesquisas (7,5%) e *Journal of Economic Behavior and Organization*, com 3 pesquisas (4,5%). Os periódicos que publicaram duas pesquisas foram *European Journal of Political Economy, Economic and Social Changes- Facts Trends Forecast, Governance, International Review of Administrative Sciences, Journal of Eurasian Studies, Journal of Institutional Economics, Managing Sport and Leisure e Regulation & Governance*.

Os artigos com maior quantidade de citações até fevereiro de 2025, segundo o Google Acadêmico, foram publicados pela *International Review of Administrative Sciences*, quais sejam: “*The roles of transparency and trust in the relationship between corruption and citizen satisfaction*”, cuja autoria é Heungsik Park e John Blenkinsopp, de 2011, com 517 citações (média de 39,8 citações ao ano); e “*In what we trust? A multi-level study into trust in parliament as an evaluation of state characteristics*”, sendo de autoria de Tom Van Der Meer, de 2010, com 334 citações (média de 23,9 citações ao ano).

Somente mais duas pesquisas totalizaram mais de 100 citações até fevereiro de 2025, sendo elas: “*Determinants of institutional trust: the role of cultural context*”, de autoria de Anneli Kaasa e Luca Andriani, de 2021, com 118 citações (39,3 citações ao ano), publicada no *Journal of Institutional Economics*; e “*The corrosive effect of corruption on trust in politicians: evidence from a natural experiment*”, cuja autoria é de Macarena Ares e Enrique Hernández, de 2017, com 111 citações (15,9 citações ao ano), publicada na *Research & Politics*.

Quanto à abordagem metodológica das pesquisas, 53 delas (79,1%) se utilizaram da abordagem quantitativa de pesquisa, com dados primários (questionários) ou dados secundários de fontes de dados de opinião pública. As principais fontes de dados secundários utilizadas são: Afrobarometer; AmericasBarometer; European Social Survey; European Values Survey; Life in Transition Survey's- LiTS coletado pelo Banco Europeu para Reconstrução e Desenvolvimento (BERD) e World Bank Enterprise Survey. Somente 12 pesquisas (15,9%) adotaram abordagem qualitativa e apenas duas pesquisas (3,0%) foram delineadas com abordagem mista.

Quanto ao tipo do trabalho e contextos pesquisados, foram 32 que trataram casos únicos (47,8%) e 31 pesquisas do tipo comparativo (46,3%), ambas tratando majoritariamente de países. Há uma concentração das pesquisas nos contextos de países dos continentes europeus e asiáticos, uma menor concentração em países africanos e americanos e uma quantidade inexpressiva de pesquisa no contexto da Oceania. A literatura prévia já apontava uma baixa incidência de estudos em países africanos (Sapsford et al., 2019).

Em questões conceituais e o nível de análise da confiança nas pesquisas, 57 (85,1%) delas analisaram a confiança ao nível macro, ou seja, organizacional, sendo somente 8 pesquisas ao nível micro, de indivíduo (11,9%). Somente uma pesquisa ao nível de análise de confiança na organização e no indivíduo (1,5%).

Das 67 pesquisas analisadas, 51 (76,1%) utilizam como similares os conceitos de confiança pública, confiança no governo, confiança institucional ou confiança social. Esse achado está em linha com a pesquisa de Akinola, Omar e Mustapha (2021), que afirmam que a confiança política é também conhecida ou discutida como confiança no governo, e com Bartha & Boda (2024), que apontam que a confiança institucional tem sido explicada geralmente pela confiança social ou desempenho institucional.

Essa discussão conceitual de confiança e corrupção é relevante para o avanço da administração pública, dado o declínio da confiança nas organizações públicas (Atkinson, 2025), destacadamente em democracias em desenvolvimento e que convivem com ambientes políticos contestados (Callahan, 2025).

Além disso, 12 pesquisas (17,9%) discutiram a confiança associada ao conceito de capital social, compreendido como uma combinação de redes baseadas em reciprocidade e confiança generalizada. Segundo Rothstein (2013), pesquisas também utilizam a discussão conceitual de confiança generalizada, mas associando também com o conceito de confiança particularizada.

## 2.6 Análise de Conteúdo

Para a presente análise, serão inicialmente abordados os subtemas dos trabalhos apresentados, seguidos da síntese dos resultados. A definição dos subtemas surgiu a partir da categorização dos trabalhos, feita conforme Bardin (2011), sendo tabuladas as palavras-chave de cada trabalho e reunidas conforme suas similaridades. Para o rigor científico exigido pelo método e sugerido por Argento et al. (2025), as categorias de análise foram revisadas por dois dos pesquisadores e discutidas coletivamente na equipe de pesquisa para consenso na categorização final.

Dos temas abordados pelas pesquisas analisadas, destacam-se questões relacionadas aos seguintes subtemas: (I) Governança e Sustentabilidade; (II) Tecnologia, Mídia e Comunicação; (III) Fatores Institucionais/Psicológicos; e (IV) Fatores Políticos, Sociais e Econômicos. A Figura 3 lista os trabalhos que abordam cada um dos subtemas destacados.

**Figura 3**

*Principais subtemas abordados pelos trabalhos analisados*

Categoría	Descrição	Artigos
Governança e Sustentabilidade	Discussões com destaque em organizações sociais, qualidade dos governos, satisfação da sociedade, governança e desenvolvimento sustentável.	33; 39; 41; 42; 45; 56.
Tecnologia, Mídia e Comunicação	Discussões acerca de aspectos tecnológicos e meios de comunicação entre as organizações, públicas e/ou privadas, e partes relacionadas, como funcionários, investidores e sociedade civil.	16; 23; 25; 29; 35; 40; 47; 65.
Fatores Individuais/ Psicológicos	Discussões que giram em torno de aspectos psicológicos e de tomada de decisão dos indivíduos.	1; 7; 11; 13; 18; 27; 30; 43; 48; 49; 58; 64; 66.
Fatores Políticos, Sociais e Econômicos	Discussões acerca de aspectos organizacionais, sistema político, econômico e social de países, tais como: política redistributiva e econômica, desigualdades sociais, evasão fiscal, autoritarismo, sistema eleitoral e democracia.	2; 3; 4; 5; 6; 8; 9; 10; 12; 14; 15; 17; 19; 20; 21; 22; 24; 26; 28; 31; 32; 34; 36; 37; 38; 44; 46; 50; 51; 52; 53; 54; 55; 57; 59; 60; 61; 62; 63; 67.

### 2.6.1 Governança e sustentabilidade

A primeira categoria temática de discussões aborda assuntos como normas sociais, governança local, iniciativa *scorecard*, operações comerciais, qualidade e satisfação dos cidadãos

no governo. A governança é um fator essencial para o desenvolvimento nacional e um fomento para atingir os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (Van der Meer, 2010). O Objetivo de Desenvolvimento Sustentável 16 (ODS 16) da Organização das Nações Unidas (ONU) visa promover sociedades justas e pacíficas e, para isso, elenca em uma de suas metas a redução do suborno e da corrupção (Nações Unidas, 2015).

Olarewaju et al. (2024) discutem como a confiança generalizada e o centrismo de relacionamento influenciaram empresas em 20 países de baixa e média renda e como estes percebem a corrupção como obstáculo comercial. Bakaki e Dorussen (2023) examinam a confiança da população nas organizações de construção da paz no contexto do Haiti (Organizações Não Governamentais — ONGs — e a Organização das Nações Unidas — ONU). A pesquisa trouxe uma contribuição relevante para a literatura organizacional, demonstrando que o tipo de organização impacta significativamente na confiança das pessoas e suas respectivas expectativas.

Hout et al. (2022) avaliaram se a iniciativa *Scorecard* do Conselho do Governo Local, implementada em Uganda em 2009, atingiu seu objetivo de melhorar a prestação de serviços ao divulgar informações sobre o desempenho do governo local. A pesquisa conclui que o *scorecard* impacta nas percepções dos cidadãos nos vereadores locais sobre a corrupção, comparando os municípios com e sem *scorecards* governamentais, além de aumentar a confiança e engajamento da sociedade.

Konte e Vincent (2021) detectam o efeito negativo da corrupção local (contexto africano) na percepção da população na qualidade dos serviços públicos e demonstram a importância da confiança nos servidores públicos locais nesse cenário. Com base em dados da Coreia do Sul, a pesquisa de Park e Blenkinsopp (2017) demonstrou como a transparência em obras públicas e a confiança na relação entre corrupção governamental e satisfação dos cidadãos com os serviços públicos é relevante para a administração pública e formuladores de políticas públicas. Na mesma linha, o trabalho de Rulandari e Silalahi (2025) destaca a importância da transparência e da confiança do cidadão na influência da satisfação da sociedade com os serviços públicos.

A pesquisa de Khan (2022) realizou um estudo de caso aprofundado da governança de um distrito no Paquistão, destacando a conclusão que a reciprocidade é essencial na manutenção de laços de confiança em contextos em que as organizações são ineficazes e como a corrupção mesquinha impacta o nível de confiança de uma sociedade.

Dessa forma, as pesquisas em conjunto demonstram a relevância de mecanismos de governança e desenvolvimento sustentável, como combate à corrupção e construção de relação de confiança entre as organizações públicas e privadas com a sociedade civil. Para tanto, alguns

mecanismos emergem nessas análises, como: transparência de informações públicas e engajamento da sociedade.

### **2.6.2 Tecnologia, mídia e comunicação**

Essa categoria apresenta pesquisas que discutem e apresentam a relevância dos meios de comunicação e tecnológicos para a divulgação de informações claras e precisas aos usuários, para gerar confiança nas organizações e combater a corrupção. No contexto das organizações públicas e sua relação com a sociedade, a pesquisa de Y. Chen (2015) discute sobre como o governo eletrônico na China está atrasado em comparação a demais países. Alshamsi et al. (2019) apresentam sobre as Tecnologias de Informação e Comunicação (TICs) especificamente discutindo sobre o governo inteligente de Dubai na satisfação dos cidadãos.

A mídia pode influenciar as percepções dos indivíduos sobre as organizações públicas (Akinola et al., 2021; Pittaluga et al., 2024). No contexto da Nigéria, Akinola et al. (2021) descobriram como as mídias (sociais e tradicionais) impactam a confiança política e a participação política. Na Itália, Pittaluga et al. (2024) afirmam que os jornais para maximização de lucros dão destaque a casos de corrupção política, aumentando consequentemente a corrupção percebida e a desconfiança nos políticos.

Por meio, especificamente, de uma análise da sociedade africana e suas percepções sobre as organizações públicas, Cariolle et al. (2024) identificaram que a utilização da *internet* fez com que os cidadãos desconfiassem da administração pública, aumentando a percepção de que os políticos estavam envolvidos em corrupção. Uma contribuição relevante para a literatura é que, pelo fato de a internet não ser um canal de informação neutro e ter forte poder de influenciar as percepções da sociedade, é necessário que os indivíduos avaliem as informações recebidas, evitando a desinformação.

Sobre a avaliação das informações pelos atores sociais no ambiente organizacional, Alam et al. (2019) afirmaram que os indivíduos tomam decisões, muitas vezes, sem avaliar a veracidade e legitimidade das informações em contextos administrativos e contábeis, além de buscarem informações que apoiam suas visões de mundo, devido à distorção cognitiva, conhecido como viés de confirmação.

Bello et al. (2024) analisaram o contexto da indústria da construção na Nigéria, explorando os impedimentos à confiança e à transparência. Como principais contribuições, os autores destacaram a importância de protocolos de comunicação e ética claros, inovações tecnológicas e medidas de segurança robustas para proteção dos dados do projeto.

Crepaz e Arikan (2024) levantaram uma reflexão ainda pouco explorada pela literatura de administração pública de como a transparência é um instrumento relevante para a confiança pública e combate da corrupção, sendo um fenômeno complexo que precisa ser melhor compreendido na área pública, para além do governo aberto, de forma que, possibilite melhor acesso a informações regulatórias e de partidos políticos.

Veretennikova e Kozinskaya (2022) analisaram a economia compartilhada e plataformas digitais em países, discutindo conceitos como ambientes formais e informais, além do capital social. Nesse estudo, concluíram que o baixo nível de corrupção e a transparência da administração pública são aspectos relevantes no ambiente formal no desenvolvimento da economia compartilhada. Além disso, o ambiente informal é caracterizado pelo nível de confiança e contatos sociais dos países expressos por seu capital social.

### **2.6.3 Fatores individuais/psicológicos**

Essa categoria de análise temática apresenta discussões que envolvem aspectos pessoais e psicológicos dos indivíduos, tomadas de decisões e sua produtividade profissional.

Cinco pesquisas discutem a propensão de servidores em realizar denúncias, fenômeno conhecido pela literatura como *whistleblowing*, cientificamente comprovado como relevante para o combate à corrupção (Cheliatsidou et al., 2023). As principais contribuições para a literatura são: (I) pesquisadores apontam que os funcionários públicos são céticos e possuem posicionamentos negativos a denúncia, devido a diversos fatores, entre eles, a confiança limitada nas autoridades competentes (Cheliatsidou et al., 2023); (II) a confiança no governo aumenta a probabilidade de denúncias (Asomah et al., 2024); (III) além que os valores individuais dos indivíduos está associada a uma maior probabilidade de agir contra a corrupção percebida (Amini et al., 2022)

Cheliatsidou et al. (2023) também levantaram um ponto crítico sobre fatores individuais, nomeadamente, sobre o ceticismo. Segundo os pesquisadores, os entrevistados foram céticos em relação à eficácia da lei de denúncia de irregularidades e à descrença em qualquer garantia de proteção legal ao denunciante.

Já a pesquisa de Aronson et al. (2023) levantou outra discussão de princípios na administração pública, sobre a personalização, legitimidade, imparcialidade e objetividade de servidores públicos. Os autores trataram da não personalização na administração pública, na qual as tomadas de decisões são tecnocráticas e a busca por legitimidade é por meio de princípios como imparcialidade e objetividade. Por outro lado, apontaram que numa administração pública

personalizada, a busca por legitimidade se dá por meio da familiaridade com o caráter, a identidade e as virtudes de cada agente.

Ao analisar o contexto jurídico de Israel, Aronson et al. (2023) concluíram que as informações pessoais sobre um agente público (procurador-geral israelense) diminuíram a objetividade percebida do seu cargo, além de apontar que a não personalização dos tomadores de decisão corroboram para potencializar sua legitimidade.

Robertson (2024) contribuiu com a literatura ao trazer a discussão de traços de personalidade e sua interação com a confiança política e corrupção. Como resultados, os traços de abertura, estabilidade emocional e amabilidade intensificaram o efeito negativo da corrupção na confiança na organização policial, enquanto somente o traço da extroversão teve efeito negativo e direto na confiança no governo.

A pesquisa de Ward (2024) discutiu sobre a produtividade profissional dos atores através do conceito de espíritos animais e do nível de confiança das pessoas em realizar atividades econômicas. O autor avançou no conhecimento ao demonstrar que a confiança social e a corrupção são correlacionadas e se correlacionam com o desempenho da economia, apontando que as mudanças nos níveis de corrupção podem ter efeitos significantes na produtividade dos atores.

Algumas pesquisas discutiram os aspectos culturais, psicológicos e comportamentais, relacionando os conceitos de confiança e corrupção. Witko e Moldogaziev (2023) afirmaram que as percepções de corrupção e confiança em organizações públicas são fatores associados a políticas públicas redistributivas de renda. Carvalho e Gabriel (2023) corroboraram com a afirmação do papel fundamental da distribuição de renda no desenvolvimento de países e consequentemente da população.

A pesquisa de Xu et al. (2018) discutiu como os aspectos culturais e psicológicos estavam envolvidos na corrupção de servidores públicos na China. Nessa oportunidade, discutiram empiricamente as etapas do processo de corrupção, sendo elas: atração e aceitação; confiança e integração; e por fim, conluio ou fratura. Camilli e Hristov (2023) corroboraram esses achados ao afirmar que as práticas contábeis, por serem realizadas por tomada de decisões de indivíduos, são afetadas por vieses cognitivos.

#### **2.6.4 Fatores políticos, sociais e econômicas**

O trabalho de McCarthy et al. (2025) analisou os países com regimes autoritários e democráticos, especificamente a confiança pública na polícia, apontando alguns aspectos que os

diferem nesses contextos, como liberdade de imprensa e corrupção, além de medições de insegurança e instabilidade. Entretanto, alguns aspectos não demonstraram diferença, sendo eles: desempenho do governo, corrupção, confiança na vizinhança e identidade religiosa.

Ares e Hernández (2017) apontaram empiricamente como os escândalos de corrupção afetaram diretamente a confiança em políticos, independente das preferências partidárias dos indivíduos. Magalhães (2024) corroborou, sublinhando que, quando os tribunais não penalizam os acusados de corrupção, essa decisão mina a confiança pública nas instituições de justiça, responsável pela decisão judicial de retirar acusações em Portugal. Habibov et al. (2017) realçando como a corrupção é prejudicial para o engajamento da sociedade e desenvolvimento das organizações econômicas.

A corrupção afeta a população mundial de diversas formas, como o acesso à saúde (Bukari et al., 2024) e a desigualdade de renda e políticas de redistribuição (Hauk et al., 2022; Idrovo et al., 2010). O capital social e a desigualdade de renda têm efeito direto na expectativa de vida ao nascer da sociedade (Idrovo et al., 2010). Para tanto, os autores utilizaram no modelo o índice de percepção de corrupção como um indicador indireto de capital social. Manoli et al. (2024) também utilizaram a discussão conceitual de capital social e concluíram que a corrupção no esporte afeta negativamente a confiança das pessoas nessas organizações.

Fairbrother et al. (2022) testaram duas teorias empiricamente, uma cultural e outra institucional, objetivando refletir sobre a relação entre a confiança e qualidade de organizações públicas na sociedade, por meio dos conceitos de confiança social e política no contexto chinês. Alguns resultados e implicações práticas relevantes são apresentados, sendo: a influência negativa da corrupção na confiança social, entretanto, o declínio da confiança é retomado a níveis normais após dois anos.

Agerberg (2022) levanta um ponto de discussão relevante ao criticar a eficácia dos mecanismos anticorrupção existentes. Ao discutir e analisar sobre normas sociais, o autor concluiu que a confiança interpessoal é um fator que afeta a propensão dos indivíduos a verem a corrupção como cultural e parte do contexto mexicano demonstra menos disposição em subornar. Johnston (2024) também criticou os mecanismos anticorrupção e estudou o contexto da República das Filipinas, levantou uma reflexão sobre o dever de os formuladores de políticas públicas combaterem a corrupção com as pessoas e não para elas.

Segundo Díaz e Raimán (2022), a corrupção é definida de forma diferente pelos atores, sejam eles públicos ou privados. Além disso, os autores concluem que as redes de relacionamentos pessoais, além do fator confiança, são elementos importantes para a operação da corrupção. Quick e Yalçın (2025), analisando as percepções de analistas financeiros da Turquia

por meio de um experimento, descobrem que a garantia sobre relatórios de combate a suborno e corrupção resulta em decisões mais favoráveis à empresa fictícia.

A percepção de corrupção no governo e o declínio da confiança pública pode ter impactos negativos no desempenho econômico dos países e consequentemente na sociedade. Algumas pesquisas apontam isso por meio de discussões sobre risco moral (Bird et al., 2023), evasão fiscal e inconformidade tributária de empresas (Afzali et al., 2021; Al-Asfour & Abu Saleem, 2023; Frey et al., 2022; Tahar et al., 2023).

Sánchez e Lehnert (2018) analisaram o contexto empresarial no Peru e México, especificamente como as empresas de mercado emergente enfrentam a corrupção por meio da confiança ao nível de empresa. Esses autores concluíram que a confiança é um elemento relacional que pode auxiliar os funcionários a aumentarem suas produções e um importante mecanismo para enfrentar obstáculos institucionais como a corrupção e a incerteza.

De forma geral, as pesquisas demonstram empiricamente a influência negativa da corrupção para as organizações e seu desenvolvimento e, também, para a sociedade e saúde dos cidadãos.

## **2.7 Discussões e caminhos para pesquisas futuras**

Esse tópico foi construído a partir das perspectivas futuras apresentadas explicitamente nas pesquisas analisadas e também baseado nas análises descritivas do presente texto. Dessa forma, dividem-se as perspectivas futuras em: temas e discussões; contextos e organizações; e aspectos metodológicos.

Inicialmente, alguns temas e discussões relacionando à confiança e corrupção são pouco explorados pela literatura organizacional, administrativa e contábil, sendo eles: denúncia (*whistleblowing*); mídia e política, transparência e responsabilização governamental; além de discussões ao nível micro (relações e percepções entre os indivíduos) da confiança e corrupção.

A denúncia é um mecanismo eficiente no combate à corrupção nas organizações (Schultz & Harutyunyan, 2015; Teichmann & Falker, 2021). Apesar de haver pesquisas abordando os aspectos relacionados ao ato e propensão de indivíduos realizarem denúncias organizacionais (*whistleblowing*), ainda são necessárias pesquisas adicionais que busquem compreender as atitudes pessoais dos indivíduos em relação ao tipo específico de má conduta, ou seja, tipos diferentes de fraudes (Cheliatsidou et al., 2023; Oelrich, 2021), de modo que, se identifique se alguns tipos de fraudes ou má condutas são mais propícias ou não aos indivíduos realizarem denúncias além de, explorarem se o fator confiança interpessoal com os gestores ou setor de

integridade é ou não um elemento que facilita a propensão dos indivíduos em denunciar esses comportamentos.

Pesquisas futuras também podem explorar a influência das informações recebidas por mídias sobre corrupção e sua influência no ambiente político. Para tanto, Akinola et al. (2021) apontam a possibilidade de analisar os tipos específicos de participação política que podem influenciar positivamente a confiança em políticos, compreendendo, portanto, a inter-relação entre política e mídia.

No âmbito da administração pública, Park e Blenkinsopp (2011) realizam um estudo pioneiro sobre os papéis da transparência e da confiança nas relações entre satisfação da sociedade e a corrupção e, dentre as oportunidades de pesquisa apontadas, destaca-se a necessidade de se entender o impacto da transparência e da confiança na corrupção e na satisfação do cidadão. No mesmo sentido, Asomah et al. (2024) apontam para a necessidade de estudos multiníveis que apliquem medidas de transparência e responsabilização governamental em países, por meio das percepções da população sobre o Estado e a sociedade.

Através das análises descritivas das pesquisas, identifica-se a necessidade de estudos na grande área de conhecimento Ciências Sociais Aplicadas ao nível micro (individual) sobre os conceitos de confiança e corrupção. As análises conceituais nas pesquisas analisadas nessa revisão sistemática são, em sua maioria (85,1%), ao nível macro (organizacional), discutindo a confiança em relação a algum tipo de organização, sejam elas públicas e/ou privadas. Somente 8 pesquisas discutem a confiança ao nível interpessoal.

Já o segundo aspecto relativo às oportunidades de pesquisa referentes aos contextos e organizações, identifica-se que estudos com interseção entre corrupção e confiança na área de conhecimento das Ciências Sociais Aplicadas são realizadas em sua maioria no contexto de países dos continentes europeus e asiáticos. Portanto, os países dos continentes africanos, americanos e da Oceania ainda precisam de maior atenção dos pesquisadores.

Além disso, é preciso que as pesquisas se atentem também aos governos locais, sendo a maioria dos estudos ao nível nacional. As discussões de Fitzgerald e Wolak (2016) e Khan (2022) apontam diferenças conceituais da confiança em relação ao governo nacional e local que precisam ser analisadas criteriosamente nas pesquisas.

Por fim, quanto ao último aspecto identificado como caminho para pesquisas futuras, referente aos aspectos metodológicos, analisando as abordagens das pesquisas, nota-se que há pouca exploração das abordagens qualitativas. Tahar et al. (2023) sugerem o desenvolvimento de pesquisas que adotem instrumento de coleta por meio de entrevistas com contribuintes de Pequenas e Médias Empresas (PMEs) e suas percepções de corrupção e confiança no governo;

além de compreender os fatores subjacentes que levam os cidadãos à evasão fiscal (Al-Asfour e Abu Saleem, 2023).

O fato de a evasão fiscal ser algo ilegal e socialmente indesejável, como apontado por Veretennikova e Kozinskaya (2022), os pesquisadores devem tomar todos os cuidados metodológicos possíveis para captar essas percepções precisamente, utilizando-se da coleta de dados secundários por meio de relatórios financeiros, de órgãos de fiscalização e triangular com as análises das entrevistas, para maior rigor metodológico e robustez dos dados.

## **2.8 Considerações Finais**

A literatura de corrupção e confiança aponta uma correlação negativa entre os dois conceitos (Becchetti et al., 2021). Entretanto, não se identificou na literatura pesquisa do tipo de revisão bibliográfica sobre a interseção desses dois conceitos, principalmente nas áreas de administração e contabilidade. Dada a importância das discussões de confiança e corrupção em âmbito social, administrativo e político em todo o mundo, o objetivo desta pesquisa foi revisar a discussão acadêmica, sua evolução e identificar lacunas de pesquisas que explorassem e discutissem ambas as temáticas em uma pesquisa.

Esse arranjo foi materializado no protocolo da RSL seguindo o método PRISMA, conforme Moher et al. (2009) e Page et al. (2021), com duas questões norteadoras: RQ1: Como a área de conhecimento Ciências Sociais e Humanas têm observado a interseção entre as literaturas de confiança e corrupção? e RQ2: Quais os possíveis caminhos para estudos futuros em contabilidade e administração?

A análise foi realizada por meio de 67 artigos, sendo o ano 2010 o marco inicial com duas publicações. O ano com maior concentração foi o de 2024 (26,9%), entretanto, desde 2021, identifica-se uma tendência de crescimento no volume das publicações. Não foi identificado nenhum pesquisador nem periódico que se destaca com um volume alto de publicações durante esses 15 anos analisados. Essa variedade de periódicos e autores demonstra que o campo continua progredindo em questões de impacto e avanço das discussões.

Quanto à abordagem metodológica das pesquisas, 79,1% delas se utilizam da abordagem quantitativa, com dados primários (questionários) ou dados secundários de fontes de dados de opinião pública. Quanto ao tipo do trabalho e contextos pesquisados, 47,8% trataram casos únicos e 46,3% foram do tipo comparativo, em sua maioria entre países.

Em questões conceituais e do nível de análise da confiança nas pesquisas, 85,1% analisaram a confiança ao nível macro, ou seja, organizacional, e 11,9% ao nível micro, de indivíduo. Ademais, foi identificada somente uma pesquisa que tratou de ambos os níveis.

Por fim, das pesquisas analisadas, 76,1% utilizaram os conceitos de confiança pública, confiança no governo, confiança institucional ou confiança social como similares. Além disso, 17,9% discutiram a confiança associada ao conceito de capital social, compreendido como uma combinação de redes baseadas em reciprocidade e confiança generalizada, segundo Rothstein (2013).

Portanto, a partir da revisão e se utilizando de instrumentos de análise descritivos e qualitativos, foi possível apontar caminhos para pesquisas futuras, com a identificação de lacunas de pesquisa, tais como: identificar a necessidade de explorar temas pouco abordados na literatura, como denúncias (*whistleblowing*), a influência da mídia na política e a transparência governamental, além de enfatizar a importância das relações interpessoais. Em segundo lugar, ressalta que a maioria dos estudos se concentra em países da Europa e Ásia, deixando lacunas em regiões como África, América e Oceania, e sugere a análise de casos específicos, como os da Petrobrás e Samarco no Brasil. Por fim, aponta-se a escassez de abordagens qualitativas e recomenda-se o uso de entrevistas para captar percepções sobre corrupção e confiança em Pequenas e Médias Empresas (PMEs), enfatizando a necessidade de rigor metodológico ao investigar temas sensíveis como a evasão fiscal.

Mesmo seguindo todos os procedimentos e o *checklist* indicado pelo método PRISMA, é importante destacar que essa revisão possui algumas limitações, tais como a delimitação dos termos de busca e a predefinição das bases para a coleta das pesquisas. Além disso, pesquisas futuras poderiam adotar o termo de busca “desconfiança” como forma de expandir as discussões teóricas.

Por fim, esta pesquisa representa uma contribuição relevante para a literatura acadêmica ao integrar, de maneira inédita, os conceitos de confiança e corrupção. Os resultados identificam lacunas críticas no entendimento dos mecanismos pelos quais a confiança influencia comportamentos corruptos e, reciprocamente, como contextos de corrupção afetam a confiança social e institucional, abrindo caminhos claros para investigações futuras que considerem variáveis mediadoras, contextos culturais e efeitos institucionais. Do ponto de vista social, os achados oferecem subsídios concretos para a formulação de políticas públicas e estratégias de prevenção da corrupção, ao evidenciar fatores determinantes da confiança e da corrupção em diferentes países. Assim, espera-se que este estudo não apenas amplie o conhecimento teórico, mas também apoie ações práticas que contribuam para a redução dos impactos sociais adversos associados a elevados níveis de corrupção, fortalecendo instituições e promovendo maior confiança nas relações sociais e governamentais.

### **3 EFEITOS DA FORMAÇÃO PROFISSIONAL E DO HISTÓRICO DE INTERAÇÕES COM O AUDITADO NO CETICISMO DE AUDTORES GOVERNAMENTAIS**

(Artigo 2)

#### **Resumo**

O ceticismo é um princípio fundamental para o julgamento profissional dos auditores e para a qualidade da auditoria. Esta pesquisa investiga os efeitos de dois fatores no ceticismo dos auditores governamentais: formação profissional (em contabilidade em relação a outras áreas) e experiência adquirida em interações anteriores entre o auditor e a equipe de contabilidade da entidade auditada. Diferentemente do setor empresarial, onde os auditores devem ter formação em Ciências Contábeis e, portanto, treinados em contabilidade, os auditores dos Tribunais de Contas no Brasil são selecionados por meio de concursos públicos abertos para profissionais de qualquer área do conhecimento. Assim, o contexto brasileiro oferece uma oportunidade única para se identificar se auditores contadores são mais céticos do que auditores não contadores. Foi realizado um experimento, em que foi manipulada a experiência adquirida em interações anteriores com o auditado em três cenários: interações negativas, neutras e positivas. A partir disso, observou-se o nível de confiança que os auditores depositam na entidade auditada, como uma *proxy* de ceticismo. Com base em uma amostra composta de 242 auditores governamentais brasileiros, identificou-se que auditores formados em contabilidade são mais céticos que seus pares formados em outras áreas, e que há um fator relevante para que o auditor se comporte de modo menos (mais) cético, a saber, o histórico de interações com a equipe de contabilidade da entidade auditada que (não) se comporta profissionalmente e mantém suficientes (insuficientes) mecanismos de controles internos. Esses resultados reforçam que o ceticismo pode ser moldado pela educação e que o contexto organizacional afeta o ceticismo profissional.

**Palavras-chave:** Auditor; Julgamento profissional; Ceticismo; Contexto; Educação contábil; Setor público.

#### **Abstract**

Skepticism is pivotal for auditors' professional judgment and audit quality. This research investigates the effects of two factors on government auditors' skepticism. The first factor is government auditors' professional training (in accounting versus other fields); the second is experience from previous interactions between the auditor and the accounting team of the audited entity. Unlike the business sector, where auditors are certified public accountants and hence trained in accounting, auditors of Courts of Accounts in Brazil are selected through open public competitions for professionals trained in any field of knowledge. Thus, the Brazilian context offers a unique opportunity to identify whether accountant auditors are more skeptical than non-accountant auditors. We rely on an experiment in which we manipulated the experience from previous interactions with the auditee in three scenarios (negative, neutral, and positive interactions) and observed the level of trust auditors place in the audited entity, as a proxy for skepticism. Based on a sample of 242 Brazilian government auditors, we identified that auditors trained in accounting are more skeptical than their peers trained in other fields. Additionally, we found that the interaction experience with the auditee who behaves professionally (unprofessionally) and maintains sufficient (insufficient) internal control mechanisms is relevant for the auditor to behave less (more) skeptically. These results reinforce that skepticism can be

shaped by education and that organizational context affects skepticism applied to professional judgment.

**Keywords:** Auditor; Professional judgment; Skepticism; Context; Accounting education; Public sector.

### 3.1 Introdução

O ceticismo é vital em todas as etapas do julgamento profissional dos auditores (IFAC, 2019; Sumartono et al., 2023). No entanto, as interações sociais entre auditor e auditados podem influenciar o ceticismo profissional (Eutsler et al., 2018), e a confiança interorganizacional é crucial para a compreensão do comportamento do auditor (Schilke et al., 2021).

Pesquisas sobre auditoria governamental geralmente examinam o nível organizacional, com foco na auditoria de organizações, negligenciando o nível individual – comportamento dos auditores (Donatella, 2022; Geng & Kalargiros, 2022; Rana et al., 2022) – e a associação entre comportamento do auditor e características organizacionais (Muramatsu & Bianchi, 2021).

Esta pesquisa concentra-se na fase de execução da auditoria, quando o auditor é responsável por coletar e avaliar se as evidências de auditoria são apropriadas e suficientes, um processo inherentemente dependente de julgamento (Barr-Pulliam et al., 2024). É crucial observar que os processos de Julgamento e Tomada de Decisão (JTD) são realizados por indivíduos dentro das organizações, e não pelas próprias organizações. Portanto, é relevante que a pesquisa se aprofunde na compreensão dos traços comportamentais e de personalidade dos indivíduos envolvidos (Kachelmeier, 2010).

No Brasil, os tribunais de contas têm ampla autonomia para deliberar sobre os critérios de admissibilidade de candidatos a cargos de auditores governamentais, especificamente se precisam ser bacharéis em Ciências Contábeis ou em qualquer área do conhecimento. Considerando que a formação em auditoria oferecida nesses cursos de graduação fortalece a mentalidade céтика dos alunos, uma vez que eles são lembrados de forma intensa e frequente de que os auditores precisam ser célicos, espera-se que, entre os auditores governamentais, aqueles com formação em Contabilidade (auditores-contadores) se comportem de forma mais céтика do que seus pares não contadores em situações-problema semelhantes.

Dadas as lacunas na literatura, esta pesquisa objetiva investigar o efeito da formação dos auditores governamentais (seja em contabilidade ou outras áreas) e do histórico de interações anteriores entre auditores e auditados (sejam elas positivas ou negativas) sobre o ceticismo dos auditores governamentais. O ceticismo é medido pela forma como os participantes avaliam a competência e a integridade da equipe de contabilidade e gestão auditada.

Para tanto, foi desenvolvido um experimento *online* com 242 auditores governamentais brasileiros, no qual foram manipulados o comportamento da equipe de contabilidade da entidade auditada e seus mecanismos de controle interno em três cenários: (I) cenário positivo: comportamento profissional com controles internos adequados e suficientes; (II) cenário neutro; e (III) cenário negativo: comportamento não profissional com controles internos insuficientes. Cada participante foi exposto a apenas um cenário contextual e todos realizaram a mesma tarefa (avaliação da confiabilidade das informações prestadas pela entidade auditada e da competência e integridade da equipe de contabilidade e gestão auditada, em uma escala *Likert* de 5 pontos) e responderam a perguntas sociodemográficas e pós-experimentais.

Os resultados apontam para duas conclusões principais. Primeiro, interações positivas (negativas) anteriores com o auditado afetam negativamente (positivamente) o ceticismo dos auditores governamentais. Segundo, a formação em contabilidade também afeta significativamente o ceticismo dos auditores governamentais, de modo que auditores contadores são mais céticos do que auditores não contadores, o que se considera a principal contribuição deste estudo.

Este resultado não é surpreendente; em cursos de graduação em contabilidade, os alunos são constantemente lembrados da necessidade de os auditores serem céticos. Já em cursos de graduação em administração, direito ou economia (as principais áreas de formação de auditores governamentais, além da contabilidade), os alunos não são expostos ao princípio do ceticismo, visto que esses cursos não discutem o papel dos auditores e não estudam as normas de auditoria e asseguração.

Entretanto, a novidade desse resultado se justifica pelo fato de que esse efeito ainda não foi explorado na literatura acadêmica, o que pode ser relevante para os tribunais de contas, que podem reconsiderar sua política de seleção de auditores, desenvolver a capacidade de ceticismo de seus servidores ou buscar formar equipes com diferentes formações.

A próxima seção apresenta a revisão da literatura e as hipóteses de pesquisa. A seção três demonstra o contexto da auditoria governamental no Brasil. A seção quatro apresenta os procedimentos metodológicos para coleta e análise de dados. A seção cinco apresenta os resultados e as discussões e, por fim, a seção seis conclui.

### **3.2 Referencial Teórico**

#### **3.2.1 Ceticismo profissional de auditores e desenvolvimento de hipóteses**

Apesar de “o ceticismo profissional estar no cerne da auditoria” (Xu et al., 2023), ainda é difícil mensurá-lo e defini-lo (Hurtt et al., 2013; Khan & Oczkowski, 2021). Além disso, não há consenso entre pesquisadores e normatizadores sobre os conceitos de confiança e ceticismo (Khan & Oczkowski, 2021), visto que ainda não se sabe se são construtos distintos ou se a confiança faz parte do conceito de ceticismo (Olsen & Gold, 2018).

Hurtt (2010) define o ceticismo como um construto multidimensional que interfere na propensão de um indivíduo a adiar sua conclusão até que as evidências coletadas lhes forneçam suporte suficiente para uma explicação em detrimento de outras.

A literatura pressupõe a existência de dois tipos de ceticismo no contexto da auditoria: ceticismo de traço e ceticismo de estado. Enquanto o primeiro é um aspecto relativamente estável e duradouro de um indivíduo, o ceticismo de estado (aqui simplesmente denominado ceticismo) é uma condição temporária que surge de variáveis situacionais (Hurtt, 2010). Embora o ceticismo de traço seja inerente ao indivíduo, ele nem sempre é totalmente aplicado durante o processo de JTD de auditoria dos auditores (Khan & Oczkowski, 2021), indicando a influência de fatores situacionais nos julgamentos de auditoria.

A prática do ceticismo pelo auditor maximiza sua capacidade de opinar tecnicamente sobre a fidedignidade das demonstrações financeiras (Hamshari et al., 2021), pois eles são mais sensíveis a evidências de fraude e identificam mais fatores de risco (Xu et al., 2023).

No entanto, o aumento do ceticismo nem sempre leva a ações mais célicas, pois esse efeito pode ser moderado por outros elementos, tais como a materialidade e a pressão de tempo (Nelson, 2009). Selos de certificação, como a ISSO, podem influenciar na percepção que os auditores formam sobre os controles internos da entidade auditada, afetando assim o ceticismo profissional (Kouakou et al., 2013), especificamente sua capacidade de revisar estimativas contábeis (Brazel et al., 2016; Dharmasiri & Phang, 2023).

Há um debate na literatura sobre a forma ideal de ceticismo para garantir a qualidade do trabalho de auditoria. Na forma célica de neutralidade (Hurtt, 2010), os auditores assumem *ex ante* a ausência de viés nas declarações da administração. A dúvida presumida representa a atitude na qual se presume certo grau de desonestidade ou viés por parte da administração, a menos que evidências indiquem o contrário (Nelson, 2009). A perspectiva da dúvida presumida do ceticismo profissional é mais preditiva do que a neutralidade dos julgamentos e decisões célicas do auditor em situações de maior risco (Quadackers et al., 2014).

Fatores como conhecimento, experiência profissional e incentivos adequados afetam positivamente o ceticismo profissional, enquanto a carga de trabalho e a pressão de tempo impactam negativamente o ceticismo profissional (Ta et al., 2022). A normatização pode limitar a

aplicação adequada do ceticismo do auditor se o foco da regulamentação e/ou inspeção não estiver devidamente alinhado com os riscos de auditoria relevantes (Glover & Prawitt, 2014).

Nesse sentido, em 2015, o IAASB, o IAEAB e o IEASB criaram um grupo de trabalho para discutir como os normatizadores poderiam contribuir para o desenvolvimento do ceticismo profissional, sendo apontado para a importância da conscientização sobre traços e vieses pessoais. Posteriormente, em 2017, o IAESB conduziu uma revisão de literatura sobre o tema e concluiu que aplicar uma mentalidade inquisitiva ao coletar e acessar dados e informações é fundamental para aprimorar a qualidade dos serviços de auditoria (Agrawal et al., 2021).

Ainda assim, Ramamoorti & Gramling (2017) destacam a necessidade da literatura se aprofundar para entender a aplicação do ceticismo profissional em diferentes aspectos da contabilidade, investigando, por exemplo, a confiança no contexto da auditoria.

O conceito de confiança interorganizacional exerce papel relevante na busca pela minimização de riscos de auditoria (Oomsels et al., 2019; Rousseau et al., 1998). Uma relação de confiança é formada por uma parte receptora (*trustee*) e uma parte doadora (*trustor*) (Skinner et al., 2014). Oomsels e Bouckaert (2014) apresentam 34 definições distintas de confiança, inerentes a diversas áreas do conhecimento e identificando que o conceito possui elementos comuns entre elas. Ou seja, entende-se confiança como uma crença ou expectativa positiva sobre o comportamento do outro (Oomsels & Bouckaert, 2014).

O fator confiança pode ser entendido de duas maneiras: por uma visão calculista, na qual a confiança se equilibra por meio de penalidades e recompensas; e a visão relacional, na qual o fator confiança é construído quando os indivíduos que interagem se identificam e valorizam essas interações (Poppo et al., 2016). Por fim, a desconfiança pode ser entendida como a percepção da ausência de objetivos e valores comuns (Harding et al., 2016).

Dois fatores são apontados como necessários para que a confiança emerja nos relacionamentos: risco e interdependência (Rousseau et al., 1998). O risco é o principal fator relacionado com a confiança, sendo a incerteza a fonte desse risco, de modo que, para que a confiança se estabeleça, é necessário que ambas as partes da relação assumam os riscos e as incertezas quanto ao real comportamento da outra parte. Já o fator interdependência é a expectativa de reciprocidade de interesses e a dependência em relação ao comportamento do outro. Ou seja, envolve a aceitação e a disposição de uma pessoa em se tornar vulnerável baseada na expectativa de um comportamento alheio importante para o “confiador” (*trustor*) (Mayer et al., 1995).

Assim, a confiança é a relação formada por decisões de trocas entre duas ou mais partes, e determinante das experiências vivenciadas como positivas ou negativas (Skinner et al., 2014). Ressalta-se ainda que a crença na ausência de “intenções negativas” não significa

necessariamente que haja crença na presença de “intenções positivas”, sendo esta última uma condição necessária para a definição geralmente aceita de confiança. Portanto, a confiança baseada na dissuasão pode não ser confiança, mas sim algo mais próximo de baixos níveis de desconfiança (Rousseau et al., 1998).

Dessa forma, a funcionalidade socioemocional e instrumental da confiança nos relacionamentos não pode ser prevista (Oomsels et al., 2019) devido às suas características individuais e contextuais em análise.

A confiança é composta por um histórico de experiências psicológicas individuais que subsidiam os julgamentos e decisões dos indivíduos (Rousseau et al., 1998), além de comportamentos repetitivos (Nicholson et al., 2001) que contribuem para o desenvolvimento da disposição para confiar ou desconfiar (Harding et al., 2016). Além das experiências já vivenciadas, determinadas situações podem influenciar o nível de confiança ou desconfiança que melhor se aplica naquele contexto, chamados “confiança/desconfiança situacionais” (*situational trust*) sendo essas mais flexíveis que as baseadas em experiências anteriores ou disposicionais (*dispositional trust*) (Harding et al., 2016).

Outros fatores são apresentados pela literatura como sendo propícios para a construção de uma relação de confiança entre duas ou mais pessoas, como a existência de uma boa comunicação entre as partes (Friman et al., 2002), a percepção de satisfação com o comportamento do outro (Ganesan, 1994), além da percepção de comportamentos e ações éticas nos outros (Morales-Sánchez et al., 2020).

A literatura aponta ainda alguns efeitos positivos da confiança nas relações pessoais e organizacionais. Há indícios de uma associação positiva entre comportamento cooperativo e confiança (Balliet & van Lange, 2013), além de possibilitar a formação de uma rede organizacional sustentada pela confiança (Miles & Snow, 1992), reduzir conflitos e custos de transação (Meyerson et al., 1996), promovendo respostas eficazes a crises (Rousseau et al., 1998). Nesse sentido, surge a primeira hipótese da pesquisa:

**H1A:** *Num histórico de interações positivas com o auditado, o auditor se comporta de modo menos cético que na ausência de histórico de interações positivas.*

Como a confiança é construída por meio do histórico de experiências anteriores vivenciadas ou compartilhadas entre os indivíduos (Rousseau et al., 1998), algumas situações podem também influenciar o nível de confiança ou desconfiança que melhor se aplica ao contexto (confiança/desconfiança situacionais) (Harding et al., 2016).

A desconfiança é “a rejeição intencional e comportamental de vulnerabilidade por um depositário com base em expectativas negativas sobre um administrador” (Oomsels &

Bouckaert, 2014, p. 558). Níveis mais elevados de desconfiança, portanto, incentivam maior questionamento e avaliação crítica das evidências (Harding et al., 2016).

Como o ambiente de auditoria envolve um alto nível de risco, a desconfiança torna-se mais informativa sobre o comportamento da outra parte da relação do que a confiança, podendo aumentar o JTD céticas dos auditores (Harding et al., 2016). Portanto, Santos & Cunha (2021) apontam que o fator confiança influencia individual e coletivamente as rotinas de trabalho dos auditores e seu JTD, surgindo, assim, a segunda hipótese de pesquisa:

**H1B:** *Num histórico de interações negativas com o auditado, o auditor se comporta de forma mais cética do que na ausência de histórico negativo de interações.*

O ensino da ética influencia positivamente as habilidades de raciocínio moral dos profissionais (Eynon et al., 1997), o comportamento profissional, em geral (Kowaleski et al., 2020), e o ceticismo profissional, em particular (Liu, 2018).

Com foco na educação contábil, Farag & Elias (2016) identificaram uma relação positiva entre as características de personalidade e o traço ceticismo profissional; entre personalidade e socialização antecipatória; e entre ceticismo profissional e socialização antecipatória. Devido aos padrões de formação pelo ensino superior e às normatizações, os contadores tendem a ser expostos a informações que enfatizem a ética e, especificamente, a necessidade de desenvolver o ceticismo profissional (Agarwalla et al., 2017).

O ceticismo profissional é desenvolvido por meio de duas etapas distintas nas carreiras dos auditores: (I) a fase pré-profissional, na qual o auditor adquire características basilares para o desenvolvimento do ceticismo; e (II) a fase de práxis profissional, na qual o ceticismo é incutido por meio de uma combinação de instruções formais e práticas com a experiência em auditoria (Martinov-Bennie et al., 2022).

Portanto, espera-se que auditores com formação em contabilidade sejam mais céticos do que auditores com formação em outras áreas do conhecimento. Pelo fato de os contadores serem treinados para o exercício do ceticismo profissional, também se espera que as decisões de auditores-contadores sejam menos influenciadas pelo contexto, se comparadas às decisões de auditores não contadores, conforme apresentado nas duas hipóteses que se seguem:

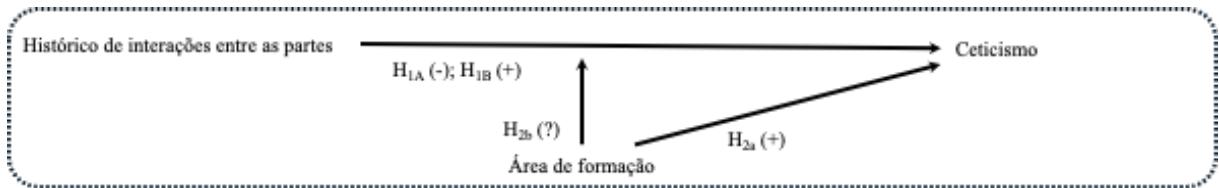
**H2A:** *A formação em contabilidade aumenta o ceticismo do auditor.*

**H2B:** *O ceticismo de auditores-contadores é menos influenciado pelo histórico de interações com auditado que o ceticismo de auditores não-contadores.*

A Figura 4 apresenta o modelo conceitual investigado nesta pesquisa.

**Figura 4**

*Modelo conceitual proposto*



### 3.2.2 Contexto da auditoria governamental no Brasil

No Brasil, os tribunais de contas atuam como órgãos de apoio ao Poder Legislativo na fiscalização do Executivo, de suas contas e decisões (Melo et al., 2009). A auditoria governamental é organizada na forma de tribunais de contas, caracterizada pelo modelo napoleônico de auditoria (Lino et al., 2022), também seguido em países como França, Itália, Espanha e o Tribunal de Contas da União Europeia, configurando-se como uma estrutura quase judicial (Fernandes et al., 2018; Lino et al., 2022).

No Brasil, além do Tribunal de Contas da União, que fiscaliza o governo federal, existem 32 tribunais de contas regionais, todos organizados em três funções principais: julgamento, persecução e auditoria (Lino et al., 2022). Os tribunais desempenham atividades de caráter técnico e jurisdicional, seguindo o modelo do Tribunal de Contas da União (Rocha, 2013). Entretanto, não existe uma entidade central de coordenação desses tribunais nem um sistema único de avaliação das contas públicas do país (Fernandes et al., 2018), tornando-os heterogêneos com diversas regras e procedimentos próprios (Azevedo & Lino, 2018; Lino et al., 2022).

O principal *output* da auditoria dos tribunais de contas é a emissão de um parecer anual sobre a gestão dos agentes públicos na utilização do erário (Melo et al., 2009). Essa recomendação, conhecida como Relatório Preliminar de Auditoria, concentra-se no cumprimento da legislação por auditores e magistrados. A conclusão expressa em tais relatórios pode ser a de aceitação, aceitação com apontamentos ou rejeição das contas (Hidalgo et al., 2016). O relatório de auditoria, que inclui quaisquer inconformidades e constatações de auditoria, é sempre submetido aos magistrados dos tribunais de contas, que, em última instância, decidem sobre a conclusão (Lino et al., 2022).

Além disso, o relatório de auditoria é abrangente, abordando tópicos como auditoria financeira e conformidade legal na execução orçamentária, compras públicas, contratação de servidores públicos e gestão de ativos, bem como na avaliação do desempenho de políticas públicas (Speck, 2011).

No setor privado brasileiro, a auditoria de demonstrações financeiras é atividade exclusiva de contadores, que devem possuir bacharelado em ciências contábeis, estar registrados em um Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e ser aprovados no Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI).

Já a auditoria governamental pode ser realizada por profissionais de diversas formações, desde que sejam servidores empossados em um tribunal de contas cuja atribuição seja exercer atividades de auditoria (Fernandes et al., 2018). Isso ocorre porque a principal atividade dos auditores governamentais no Brasil tem sido avaliar a legalidade das ações governamentais, com maior atenção à auditoria operacional e à auditoria de conformidade do que à auditoria financeira, que somente nos últimos anos passou a receber maior (Aquino et al., 2022; Azevedo & Lino, 2018).

Portanto, considera-se que o Brasil é um ambiente rico para se investigar as hipóteses H2A e H2B, uma vez que a auditoria governamental pode ser conduzida tanto por auditores com formação em contabilidade ou quanto por não contadores.

### **3.4 Procedimentos Metodológicos**

Nesta seção, apresentamos o delineamento da pesquisa e os procedimentos para coleta e análise de dados.

#### **3.4.1 Delineamento da pesquisa**

Para operacionalizar o modelo conceitual proposto (Figura 4), foi conduzido um experimento entre participantes, em que foi manipulado o histórico das interações entre o auditor e o auditado em três cenários (3x1) entre participantes, de modo que participante foi exposto aleatoriamente a uma das vinhetas apresentadas na Figura 5.

**Figura 5**

*Vinhetas para manipulação experimental*

Cenário	Vinheta apresentada aos entrevistados
Negativo	Nos últimos anos, você tem desempenhado um papel fundamental na fiscalização desta prefeitura. No entanto, apesar da tua diligência, a equipe de contabilidade e controladoria deste município apresenta desafios consistentes ao atender às solicitações do Tribunal. Infelizmente, a equipe contábil tem demonstrado recorrentemente deficiências, fornecendo informações incompletas e ambíguas. Além disso, há uma notável demora no atendimento às requisições de informações, o que tem impactado negativamente a eficiência do processo. De forma geral, a falta de interações regulares e a comunicação insatisfatória contigo geram desconforto no relacionamento profissional. Adicionalmente, as preocupações relacionadas ao comportamento ético da equipe de contabilidade e controladoria dessa prefeitura são notáveis. O fato de a prefeitura ter ocupado a última posição na avaliação do “Prêmio Transparência” no ano passado, organizado pelo Tribunal de Contas, intensifica essas preocupações. Esta trajetória de

	cooperação inadequada e baixa qualidade na transparência levanta questionamentos significativos sobre a eficácia do trabalho realizado até o momento, comprometendo assim a confiança em futuros desempenhos.
Neutro	Você não tem acesso a um histórico abrangente sobre a equipe de contabilidade e controladoria deste município, dado que o auditor responsável pela fiscalização desta prefeitura nos últimos anos se aposentou. Isso resultou na ausência de fontes internas capazes de fornecer informações adicionais sobre a administração municipal. Em termos gerais, suas informações se limitam aos relatórios anteriores de auditoria e àquelas geradas pelo setor de risco/materialidade, bem como às extraídas do sistema do Tribunal de Contas.
Positivo	Nos últimos anos, você tem desempenhado um papel fundamental na fiscalização desta prefeitura. Mesmo com constantes mudanças no quadro de pessoal da equipe de contabilidade e controladoria da prefeitura, ela tem sido altamente colaborativa, atendendo prontamente as demandas do Tribunal de Contas e respondendo de maneira eficaz às solicitações de informações complementares. De maneira geral, as interações entre você e o auditado têm sido frequentes, caracterizadas por uma comunicação eficaz e um relacionamento profissional satisfatório. Além disso, há uma percepção positiva em relação ao comportamento ético e atencioso das equipes municipais. É notável que, mesmo diante da empatia entre você e os representantes da prefeitura, não existe uma relação pessoal marcada por amizade com os servidores municipais, nem qualquer impedimento legal que comprometa sua independência necessária para conduzir a auditoria em questão.

Imediatamente após a leitura dessas vinhetas, os participantes realizaram duas tarefas baseadas em situações hipotéticas envolvendo a avaliação das contas prestadas pela entidade auditada e a decisão sobre a necessidade de solicitação de informações adicionais, a fim de formar uma opinião. Uma situação envolvia a contabilidade patrimonial, referente ao reconhecimento de perdas por redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*), e a outra sobre a contabilidade orçamentária, um contexto que envolvia o cancelamento de restos a pagar não processados.

Embora os participantes tenham respondido a essas duas perguntas usando uma escala *Likert* de 5 pontos, o objetivo não era observar se eles iriam requerer mais informações. Sem pressão de tempo ou outros custos para se obter informações, esperava-se que eles respondessem conforme o que seria a “resposta socialmente esperada” (*social desirability bias*) (Stephens-Davidowitz, 2017). Portanto, a maioria deles precisaria de mais informações, de modo que não haveria variância nesse comportamento.

O objetivo de se solicitar que realizassem essas tarefas era que se colocassem no papel de um auditor responsável por revisar as contas de uma prefeitura hipotética, para então avaliar o quanto confiavam na equipe de contabilidade da entidade auditada, mediante a seguinte questão: “Considerando as informações fornecidas sobre o cenário da administração municipal, qual é a sua avaliação em relação à competência e idoneidade da equipe de contabilidade e controladoria da prefeitura fictícia?”. Essa questão foi utilizada como *proxy* de ceticismo do auditor em relação aos auditados. As respostas utilizaram escala *Likert* de 5 pontos, entre 1 = Nada confiante e 5 = Muito confiante.

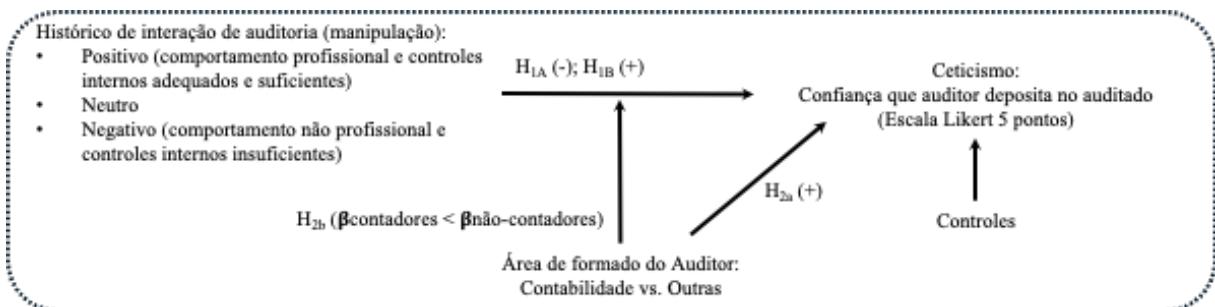
Anteriormente, porém, os participantes responderam a duas perguntas de verificação de atenção, que usamos para descartar aqueles que falharam (Aronow et al., 2019).

Posteriormente, os participantes responderam a perguntas relacionadas à dinâmica de trabalho nos tribunais de contas, como: frequência que costuma solicitar informações complementares informalmente aos jurisdicionados, e sua percepção em relação ao quanto o contato direto do auditor com o jurisdicionado afetaria negativamente sua independência; e questões sociodemográficas, como área de formação (Contabilidade, Administração, Direito, Economia, Tecnologia da Informação, outras), e tempo de experiência profissional.

Assim, o modelo conceitual proposto foi operacionalizado, conforme Figura 6.

**Figura 6**

*Operacionalização do modelo conceitual*



### 3.4.2 Coleta de dados

Antes de ir a campo, buscando aumentar a validade externa da pesquisa, foi realizado um pré-teste com cinco auditores governamentais que ajudaram a aprimorar a descrição das vinhetas e situações-problema. A versão final do instrumento foi submetida e aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa de uma universidade.

Os potenciais respondentes da pesquisa foram auditores de qualquer dos 32 tribunais de contas responsáveis pela fiscalização dos governos estaduais e/ou municipais no Brasil. O questionário foi enviado aos auditores por e-mail, cujos contatos foram obtidos por meio dos canais institucionais dos tribunais. Além disso, os auditores foram convidados também por meio da rede social *LinkedIn* a participar voluntariamente da pesquisa. O questionário enviado foi hospedado na plataforma eletrônica *SurveyMonkey*.

Entre dezembro de 2023 e fevereiro de 2024 foram coletadas 440 respostas, sendo que somente 252 estavam completas. Desses, dez respostas foram descartadas devido à possibilidade de prejudicar os resultados da pesquisa, dadas as respostas inadequadas aos testes de validação incluídos no instrumento. Restaram, portanto, 242 respostas completas para análise.

A Tabela 1 apresenta as estatísticas descritivas dos participantes da pesquisa, com questões que capturam o perfil dos respondentes. Metade dos participantes possui bacharelado em Ciências Contábeis, sendo a maioria do sexo masculino (74%), com vasta experiência no setor público (16,5 anos) e envolvimento significativo em auditoria governamental (11,5 anos).

**Tabela 1**

*Estatística descritiva das variáveis*

	n	Média	Min	Max	Desv. Padrão
Ceticismo em relação às informações apresentadas.	242	0,5083	0	1	0,5009
Solicitação adicional de informações – informação orçamentária	242	4,2066	1	5	1,1408
Solicitação adicional de informações – informação contábil	242	4,5331	1	5	0,7736
Formação (1 = contabilidade; 0 = demais)	242	0,5083	0	1	0,5009
Atuação no setor público (anos)	242	16,5	0	51	10,0
Atuação com auditoria do setor público (anos)	242	11,5	0	35	7,7
Atuação no setor privado (anos)	242	4,8	0	40	4,9
Atuação com auditoria no setor privado (anos)	242	1,3	0	32	3,1
Gênero (1 = masculino; 0 = feminino) <sup>a</sup>	241	0,74	0	1	0,5
Percepção de prejuízo à independência <sup>b</sup>	242	2,57	1	5	1,3
Frequência de solicitações informais <sup>c</sup>	242	2,50	1	5	1,1

*Notas.*

<sup>a</sup> Um participante preferiu não responder sobre seu gênero.

<sup>b</sup> Resposta à afirmação: “Entendo que manter contato direto com os auditados pode gerar problemas de independência na auditoria”;

<sup>c</sup> Resposta à afirmação: “Frequência com que você costuma solicitar informações informalmente aos jurisdicionados”.

### 3.4.3 Análise de dados

Inicialmente, foram testadas as hipóteses H1A e H1B por meio do Teste *t* de *Student* de diferença entre as médias da variável “ceticismo” (que representa a avaliação da confiança na competência e integridade das equipes de contabilidade e gestão do município) entre os grupos de tratamento e controle, sendo para o teste H1A, tratamento (histórico de interações positivas) versus controle (neutro); e para o teste H1B, tratamento (histórico negativo de interações) versus controle. Essas hipóteses também foram testadas por meio da estimativa de uma regressão OLS, conforme o Modelo 1:

$$Ceticismo_i = \text{histórico\_interações}_i + \text{controles} + \varepsilon \quad (\text{Modelo 1})$$

A hipótese H2A também foi testada por meio do Teste *t* de *Student* de diferença entre as médias da variável ceticismo de dois grupos: auditores-contadores versus auditores-não contadores. Adicionalmente, essa hipótese foi testada por meio de regressão OLS, conforme o Modelo 2:

$$Ceticismo_i = \text{histórico\_interações}_i + \text{formação\_contabilidade}_i + \text{controles} + \varepsilon \quad (\text{Modelo 2})$$

Por fim, para testar o H2B, Modelo 1 foi estimado novamente para cada subgrupo de participantes, para os auditores-contadoras e auditores-não contadores.

### **3.5 Resultados**

Resultados não tabulados de diversos testes de diferenças de médias entre mais de dois grupos demonstram homogeneidade nas subamostras em relação à formação profissional e às diversas variáveis de controle entre as três manipulações (históricos de interação negativo, positivo e neutro). Nesta seção, serão apresentados e analisados os resultados referentes aos efeitos causados pelas informações disponíveis ao auditor por meio do histórico de interações com o auditado, testando as hipóteses H1A e H1B. Em seguida, serão apresentados e analisados os efeitos da formação contábil sobre o ceticismo do auditor. Por fim, os resultados de testes complementares.

#### **3.5.1 Efeitos do histórico de interação com o auditado no ceticismo**

A Tabela 2 apresenta os resultados dos testes de diferença entre médias para cada cenário de tratamento, com resultados para as hipóteses H1A e H1B.

**Tabela 2**

*Efeito do histórico de interações no ceticismo*

Histórico de interações analisado	N	Tratamento: cenário testado (média)	Controle: cenário neutro (média)	Dif. média (valor <i>p</i> )
Positivo x neutro (H1A)	160	3,1690	<b>3,5843</b>	<b>0,0000</b>
Negativo x neutro (H1B)	171	<b>3,9512</b>	3,5843	<b>0,0000</b>

*Nota.* Os números indicam a média do ceticismo do auditor, isto é, desconfiança nas informações apresentadas pela entidade auditada.

Os resultados indicam que os respondentes expostos a um histórico de interações positivas com os auditados se comportaram de forma menos cética do que o grupo de controle, sendo essa diferença significativa (média do tratamento positivo de 3,169 versus média do grupo de controle de 3,584; *p-value* = 0,000; *t* = 3,4276), não se rejeitando a hipótese H1A. A hipótese H1B também não é rejeitada, visto que o ceticismo do grupo com histórico negativo de interações com os auditados é maior do que o do grupo de controle, e essa diferença também é significativa (média do tratamento negativo de 3,9512 versus média do grupo de controle de 3,584; *p-value* = 0,000).

A Tabela 3 apresenta os resultados dos modelos de regressão estimados para analisar os efeitos do histórico de interações do auditor com o auditado sobre o ceticismo (H1A e H1B – Modelo 1).

**Tabela 3**

*Efeitos sobre o ceticismo dos auditores – modelos de regressão OLS estimados*

Variável	Modelo 1			Modelo 2
	Todos os participantes		Contadores	
	Coef. (z-estat.)	Coef. (z-estat.)	Coef. (z-estat.)	
<b>Independente</b>				
Histórico de interações com o auditado.	<b>-0,3922 ***</b> (-6,9)	<b>-0,3411***</b> (-4,44)	<b>-0,4816***</b> (-5,87)	<b>0,4015***</b> (-7,14)
<b>Formação educacional</b>				
Contabilidade	-	-	-	<b>0,2347 ***</b> (2.63)
<b>Outros controles</b>				
Frequência de interações	0,0107 (0,25)	0,0548 (0,99)	-0,0076 (-0,11)	0,0157 (0,36)
Percepção sobre a independência do auditor.	0,0125 (0,33)	-0,0203 (-0,43)	0,0209 (0,36)	0,0118 (0,32)
Experiência profissional em auditoria (anos)	0,0001 (0,02)	<b>0,0126 *</b> (1,79)	<b>-0,0162 *</b> (-1,98)	-0,0008 (-0,15)
Constante	3.5086 *** (18.02)	3.4489 *** (14.08)	3.5861 *** (11,82)	3.3892 *** (17.16)
Prob. > qui2	0,0000	0,0002	0,0000	0,0000
R-quadrado	0,1681	0,166	0,2515	0,1919
VIF	1,08	1,08	1,18	1,32
N	242	123	119	242

Notas. (1) níveis de significância \* 0,10, \*\* 0,05 e \*\*\* 0,01; (2) Modelos estimados de mínimos quadrados ordinários (OLS). (3) a variável dependente, proxy para ceticismo é a desconfiança na prefeitura, variando de 1 = menor ceticismo a 5 = maior ceticismo; (4) A variável independente (histórico) manipulada no experimento varia de -1 = histórico negativo a 1 = histórico positivo, sendo 0 = grupo controle (histórico neutro) (ausência de informação quanto ao histórico de interações com o auditado).

O histórico de interações afetou o ceticismo do auditor (sinal negativo em relação à desconfiança nas informações, significativo a 1%), reforçando os resultados apresentados na Tabela 2. Quando os auditores receberam estímulo de confiança por meio de um histórico de interações positivas com o auditado, eles apresentaram um comportamento menos cético do que na ausência desse histórico, enquanto aqueles expostos a contextos de histórico negativo apresentaram maior ceticismo.

Adikaram e Higgs (2024) afirmam a relevância da avaliação de riscos no ambiente de auditoria para a seleção de testes apropriados. A coleta de informações e evidências em auditoria requer o julgamento profissional do auditor, pois não existe uma “maneira única” nesse processo (Barr-Pulliam et al., 2024). Os resultados da análise reforçam as previsões teóricas de que

o contexto de confiança no ambiente de auditoria diminui o ceticismo dos auditores, evidenciando que o contexto de auditoria afeta o ceticismo dos auditores governamentais, corroborando os achados de Harding et al. (2016).

No Modelo 1, ao analisar somente contadores, a experiência profissional como auditor (em anos) apresenta correlação positiva e significativa com o ceticismo. Por outro lado, entre os não contadores, a experiência em auditoria apresenta correlação negativa e significativa com o ceticismo. Isso sugere que a experiência em auditoria aumenta o ceticismo dos contadores, enquanto diminui o dos não contadores. O Modelo 2 corrobora esses achados ao incluir a variável independente “formação acadêmica” (uma variável *dummy* em que 1 representa contabilidade e 0, caso contrário), que captura o efeito da experiência profissional. Uma discussão mais aprofundada sobre esse aspecto é fornecida na seção 3.5.2.

### **3.5.2 Efeitos da formação no ceticismo do auditor**

Como esperado, os auditores-contadores são mais céticos (média = 3,6829) do que os auditores-não contadores (média = 3,4874); essa diferença é estatisticamente significativa em 5% ( $t = -2,0174$ ;  $p\text{-value} = 0,0448$ ).

A Tabela 3 também apresenta os resultados dos modelos de regressão estimados para analisar o efeito da formação em contabilidade sobre o ceticismo do auditor (H2A e H2B). Os resultados indicam que a formação contábil tende a aumentar o ceticismo dos auditores (no Modelo 2 a associação entre formação e histórico de interações apresenta sinal positivo em relação ao ceticismo, significativo a 1% – hipótese H2A).

Por fim, para testar H2B, estimou-se novamente o Modelo 1 para cada subgrupo de participantes. O histórico de interações positivas com o auditado reduz o ceticismo dos auditores-contadores (coeficiente =  $-0,3411^{***}$ ) em menor grau do que reduz o ceticismo dos auditores-não contadores (coeficiente =  $-0,4816^{***}$ ).

Isso ocorre porque os estudantes de contabilidade são treinados para trabalhar profissionalmente com elevado ceticismo (Agrawal et al., 2021), e o ceticismo é fortemente incentivado em toda a sua prática profissional. A Federação Internacional de Contadores (IFAC), por exemplo, apresenta o ceticismo como um objetivo de aprendizagem desejável como uma habilidade profissional a ser buscada no processo de formação dos contadores, desenvolvida por meio de mentoria e atividades que promovam a reflexão (IFAC, 2019).

Pesquisas já apontaram a aquisição de habilidades por parte dos contadores para distinguir entre comportamentos éticos e antiéticos (Ward et al., 1993), bem como o impacto de intervenções em padrões profissionais no JDM (Fatemi et al., 2020).

### 3.5.3 Resultados adicionais

Primeiramente, foi analisado se, na ausência de pressão de tempo e outros custos, os auditores requereriam de mais informações para formar uma opinião sobre a confiabilidade das informações contábeis revisadas, dependendo do cenário manipulado (ou seja, se o histórico de interação foi negativo, neutro ou positivo), independentemente da formação. Os resultados não tabulados confirmam as expectativas de *social desirability bias*; não há diferença significativa (a 10%) na propensão dos auditores requererem informações complementares entre contextos de históricos de interações positivas ou negativas com o auditado, seja na situação-problema relacionada à redução ao valor recuperável de ativos fixos, seja no cancelamento de restos a pagar.

Em seguida, investigou-se se há diferença na propensão a requerer informações complementares para formar uma opinião sobre a fidedignidade das informações contábeis revisadas, independentemente do cenário manipulado, entre auditores-contadores e auditores-não contadores. Conforme apresentado na Tabela 4, na situação-problema relacionada à redução ao valor recuperável de ativos fixos (informações estritamente contábeis), os auditores-contadores são mais céticos do que seus pares não contadores, mas não há diferença estatística no ceticismo (disposição a exigir informações adicionais) entre auditores contadores e auditores não contadores em relação à tarefa de cancelamento de restos a pagar (natureza orçamentária).

**Tabela 4**

*Solicitação de informações adicionais em diferentes naturezas da informação, por formação*

Natureza da informação	N	Contadores (média)	Demais formações (média)	Dif. Média ( <i>p-value</i> )
Estritamente contábil <sup>(1)</sup>	242	4,2114 ↑	4,2017	<b>0,0253</b>
Natureza orçamentária <sup>(2)</sup>	242	4,6423	4,4202	0,9474

*Notas.* (1) concordância para a afirmação: “Suspeito que a reversão do *impairment* tenha distorcido materialmente o resultado patrimonial do período, e testes adicionais de auditoria serão necessários para que as evidências sejam consideradas apropriadas e suficientes para a decisão”; (2) “Suspeito que os cancelamentos tiveram o propósito distorcer materialmente o resultado financeiro do período, e testes adicionais de auditoria serão necessários para que as evidências sejam consideradas apropriadas e suficientes para a decisão”.

Isso se deve à maior atenção dos contadores quando confrontados com informações estritamente contábeis, especificamente transações envolvendo *accruals* como o *impairment*, que

faz parte da formação principal dos contadores (IFAC, 2019), mas que não são exploradas durante a formação em outros cursos de graduação (direito, administração, economia, engenharia e tecnologia da informação). As transações orçamentárias, por outro lado, são de interesse geral da administração pública, conhecimento tipicamente exigido em concursos públicos para qualquer cargo administrativo, não havendo, portanto, distinção entre contadores e não contadores.

O resultado serve como evidência adicional a pesquisas que já indicavam a maior atenção à informação contábil pelos auditores com formação em contabilidade. Por exemplo, Azevedo & Lino (2018) discutiram que auditores com formação em Direito se concentram mais em informações sobre licitações, com pouca ênfase em contabilidade. O resultado mostra-se relevante tanto para os tribunais de contas quanto para as equipes de controle interno dos governos, que devem observar a formação de equipes interdisciplinares de auditoria.

### **3.6 Conclusões**

Embora o ceticismo seja essencial para o julgamento profissional dos auditores e, portanto, para a qualidade da auditoria (Chen et al., 2023; Xu et al., 2023) e confiança pública no trabalho dos auditores (Ferry et al., 2022), há evidências de que este é um conceito de difícil mensuração e compreensão pela literatura (Khan & Oczkowski, 2021) e, portanto, ainda pouco operacionalizado em pesquisas.

A análise empírica leva em consideração o contexto da auditoria governamental no Brasil, que adota o modelo napoleônico de auditoria e onde os auditores são profissionais técnicos com carreira estável, por meio de aprovação em concurso público e nomeação para o cargo, exigindo formação superior em qualquer área.

Os achados indicam que fatores individuais (formação profissional em contabilidade versus outras áreas) e situações contextuais (histórico de interações positivas versus negativas com o auditado) afetam o ceticismo (medido pela confiança na competência e integridade das equipes de contabilidade e gestão do auditado), sugerindo três implicações principais para o julgamento profissional. Primeiro, traz implicações para os tribunais de contas, que devem ampliar sua atenção para a organização de equipes de auditoria multidisciplinares, com membros de diversas formações, ou devem revisar sua política de admissão. Segundo, traz implicações para os papéis de trabalho da auditoria, que devem considerar que o levantamento prévio do histórico de interação com os auditados pode enviesar o ceticismo dos auditores e, portanto, a identificação de riscos de auditoria. Finalmente, o uso do contexto da auditoria governamental no Brasil, que conta com auditores de diferentes formações (não somente da contabilidade),

pode contribuir para a literatura sobre ceticismo em auditoria, indicando que as pesquisas devem considerar a formação dos auditores (em que a formação em contabilidade não é obrigatória), um aspecto relativamente inexplorado.

A relação entre a formação do auditor e o ceticismo profissional talvez não tenha despertado o interesse acadêmico por dois motivos: a maioria das pesquisas sobre auditoria contábil se concentra nas demonstrações financeiras do setor empresarial, onde a função de auditor é uma especialização do profissional da contabilidade; e a maioria das pesquisas acadêmicas sobre auditoria do setor público analisa o contexto anglo-saxão, onde as contas públicas são auditadas por empresas de auditoria, cujos auditores têm sólida formação em contabilidade.

Esse resultado pode ser relevante para outras jurisdições que adotem um modelo de auditoria governamental e critérios de seleção para o cargo de auditor governamental semelhantes ao do Brasil. Além disso, a implementação de normas internacionais para a divulgação de informações de sustentabilidade (especificamente IFRS S1 e IFRS S2) é acompanhada pela exigência de que tais relatórios de sustentabilidade sejam submetidos a uma asseguração razoável por auditores independentes. Caso as empresas de auditoria contratem não contadores para fornecer serviços de asseguração de relatórios de sustentabilidade, os resultados apresentados neste manuscrito podem ser informativos para as empresas de auditoria e seus conselhos.

Pesquisas futuras podem considerar outras características individuais dos auditores para além da área de formação no ensino superior e, para evitar o problema de *social desirability bias*, podem desenvolver outros métodos para investigar o ceticismo profissional, diferentes da disposição de solicitar informações adicionais.

## **4 CONFIANÇA RELACIONAL E DETECÇÃO DE CORRUPÇÃO EM AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS**

(Artigo 3)

### **Resumo**

A auditoria externa governamental é um instrumento de fiscalização dos recursos públicos, mas também um mecanismo de responsabilização, tendo os servidores dos Tribunais de Contas um papel técnico e relevante nesse processo. No entanto, a percepção generalizada de corrupção pela sociedade brasileira pode gerar uma cultura de desconfiança institucional com efeitos tão danosos quanto a própria prática corrupta. Esta pesquisa teve como objetivo analisar como a confiança relacional entre os auditores e auditados influencia na detecção de irregularidades e de práticas associadas à corrupção pelos auditores. Foi realizada uma pesquisa qualitativa interpretativista, utilizando-se de entrevistas semiestruturadas, anotações de campo e dados secundários pertinentes para as análises. Os resultados indicam que, apesar de as recomendações profissionais não permitirem um relacionamento mais próximo entre os auditores e auditados, nos contextos pesquisados identificou-se relacionamentos próximos, quando identificada reciprocidade e interesse comum pelo bem público, construindo assim uma relação baseada em confiança. Apesar dos riscos e vulnerabilidades envolvidos nessa decisão de confiar, os entrevistados afirmam ter bons resultados profissionais com essa decisão, sendo essa proximidade importante para a detecção de corrupção, pelo recebimento de denúncias e informações privilegiadas pelos auditados. A confiança é apontada como um mecanismo relacional benéfico nesse contexto organizacional e, segundo as evidências empíricas, não influencia o julgamento e decisões profissionais dos auditores em seus pareceres de auditoria. A pesquisa contribui para o entendimento dos aspectos comportamentais no contexto de auditoria externa no Brasil, possibilitando reflexões para além dos princípios básicos de auditoria e administração pública.

**Palavras-chave:** confiança, auditoria, tribunais de contas, tomada de decisão, corrupção.

### **Abstract**

External government auditing is a tool for monitoring public resources, but also an accountability mechanism, with Audit Court employees playing a technical and relevant role in this process. However, the widespread perception of corruption in Brazilian society can generate a culture of institutional distrust with effects as damaging as the corrupt practices themselves. This research aimed to analyze how relational trust between auditors and auditees influences auditors' detection of irregularities and practices associated with corruption. Qualitative, interpretative research was conducted using semi-structured interviews, field notes, and relevant secondary data for analysis. The results indicate that, although professional recommendations do not allow for a closer relationship between auditors and auditees, in the contexts studied, close relationships were identified when reciprocity and a shared interest in the public good were identified, thus building a relationship based on trust. Despite the risks and vulnerabilities involved in this decision to trust, interviewees report positive professional results from this decision, with this closeness being important for detecting corruption, as it allows them to receive complaints and privileged information from auditees. Trust is identified as a beneficial relational mechanism in this organizational context and, according to empirical evidence, does not influence auditors' professional judgment and decisions in their audit reports. This research contributes to the understanding of behavioral aspects in the context of external

auditing in Brazil, enabling reflections beyond the basic principles of auditing and public administration.

**Keywords:** trust, audit, audit courts, decision-making, corruption.

#### 4.1 Introdução

A compreensão das relações interpessoais e interorganizacionais em instituições públicas é fundamental para o aprimoramento dos ambientes organizacionais e da governança pública (Onyango, 2019). Nesse contexto, a confiança emerge como uma variável relacional central, uma vez que envolve, no mínimo, duas partes e influencia diretamente os comportamentos, tanto nos âmbitos pessoais quanto organizacionais (Rousseau et al., 1998). Para a presente pesquisa, a confiança pode ser definida como um ato voluntário baseado em um estado psicológico de expectativa positiva em relação ao outro, diante de vulnerabilidade e risco (Choudhury, 2008; Das & Teng, 2001; Oomsels & Bouckaert, 2014).

No âmbito da administração pública brasileira, os Tribunais de Contas (TCs) representam organizações autônomas incumbidas da fiscalização dos recursos públicos. Entre suas funções, destaca-se a auditoria financeira governamental, atividade técnica que exige do auditor o exercício do ceticismo profissional, isto é, a adoção de uma postura crítica e prudente diante das informações auditadas, com vistas à emissão de uma opinião fundamentada (Mubako & O'Donnell, 2018).

A auditoria é essencialmente um processo de julgamento, no qual os auditores precisam tomar decisões fundamentadas em princípios e padrões profissionais, garantindo a imparcialidade e a confiabilidade dos relatórios emitidos (Shamsadini et al., 2025).

É esperado que a execução das auditorias pelos TCs observe os preceitos estabelecidos pelas Normas de Auditoria Governamental (NAG), alinhadas aos padrões internacionais (Azevedo & Lino, 2018). No entanto, estudos evidenciam a existência de um descompasso entre o marco normativo e a prática cotidiana dos auditores, indicando lacunas procedimentais e ausência de uniformidade decisória (Azevedo & Lino, 2018). Tal cenário sugere que o processo decisório dos auditores é, em parte, influenciado por aspectos contextuais e relacionais, especialmente os que envolvem os auditados – servidores públicos municipais.

A atuação dos auditores, portanto, ocorre em um ambiente permeado por tensões entre a exigência legal de ceticismo, imparcialidade e independência, e os vínculos interpessoais construídos no decorrer do trabalho de campo. Os mecanismos de controle, além de sua função de mitigação de comportamentos oportunistas, também podem servir como catalisadores da confiança institucional (Rousseau et al., 1998). Bouckaert (2012, p. 99) aponta que, em

ambientes de controle, como nos Tribunais de Contas, a confiança é influenciada pela cultura local, sendo substituído o paradigma “confiar é bom, controlar é melhor” por “desconfiar é melhor, auditar é melhor”.

Segundo Lasthuizen et al. (2011), a literatura especializada tem se debruçado sobre os fatores que desencadeiam comportamentos antiéticos no setor público, reconhecendo o papel central da governança na prevenção de práticas ilícitas. Estudos como o de Jávor e Jancsics (2016) indicam que estruturas hierárquicas e recursos organizacionais podem ser instrumentalizados por agentes públicos para perpetuar atos ilegais, inclusive por meio da desativação deliberada de mecanismos de controle interno e externo.

Embora os Tribunais de Contas não possuam como foco central o combate à corrupção, sua função fiscalizadora é estratégica para a mitigação desse fenômeno, dada sua complexidade e natureza sistêmica (Kayrak, 2008). Reformas inspiradas na Nova Gestão Pública (NGP) — ao enfatizarem a lógica de mercado em detrimento de princípios tradicionais da administração pública como mérito, estabilidade e integridade, podem, paradoxalmente, favorecer práticas corruptas (Jancsics, 2019).

Com a ascensão da NGP, o papel dos auditores governamentais foi reformulado, passando a incorporar não somente a análise técnica das contas, mas também a responsabilidade de promover *accountability* na administração pública (Cordery & Hay, 2024). Tal responsabilização, alinhada aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas (ONU), especialmente o ODS 16 – “Paz, Justiça e Instituições Eficazes”, exige uma compreensão mais profunda das interações entre os atores sociais envolvidos na auditoria governamental (Cordery et al., 2023).

Nesse cenário, a percepção generalizada de corrupção por parte da sociedade pode gerar uma cultura de desconfiança institucional com efeitos tão danosos quanto a própria prática corrupta (Melgar et al., 2010). Pesquisas anteriores no contexto da administração pública já apontam a relevância do bom relacionamento entre os auditores e auditados no processo de mudanças no auditado na auditoria externa (Carrington, 2017). Já a pesquisa de Oomsels et al. (2019) sugerem uma abordagem equilibrada, pautada na confiança como regra e na desconfiança como exceção razoável, favoreceria interações mais funcionais entre organizações públicas.

Diante desse panorama, este estudo tem por objetivo analisar como a confiança relacional entre os auditores e auditados influencia na detecção de irregularidades e de práticas associadas à corrupção pelos auditores. Para esta pesquisa, entende-se que a confiança – ou sua

ausência – desempenha um papel relevante na forma como os auditores exercem seu julgamento profissional e interpretam os indícios de comportamento ilícito.

Ademais, estudos como os de Muramatsu e Bianchi (2021) apontam que controles excessivamente rígidos podem enfraquecer motivações intrínsecas voltadas à integridade. Por sua vez, Mattei, Grossi e Guthrie (2021) e D'Andreamatteo et al. (2024) reforçam a necessidade de aprofundar as investigações sobre auditoria governamental a partir de lentes teóricas comportamentais e sociológicas, incorporando questões éticas, fraudes e corrupção à agenda de pesquisa. Nessa perspectiva, a auditoria externa realizada pelos TCs não somente representa um instrumento técnico de controle, mas uma ferramenta de construção institucional capaz de promover a confiança e fortalecer a integridade na administração pública (Branet & Hategan, 2024).

#### **4.2 Confiança e Tomada de Decisão no Processo de Auditoria governamental**

A confiança constitui um constructo multifacetado e amplamente debatido nas ciências sociais, mas ainda carece de uma definição universalmente aceita entre as diversas disciplinas (Rousseau et al., 1998). Apesar disso, autores convergem quanto à natureza dinâmica e relacional da confiança, que envolve a aceitação voluntária da vulnerabilidade frente ao comportamento de outrem, com base em expectativas positivas quanto às suas intenções e ações (Oomsels & Bouckaert, 2014).

A confiança, nesse sentido, não é somente um fenômeno psicológico, mas uma construção social enraizada em experiências acumuladas, relações de poder, contextos institucionais e percepções subjetivas de risco (Rousseau et al., 1998). Para ser construída a confiança interpessoal, é necessário haver uma frequência de interações sociais e contatos recorrentes (Liu & Leach, 2001; Nicholson et al., 2001; Rousseau et al., 1998).

Contudo, como destacam Oomsels et al. (2019), a funcionalidade da confiança – seja ela instrumental ou socioemocional – é imprevisível, especialmente diante da incerteza radical implicada na “suspeição da vulnerabilidade”. Gestores públicos, ao compreenderem o contexto organizacional e os níveis de risco percebidos, podem formular estratégias para calibrar a distribuição da confiança e da desconfiança entre as organizações, promovendo relações mais cooperativas e eficazes (Oomsels & Bouckaert, 2014).

A clássica proposta de Mayer, Davis e Schoorman (1995) sugere que a assunção do risco por parte do agente depositário da confiança está diretamente relacionada à percepção de confiabilidade do outro ator, o que é mediado por três fatores: benevolência, capacidade e

integridade. A benevolência envolve a avaliação do indivíduo sobre as intenções da outra pessoa, avaliando os interesses em comum e não somente individuais, a capacidade envolve o conhecimento e competência técnica da outra parte e por fim, a integridade, pela avaliação de princípios e valores comuns entre os atores (Mayer et al., 1995).

A confiança, portanto, não é uniforme, mas varia em função do grau de interdependência, do contexto institucional e da experiência prévia dos indivíduos (Rousseau et al., 1998). O poder, por sua vez, não é necessariamente antagônico à confiança. Bachmann (2001) argumenta que ele pode ser um catalisador estrutural do desenvolvimento da confiança interorganizacional, ao fornecer estabilidade e previsibilidade aos relacionamentos. Do mesmo modo, normas institucionais sobre gestão de conflitos e mecanismos de cooperação atuam como facilitadores da confiança interpessoal e organizacional (Rousseau et al., 1998).

Nesse cenário, ganha relevância o *framework* proposto por Oomsels et al. (2019), que propõe uma análise mais equilibrada entre confiança e desconfiança nas interações do setor público. A proposta destaca que a dicotomia entre confiar ou desconfiar ainda é pouco explorada na administração pública, apesar de ser recorrente na prática organizacional. Tal lacuna analítica compromete a compreensão das condições que tornam a confiança benéfica às instituições fiscalizadoras e seus auditados.

Shapiro (1987), ao refletir sobre as relações impessoais de confiança, questiona como as sociedades regulam vínculos que não estão embutidos em laços pessoais. O autor sugere que a confiança interpessoal tende a exigir mecanismos formais de controle, como contratos, protocolos e auditorias, os quais buscam mitigar comportamentos oportunistas. Paradoxalmente, tais mecanismos nem sempre reduzem os riscos e, em certos casos, podem provocar queda no desempenho e no comprometimento (Shapiro, 1987). Ainda assim, Rousseau et al. (1998) defendem que controle e confiança não são excludentes: frequentemente, estão entrelaçados em processos complementares. O controle atua como mecanismo de proteção, acionado quando a confiança ainda não está consolidada ou é percebida como insuficiente.

Estudos empíricos como o de Christensen, Lægreid e Stigen (2006) mostram que mesmo em reformas institucionais marcadas pela NGP, onde predomina a formalização e a hierarquia, elementos informais de confiança permanecem essenciais à dinâmica cotidiana do serviço público. Long e Sitkin (2018) reforçam essa ideia ao propor cinco diretrizes para a análise conjunta de confiança e controle: (I) conceituação clara dos dois constructos; (II) esclarecimento das funções dos controles; (III) análise das práticas de confiabilidade por parte dos gestores; (IV) investigação das percepções dos subordinados; e (V) identificação das influências contextuais sobre esses processos.

Bouckaert (2012), por sua vez, argumenta que o problema não reside na ausência ou excesso de confiança, mas na incapacidade de ajustá-la dinamicamente ao longo do tempo e às mudanças no ambiente interorganizacional. A gestão eficaz da confiança demanda, portanto, sensibilidade contextual e capacidade adaptativa.

É nesse ponto que a Teoria da Decisão Comportamental (*Behavioral Decision Theory*-BDT) se torna um instrumento teórico relevante para esta pesquisa. A BDT rompe com os modelos de racionalidade plena e assume que os indivíduos tomam decisões sob limitações cognitivas, emocionais e ambientais, especialmente em situações de incerteza (Hogarth, 1993; Tversky & Kahneman, 1974).

Na mesma direção, Winch (2025) argumenta que a teoria da decisão comportamental fornece micro fundamentos necessários para explicar os arranjos organizacionais em contextos complexos, como os da administração pública. O autor destaca que decisões organizacionais são moldadas não somente por estruturas formais, mas por racionalidades limitadas, relações de poder, cultura organizacional e pressões institucionais.

Assim, a presente pesquisa articula a literatura sobre confiança e teoria da decisão comportamental para analisar como auditores dos Tribunais de Contas tomam decisões diante de contextos interorganizacionais complexos e, frequentemente, ambíguos. O foco recai sobre o papel da confiança nas relações entre auditores e auditados, e os impactos dessas dinâmicas na identificação e enfrentamento de práticas irregulares, como a corrupção e a fraude.

A NGP alterou o foco das auditorias públicas de conformidade e cumprimento das legislações para o destaque nos 3E's: economia, eficácia e eficiência das políticas públicas do governo (Kontogeorga & Papapanagiotou, 2023). No contexto da auditoria, a distinção entre julgamento e decisão é fundamental para compreender os processos cognitivos subjacentes à atuação profissional. A tomada de decisão é entendida como o ato de escolher uma ou mais ações possíveis diante de um problema, a partir de um conjunto de alternativas disponíveis (Shamsadini et al., 2025).

Já o julgamento refere-se ao processo mental de avaliação, formulação de hipóteses e análise de aspectos relacionados ao problema, especialmente sob condições de incerteza, típico na prática contábil e de auditoria (Shamsadini et al., 2025). Embora interligados, os conceitos não se confundem: decisões baseiam-se, idealmente, em evidências apropriadas e suficientes, enquanto os julgamentos ganham protagonismo justamente nas situações em que essas evidências são limitadas ou ausentes (Nguyen, 2023). Nessa perspectiva, o julgamento profissional torna-se indispensável para o auditor poder interpretar riscos, resolver questões contábeis complexas e emitir pareceres, ainda que com base em elementos incompletos.

O julgamento profissional do auditor é construído a partir de três pilares interdependentes: conhecimento técnico e geral, competência ética e capacidade de avaliação contextual (Nguyen, 2023). O conhecimento envolve tanto aspectos técnicos, como normas contábeis, procedimentos de auditoria e novas tecnologias, quanto domínio geral sobre economia e gestão, permitindo a identificação de riscos relevantes. A ética, por sua vez, atua como filtro normativo e moral, orientando o auditor frente a dilemas e influências externas, sendo especialmente sensível a diferentes níveis de senioridade (Nguyen, 2023).

Shamsadini et al. (2025) apontam uma estrutura de julgamento e decisão baseada em três variáveis, sendo: variáveis pessoais (experiência e cognição), variáveis de trabalho (pressões da função) e variáveis ambientais (características da organização auditada). As interações entre esses fatores revelam que o julgamento na auditoria não é apenas técnico, mas também relacional e contextual, influenciado pelas características do auditado e pela natureza do vínculo entre as partes envolvidas.

Camilli et al. (2025) discutem sobre os vieses cognitivos e sua influência nas decisões de profissionais da contabilidade e auditoria. Nessa pesquisa, apropria-se de três tipos de vieses elencados na pesquisa de Camilli et al. (2025), sendo: viés de ancoragem, viés de confirmação e excesso de confiança. O viés de ancoragem (*anchoring bias*) ocorre quando as decisões são tomadas com base em informações iniciais, a partir de uma confiança excessiva nesta primeira informação recebida (a "âncora") (Tversky & Kahneman, 1974). O viés de confirmação (*confirmation bias*) ocorre quando um profissional favorece informações em suas análises de riscos que corroboram suas crenças preexistentes (Cassell et al., 2022). O excesso de confiança (*overconfidence*) também é um viés cognitivo em que o profissional pode superestimar suas habilidades e conhecimentos sobre uma situação específica e não avaliar corretamente os riscos envolvidos na auditoria (Camilli et al., 2025).

#### **4.3 Procedimentos Metodológicos**

Esta pesquisa adota uma abordagem qualitativa elaborada a partir de entrevistas semiestruturadas, e análise de conteúdo. Assume-se um paradigma interpretativista, por compreender que os fenômenos sociais são construídos a partir da experiência e da interpretação dos sujeitos envolvidos (Denzin & Lincoln, 2011).

Considerando-se o objetivo da pesquisa, os participantes são: auditores de TCs que atuam diretamente na fiscalização de entes municipais e os servidores municipais fiscalizados, destacadamente controladores internos de prefeituras e câmaras. O foco nas duas percepções

teve por objetivo obter diversos pontos de vista, enriquecendo a compreensão da auditoria governamental externa no Brasil.

Dado que a confiança é um elemento relacional e culturalmente situado, que depende de aspectos como interações sociais e frequência de contato (Fukuyama, 1995), optou-se por delimitar o estudo a participantes de dois Tribunais: o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE/SP) e o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG). A escolha decorre das distintas práticas de fiscalização adotadas: enquanto o TCE/SP realiza auditorias presenciais com certa periodicidade e mantém sedes regionais no território do estado, o TCE/MG realiza auditorias predominantemente remotas, não sendo frequente a auditoria *in loco*, o que permite comparar contextos com diferentes dinâmicas de interação e potencial influência na formação da confiança (Lino & Aquino, 2018).

A coleta de dados da pesquisa ocorreu em duas etapas. A primeira envolveu a análise documental nas legislações e regulamentos internos emitidos pelos dois Tribunais, apresentados na Figura 7.

### **Figura 7**

#### *Lista de documentos utilizados nas análises*

<b>Documentos</b>	<b>Partes utilizadas</b>
* Constituição Estadual de Minas Gerais de 1989 * Emenda Estadual de Minas Gerais n.º 69 de 2004 *Regimento Interno TCE MG- 2023	*Constituição de 1979, artigo 79 *Regimento Interno de 2023, artigos 71, 81, 82,83, 84, 163, 167, 168, 173, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 183, 184, 185 e 462.
* Lei Complementar n.º 709 de 1993 * Regimento Interno TCE SP *Lei Complementar Estadual de São Paulo n.º 979 de 2005	* Lei Orgânica- artigos 25 e 26 *Regimento Interno: artigos 57 e 58
INTOSAI (2021) - Declaração de Lima *Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP, 2015; 2020; 2021)	* INTOSAI (2021) - Seção 1; Seção 3; Seção 6 e Seção 14* NBASP 10 (2015) Princípio 10 * NBASP 12 (2015) - Tópicos 36 e 47; Princípio 7. * NBASP 100 (2021) - Tópicos 21, 24, 25, 34, 35, 36, 37, 38, 39 e 40 *NBASP 130 (2015) - Tópicos 12, 15 e 20 *NBASP 50 (2020) - Princípio 7.
Dados retirados dos sites institucionais dos TCE MG e SP	Em 2008 foi implantado o Sistema AUDESCP- Auditoria Eletrônica de São Paulo e no TCE MG o SICOM foi desenvolvido em 2012, além do Central Suricato de Fiscalização Integrada, Inteligência e Inovação em 2017.

A segunda etapa consistiu na coleta por meio de entrevistas semiestruturadas, previamente aprovadas por um Comitê de Ética em Pesquisa (CEP). Os protocolos de coleta dos auditores e auditados podem ser consultados nos APÊNDICES C e D, e foram construídos com base na literatura e analisados por especialistas em controle na administração pública antes

de sua real aplicação metodológica. Os protocolos foram construídos com questões abertas com o intuito de captar a dinâmica relacional entre os atores durante e após as fiscalizações.

Para a seleção dos participantes foi empregada a técnica *snowball sampling* (bola de neve), apropriada para contextos em que o acesso aos respondentes depende da identificação por seus pares (Saunders et al., 2009). Nesse modelo, os próprios entrevistados indicam novos participantes com perfil relevante para a pesquisa, até que se atinja a saturação teórica, momento em que novas entrevistas não trazem mais informações substantivamente distintas (Hudelson & WHO, 1995). A lista dos respondentes e suas principais características estão expostas na Tabela 5, respeitando o anonimato.

**Tabela 5**

*Caracterização dos respondentes*

Ref.	Atuação	Formação	Experiência (anos)	Tipo de entidade	UF	Duração (min.)
1	Auditor	Contabilidade	37	Tribunal de Contas	SP	64
2	Auditor	Direito	14	Tribunal de Contas	MG	20
3	Auditor	Contabilidade	6	Tribunal de Contas	MG	55
4	Auditor	Contabilidade	6	Tribunal de Contas	MG	40
5	Auditor	Contabilidade	38	Tribunal de Contas	SP	46
6	Auditor	Letras e Contabilidade	18	Tribunal de Contas	SP	20
7	Auditor	Direito e Contabilidade	6	Tribunal de Contas	MG	25
8	Jurisdicionado	Administração	18	Prefeitura	SP	30
9	Auditor	Contabilidade/ Economia	20	TCU	-	55
10	Jurisdicionado	Direito	30	Prefeitura	MG	52
11	Jurisdicionado	Contabilidade	38	Prefeitura	SP	20
12	Auditor	Contabilidade e cursando direito	7	Tribunal de Contas	SP	27
13	Jurisdicionado	Administração	10	Prefeitura	SP	22
14	Auditor	Direito	40	Tribunal de Contas	SP	61
15	Jurisdicionado	Economia e Contabilidade	7	Câmara	SP	31
16	Jurisdicionado	Contabilidade	4	Prefeitura	MG	15
17	Auditor	Ciências Atuariais	6	Tribunal de Contas	MG	15
18	Jurisdicionado	Contabilidade	8	Câmara	MG	10
19	Jurisdicionado	Direito	6	Câmara	MG	20
20	Auditor	Direito	19	Tribunal de Contas	SP	25

Após saturação teórica, baseando na pesquisa de Saunders et al. (2018), chegou-se ao total de 20 entrevistas, das quais apenas duas não foram gravadas e transcritas devido a problemas operacionais, tendo sido utilizadas apenas as anotações de campo. As demais entrevistas contabilizam 653 minutos, com duração média de 28 minutos, que foram transcritas literalmente, e organizadas para análise.

O *corpus* de dados foi composto por três conjuntos de dados, sendo: transcrições das entrevistas, legislações e regulamentos internos dos TCs e anotações de campo. A análise dos

dados foi realizada por meio da análise de conteúdo, conforme proposta por Bardin (2011), a qual permite sistematizar os significados expressos nas falas dos participantes, organizando-os em categorias temáticas e possibilitando a interpretação crítica e contextualizada dos dados.

As análises foram realizadas com a codificação em três etapas segundo Lester et al. (2020) em que inicialmente há uma codificação descritiva da base de dados gerando-se 124 códigos. Em um segundo momento, há uma reorganização dos códigos por similaridades e reflexões com o objetivo do estudo e, por fim, na terceira etapa, têm se uma organização com conexões explícitas com a lente teórica e literatura. Após o processo de codificação, emergiram categorias temáticas que foram organizadas em três principais discussões temáticas, expostas na Figura 8.

**Figura 8**

*Categorias de Análise*

Categorias	Descrição
<b>Processo de fiscalização pelos TCs</b>	Descreve o processo de coleta de informações nos processos de fiscalizações realizadas pelos TCs, além do processo de digitalização.
<b>Processo de tomada de decisão auditor e auditado (comportamental e relacional)</b>	Discussão sobre os aspectos comportamentais dos auditores e auditados em suas atividades profissionais, como os meios de comunicação utilizados; benefícios e malefícios da confiança relacional na auditoria governamental; riscos e vulnerabilidades.
<b>Percepções sobre detecção de corrupção e aspectos políticos dos TCs e municípios</b>	Apresenta as percepções dos auditores e auditados acerca do papel do TC no combate à corrupção e seu potencial de detecção de irregularidades quando há um relacionamento baseado em confiança entre os profissionais.

Para sistematização dos dados e apoio às análises, utilizou-se os softwares *Microsoft Word* e *Excel*, que possibilitou a organização das informações em planilhas e a visualização das recorrências e relações entre os códigos de forma mais eficiente. Associado a isso, aplicou-se, portanto, a técnica RADA-R que organiza, reduz e analisa dados qualitativos de forma ágil por meio de utilização de softwares como estes. O rigor analítico foi assegurado por revisões iterativas e triangulação entre análises individuais e coletivas entre os pesquisadores, sendo uma técnica recomendada para estudos qualitativos de pequena escala, como este (Watkins, 2017).

#### 4.4 Resultados

Os Tribunais de Contas no Brasil são órgãos autônomos responsáveis pela garantia da transparência e legalidade da gestão dos recursos públicos em apoio ao Poder Legislativo (Brasil, 1988). Em suas diversas atividades de fiscalização estão as auditorias, cujo objetivo é revelar possíveis violações de princípios ou desvios das legislações de forma que seja

tempestiva e possibilite medidas corretivas e haja responsabilização por tais violações (INTOSAI, 2019).

Segundo a NBASP 100 (IRB, 2021), a auditoria governamental é classificada em três tipos diferentes, sendo elas: auditoria financeira, de conformidade e operacional. O mecanismo de auditoria envolve no mínimo três partes: o auditor, uma parte responsável e os usuários previstos (IRB, 2021). Essa pesquisa busca compreender a relação entre o auditor e o auditado, analisando especificamente o aspecto relacional da confiança.

A partir dessa base conceitual sobre os tipos de auditoria realizadas e os atores envolvidos nesse processo, os dados empíricos evidenciam como os aspectos relacionais influenciam as práticas comunicacionais nesse contexto.

As análises foram divididas em dois subtópicos, baseados nos achados da pesquisa. O primeiro elucida aspectos relacionados ao processo de tomada de decisão profissional na auditoria governamental. Já o segundo subtópico aborda a relação entre confiança e detecção de corrupção pelos auditores externos dos Tribunais de Contas, bem como questões relacionadas à influência política nessas ações.

#### **4.4.1 Processo de tomada de decisão profissional na auditoria governamental**

A Nova Governança Pública (NGP) trouxe diversas mudanças na auditoria, inclusive a busca por responsabilização de desvios de condutas pelos auditores externos, por meio de movimentos internacionais como os organizados pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (Cordery & Hay, 2024). Avançando, Svedenmark (2025) aponta para a existência de um modelo de administração pública pós-NPM, conceituado como Governança Baseada em Confiança, em que a confiança é tida como um elemento essencial nas organizações e seus servidores.

Adicionalmente, a NBASP 130 (IRB, 2020) elenca pelo menos cinco princípios básicos para o comportamento ético no cenário de auditoria governamental, sendo eles: integridade; independência e objetividade; competência; comportamento profissional; e confidencialidade. De forma geral, esses princípios esperam que os auditores tenham boa-fé, se comportem em prol do interesse público, fazendo julgamentos de forma isenta e imparcial (IRB, 2020).

Apesar de a confiança interpessoal não ser algo esperado pelas recomendações e princípios profissionais (ceticismo, objetividade e independência), ela pode ser identificada na rotina de trabalho de auditoria governamental e pode trazer resultados positivos na gestão

pública, como por exemplo, na facilidade na troca de informações e documentações, além de resolução de dúvidas como apontado por alguns entrevistados, como indica o relato a seguir.

Eles falam muito da objetividade e independência do auditor. Só que é o seguinte: não existe neutralidade, ninguém vive em uma bolha. [...] Agora, você tem que saber filtrar [...] tem uma diferença de neutralidade, de imparcialidade que o auditor precisa ser, mesmo ouvindo quem quer que seja, é conseguir executar o trabalho dele com imparcialidade. Eu não acredito que um diálogo, você orientar [...] isso comprometer o trabalho do tribunal [...] eu acho que agrega o tribunal, você tem que saber o limite, você tem que saber até onde você pode ir. (E10, jurisdicionado MG, 30 anos de experiência).

A decisão dos auditores e dos auditados em se relacionar envolve a análise de diversos cenários e fatores. Os achados demonstram que os auditados entendem que essa relação de confiança interpessoal no contexto de trabalho não é esperada pelas recomendações profissionais. A confiança é construída baseada no histórico anterior de experiências (Rousseau et al., 1998) de modo que, quando os atores identificam a presença de boa-fé, reciprocidade e interesses comuns aceitam os riscos e vulnerabilidades envolvidas nessa decisão de confiar em outros (Oomsels et al., 2019; Smith & Mayer, 2018).

Adicionalmente, como discutido por Mayer, Davis e Schoorman (1995), a confiança pode ser transferida, baseada em históricos positivos e reputações sociais. Isso está alinhado com os conceitos da Teoria da Decisão Comportamental, que reconhece que decisões em contextos complexos são afetadas por percepções subjetivas (Tversky & Kahneman, 1974; Winch, 2025).

As decisões em contextos organizacionais não ocorrem em um vácuo racional, mas são influenciadas por aspectos relacionais e contingenciais (Hogarth, 1993). Nesse aspecto, os entrevistados destacaram que a percepção de boa-fé, reciprocidade e cooperação ao longo das fiscalizações configuram-se como elementos centrais na decisão de estabelecer uma relação de confiança profissional, como ilustrado na passagem a seguir. Tais conceitos são alinhados aos fatores benevolência, capacidade e integridade, descritos por Mayer et al. (1995).

Como a gente fala, a gente acaba se abrindo um pouco mais, dando um pouco mais de liberdade para o fiscalizado se sentir à vontade na nossa fiscalização também, [...] não só numa questão pessoal, uma questão de educação, mas também numa questão de

trabalho mesmo [...] Então, aí eu recebo muitos e-mails, muitas perguntas, por exemplo. (E12, auditor SP, 7 anos de experiência).

Hoje, se eu estou com alguma dúvida, eu consigo mandar uma mensagem para o (nome do auditor), por exemplo, porque ele é uma pessoa super aberta e super de boa, e tem a auditora lá também que a gente ficou com colegismo (E15, jurisdicionado SP, 7 anos de experiência).

Portanto, quando um auditor opta por escutar informalmente um jurisdicionado ou considera denúncias encaminhadas via relacionamento profissional baseado em confiança, está fazendo uso de um modelo de decisão descritivo, baseado em julgamentos adaptativos (Simon, 1957; Tversky & Kahneman, 1974). Sjöstedt et al. (2022, p. 3) aponta ainda que a confiança funciona como uma “instituição informal” que molda as relações humanas, influenciando as suas ações e a cooperação entre as partes.

Quanto à benevolência, esta leva em consideração que as decisões tomadas por parte dos gestores sejam congruentes com os interesses de todos os servidores (Mayer et al., 1995; Nalda et al., 2016). A relação próxima e de reciprocidade entre auditado e auditor revela um tipo de julgamento baseado na heurística da ancoragem social (Tversky & Kahneman, 1974), na qual a experiência prévia e a relação interpessoal moldam a percepção da confiabilidade da informação recebida. A percepção de boa-fé e reciprocidade, portanto, são indicadores que possibilitam uma construção de relação interpessoal baseada em confiança, como evidenciado pelas falas dos entrevistados.

O funcionário que é efetivo, ele quer ver a coisa funcionar, então você percebe que eles também ficam desanimados quando eles não conseguem ver a máquina funcionar do jeito correto. Então, eu já recebi várias vezes dicas, números de processos, porque a fiscalização, como ela tem um período de tempo curto, você não consegue ver tudo. Então é óbvio que alguém contou, algum passarinho me contou. Então, vários passarinhos já me contaram várias coisas. (E1, auditor SP, 37 anos de experiência).

Um controlador me mandou um monte de denúncias da prefeitura, pareceres jurídicos, umas contratações sem parecer jurídico, isso aqui tá errado, vê isso aqui. E às vezes a gente até olha um olhar de frustração da parte da pessoa, porque eles querem ver a coisa

acontecer, melhorar o que está errado no órgão dele. A gente sente um pouquinho que ele fica até meio frustrado quando a gente não consegue dar andamento ao que ele estava pretendendo. (E12, auditor SP, 7 anos de experiência).

Os auditores apontaram que o benefício desse bom relacionamento é a celeridade no processo de fiscalização e na coleta das informações precisas e suficientes para a realização da auditoria. Em contrapartida, para os auditados, o benefício está no contato mais direto com os auditores, para tirar dúvidas e atualizações de novas determinações de seu respectivo Tribunal de Contas, como evidenciado abaixo.

E eu já desenvolvi a confiança deles, que eles sabem que essas consultas são informais e que obviamente a decisão depois cabe a mim. Então, eu jamais vou utilizar disso para dizer, ó, mas eles falaram que eu podia fazer assim, né? [...] eu uso com sabedoria. (E8, jurisdicionado SP, 18 anos de experiência).

[...] eles mandam direto para gente e na medida do possível a gente tenta ajudar, só que a gente sempre fala, ó, é o meu posicionamento e não o oficial do tribunal, você tem que fazer uma consulta, se não eles fazem e depois falam, foi o (nome do auditor) que falou [...] A gente sempre fala não é o posicionamento oficial do Tribunal. (E12, auditor SP, 7 anos de experiência).

Complementarmente, um achado relevante foi de que, no contexto profissional de auditoria governamental, o relacionamento baseado em confiança não é considerado prejudicial para o julgamento dos auditores, sua independência e consequentemente nos seus relatórios de auditoria.

Não compromete a nossa independência funcional [...] a gente conversa porque a gente depende dele no nosso trabalho, né? Então a gente não sai para tomar cerveja, a gente não vai na casa dos outros [...] eu não deixo de apontar, fazer meus apontamentos, fazer o relatório como deveria fazer só porque pode prejudicar aquele setor e tal. (E12, auditor SP, 7 anos de experiência).

Outra percepção importante diz respeito aos aspectos éticos atuando como um filtro moral e normativo no julgamento e decisão desses profissionais (Nguyen, 2023). Apesar dos princípios básicos de auditoria apontarem para a relevância do ceticismo no julgamento profissional dos auditores, no contexto pesquisado, a relação de confiança entre os atores envolvidos na atividade de fiscalização é apontada como crucial para possível detecção de erros, fraudes e até mesmo corrupção nas organizações públicas.

Entrei em contato com uma diretora regional uma vez sobre dúvida de uma lei que tinha acabado de surgir, pela boa relação, ela me falou o seguinte: me passa tudo por e-mail, todos os seus pontos de dúvidas e me promete que não passa isso para frente que te respondo tudo. O e-mail foi tão completo que era tipo um manual respondendo todos os meus pontos. (E11, jurisdicionado SP, 38 anos de experiência).

Os entrevistados apontam que só é possível que os auditores recebam informações privilegiadas do tipo denúncia de irregularidades em seus órgãos, porque confiam pessoalmente neles. A partir dessa relação de confiança, os auditados disponibilizam informações para além das solicitadas durante a fiscalização, que, segundo os auditores, não detectariam caso não houvesse essa proximidade relacional.

Um auditor do TCE MG que já atuou como jurisdicionado em outro estado do Brasil menciona ter criado uma relação de confiança com um auditor do TCE e que isso possibilitou realizar denúncias de corrupção de forma anônima e segura, devido à confiança entre eles.

Eu tive que criar uma relação de confiança no nível que eu tive que me sentir seguro para passar aquela informação para ele, que não estava na minha alçada e que ele ia conseguir formalmente levar adiante sem me expor e, foi justamente isso que aconteceu. Ele pegou as informações que eu passei para ele e diligenciou formalmente ao órgão, não direcionado a mim, formalizou, dando prosseguimento, coisa que se eu não tivesse tido essa relação de confiança com ele, eu na época não falaria, por medo e por receio. (E3, auditor MG, 6 anos de experiência).

Portanto, a tipologia de vieses decisórios proposta por Camilli e Hristov (2023) pode ser aplicada aqui: a confiança construída historicamente entre auditor e auditado pode ativar o viés de confirmação – o auditor tende a ver com bons olhos quem já “colaborou” no passado. Além

disso, a estrutura proposta por Shamsadini et al. (2025) aponta que as interações entre as variáveis pessoais (cognição), ambientais (características da organização auditada) e de trabalho (pressões da função) influenciam o julgamento dos profissionais na auditoria, principalmente dos aspectos relacionais e contextuais.

#### **4.4.2 Confiança e detecção de corrupção pelos auditores de Tribunais de Contas e influência política**

O Brasil ficou conhecido por diversos escândalos de corrupção, e apesar dos esforços legais para minimizar esse fenômeno, ainda é algo recorrente no contexto do país (Garcia & Teodósio, 2020; Rodrigues & Barros, 2022). Apesar do combate à corrupção não ser declaradamente uma das competências dos Tribunais de Contas (Brasil, 1988; Leite, 2015), espera-se que as organizações de auditoria contribuam para esse tema. Os auditores governamentais não possuem ferramentas suficientes e totalmente disponíveis para a detecção desse fenômeno e nem competência de investigar esses desvios de comportamentos em particular (Kayrak, 2008), entretanto, os auditores externos têm sido cada vez mais exigidos por uma responsabilização de desvios de condutas na administração pública (Cordery & Hay, 2024).

Quando os entrevistados foram convidados a refletir sobre os seus papéis sociais como auditor e suas competências e responsabilidades sobre o combate da corrupção no Brasil, a maioria acredita que o seu papel profissional não é combater a corrupção e nem julgar desvios de condutas. Entretanto, também afirmam da importância social do seu trabalho quando detectados desvios, encaminhando aos órgãos judiciais responsáveis para medidas cabíveis, como o Ministério Público.

Primeira finalidade do tribunal de contas, não é descobrir fraudes ou corrupção. Essa finalidade é da polícia, né? A nossa finalidade é cuidar do dinheiro público [...] eventualmente, nós vamos nos deparar com casos de corrupção e vamos atuar em cima desses casos [...] dentro de uma auditoria, como já aconteceu várias vezes, serem identificados casos de fraudes e corrupção. Então, sim, entendo que o tribunal, ele acaba coibindo casos de corrupção, sim. (E2, auditor MG, 14 anos de experiência).

Não é nosso papel primário. Só que no meio do caminho a gente acaba encontrando normalmente os diretores mandam para o Ministério Público, para a polícia militar, ou para a polícia civil olhar isso. (E6, auditor SP, 18 anos de experiência).

O Tribunal de Contas e o Ministério Público, que são órgãos de fiscalização externa, eles têm total contribuição no combate à corrupção. (E15, jurisdicionado SP, 7 anos de experiência).

As diferenças de percepções sobre os papéis e responsabilidades dos auditores na sociedade são discutidas pela literatura como “Sociedade de Auditoria” e mais recentemente como “Sociedade de Inovação” (M. Power, 1996, 2024). Olojede et al. (2020) afirmam que esse fenômeno emerge da discrepância entre o objetivo da auditoria não estar alinhado com as expectativas da sociedade e da clara compreensão das funções dos auditores. Ruhnke e Schmidt (2014) apontam que nem os próprios auditores estão completamente cientes de suas atribuições.

Para que os Tribunais de Contas consigam detectar e combater a corrupção, é necessário que não executem apenas auditorias financeiras (Jeppesen, 2019), mas também auditorias operacionais, além de possuir capacitação em técnicas forenses (Othman et al., 2015). Entretanto, pela percepção dos entrevistados, as auditorias operacionais ainda são incipientes nos Tribunais, e o foco permanece nas auditorias de conformidade (legalidade).

Entretanto, no contexto pesquisado, os entrevistados apontam a relevância das denúncias e compartilhamento de informações por parte dos auditados jurisdicionados para a detecção de corrupção, devido à relação de confiança construída e mantida ao longo dos anos.

Vou te falar, por exemplo, no caso que não foi em Minas Gerais que eu vivenciei com um auditor. Ele questionou, e ele criou uma relação de empatia comigo, de confiança e através dessa relação de empatia, de confiança, eu falei situações que estavam irregulares onde eu trabalhava [...] a relação de empatia e de confiança gerou com que eu falasse problemas que eu ainda não tinha tido é coragem de falar formalmente e através disso, ele conseguiu formalizar situações para que aquela situação fosse trazida à luz e com certeza, auxiliou totalmente na resolução (E3, auditor MG, 6 anos de experiência).

As percepções dos auditores dos Tribunais e dos seus jurisdicionados demonstram a evolução do papel dos Tribunais de Contas no Brasil de fiscalizador e punidor, para orientador.

Isso se deve principalmente pelo corpo técnico dos auditores e suas respectivas Escolas de Contas. Entretanto, assim como já apontado por Lino, Azevedo, Aquino, et al. (2022), a interferência da camada política da estrutura organizacional dos Tribunais na perpetuação do fenômeno no Brasil, causa frustração nos auditores e jurisdicionados.

A gente tem trabalhos de fiscalização muito sérios, que a gente identificou irregularidades, solicitou restituição, veio o Tribunal de Contas, pegou como base o nosso trabalho, identificou e corroborou o dano a erário causado, foi para lá, o auditor mandou a empresa devolver, foi condenada, e quando subiu para os conselheiros, houve a anulação da penalidade. [...] o dono da instituição é uma pessoa muito influente politicamente e, assim, a primeira coisa que ele fez foi vir aqui e perguntar com quem que ele tinha que falar no tribunal. E ele conseguiu contato com os conselheiros. Então, assim, ele politicamente, em Brasília, ele tem muito conhecimento, uma grande notoriedade nacional e ele conseguiu reverter. (E13, jurisdicionado SP, 10 anos de experiência).

O nível hierárquico dos atores organizacionais influencia a ocorrência de corrupção de diversas formas, seja ao facilitar práticas indevidas, seja ao ignorar ilegalidades ou contribuir diretamente para desvios de conduta (Jávor & Jancsics, 2016). Conforme Simon (1957), as decisões organizacionais tendem a buscar soluções satisfatórias, e não ótimas, sobretudo quando os decisores enfrentam pressões institucionais ou restrições hierárquicas. Nesse contexto, a elite organizacional – representada pelos conselheiros dos Tribunais de Contas – desempenha papel central na facilitação de ações corruptas quando esses são considerados antitéticos (Lino, Azevedo, Aquino, et al., 2022).

Você tem todo o pessoal técnico que é a parte da fiscalização e depois você tem a parte política do tribunal. Então, isso, infelizmente, acontece. Tem município que vai ter lá a parte política dele vai ter mais afinidade com a parte política do tribunal, assim como vai ter aquele que não teve afinidade nenhuma e vai acabar sendo prejudicado. (E1, auditor SP, 37 anos de experiência).

[...] equivocadamente, o tribunal de contas, é um órgão político quando não deveria ser. Porque as decisões do tribunal são técnicas, só que os indivíduos que são nomeados para conselheiros, eles são nomeados politicamente [...] ele é um órgão com ferramentas

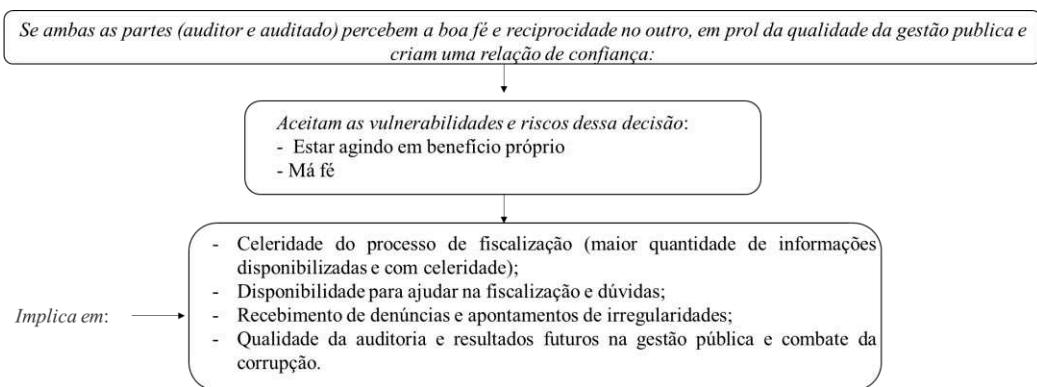
suficientes para banir a corrupção. Para erradicar a corrupção, ele tem ferramentas. Só que, de fato, ele não faz isso. Porque existe um envenenamento político. (E14, auditor SP, 40 anos de experiência).

Enfim, os resultados apresentados permitem inferir que, em um contexto democrático, os auditores governamentais possuem papel importante na relação com o Estado e a sociedade, de modo que os cidadãos esperam no trabalho deles um elemento de boa governança (Natan-Krup & Mizrahi, 2025). Skærbæk e Thomsen (2022) demonstram a importância da compreensão do papel do auditor levando em consideração as peculiaridades do contexto onde a auditoria é realizada, de forma que, a desconfiança não seja um princípio básico inicial no processo de fiscalização.

Os resultados da pesquisa foram sintetizados na Figura 9.

**Figura 9**

*Dinâmica relacional no contexto de auditoria governamental de Tribunais de Contas e jurisdicionados*



#### 4.5 Conclusão

Esta pesquisa buscou compreender como os auditores dos TCs constroem suas decisões no exercício da auditoria governamental, considerando os aspectos relacionais da confiança com seus jurisdicionados e os condicionantes comportamentais descritos pela Teoria da Decisão Comportamental (*Behavioral Decision Theory*).

A partir das entrevistas realizadas, foi possível constatar que as práticas de auditoria têm favorecido a adoção de estratégias comunicacionais informais, não previstas nos normativos técnicos. Tais estratégias revelam que a construção da confiança não é um efeito colateral, mas

um componente informal estratégico na atuação dos auditores, especialmente para a obtenção de informações sensíveis, a mediação de resistências locais e a detecção de atos de corrupção.

Esses achados reforçam a noção de que a decisão de confiar ou não confiar envolve processos cognitivos ancorados em experiências anteriores, avaliações de risco e estruturas institucionais, como já apontado por autores como Mayer, Davis e Schoorman (1995), Rousseau et al., (1998) e Kahneman et al. (2021).

Do ponto de vista teórico, esta pesquisa contribui para ampliar a aplicação da Teoria da Decisão Comportamental ao campo da auditoria governamental, evidenciando como julgamentos técnicos são mediados por variáveis subjetivas, contextuais e relacionais. Além disso, reforça a relevância da confiança como variável analítica central na compreensão das interações entre atores institucionais, especialmente no setor público, onde dinâmicas de controle e colaboração se entrelaçam constantemente.

Em termos práticos, os resultados sugerem que TCs que investem em estruturas regionais de proximidade e mecanismos formais de incentivo ao diálogo institucional tendem a criar ambientes mais propícios à cooperação e ao fortalecimento da governança. Tais elementos devem ser considerados em reformas institucionais, especialmente no desenho de mecanismos de responsabilização e na implementação de modelos híbridos de fiscalização.

Em síntese, os achados desta pesquisa confirmam que o processo de tomada de decisão na auditoria governamental é atravessado por fatores relacionais, cognitivos e institucionais, e que a confiança interpessoal, quando adequadamente gerida, pode fortalecer a efetividade do controle público, sem necessariamente comprometer o ceticismo profissional. Esse panorama reafirma a relevância de se compreender a auditoria não apenas como técnica normativa, mas como prática social complexa e situada.

Para pesquisas futuras, embora esta pesquisa tenha focado na relação entre auditor e auditado, a confiança entre os auditores de um mesmo tribunal pode influenciar diretamente a eficácia do trabalho. Portanto, outra linha de pesquisa relevante consiste em estudar o papel da confiança em equipes de auditoria e nas relações entre os auditores, por meio da aplicação de instrumentos como escalas de confiança intraorganizacional. Também seria relevante investigar como a presença de confiança afeta o tempo, o custo e o desfecho das auditorias, além de explorar a perspectiva dos conselheiros, instância que, segundo os achados desta pesquisa, ainda opera sob forte influência política e com pouca integração ao corpo técnico.

## 5 DISCUSSÕES GERAIS

Os resultados das três pesquisas realizadas para esta tese, embora distintos em método e foco, convergem para sustentar a proposição central de que a confiança relacional entre auditores dos Tribunais de Contas e auditados contribui para uma maior propensão à detecção de corrupção, ao afetar positivamente a dinâmica de fiscalização, a comunicação entre as partes, e a cooperação do auditado, contribuindo para a qualidade da informação coletada na auditoria.

O primeiro artigo, por meio de uma revisão sistemática da literatura, demonstrou que as relações entre confiança e corrupção têm sido amplamente estudadas, mas predominantemente em nível macro, com foco em organizações ou sociedades, e raramente em nível micro, nas relações interpessoais. Os estudos revisados evidenciam que confiança está associada a governança eficaz, transparência, ética e cooperação, elementos que reduzem a percepção de corrupção e melhoram os mecanismos de controle. Além disso, a revisão identificou lacunas relevantes, como a escassez de investigações em contextos locais e em interações diretas entre agentes públicos, justamente o foco desta tese. Assim, os achados da Pesquisa 1 reforçam a relevância e a originalidade do presente trabalho, além de fornecerem evidências de que a confiança pode ser um elemento facilitador de boas práticas e de fiscalização eficiente.

Os resultados do segundo artigo, de natureza experimental, contribuem para a compreensão dos mecanismos por meio dos quais a confiança entre auditor e auditado influencia a atuação fiscalizatória dos auditores dos Tribunais de Contas, especialmente no que se refere à sua propensão à detecção de irregularidades. Embora o ceticismo profissional seja amplamente reconhecido como elemento central para a efetividade da auditoria (IFAC, 2019; G. Xu et al., 2023) os achados sugerem que sua manifestação prática é sensivelmente modulada pelo histórico relacional entre as partes, que estrutura a confiança relacional. Em contextos marcados por interações positivas e cooperativas, observou-se uma alteração no comportamento cético dos auditores, indicando que a confiança situacional, derivada da experiência prévia com o auditado, pode comprometer a vigilância profissional. Os resultados, portanto, indicam que a confiança é negativamente associada com ceticismo, isto é, desconfiança (histórico relações negativas) aumenta ceticismo, confiança (histórico de interações positivas) reduz ceticismo.

Analizando o ceticismo profissional segundo a conceituação de (Hurtt, 2010) a dimensão de “mente questionadora” esperada dos auditores Clique ou toque aqui para inserir o texto. está mais associada a fatores afetivos, como franqueza e capacidade de enfrentamento de situações adversas, do que à simples desconfiança (Olsen et al., 2015). Ou seja, auditores mais

confiantes e emocionalmente engajados com a tarefa não são, necessariamente, menos céticos; ao contrário, podem estar mais dispostos a exercer o ceticismo de forma analítica, madura e situacionalmente adequada. Os resultados da tese, portanto, contribuem para ampliar a compreensão do ceticismo profissional não como uma postura generalizada de dúvida ou desconfiança permanente, mas como uma competência adaptativa, sensível a fatores relacionais que, quando bem calibrados, fortalecem o julgamento e a tomada de decisão do auditor. Dessa forma, evidencia-se que a confiança, longe de ser uma ameaça ao princípio da independência da auditoria, pode atuar como facilitadora da efetividade do controle externo, ampliando a capacidade de detecção de corrupção pelos Tribunais de Contas.

Por sua vez, a Pesquisa 3, de caráter qualitativo, revelou como a confiança interpessoal afeta as práticas cotidianas de auditoria nos Tribunais de Contas brasileiros. As evidências mostraram que, embora existam canais formais de comunicação, auditores e auditados frequentemente recorrem a meios informais, mais ágeis e baseados em confiança pessoal, para resolver demandas e facilitar o fluxo de informações durante fiscalizações. Além disso, a predominância de auditorias remotas, apoiadas por tecnologias, foi identificada como um fator que, embora aumente a eficiência, tende a enfraquecer os vínculos interpessoais e reduzir a autonomia dos auditores. Notavelmente, os entrevistados relataram que denúncias e informações privilegiadas, muitas vezes cruciais para identificar fraudes e corrupção, só foram recebidas em contextos de confiança estabelecida com os auditados, evidenciando que a proximidade relacional facilita a detecção de irregularidades que dificilmente seriam identificadas por meios exclusivamente técnicos ou formais, que ocorre por aumentar a propensão de colaboração do auditado em relação ao auditor que a relação de confiança foi estabelecida. Assim, os achados demonstraram que a relação com o auditado que leva a uma relação de confiança não comprometeu a independência funcional dos auditores, mas, ao contrário, facilitou a fiscalização ao incentivar a cooperação e a boa-fé dos jurisdicionados, que não ocorreria na ausência da relação de confiança.

Vale destacar que a confiança foi operacionalizada de forma distinta nas Pesquisas 2 e 3. Na Pesquisa 2 (experimental) a confiança é operacionalizada de forma unidirecional, visto que, a manipulação experimental do histórico de interações entre auditor e auditado foi formulada de forma a induzir ao auditor que confie/não confie no auditado. Não está no escopo do estudo 2 a criação de uma relação com interações recorrentes. Os auditores (agente principal) tomaram uma única decisão de exigir mais ou menos informação do auditado, expressando assim sua confiança. Já na Pesquisa 3 (qualitativa), a confiança é operacionalizada de forma bidirecional, os auditados confiam no auditor e por isso compartilham voluntariamente

informações sobre irregularidades com eles e os auditores decidem nesse sentido auxiliá-los de forma ágil com dúvidas sobre novas determinações do Tribunal. As interações sociais entre auditores e auditados são recorrentes e a relação de confiança é construída ao longo de anos.

Em conjunto, os resultados das três pesquisas são interrelacionados por meio da seguinte construção: a literatura revisada (Pesquisa 1) legitima teoricamente a relação entre confiança e eficácia organizacional, ao mesmo tempo em que indica uma lacuna sobre a confiança em nível interpessoal no contexto da auditoria governamental; o experimento (Pesquisa 2) demonstra empiricamente que a confiança molda o comportamento profissional dos auditores, influenciando seu ceticismo e, por consequência, sua abordagem investigativa; e a análise qualitativa (Pesquisa 3) mostra concretamente que, na prática, a confiança entre auditores e auditados favorece a comunicação, a colaboração e a obtenção de informações relevantes para a detecção de irregularidades, inclusive casos de corrupção.

Essas evidências reforçam que a confiança interpessoal não apenas contribui para o cumprimento dos objetivos de fiscalização e controle externo, mas também potencializa a capacidade dos Tribunais de Contas de detectar comportamentos desviantes nas organizações públicas. Assim, a confiança emerge como uma dimensão relacional essencial no trabalho dos auditores governamentais, sendo capaz de mediar os efeitos do ceticismo profissional e de superar as limitações impostas por auditorias remotas e por mecanismos puramente formais de controle.

Os resultados e discussões trazem 2 implicações principais para o contexto da atuação da auditoria governamental.

Primeiro, do ponto de vista prático, os achados da tese têm implicações para o desenho de políticas de controle que valorizem a construção de vínculos éticos e profissionais entre auditores e auditados. Tais políticas podem ser incorporadas à formação e capacitação dos auditores governamentais, incentivando uma atuação que equilibre rigor técnico e sensibilidade relacional. Além disso, a tese oferece subsídios para a formulação de estratégias institucionais que promovam ambientes de confiança sem comprometer a objetividade, como forma de aprimorar a governança, a integridade e a eficácia dos Tribunais de Contas.

Segundo, traz implicações para o campo da auditoria governamental, destacadamente às estruturas de representação dos Tribunais de Contas, tais como o Instituto Rui Barbosa (IRB), a Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil (ANTC), a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), dentre outras. Contribui-se com a constatação de que a parte relacional entre auditores e auditados pode ser incentivada, demonstrando os benefícios desse tipo de relação, e demonstrando que

não há uma perda da independência. A pesquisa indica que o ceticismo, um dos pilares da auditoria, é afetado pela confiança relacional, que já ocorre, mesmo que dependente de ações individuais. Ou seja, a confiança já está presente no dia a dia dos auditores, e as entidades podem buscar compreender os efeitos decorrentes e estabelecer ações para seu fortalecimento e normalização.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES DE PESQUISA

Esta tese teve como objetivo central analisar como a confiança entre auditores dos Tribunais de Contas e auditados afeta a atuação dos auditores externos na fiscalização dos governos locais e, por conseguinte, sua propensão à detecção de corrupção, respondendo à questão de pesquisa: como a confiança influencia a atuação dos auditores dos Tribunais de Contas na detecção da corrupção, considerando a dinâmica da relação entre auditor e auditado?

Para tanto, a tese foi desenvolvida no formato de três artigos científicos, cada um contribuindo de modo complementar para sustentar a proposição central de que relações baseadas em confiança interpessoal entre auditores e auditados aumentam a eficácia da fiscalização pública e favorecem a identificação de irregularidades e práticas corruptas.

A primeira pesquisa, por meio de uma revisão sistemática da literatura, evidenciou que a relação entre confiança e corrupção é amplamente discutida em nível macro, especialmente em termos de confiança institucional, social ou pública, e associada a fatores como governança, transparência, ética e participação cidadã. Contudo, verificou-se uma lacuna significativa no exame da confiança em nível micro, isto é, nas interações interpessoais entre agentes públicos, sobretudo em contextos locais. Os achados dessa revisão reforçam a relevância e a originalidade desta tese ao focalizar uma dimensão relacional pouco explorada, mas teoricamente fundamentada como crucial para a eficácia das organizações.

A segunda pesquisa, de natureza experimental, demonstrou empiricamente que a confiança, operacionalizada por um histórico de interações positivas entre auditor e auditado, reduz significativamente o ceticismo profissional dos auditores, enquanto um histórico negativo o eleva. Ademais, evidenciou que a formação contábil dos auditores modera essa relação: auditores com formação em contabilidade tendem a apresentar maior ceticismo, sobretudo frente a informações contábeis. Esses resultados mostram que a confiança interpessoal influencia a postura investigativa dos auditores, afetando suas avaliações e decisões durante as fiscalizações, e que sua combinação com competência técnica pode equilibrar ceticismo e abertura para cooperação.

Por fim, a terceira pesquisa, de caráter qualitativo, trouxe à tona as práticas cotidianas de auditoria nos Tribunais de Contas brasileiros, evidenciando que a confiança interpessoal facilita a comunicação, promove a cooperação e permite o acesso a informações críticas para a detecção de irregularidades. Observou-se que denúncias e informações privilegiadas, muitas vezes decisivas para identificar casos de corrupção, só foram compartilhadas pelos auditados em contextos em que existia confiança com os auditores. Os achados também indicaram que,

embora a digitalização e a auditoria remota tenham aumentado a eficiência, elas tendem a fragilizar os vínculos interpessoais, ressaltando a importância de preservar espaços para interação humana. Notavelmente, os entrevistados relataram que a confiança interpessoal não compromete a independência ou a objetividade do auditor, mas, ao contrário, contribui para a qualidade e a eficácia da fiscalização.

Em conjunto, as evidências apresentadas pelas três pesquisas demonstram que a confiança interpessoal entre auditores dos Tribunais de Contas e auditados atua como um mecanismo informal que complementa os controles formais, facilitando o cumprimento dos objetivos institucionais e aumentando a propensão à detecção de corrupção. A confiança emerge como um elemento relacional que promove a cooperação, amplia o acesso a informações e favorece a deliberação informada e isenta, mesmo diante das pressões institucionais e limitações técnicas.

Assim, a tese contribui para a literatura ao integrar teorias da confiança, do ceticismo profissional e da decisão comportamental no contexto da auditoria governamental, trazendo evidências empíricas de que as dimensões relacionais não apenas coexistem com os princípios éticos e técnicos da auditoria, mas também os potencializam quando devidamente equilibradas.

Dialogando com os achados de Hidayah et al. (2024), o trabalho amplia a compreensão sobre o modo como os auditores públicos desempenham seu papel em contextos marcados por múltiplas rationalidades institucionais e complexidade administrativa. Ao evidenciar que a eficácia da fiscalização pública está condicionada não apenas à aplicação de normas técnicas, mas também à capacidade dos auditores de reconhecer dinâmicas organizacionais não intencionais e de manejar situações potencialmente geradoras de desconforto, ansiedade ou resistência, a tese avança na direção de uma auditoria mais sensível aos elementos humanos do processo.

Parker et al. (2021) evidenciam a importância de estratégias de mediação e construção de pontes relacionais entre auditores e auditados serem empregadas para manter a efetividade da auditoria em ambientes organizacionalmente assimétricos, como o setor público. Com isso, contribui para a reconfiguração do papel do auditor governamental, ressaltando a importância de competências interpretativas e relacionais na construção de práticas de controle mais eficazes, legítimas e adaptadas às realidades institucionais do setor público.

A presente tese avança na compreensão do papel da confiança interpessoal na atuação dos auditores dos Tribunais de Contas, e aponta quatro possibilidades para pesquisas futuras.

Em primeiro lugar, seria relevante aprofundar a análise das implicações institucionais e organizacionais da confiança, explorando como diferentes culturas organizacionais dos

Tribunais de Contas influenciam a formação, manutenção e os efeitos da confiança nas relações entre auditores e auditados. Investigações comparativas entre tribunais poderiam contribuir para identificar variáveis contextuais que potencializam ou inibem o papel da confiança no controle externo.

Em segundo lugar, futuros estudos poderiam explorar as tensões entre confiança e *accountability* pública, investigando empiricamente os limites éticos e operacionais do engajamento relacional em contextos fiscalizatórios. Embora esta tese tenha demonstrado que a confiança pode coexistir com a independência e o ceticismo profissional, é necessário examinar em que condições essa coexistência pode ser problemática. Investigações que acompanhem fiscalizações em contextos sensíveis, como auditorias em municípios com histórico de irregularidades, podem oferecer insights sobre a confiança relacional e os dilemas éticos enfrentados pelos auditores.

Terceiro, sugere-se a aplicação do modelo proposto nesta tese em outros contextos de controle, como as controladorias e auditorias internas e os órgãos de auditoria do Executivo Federal. Essa ampliação pode contribuir para validar os achados em outros ambientes institucionais de controle na administração pública, além de aplicar os conceitos de confiança relacional e ceticismo profissional, contribuindo para o desenvolvimento de uma literatura mais abrangente sobre auditoria governamental baseada em relações sociais.

Por fim, recomenda-se que futuras pesquisas na literatura de *whistleblowing* avancem para além da identificação de fatores que favorecem ou dificultam a propensão à denúncia, atentando-se também ao papel de elementos relacionais, como a confiança no ambiente de trabalho e as dinâmicas de poder e hierarquia, na decisão de servidores públicos de reportar irregularidades.

## REFERÊNCIAS

- ACFE. (2022). *Occupational Fraud 2022: a Report to the Nations* (12th ed.).  
<https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/>
- Adikaram, R., & Higgs, J. (2024). Cognitive dissonance and auditor professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 39(1), 71–110. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2022-3653>
- Afzali, M., Çolak, G., & Fu, M. (2021). Economic uncertainty and corruption: Evidence from public and private firms. *Journal of Financial Stability*, 57, 100936.  
<https://doi.org/10.1016/j.jfs.2021.100936>
- Agarwalla, S. K., Desai, N., & Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. *Advances in Accounting*, 37, 85–93.  
<https://doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.002>
- Agerberg, M. (2022). Messaging about corruption: The power of social norms. *Governance*, 35(3), 929–950. <https://doi.org/10.1111/gove.12633>
- Agrawal, P., Birt, J., Holub, M., & van Zyl, W. (2021). Professional scepticism and the accounting classroom. *Accounting Education*, 30(3), 213–233.  
<https://doi.org/10.1080/09639284.2021.1913616>
- Akinola, O. A., Omar, B., & Mustapha, L. K. (2021). Salience in the Media and Political Trust in Nigeria: The Mediating Role of Political Participation. *Pertanika Journal of Social Sciences and Humanities*, 29(4), 2153–2169.  
<https://doi.org/10.47836/pjssh.29.4.03>
- Alam, M. A., Sourav, M. S. A., Akash, T. R., & Rakibuzzaman, M. (2019). Analyze how cognitive biases influence corporate financial decisions, such as mergers, acquisitions, and investments. *World Journal of Advanced Research and Reviews*, 3(3), 081–086.  
<https://doi.org/10.30574/wjarr.2019.3.3.0076>
- Al-Asfour, F., & Abu Saleem, K. (2023). Tax ethics and tax compliance: Evidence from emerging markets. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 7(4), 127–136. <https://doi.org/10.22495/cgobrv7i4p11>
- Alshamsi, O., Ameen, A., Isaac, O., Khalifa, G. S. A., & Bhumić, A. (2019). Examining the Impact of Dubai Smart Government Characteristics on User Satisfaction. *International Journal of Recent Technology and Engineering*, 8(2S10), 319–327.  
<https://doi.org/10.35940/ijrte.B1053.0982S1019>
- Amini, C., Douarin, E., & Hinks, T. (2022). Individualism and attitudes towards reporting corruption: evidence from post-communist economies. *Journal of Institutional Economics*, 18(1), 85–100. <https://doi.org/10.1017/S1744137420000648>

- Aquino, A. C. B. de, Lino, A. F., & Azevedo, R. R. de. (2022). Enraizamento de infraestruturas digitais de coleta de dados pelos Tribunais de Contas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(88), 46–62. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>
- Aquino, A. C. B. de, Lino, A. F., Azevedo, R. R. de, & Silva, P. B. da. (2022). Digital affordances and remote public audit practice. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 447–467. <https://doi.org/10.1111/faam.12337>
- Ares, M., & Hernández, E. (2017). The corrosive effect of corruption on trust in politicians: Evidence from a natural experiment. *Research & Politics*, 4(2). <https://doi.org/10.1177/2053168017714185>
- Argento, D., Dobija, D., Grossi, G., Marrone, M., & Mora, L. (2025). The unaccounted effects of digital transformation: implications for accounting, auditing and accountability research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 38(3). <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2025-7670>
- Aronow, P. M., Baron, J., & Pinson, L. (2019). A Note on Dropping Experimental Subjects who Fail a Manipulation Check. *Political Analysis*, 27(4), 572–589. <https://doi.org/10.1017/pan.2019.5>
- Aronson, O., Elad-Strenger, J., Kessler, T., & Feldman, Y. (2023). Does personalization of officeholders undermine the legitimacy of the office? On perceptions of objectivity in legal decisionmaking. *Regulation & Governance*, 17(3), 833–850. <https://doi.org/10.1111/rego.12495>
- Asomah, J. Y., Dim, E. E., & Li, Y. (2024). What Influences the Propensity to Report Corruption to Relevant State Authorities? Evidence From Ghana. *Journal of Asian and African Studies*. <https://doi.org/10.1177/00219096241228786>
- Atkinson, C. L. (2025). Theme-based Book Review: the Decline of Public Trust and the Problem of Relative Truths. *Public Organization Review*. <https://doi.org/10.1007/s11115-025-00856-7>
- Azevedo, R. R. de, & Lino, A. F. (2018). O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), 9. [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v13i2.13665](https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.13665)
- Bachmann, R. (2001). Trust, Power and Control in Trans-Organizational Relations. *Organization Studies*, 22(2), 337–365. <https://doi.org/10.1177/0170840601222007>
- Bakaki, Z., & Dorussen, H. (2023). Trust in peacebuilding organizations: A survey experiment in Haiti. *World Development*, 172, 106375. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2023.106375>
- Balliet, D., & van Lange, P. A. M. (2013). Trust, conflict, and cooperation: A meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 139(5), 1090–1112. <https://doi.org/10.1037/a0030939>

- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo*. Edições 70.
- Barr-Pulliam, D., Calvin, C. G., Eulerich, M., & Maghakyan, A. (2024). Audit evidence, technology, and judgement: A review of the literature in response to ED-500. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 35(1), 36–67.  
<https://doi.org/10.1111/jifm.12192>
- Bartha, A., & Boda, Z. (2024). Tax Compliance Motivations During Corruption Scandals in a Fragile Democracy: A Before-and-After Study. *Europe-Asia Studies*, 76(7), 1055–1077.  
<https://doi.org/10.1080/09668136.2024.2378814>
- Becchetti, L., Corazzini, L., & Pelligra, V. (2021). Trust and Trustworthiness in Corrupted Economic Environments. *Games*, 12(1), 16. <https://doi.org/10.3390/g12010016>
- Bello, A., Abdulraheem, A. A., Afolabi, O. P., Aka, A., & Gbenga, P. O. (2024). Assessing the underlying factors affecting trust and transparency in the construction industry: A mixed method approach. *Construction Economics and Building*, 24(1/2).  
<https://doi.org/10.5130/AJCEB.v24i1/2.8906>
- Bird, M. D., Arispe, S., Muñoz, P., & Freier, L. F. (2023). Trust, social protection, and compliance: Moral hazard in Latin America during the COVID-19 pandemic. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 206, 279–295.  
<https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.12.010>
- Boers, M. (2018). Graphics and statistics for cardiology: designing effective tables for presentation and publication. *Heart*, 104(3), 192–200. <https://doi.org/10.1136/heartjnl-2017-311581>
- Bouckaert, G. (2012). Trust and public administration. *Administration*, 60(1), 91–115.
- Branet, D.-S., & Hategan, C.-D. (2024). Bibliometric Framing of Research Trends Regarding Public Sector Auditing to Fight Corruption and Prevent Fraud. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(3), 94. <https://doi.org/10.3390/jrfm17030094>
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*.  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). The Outcome Effect and Professional Skepticism. *The Accounting Review*, 91(6), 1577–1599.  
<https://doi.org/10.2308/accr-51448>
- Brierley, J. A. (2017). The role of a pragmatist paradigm when adopting mixed methods in behavioural accounting research. *International Journal of Behavioural Accounting and Finance*, 6(2), 140. <https://doi.org/10.1504/IJBAF.2017.10007499>
- Bringselius, L. (2018). Efficiency, economy and effectiveness—but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture. *Public Money & Management*, 38(2), 105–110. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1407137>

- Brusca, I., Rossi, F. M., & Aversano, N. (2018). Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 20(5), 486–504.  
<https://doi.org/10.1080/13876988.2017.1393951>
- Bukari, C., Seth, S., & Yalonetzky, G. (2024). Corruption can cause healthcare deprivation: Evidence from 29 sub-Saharan African countries. *World Development*, 180, 106630.  
<https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2024.106630>
- Caliman, D. R., Ohayon, P., & Zuccolotto, R. (2024). Abordagens contemporâneas e tendências temáticas em estudos interpretativos e críticos em administração pública. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 43(3), 94–111. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v43i3.64096>
- Callahan, R. F. (2025). Teaching democracy seriously: A public administration challenge. *Journal of Public Affairs Education*, 1–7.  
<https://doi.org/10.1080/15236803.2025.2478765>
- Camilli, R., Cristofaro, M., Hristov, I., & Sargiacomo, M. (2025). Cognitive biases in accounting judgment and decision making: a review, a typology, and a future research agenda. *Accounting Forum*, 1–30. <https://doi.org/10.1080/01559982.2024.2434340>
- Camilli, R., & Hristov, I. (2023). Cognitive Biases in Accounting Activities: Debiasing Strategies to Support Decision-making Process. *Academy of Management Proceedings*, 2023(1). <https://doi.org/10.5465/AMPROC.2023.19062abstract>
- Cariolle, J., Elkhateeb, Y., & Maurel, M. (2024). Misinformation technology: Internet use and political misperceptions in Africa. *Journal of Comparative Economics*, 52(2), 400–433.  
<https://doi.org/10.1016/j.jce.2024.01.002>
- Carvalho, L. D. de, & Gabriel, L. F. (2023). A NORTH-SOUTH ECONOMIC GROWTH MODEL: THE ROLE OF INCOME DISTRIBUTION. *Investigación Económica*, 82(325), 149–181. <https://doi.org/10.22201/fe.01851667p.2023.325.84287>
- Cassell, C. A., Dearden, S. M., Rosser, D. M., & Shipman, J. E. (2022). Confirmation Bias and Auditor Risk Assessments: Archival Evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(3), 67–93. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-035>
- Cheliatsidou, A., Sariannidis, N., Garefalakis, A., Passas, I., & Spinthiropoulos, K. (2023). Exploring Attitudes towards Whistleblowing in Relation to Sustainable Municipalities. *Administrative Sciences*, 13(9), 199. <https://doi.org/10.3390/admsci13090199>
- Chen, Y. (2015). WTO's Transparency Principle and China's Value Orientation of E-Government. *Transnational Corporations Review*, 7(2), 223–231.  
<https://doi.org/10.5148/tncr.2015.7207>
- Chen, Y.-H., Wang, K.-J., & Liu, S.-H. (2023). How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model. *Sustainability*, 15(2), 1547.  
<https://doi.org/10.3390/su15021547>

- Choudhury, E. (2008). Trust in Administration. *Administration & Society*, 40(6), 586–620. <https://doi.org/10.1177/0095399708321681>
- Christensen, T., Lægreid, P., & Stigen, I. M. (2006). Performance Management and Public Sector Reform: The Norwegian Hospital Reform. *International Public Management Journal*, 9(2), 113–139. <https://doi.org/10.1080/10967490600766987>
- Cordery, C., Arora, B., & Manochin, M. (2023). Public sector audit and the state's responsibility to "leave no-one behind": The role of integrated democratic accountability. *Financial Accountability & Management*, 39(2), 304–326. <https://doi.org/10.1111/faam.12354>
- Cordery, C. J., & Hay, D. (2024). Public sector audit: new public management influences and eco-system driven reforms. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2023-0124>
- Crepaz, M., & Arikan, G. (2024). The effects of transparency regulation on political trust and perceived corruption: Evidence from a survey experiment. *Regulation & Governance*, 18(3), 896–913. <https://doi.org/10.1111/rego.12555>
- Cuadrado-Ballesteros, B., Ríos, A.-M., & Guillamón, M.-D. (2023). Transparency in public administrations: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(5), 537–567. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2022-0158>
- D'Andreamatteo, A., Grossi, G., Mattei, G., & Sargiacomo, M. (2024). The intersection between 'The Audit Society' and public sector corruption and fraud: – a literature review and future research agenda. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 21(1), 29–40. <https://doi.org/10.1108/QRAM-01-2022-0012>
- Das, T. K., & Teng, B.-S. (2001). Trust, Control, and Risk in Strategic Alliances: An Integrated Framework. *Organization Studies*, 22(2), 251–283. <https://doi.org/10.1177/0170840601222004>
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2011). *The SAGE Handbook of Qualitative Research*. Sage.
- Dharmasiri, P., & Phang, S.-Y. (2023). Fit Between Regulatory Focus and Goal Pursuit Strategies on Auditors' Professional Skepticism. *European Accounting Review*, 1–24. <https://doi.org/10.1080/09638180.2022.2162945>
- Donatella, P. (2022). Further evidence on the relationship between audit industry specialisation and public sector audit quality. *Financial Accountability & Management*, 38(4), 512–529. <https://doi.org/10.1111/faam.12278>
- Dye, K. M. (2007). Corruption and Fraud Detection by Public Sector Auditors. *EDPACS*, 36(5–6), 6–15. <https://doi.org/10.1080/07366980701805026>

- Edwards, W. (1954). The theory of decision making. *Psychological Bulletin*, 51(4), 380–417. <https://doi.org/10.1037/h0053870>
- Eutsler, J., Norris, A. E., & Trompeter, G. M. (2018). A Live Simulation-Based Investigation: Interactions with Clients and Their Effect on Audit Judgment and Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 145–162. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51880>
- Evans, J. A., & Reimer, J. (2009). Open Access and Global Participation in Science. *Science*, 323(5917), 1025–1025. <https://doi.org/10.1126/science.1154562>
- Eynon, G., Hills, N. T., & Stevens, K. T. (1997). Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession. *Journal of Business Ethics*, 16(12–13), 1297–1309. <https://doi.org/10.1023/A:1005754201952>
- Fairbrother, M., Mewes, J., Wilkes, R., Wu, C., & Giordano, G. N. (2022). Can Bureaucrats Break Trust? Testing Cultural and Institutional Theories of Trust with Chinese Panel Data. *Socius: Sociological Research for a Dynamic World*, 8. <https://doi.org/10.1177/23780231221126879>
- Farag, M. S., & Elias, R. Z. (2016). The relationship between accounting students' personality, professional skepticism and anticipatory socialization. *Accounting Education*, 25(2), 124–138. <https://doi.org/10.1080/09639284.2015.1118639>
- Fatemi, D., Hasseldine, J., & Hite, P. (2020). The Influence of Ethical Codes of Conduct on Professionalism in Tax Practice. *Journal of Business Ethics*, 164(1), 133–149. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4081-1>
- Fernandes, G. A. A. L., Fernandes, I. F. L. A., & Teixeira, M. C. (2018). Estrutura de funcionamento e mecanismos de interação social nos tribunais de contas estaduais. *Revista Do Serviço Público*, 69, 123–150. <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i0.3585>
- Ferry, L., Radcliffe, V. S., & Steccolini, I. (2022). The future of public audit. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 325–336. <https://doi.org/10.1111/faam.12339>
- Fitzgerald, J., & Wolak, J. (2016). The roots of trust in local government in western Europe. *International Political Science Review*, 37(1), 130–146. <https://doi.org/10.1177/0192512114545119>
- Frey, B., Škrinjarić, B., & Budak, J. (2022). Perceptions of Corruption and Informality Among Businesspeople. *South East European Journal of Economics and Business*, 17(2), 49–66. <https://doi.org/10.2478/jeb-2022-0014>
- Friman, M., Gärling, T., Millett, B., Mattsson, J., & Johnston, R. (2002). An analysis of international business-to-business relationships based on the Commitment–Trust theory. *Industrial Marketing Management*, 31(5), 403–409. [https://doi.org/10.1016/S0019-8501\(01\)00154-7](https://doi.org/10.1016/S0019-8501(01)00154-7)

- Fukuyama, F. (1995). *Trust: The Social Virtues and the Creation of Prosperity* (1st ed.). Free Press.
- Funck, E. K., & Karlsson, T. S. (2024). Governance innovation as social imaginaries: challenges of post-NPM. *Public Management Review*, 26(9), 2680–2699. <https://doi.org/10.1080/14719037.2023.2281981>
- Gambetta, D. (1988). *Trust: Making and breaking cooperative relations* (1st ed.). B. Blackwell.
- Ganesan, S. (1994). Determinants of Long-Term Orientation in Buyer-Seller Relationships. *Journal of Marketing*, 58(2), 1–19. <https://doi.org/10.1177/002224299405800201>
- Garcia, L. M., & Teodósio, A. dos S. de S. (2020). Análise de limites dos sistemas de contabilidade e controle para o enfretamento do problema da corrupção sistêmica no Brasil: lições dos casos da Suécia e da Itália. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 79–98. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180115>
- Geng, X., & Kalargiros, M. (2022). Why does affect matter in accounting: a review of experimental studies on the effect of affect. *Journal of Accounting Literature*, 44(1), 1–39. <https://doi.org/10.1108/JAL-11-2021-0005>
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), P1–P10. <https://doi.org/10.2308/ciia-50895>
- Granovetter, M. (1985). Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness. *American Journal of Sociology*, 91(3), 481–510. <https://doi.org/10.1086/228311>
- Gustavson, M., & Rothstein, B. (2013). Can Auditing Generate Trust? The Organization of Auditing and the Quality of Government. In *Trust and Organizations* (pp. 41–63). Palgrave Macmillan US. [https://doi.org/10.1057/9781137368812\\_3](https://doi.org/10.1057/9781137368812_3)
- Habibov, N., Afandi, E., & Cheung, A. (2017). Sand or grease? Corruption-institutional trust nexus in post-Soviet countries. *Journal of Eurasian Studies*, 8(2), 172–184. <https://doi.org/10.1016/j.euras.2017.05.001>
- Haddaway, N. R., Page, M. J., Pritchard, C. C., & McGuinness, L. A. (2022). PRISMA2020: An R package and Shiny app for producing PRISMA 2020-compliant flow diagrams, with interactivity for optimised digital transparency and Open Synthesis. *Campbell Systematic Reviews*, 18(2), 1–12. <https://doi.org/10.1002/cl2.1230>
- Hamshari, Y. M., Ali, H. Y., & Alqam, M. A. (2021). The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(2), 105. <https://doi.org/10.36941/ajis-2021-0042>

- Harding, N., Azim, M. I., Jidin, R., & Muir, J. P. (2016). A Consideration of Literature on Trust and Distrust as they Relate to Auditor Professional Scepticism. *Australian Accounting Review*, 26(3), 243–254. <https://doi.org/10.1111/auar.12126>
- Hauk, E., Oviedo, M., & Ramos, X. (2022). Perception of corruption and public support for redistribution in Latin America. *European Journal of Political Economy*, 74, 102174. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2021.102174>
- Hidalgo, F. D., Canello, J., & Lima-de-Oliveira, R. (2016). Can Politicians Police Themselves? Natural Experimental Evidence From Brazil's Audit Courts. *Comparative Political Studies*, 49(13), 1739–1773. <https://doi.org/10.1177/0010414015626436>
- Hidayah, N. N., Amyar, F., & Lowe, A. (2024). Therapeutic governance: The art of mediating shame and blame and quasi-judicial pragmatic technologies in Indonesian government auditor-auditee engagements. *Critical Perspectives on Accounting*, 100, 102765. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2024.102765>
- Hogarth, R. M. (1993). Accounting for decisions and decisions for accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 407–424. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90039-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90039-9)
- Hout, W., Wagner, N., & Demena, B. A. (2022). Does accountability enhance service delivery? Assessment of a local scorecard initiative in Uganda. *World Development*, 158, 106011. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2022.106011>
- Hudelson, P. M., & WHO. (1995). *Qualitative research for health programmes* (1st ed.). World Health Organization.
- Hurttt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>
- Hurttt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45–97. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>
- Idrovo, A. J., Ruiz-Rodríguez, M., & Manzano-Patiño, A. P. (2010). Beyond the income inequality hypothesis and human health: a worldwide exploration. *Revista de Saúde Pública*, 44(4), 695–702. <https://doi.org/10.1590/S0034-89102010005000020>
- IFAC. (2019). *Handbook of International Education Standards* (International Federation of Accountants (IFAC), Ed.; 2019 Edition).
- INTOSAI. (2019). *INTOSAI-P1: The Lima Declaration*. <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>

- IRB. (2020). *NBASP 130 - Gestão da ética pelos Tribunais de Contas*.  
<https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/gestao-da-etica-pelos-tribunais-de-contas/>
- IRB. (2021). *NBASP 100 - Princípios fundamentais de auditoria do setor público*.  
<https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-fundamentais-de-auditoria-do-setor-publico/>
- Jancsics, D. (2019). Corruption as Resource Transfer: An Interdisciplinary Synthesis. *Public Administration Review*, 79(4), 523–537. <https://doi.org/10.1111/puar.13024>
- Jávor, I., & Jancsics, D. (2016). The Role of Power in Organizational Corruption. *Administration & Society*, 48(5), 527–558. <https://doi.org/10.1177/0095399713514845>
- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100798. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.06.001>
- Johnsen, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 121–127. <https://doi.org/10.1111/faam.12191>
- Johnston, M. (2024). Essential lessons from an unpromising source: what reformers can learn from the Philippines on corruption control. *Public Administration and Policy*, 27(3), 344–356. <https://doi.org/10.1108/PAP-04-2024-0066>
- Kachelmeier, S. J. (2010). Introduction to a Forum on Individual Differences in Accounting Behavior. *The Accounting Review*, 85(4), 1127–1128. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1127>
- Kahneman, D., Sibony, O., & Sunstein, C. R. (2021). *Noise: A Flaw in Human Judgment* (1st ed.). Little, Brown Spartk.
- Kayrak, M. (2008). Evolving challenges for supreme audit institutions in struggling with corruption. *Journal of Financial Crime*, 15(1), 60–70. <https://doi.org/10.1108/13590790810841707>
- Khan, M. J., & Oczkowski, E. (2021). The link between trait and state professional skepticism: A review of the literature and a meta-regression analysis. *International Journal of Auditing*, 25(2), 558–581. <https://doi.org/10.1111/ijau.12232>
- Khan, M. S. (2022). Quality of governance, social capital and corruption: local governance and the Pakistan marketplace. *Review of Social Economy*, 80(2), 220–249. <https://doi.org/10.1080/00346764.2020.1734228>
- Konte, M., & Vincent, R. C. (2021). Mining and quality of public services: The role of local governance and decentralization. *World Development*, 140, 105350. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2020.105350>
- Kontogeorga, G., & Papapanagiotou, A. (2023). Auditing ethics and corruption: old challenges and new trends for Supreme audit institutions in turbulent times. *Journal of*

- Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(4), 474–492.  
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2021-0131>
- Kouakou, D., Boiral, O., & Gendron, Y. (2013). ISO auditing and the construction of trust in auditor independence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(8), 1279–1305. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1264>
- Kowaleski, Z. T., Sutherland, A. G., & Vetter, F. W. (2020). Can ethics be taught? Evidence from securities exams and investment adviser misconduct. *Journal of Financial Economics*, 138(1), 159–175. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2020.04.008>
- Lasthuizen, K., Huberts, L., & Heres, L. (2011). How to Measure Integrity Violations. *Public Management Review*, 13(3), 383–408. <https://doi.org/10.1080/14719037.2011.553267>
- Leite, M. C. e S. (2015). A Importância dos Tribunais de Contas no Combate à Corrupção. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 13(2), 238–253.  
<https://doi.org/10.32586/rcda.v13i2.13>
- Lester, J. N., Cho, Y., & Lochmiller, C. R. (2020). Learning to Do Qualitative Data Analysis: A Starting Point. *Human Resource Development Review*, 19(1), 94–106.  
<https://doi.org/10.1177/1534484320903890>
- Lewis, M. W., & Grimes, A. J. (2005). Metatriangulação: a construção de teorias a partir de múltiplos paradigmas. *RAE - Revista de Administracao de Empresas*, 45(1), 72–91.  
<https://periodicos.fgv.br/rae/article/view/37104>
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. de. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 26–40.  
<https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>
- Lino, A. F., Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B. de, & Steccolini, I. (2022). Fighting or supporting corruption? The role of public sector audit organizations in Brazil. *Critical Perspectives on Accounting*, 83, 102384. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102384>
- Lino, A. F., Azevedo, R. R. de, Viana, I., & Aquino, A. C. B. de. (2022). Local Government Auditing in Brazil. In L. Ferry & P. Ruggiero (Eds.), *Auditing Practices in Local Governments: An International Comparison* (pp. 39–46). Emerald Publishing Limited.  
<https://doi.org/10.1108/978-1-80117-085-720221004>
- Liu, A. H., & Leach, M. P. (2001). Developing Loyal Customers with a Value-adding Sales Force: Examining Customer Satisfaction and the Perceived Credibility of Consultative Salespeople. *Journal of Personal Selling & Sales Management*, 21(2), 147–156.  
<https://doi.org/10.1080/08853134.2001.10754265>
- Liu, X. (2018). Can professional skepticism be learned? Evidence from China. *Journal of Education for Business*, 93(6), 267–275.  
<https://doi.org/10.1080/08832323.2018.1466773>

- Long, C. P., & Sitkin, S. B. (2018a). Control–Trust Dynamics in Organizations: Identifying Shared Perspectives and Charting Conceptual Fault Lines. *Academy of Management Annals*, 12(2), 725–751. <https://doi.org/10.5465/annals.2016.0055>
- Long, C. P., & Sitkin, S. B. (2018b). Control–Trust Dynamics in Organizations: Identifying Shared Perspectives and Charting Conceptual Fault Lines. *Academy of Management Annals*, 12(2), 725–751. <https://doi.org/10.5465/annals.2016.0055>
- Macedo, S. V., & Valadares, J. L. (2021). A produção acadêmica brasileira sobre corrupção: uma revisão sistemática. *REAd. Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre)*, 27(2), 400–429. <https://doi.org/10.1590/1413-2311.319.101302>
- Magalhães, P. C. (2024). When corruption investigations come to nothing: A natural experiment on trust in courts. *Governance*, 37(1), 99–117. <https://doi.org/10.1111/gove.12754>
- Manes Rossi, F., Brusca, I., & Condor, V. (2021). In the pursuit of harmonization: comparing the audit systems of European local governments. *Public Money & Management*, 41(8), 604–614. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1772549>
- Manoli, A. E., Bandura, C., Downward, P., & Constandt, B. (2024). Does corruption in sport corrode social capital? An experimental study in the United Kingdom. *Managing Sport and Leisure*, 29(6), 960–976. <https://doi.org/10.1080/23750472.2022.2134913>
- Martinov-Bennie, N., Dyball, M. C., & Tweedie, D. (2022). Professional skepticism through audit praxis: An Aristotelian perspective. *International Journal of Auditing*, 26(2), 193–211. <https://doi.org/10.1111/ijau.12258>
- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie A.M., J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review. *Meditari Accountancy Research*, 29(7), 94–134. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1008>
- Mayer, R. C., Davis, J. H., & Schoorman, F. D. (1995). An Integrative Model of Organizational Trust. *The Academy of Management Review*, 20(3), 709. <https://doi.org/10.2307/258792>
- Mayo-Wilson, E., Li, T., Fusco, N., & Dickersin, K. (2018). Practical guidance for using multiple data sources in systematic reviews and meta-analyses (with examples from the <scp>MUDS</scp> study). *Research Synthesis Methods*, 9(1), 2–12. <https://doi.org/10.1002/jrsm.1277>
- McCarthy, D., Ho, L. K., Chan, J. K., & Brunton-Smith, I. (2025). Understanding public confidence in the police within democratic and authoritarian regimes. *Public Administration and Development*, 45(1), 32–42. <https://doi.org/10.1002/pad.2072>
- Melgar, N., Rossi, M., & Smith, T. W. (2010). The Perception of Corruption. *International Journal of Public Opinion Research*, 22(1), 120–131. <https://doi.org/10.1093/ijpor/edp058>

- Melo, M. A., Pereira, C., & Figueiredo, C. M. (2009). Political and Institutional Checks on Corruption. *Comparative Political Studies*, 42(9), 1217–1244.  
<https://doi.org/10.1177/0010414009331732>
- Meyerson, D., Weick, K. E., & Kramer, R. M. (1996). Swift Trust and Temporary Groups. In Roderick M. Kramer & T. R. Tyler (Eds.), *Trust in Organizations: Frontiers of Theory and Research* (pp. 166–195). SAGE Publications, Inc.  
<https://doi.org/https://doi.org/10.4135/9781452243610.n9>
- Meza, O., & Pérez-Chiqués, E. (2021). Corruption consolidation in local governments: A grounded analytical framework. *Public Administration*, 99(3), 530–546.  
<https://doi.org/10.1111/padm.12698>
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1992). Causes of Failure in Network Organizations. *California Management Review*, 34(4), 53–72. <https://doi.org/10.2307/41166703>
- Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., & Altman, D. G. (2009). Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses: The PRISMA Statement. *Journal of Clinical Epidemiology*, 62(10), 1006–1012. <https://doi.org/10.1016/j.jclinepi.2009.06.005>
- Monroe, G. S., & Woodliff, D. R. (1993). The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting & Finance*, 33(1), 61–78. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.1993.tb00195.x>
- Morales-Sánchez, R., Orta-Pérez, M., & Rodríguez-Serrano, M. Á. (2020). The Benefits of Auditors' Sustained Ethical Behavior: Increased Trust and Reduced Costs. *Journal of Business Ethics*, 166(2), 441–459. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04298-2>
- Morgan, D. L. (2007). Paradigms Lost and Pragmatism Regained. *Journal of Mixed Methods Research*, 1(1), 48–76. <https://doi.org/10.1177/2345678906292462>
- Moya Díaz, E., & Paillama Raimán, D. (2022). Sentido, redes y prácticas. Percepciones de la corrupción en gobiernos locales de la Macrozona Sur (Chile). *Revista Iberoamericana de Estudios Municipales*, 1–24. <https://doi.org/10.32457/riem25.1580>
- Mubako, G., & O'Donnell, E. (2018). Effect of fraud risk assessments on auditor skepticism: Unintended consequences on evidence evaluation. *International Journal of Auditing*, 22(1), 55–64. <https://doi.org/10.1111/ijau.12104>
- Mugellini, G., Della Bella, S., Colagrossi, M., Isenring, G. L., & Killias, M. (2021). Public sector reforms and their impact on the level of corruption: A systematic review. *Campbell Systematic Reviews*, 17(2). <https://doi.org/10.1002/cl2.1173>
- Muramatsu, R., & Bianchi, A. M. A. F. (2021). Behavioral economics of corruption and its implications. *Brazilian Journal of Political Economy*, 41(1), 100–116.  
<https://doi.org/10.1590/0101-31572021-3104>

- Nações Unidas. (2015). *Transformando Nossa Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável*. <https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>
- Nalda, Á. L. de, Guillén, M., & Pechuán, I. G. (2016). The influence of ability, benevolence, and integrity in trust between managers and subordinates: the role of ethical reasoning. *Business Ethics: A European Review*, 25(4), 556–576. <https://doi.org/10.1111/beer.12117>
- Natan-Krup, D., & Mizrahi, S. (2025). Public accountability and auditing: Why and when do state auditors conduct broad audits? *Public Administration*, 103(1), 166–184. <https://doi.org/10.1111/padm.13012>
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1>
- Nguyen, H. T. L. (2023). A conceptual framework for wisdom-based decision-making process in audit profession. *Library Hi Tech*, 41(4), 1158–1188. <https://doi.org/10.1108/LHT-10-2020-0256>
- Nicholson, C. Y., Compeau, L. D., & Sethi, R. (2001). The Role of Interpersonal Liking in Building Trust in Long-Term Channel Relationships. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 29(1), 3–15. <https://doi.org/10.1177/0092070301291001>
- North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance* (1st ed.). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511808678>
- Oelrich, S. (2021). Intention without action? Differences between whistleblowing intention and behavior on corruption and fraud. *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, 30(3), 447–463. <https://doi.org/10.1111/beer.12337>
- Olarewaju, T., Tamvada, J. P., McDowall-Emefiele, S., & Swaray, R. (2024). Perception of corruption as a business obstacle, generalized trust and relation centrism in low- and middle-income nations: the moderating influence of governance. *Review of Managerial Science*. <https://doi.org/10.1007/s11846-024-00802-9>
- Olojede, P., Erin, O., Asiriuwa, O., & Usman, M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(1), 10. <https://doi.org/10.1186/s43093-020-00016-x>
- Olsen, C., Brevik, E. J., Lundervold, A. J., & Stuart, I. (2015). An Empirical Investigation of the Relationship between Professional Skepticism, Trust Level and Audit Skeptical Judgments and Decisions. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2618363>
- Olsen, C., & Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting Literature*, 41(1), 127–141. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.006>

- Onyango, G. (2019). Organizational Trust and Accountability Reforms in Public Management: Analysis of Inter-agency Implementation Relations in Kenya. *International Journal of Public Administration*, 42(14), 1159–1174. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1575856>
- Oomsels, P., & Bouckaert, G. (2014). Studying Interorganizational Trust in Public Administration. *Public Performance & Management Review*, 37(4), 577–604. <https://doi.org/10.2753/PMR1530-9576370403>
- Oomsels, P., Callens, M., Vanschoenwinkel, J., & Bouckaert, G. (2019). Functions and Dysfunctions of Interorganizational Trust and Distrust in the Public Sector. *Administration & Society*, 51(4), 516–544. <https://doi.org/10.1177/0095399716667973>
- Othman, R., Aris, N. A., Mardziyah, A., Zainan, N., & Amin, N. M. (2015). Fraud Detection and Prevention Methods in the Malaysian Public Sector: Accountants' and Internal Auditors' Perceptions. *Procedia Economics and Finance*, 28, 59–67. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01082-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01082-5)
- Oyerogba, E. O. (2021). Forensic auditing mechanism and fraud detection: the case of Nigerian public sector. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 752–775. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2020-0072>
- Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., Shamseer, L., Tetzlaff, J. M., Akl, E. A., Brennan, S. E., Chou, R., Glanville, J., Grimshaw, J. M., Hróbjartsson, A., Lalu, M. M., Li, T., Loder, E. W., Mayo-Wilson, E., McDonald, S., ... Moher, D. (2021). The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. *BMJ* 2021, 372(71). <https://doi.org/10.1136/bmj.n71>
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2011). The roles of transparency and trust in the relationship between corruption and citizen satisfaction. *International Review of Administrative Sciences*, 77(2), 254–274. <https://doi.org/10.1177/0020852311399230>
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2017). Transparency is in the eye of the beholder: the effects of identity and negative perceptions on ratings of transparency via surveys. *INTERNATIONAL REVIEW OF ADMINISTRATIVE SCIENCES*, 83(1), 177–194. <https://doi.org/10.1177/0020852315615197>
- Parker, L. D., Schmitz, J., & Jacobs, K. (2021). Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. *Financial Accountability & Management*, 37(2), 142–162. <https://doi.org/10.1111/faam.12243>
- Pearce, J. L., Branyiczki, I., & Bigley, G. A. (2000). Insufficient Bureaucracy: Trust and Commitment in Particularistic Organizations. *Organization Science*, 11(2), 148–162. <https://doi.org/10.1287/orsc.11.2.148.12508>

- Pittaluga, G. B., Seghezza, E., & Morelli, P. (2024). Media fabrication of corruption and the quality of the political class: The case of Italy. *European Journal of Political Economy*, 84, 102461. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2023.102461>
- Poppo, L., Zhou, K. Z., & Li, J. J. (2016). When can you trust “trust”? Calculative trust, relational trust, and supplier performance. *Strategic Management Journal*, 37(4), 724–741. <https://doi.org/10.1002/smj.2374>
- Power, M. (1996). Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2–3), 289–315. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00004-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00004-6)
- Power, M. (2021). Modelling the Micro-Foundations of the Audit Society: Organizations and the Logic of the Audit Trail. *Academy of Management Review*, 46(1), 6–32. <https://doi.org/10.5465/amr.2017.0212>
- Power, M. (2024). Afterword: Audit Society 2.0? *Qualitative Research in Accounting & Management*, 21(1), 2–6. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2022-0040>
- Precinotto, A., Aquino, A. C. B. de, & Dias, L. N. da S. (2022). Paradoxos na divulgação de salários de servidores em municípios. *Revista de Administração Pública*, 56(1), 191–207. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200881>
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors’ Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639–657. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12052>
- Quick, R., & Yalcin, N. (2025). The Impact of Combating Bribery and Corruption Report Assurance on Financial Analysts’ Decisions. *International Journal of Auditing*, 29(2), 305–326. <https://doi.org/10.1111/ijau.12370>
- Ramamoorti, S., & Gramling, A. (2017). *IAESB Task Force Report on professional skepticism*. [https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/Agenda-7-2-Professional-Skepticism-Literature-Review-Presentation\\_References.pdf](https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/Agenda-7-2-Professional-Skepticism-Literature-Review-Presentation_References.pdf)
- Rana, T., Steccolini, I., Bracci, E., & Mihret, D. G. (2022). Performance auditing in the public sector: A systematic literature review and future research avenues. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 337–359. <https://doi.org/10.1111/faam.12312>
- Robertson, F. (2024). Who reduces political trust after experiencing corruption? Introducing the role of personality traits. *International Political Science Review*, 45(4), 490–505. <https://doi.org/10.1177/01925121231186556>
- Rocha, A. C. (2013). A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. *Revista de Administração Pública*, 47(4), 901–926. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000400005>

- Rodrigues, C. C., & Barros, A. (2022). From Caciques and Godfathers to Second-Order Corruption. *Journal of Management Inquiry*, 31(1), 67–81.  
<https://doi.org/10.1177/1056492620901780>
- Rothstein, B. (2013). Corruption and Social Trust: Why the Fish Rots from the Head Down. *Social Research: An International Quarterly*, 80(4), 1009–1032.  
<https://doi.org/10.1353/sor.2013.0040>
- Rotter, J. B. (1967). A new scale for the measurement of interpersonal trust1. *Journal of Personality*, 35(4), 651–665. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6494.1967.tb01454.x>
- Rotter, J. B. (1980). Interpersonal trust, trustworthiness, and gullibility. *American Psychologist*, 35(1), 1–7. <https://doi.org/10.1037/0003-066X.35.1.1>
- Rousseau, D. M., Sitkin, S. B., Burt, R. S., & Camerer, C. (1998). Not So Different After All: A Cross-Discipline View Of Trust. *Academy of Management Review*, 23(3), 393–404.  
<https://doi.org/10.5465/amr.1998.926617>
- Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, 44(5), 572–601.  
<https://doi.org/10.1080/00014788.2014.929519>
- Rulandari, N., & Silalahi, A. D. K. (2025). Achieving effectiveness of public service in AI-enabled service from public value theory: does human–AI collaboration matters? *Transforming Government: People, Process and Policy*, ahead-of-print(ahead-of-print).  
<https://doi.org/10.1108/TG-01-2025-0004>
- Sánchez, C. M., & Lehnert, K. (2018). Firm-level trust in emerging markets: the moderating effect on the institutional strength- corruption relationship in Mexico and Peru. *Estudios Gerenciales*, 127–138. <https://doi.org/10.18046/j.estger.2018.147.2656>
- Santos, C. A. dos, & Cunha, P. R. da. (2021). Efeito da Confiança entre a Pressão de Tempo e Complexidade no Julgamento e Tomada de Decisão em Auditoria. *Revista de Administração Contemporânea*, 25(5). <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2021200037.por>
- Sapsford, R., Tsourapas, G., Abbott, P., & Teti, A. (2019). Corruption, Trust, Inclusion and Cohesion in North Africa and the Middle East. *Applied Research in Quality of Life*, 14(1), 1–21. <https://doi.org/10.1007/s11482-017-9578-8>
- Saunders, B., Sim, J., Kingstone, T., Baker, S., Waterfield, J., Bartlam, B., Burroughs, H., & Jinks, C. (2018). Saturation in qualitative research: exploring its conceptualization and operationalization. *Quality & Quantity*, 52(4), 1893–1907.  
<https://doi.org/10.1007/s11135-017-0574-8>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students* (5th ed.). Pearson Education.

- Schilke, O., Reimann, M., & Cook, K. S. (2021). Trust in Social Relations. *Annual Review of Sociology*, 47(1), 239–259. <https://doi.org/10.1146/annurev-soc-082120-082850>
- Schultz, D., & Harutyunyan, K. (2015). Combating corruption: The development of whistleblowing laws in the United States, Europe, and Armenia. *International Comparative Jurisprudence*, 1(2), 87–97. <https://doi.org/10.1016/j.icj.2015.12.005>
- Shamsadini, K., Javanmard, H., & Morady, Z. (2025). Qualitative modeling of factors affecting auditor's judgment and decision-making. *Accounting Research Journal*, 38(1), 1–18. <https://doi.org/10.1108/ARJ-11-2023-0330>
- Shapiro, S. P. (1987). The Social Control of Impersonal Trust. *American Journal of Sociology*, 93(3), 623–658. <https://doi.org/10.1086/228791>
- Silva, E. R. G. da, Oliveira, T. P. S. de, Bedin, S. P. M., & Rover, A. J. (2011). Processamento Cognitivo da Informação para Tomada de Decisão. *Perspectivas Em Gestão & Conhecimento*, 1(1), 25–39. <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/pgc>.
- Simon, H. A. (1957). *Models of Man: Social and Rational- Mathematical Essays on Rational Human Behavior in a Social Setting* (1st ed.). Wiley.
- Sjöstedt, M., Sundström, A., Jagers, S. C., & Ntuli, H. (2022). Governance through community policing: What makes citizens report poaching of wildlife to state officials? *World Development*, 160, 106065. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2022.106065>
- Skærbæk, P., & Themsen, T. N. (2022). The termination of central government internal auditing and the emergence of the innovation society. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 360–375. <https://doi.org/10.1111/faam.12316>
- Skinner, D., Dietz, G., & Weibel, A. (2014). The dark side of trust: When trust becomes a ‘poisoned chalice.’ *Organization*, 21(2), 206–224. <https://doi.org/10.1177/1350508412473866>
- Smith, E. K., & Mayer, A. (2018). A social trap for the climate? Collective action, trust and climate change risk perception in 35 countries. *Global Environmental Change*, 49, 140–153. <https://doi.org/10.1016/j.gloenvcha.2018.02.014>
- Souza, F. J. B., Midlej e Silva, S. de A., & Gomes, A. de O. (2019). Corrupção no Setor Público: Agenda de Pesquisa e Principais Debates a Partir da Literatura Internacional. *Administração Pública e Gestão Social*, 11(3), 1–18. <https://doi.org/10.21118/apgs.v11i3.5640>
- Speck, B. W. (2011). Auditing Institutions. In T. J. Power & M. M. Taylor (Eds.), *Corruption and Democracy in Brazil* (pp. 127–161). University of Notre Dame Press. <https://doi.org/10.2307/j.ctv19m61t1.10>
- Stephens-Davidowitz, S. (2017). *Everybody lies: big data, new data, and what the internet can tell us about who we really are*. Dey Street Books.

- Stovold, E., Beecher, D., Foxlee, R., & Noel-Storr, A. (2014). Study flow diagrams in Cochrane systematic review updates: an adapted PRISMA flow diagram. *Systematic Reviews*, 3(1), 54. <https://doi.org/10.1186/2046-4053-3-54>
- Sumartono, S., Yana Ermawati, & Tania Meliana Rorong. (2023). Influence of experience and professional skepticism on audit judgement of government external auditors. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 26(2), 211–223.  
<https://doi.org/10.20885/jaai.vol26.iss2.art10>
- Svedenmark, S. (2025). Trust-based governance and social work professionals in a municipal welfare reorganisation. *Nordic Social Work Research*, 1–16.  
<https://doi.org/10.1080/2156857X.2025.2452323>
- Ta, T. T., Doan, T. N., Pham, D. C., & Tran, H. N. (2022). Factors affecting the professional skepticism of independent auditors in Viet Nam. *Cogent Business & Management*, 9(1).  
<https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2059043>
- Tahar, A., Yunianto, A., Sofyani, H., Simorangkir, P., Remalya, V. D., & Az-Zahro, S. F. (2023). The Impact of Perceptions of Corruption and Trust in Government on Indonesian Micro, Small and Medium Enterprises Compliance with Tax Laws. *Journal of Tax Reform*, 9(2), 278–293. <https://doi.org/10.15826/jtr.2023.9.2.142>
- Teddlie, C. B., & Tashakkori, A. M. (2008). *Foundations of Mixed Methods Research: Integrating Quantitative and Qualitative Approaches in the Social and Behavioral Sciences* (1st ed.). SAGE Publications.
- Teichmann, F. M., & Falker, M.-C. (2021). Whistleblowing Incentives. *Journal of Financial Crime*, 28(2), 394–405. <https://doi.org/10.1108/JFC-10-2019-0132>
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1974). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. *Science*, 185(4157), 1124–1131. <https://doi.org/10.1126/science.185.4157.1124>
- Tyler, T. R. (2021). *Why People Obey the Law* (1st ed.). Princeton University Press.  
<https://doi.org/10.2307/j.ctv1j66769>
- Van der Meer, T. (2010). In what we trust? A multi-level study into trust in parliament as an evaluation of state characteristics. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 517–536. <https://doi.org/10.1177/0020852310372450>
- Veretennikova, A., & Kozinskaya, K. (2022). Modeling the Impact of the Institutional Environment on the Development of Digital Platforms and the Sharing Economy. *Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast / Экономические и Социальные Перемены: Факты, Тенденции, Прогноз*, 5 (83).  
<https://doi.org/10.15838/esc.2022.5.83.14>
- Ward, S. P., Ward, D. R., & Deck, A. B. (1993). Certified public accountants: Ethical perception skills and attitudes on ethics education. *Journal of Business Ethics*, 12(8), 601–610. <https://doi.org/10.1007/BF01845897>

- Ward, T. (2024). Ritalin, Animal Spirits and the Productivity Puzzle. *Australian Economic Review*, 57(2), 129–142. <https://doi.org/10.1111/1467-8462.12541>
- Watkins, D. C. (2017). Rapid and Rigorous Qualitative Data Analysis. *International Journal of Qualitative Methods*, 16(1). <https://doi.org/10.1177/1609406917712131>
- Weick, K. E. (1995). *Sensemaking in Organizations (Foundations for Organizational Science)* (1st ed.). SAGE Publications.
- Whitener, E. M., Brodt, S. E., Korsgaard, M. A., & Werner, J. M. (1998). Managers as Initiators of Trust: An Exchange Relationship Framework for Understanding Managerial Trustworthy Behavior. *The Academy of Management Review*, 23(3), 513. <https://doi.org/10.2307/259292>
- Wicks, A. C., Berman, S. L., & Jones, T. M. (1999). The Structure of Optimal Trust: Moral and Strategic Implications. *Academy of Management Review*, 24(1), 99–116. <https://doi.org/10.5465/amr.1999.1580443>
- Winch, G. M. (2025). Can behavioural decision theory provide the microfoundations of project organizing? *International Journal of Project Management*, 102707. <https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2025.102707>
- Witko, C., & Moldogaziev, T. T. (2023). Attitudes toward government, rich and poor, and support for redistribution. *Journal of Social Policy*, 54(2), 487–507. <https://doi.org/10.1017/S0047279423000120>
- Xu, G., Yang, C., & Fukofuka, P. T. (2023). Professional Skepticism in Practice: An Analysis of Auditors' Stories. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(4), 157–178. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-043>
- Xu, Y., Jiao, L., Xu, R., Feng, Q., Wang, F., Jiang, J., & Chen, C. (2018). The Process and Characteristics of Psychological Kidnapping: An Indigenous Model of Corruption in China. *Journal of Pacific Rim Psychology*, 12. <https://doi.org/10.1017/prp.2017.24>
- Zucker, L. G. (1986). Production of trust: Institutional sources of economic structure, 1840–1920. *Research in Organizational Behavior*, 8, 53–111.

## APÊNDICE A – Caracterização dos trabalhos selecionados para análise

<b>n</b>	<b>Base de dados</b>	<b>Título</b>	<b>Autores</b>	<b>Ano</b>	<b>Journal</b>
1	Wiley	Intention without action? Differences between whistle-blowing intention and behavior on corruption and fraud	Sebastian Oelrich	2021	Business Ethics, The Environment & Responsibility
2	Wiley/ Web of Science	Understanding public confidence in the police within democratic and authoritarian regimes	Daniel McCarthy, Lawrence Kaki Ho, Jason Kwun-Hong Chan, Ian Brunton-Smith	2024	Public Administration And Development
3	Wiley	The Impact of Combating Bribery and Corruption Report Assurance on Financial Analysts' Decisions	Reiner Quick, Neriman Yalçın	2024	International Journal Of Auditing
4	Scielo	Beyond the income inequality hypothesis and human health: a worldwide exploration	Alvaro J Idrovo, Myriam Ruiz-Rodríguez, Abigail P Manzano-Patiño	2010	Revista Saúde Pública
5	Sage Journals	The corrosive effect of corruption on trust in politicians: Evidence from a natural experiment	Macarena Ares, Enrique Hernández	2017	Research And Politics
6	Sage Journals	Sand or grease? Corruption-institutional trust nexus in post-Soviet countries	Nazim Habibov, Elvin Afandi, Alex Cheung	2017	Journal Of Eurasian Studies
7	Sage Journals	The Process and Characteristics of Psychological Kidnapping: An Indigenous Model of Corruption in China	Yan Xu, Liying Jiao, Ruijie Xu, Qiudi Feng, Fang Wang, Jiang Jiang, Changsheng Chen	2018	Journal Of Pacific Rim Psychology
8	Sage Journals	Labor unions and institutional corruption: The case of Kazakhstan	Slyamzhar Akhmetzharov, Serik Orazgaliyev	2021	Journal Of Eurasian Studies
9	Sage Journals	Can Bureaucrats Break Trust? Testing Cultural and Institutional Theories of Trust with Chinese Panel Data	Malcolm Fairbrother, Jan Mewes, Rima Wilkes, Cary Wu, Giuseppe Nicola Giordano	2022	Socius: Sociological Research For A Dynamic World
10	Sage Journals	Exploring the multilevel nature of police confidence in Brazil	Carlos Solar	2023	The Police Journal: Theory, Practice And Principles
11	Sage Journals	Who reduces political trust after experiencing corruption? Introducing the role of personality traits	Felicia Robertson	2024	International Political Science Review
12	Sage Journals	Aid and Governance: Impact of Chinese Aid on the Evaluation of Government Performance in Sub-Saharan Africa	Philip A. Atitanti, Samuel K. Asiamah	2023	Africa Spectrum
13	Sage Journals	What Influences the Propensity to Report Corruption to Relevant State Authorities? Evidence From Ghana	Joseph Yaw Asomah, Eugene Emeka Dim Yiyan Li	2024	Journal Of Asian And African Studies (JASS)
14	Sage Journals/ Web of Science	The moderating role of government heuristics in public preferences for redistribution	Nate Breznau, Lisa Heukamp, Hung HV Nguyen, Tom Knuf	2024	Journal Of European Social Policy
15	Sage Journals	Antecedents of Corruption Perception in Guyana	Troy D. Thomas, Koen Abts, Koen Stroeken	2024	Journal Of Politics In Latin America

<b>n</b>	<b>Base de dados</b>	<b>Título</b>	<b>Autores</b>	<b>Ano</b>	<b>Journal</b>
16	Scopus	WTO's Transparency Principle and China's Value Orientation of E-Government	Yuxiang Chen	2015	Transnational Corporations Review
17	Scopus / Web of Science	When corruption investigations come to nothing: A natural experiment on trust in courts	Pedro C. Magalhães	2022	Governance-An International Journal Of Policy
18	Scopus/ Science Direct (Elsevier)/ Web of Science	Understanding the resource curse: A large-scale experiment on corruption in Tanzania	Alexander W. Cappelen, Odd-Helge Fjeldstad, Donald Mmari, Ingrid Hoem Sjursen, Bertil Tungodden	2021	Journal Of Economic Behavior And Organization
19	Scopus/ Web of Science	Trust, social protection, and compliance: Moral hazard in Latin America during the COVID-19 pandemic	Matthew D. Bird, Samuel Arispe, Paula Muñoz, Luisa Feline Freier	2023	Journal Of Economic Behavior And Organization
20	Scopus/Science Direct (Elsevier)/ Web of Science	The Darker Side of Social Networks in Transforming Economies: Corrupt Exchange in Chinese Guanxi and Russian Blat/Svyazi	Päivi Karhunen, Riitta Kosonen, Daniel J. McCarthy, Sheila M. Puffer	2018	Management And Organization Review
21	Scopus/ Science Direct (Elsevier)/ Web of Science	The Impact of Perceptions of Corruption and Trust in Government on Indonesian Micro, Small and Medium Enterprises Compliance with Tax Laws	Afrizal Tahar, Andan Yunianto, Hafiez Sofyani, Panubut Simorangkir, Velisa Devina Remalya, Siti Fatimah Az-Zahro	2023	Journal Of Tax Reform
22	Scopus	Tax Ethics And Tax Compliance: Evidence From Emerging Markets	Fadi Al-Asfour, Khalil Abu Saleem	2023	Corporate Governance And Organizational Behavior Review
23	Scopus	Salience in the Media and Political Trust in Nigeria: The Mediating Role of Political Participation	Oladipupo Abdullahi Akinola, Bahiyah Omar, Lambe Kayode Mustapha	2021	Social Sciences & Humanities
24	Scopus	Analysing The Performance Of Public Enterprises In Namibia: A Challenge For The Practice Of Public Administration?	Ralph Marenga	2020	Journal Of Governance And Regulation
25	Scopus/ Web of Science	Assessing the Underlying Factors Affecting Trust and Transparency in the Construction Industry: A Mixed Method Approach	Abdulkabir Bello, Aliyyu Abiola Abdulraheem,Oladayo Popoola Afolabi, Adefemi Aka, Precious Oluwatofunmi Gbenga	2024	Construction Economics And Building
26	Scopus	Behavioral Determinants of Corruption. A Cross-Country Survey	Sorin Nicolae Borlea, Monica Violeta Achim, Alexandra Ioana Daniela Rus	2019	Sciendo- Studia Universitatis Economics Series
27	Scopus/ Science Direct (Elsevier)/ Web of Science	Corruption and mental health: Evidence from Vietnam	Smriti Sharma, Saurabh Singhal, Finn Tarp	2021	Journal Of Economic Behavior And Organization

<b>n</b>	<b>Base de dados</b>	<b>Título</b>	<b>Autores</b>	<b>Ano</b>	<b>Journal</b>
28	Scopus/ Web of Science	Does corruption in sport corrode social capital? An experimental study in the United Kingdom	Argyro Elisavet Manoli, Comille Bandura, Paul Downward, Bram Constandt	2024 (2022 versão online)	Managing Sport And Leisure
29	Scopus	Examining the Impact of Dubai Smart Government Characteristics on User Satisfaction	Obeid Alshamsi, Ali Ameen, Osama Isaac, Gamal S. A. Khalifa, Amiya Bhumić	2019	International Journal Of Recent Technology And Engineering (IJRTE)
30	Scopus / Web of Science	Exploring Attitudes towards Whistleblowing in Relation to Sustainable Municipalities	Anastasia Cheliatsidou, Nikolaos Sariannidis, Alexandros Garefalakis, Ioannis Passas, Konstantinos Spinthiropoulos	2023	Administrative Sciences
31	Scopus	Firm-level trust in emerging markets: the moderating effect on the institutional strength- corruption relationship in Mexico and Peru	Carol M. Sánchez, Kevin Lehnert	2018	Estudios Gerenciales
32	Scopus/ Web of Science	Olympic Games Reloaded: can the Olympic Agenda 2020 push residents' support for the mega-event?	Feilhauer Elisabeth, Schnitzer Martin, Walde Janette, Tappeiner Gottfried	2024	European Sport Management Quarterly
33	Scopus/ Web of Science	Perception of corruption as a business obstacle, generalized trust and relation centrism in lowand middle-income nations: the moderating influence of governance	Tolu Olarewaju, Jagannadha Pawan Tamvada, Sharin McDowall-Emefiele, Raymond Swaray	2024	Review Of Managerial Science
34	Scopus/ Science Direct- Elsevier/ Web of Science	Corruption can cause healthcare deprivation: Evidence from 29 sub-Saharan African countries	Chei Bukari, Suman Seth, Gaston Yalonetzky	2024	World Development
35	Science Direct- Elsevier	Media fabrication of corruption and the quality of the political class: The case of Italy	Giovanni B. Pittaluga, Elena Seghezza, Pierluigi Morelli	2024	European Journal Of Political Economy
36	Science Direct- Elsevier	Trust during troubled times: Evidence from Sierra Leone's Ebola epidemic	Colin Cannonier, Monica Gallo-way Burke	2025	Economic Modelling
37	Science Direct- Elsevier/ Web of Science	Perception of corruption and public support for redistribution in Latin America	Esther Hauk, Mónica Oviedo, Xavier Ramos	2022	European Journal Of Political Economy
38	Science Direct- Elsevier/ Web of Science	Economic uncertainty and corruption: Evidence from public and private firms	Mansoor Afzali, Gönül Çolak, Mengchuan Fu	2021	Journal Of Financial Stability
39	Science Direct- Elsevier/ Web of Science	Trust in peacebuilding organizations: A survey experiment in Haiti	Zorzeta Bakaki, Han Dorussen	2023	World Development

<b>n</b>	<b>Base de dados</b>	<b>Título</b>	<b>Autores</b>	<b>Ano</b>	<b>Journal</b>
40	Science Direct-Elsevier/ Web of Science	Misinformation technology: Internet use and political misperceptions in Africa	Joël Cariolle, Yasmine Elkhatteeb, Mathilde Maurel	2024	Journal Of Comparative Economics
41	Science Direct-Elsevier/ Web of Science	Does accountability enhance service delivery? Assessment of a local scorecard initiative in Uganda	Wil Hout, Natascha Wagner, Binyam A. Demena	2022	World Development
42	Science Direct-Elsevier/ Web of Science	Mining and quality of public services: The role of local governance and decentralization	Maty Konte, Rose Camille Vincent	2021	World Development
43	Science Direct-Elsevier	Governance through community policing: What makes citizens report poaching of wildlife to state officials?	Martin Sjöstedt, Aksel Sundström, Sverker C. Jagers, Herbert Ntuli	2022	World Development
44	Web of Science	The non-linear impact of corruption investigations on political trust	Li Yanjun, Umer Hamza	2025	Contemporary Economic Policy
45	Web of Science	The roles of transparency and trust in the relationship between corruption and citizen satisfaction	Park, Heungsik; Blenkinsopp, John	2011	International Review Of Administrative Sciences
46	Web of Science	Trust and corruption in the Czech Republic: evidence from a new generation of managers	Benesova, Nathalie; Anchor, John	2024	Post-Communist Economies
47	Web of Science	The effects of transparency regulation on political trust and perceived corruption: Evidence from a survey experiment	Crepaz, Michele; Arikan, Gizem	2024	Regulation & Governance
48	Web of Science	Trust and Trustworthiness in Corrupted Economic Environments	Beccetti, Leonardo; Corazzini, Luca; Pelligra, Vittorio	2021	Games
49	Web of Science	Individualism and attitudes towards reporting corruption: evidence from post-communist economies	Amini, Chiara; Douarin, Elodie; Hinks, Tim	2022	Journal Of Institutional Economics
50	Web of Science	Messaging about corruption: The power of social norms	Agerberg, Mattias	2022	Governance-An International Journal Of Policy Administration And Institutions
51	Web of Science	Essential lessons from an unpromising source: what reformers can learn from the Philippines on corruption control	Johnston, Michael	2024	Public Administration And Policy-An Asia-Pacific Journal
52	Web of Science	Meaning, Networks And Practices. Perceptions Of Corruption In The Local Governments Of The Macro-South Zone (Chile)	Moya Diaz, Emilio; Paillama Raiman, Daniel	2022	Revista Iberoamericana De Estudios Municipales
53	Web of Science	Perceptions of Corruption and Informality Among Businesspeople	Frey, Barbara; Skrinjaric, Bruno; Budak, Jelena	2022	South East European Journal Of Economics And Business
54	Web of Science	Does corruption affect cooperation? A laboratory experiment	Campos-Vazquez, Raymundo M.; Mejia, Luis A.	2016	Latin American Economic Review

<b>n</b>	<b>Base de dados</b>	<b>Título</b>	<b>Autores</b>	<b>Ano</b>	<b>Journal</b>
55	Web of Science	Corruption and privatization: Evidence from a natural experiment in China	Zhu, Ling; Kong, Dongmin	2023	Economics Of Transition And Institutional Change
56	Web of Science	Quality of governance, social capital and corruption: local governance and the Pakistan marketplace	Khan, Muhammad Salman	2022 (online 2020)	Review Of Social Economy
57	Web of Science	Citizens' Perception of Corruption and Transparency as Determinants of Public Trust in Local Government in Ukraine	Rieznik, Stanislav; Lee, Hwan-Beom	2021	Croatian And Comparative Public Administration
58	Web of Science	Ritalin, Animal Spirits and the Productivity Puzzle	Ward, Tony	2024 (online 2023)	Australian Economic Review
59	Web of Science	Determinants of institutional trust: the role of cultural context	Kaasa, Anneli; Andriani, Luca	2022	Journal Of Institutional Economics
60	Web of Science	Tax Compliance Motivations During Corruption Scandals in a Fragile Democracy: A Before-and-After Study	Bartha, Attila; Boda, Zsolt	2024	Europe-Asia Studies
61	Web of Science	National income and trust	Bruckner, Markus; Chong, Alberto; Gradstein, Mark	2021	Review Of Development Economics
62	Web of Science	Chinese aid and social ties in Africa: Evidence from sub-national aid projects	Wang, Ding; Wang, Ping; Mondal, Shubham; Hu, Mingtao; Wu, Yuanpeng; Ma, Tao; Mi, Zetian	2023	Cogent Economics & Finance
63	Web of Science	Competition, Collaboration, and Life Satisfaction Part 1. The Seven of European Leaders	Polterovich, Victor M.	2022	Economic And Social Changes-Facts Trends Forecast
64	Web of Science	Attitudes toward government, rich and poor, and support for redistribution	Witko, Christopher; Moldogaziev, Temirlan T.	2023	Journal Of Social Policy
65	Web of Science	Modeling the Impact of the Institutional Environment on the Development of Digital Platforms and the Sharing Economy	Veretennikova, Anna Yu; Kozinskaya, Kseniya M.	2022	Economic And Social Changes-Facts Trends Forecast
66	Web of Science	Does personalization of officeholders undermine the legitimacy of the office? On perceptions of objectivity in legal decisionmaking	Aronson, Ori; Elad-Strenger, Julia; Kessler, Thomas; Feldman, Yuval	2023	Regulation & Governance
67	Web of Science	In what we trust? A multi-level study into trust in parliament as an evaluation of state characteristics	van der Meer, Tom	2010	International Review Of Administrative Sciences

Fonte: resultados da pesquisa; <sup>a</sup> Clarivate®

## APÊNDICE B - Protocolo de coleta de dados - questionário do experimento

### Boas vindas

Agradecemos pela sua disponibilidade em participar da presente pesquisa. A tarefa que você realizará é anônima de modo que seu nome não será exposto nos resultados do estudo.

Nesta tarefa você irá assumir o papel de auditor(a) do Tribunal de Contas em uma atividade de fiscalização de contas anuais. Lembrando que não existe resposta certa ou errada. Primeiro, você lerá um rápido texto que descreve o contexto de auditoria e na sequência, irá tomar suas decisões. Após essas tarefas, há algumas outras questões a serem respondidas com o intuito de complementar a compreensão dos pesquisadores sobre o seu perfil.

Apenas é solicitado que seja cuidadoso(a) com a leitura e preciso(a) nas respostas.

- 1) O questionário todo leva aproximadamente 7 minutos para ser respondido.
- 2) Você pode ir e voltar a qualquer momento nas páginas, as respostas ficam registradas.

### <<Apresentação do TCLE>>

Diante da leitura e dos esclarecimentos recebidos:

( ) Eu declaro ciência com relação aos procedimentos do estudo “Relações de Auditoria das Contas Públicas: Um Estudo Experimental com Base no Julgamento e Tomada de Decisão de Auditores de Tribunais de Contas” e **confirmo** minha disposição em participar voluntariamente da pesquisa.

( ) Não concordo em participar (Neste caso, sua participação neste estudo será encerrada).

### Descrição de Processo de Auditoria

**Objetivo do bloco:** *Introduzir o auditor em seu contexto de trabalho e na principal discussão abordada pelo experimento, sendo: inseri-los num contexto fictício, mas habitual de trabalho de fiscalização e relacionamento com o jurisdicionado. Posteriormente, apresenta-se o contexto de relacionamento com presença de percepção de confiança, desconfiança e neutro. <não apresentado ao participante. Utilizado apenas pelos pesquisadores>*

Leia atentamente a descrição dos “Processos de Auditoria”.

#### **Texto principal – Contexto da auditoria**

Imagine o seguinte cenário hipotético: Nessa tarefa você irá assumir o papel de auditor(a) do Tribunal de Contas realizando uma atividade de fiscalização de contas anuais numa Prefeitura Municipal de um município com 100.000 habitantes.

*<<Os textos a seguir serão apresentados aos participantes de forma aleatória, controlados pelo software de coleta de dados. O software manterá a proporção de 1/3 (um terço) de cada texto entre os respondentes>>*

#### **Grupo A (33%) – Contexto com presença de elementos de confiança**

Você tem fiscalizado essa prefeitura nos últimos anos, observada a rotatividade entre as equipes. Apesar disso, não há uma relação pessoal com os servidores municipais dessa prefeitura, como uma relação de amizade, nem de impedimento legal para a realização dessa auditoria, que afetaria a sua independência. Sempre que solicitada, a equipe de contabilidade e

controladoria da prefeitura atende as demandas do Tribunal de Contas, respondendo prontamente as solicitações de informações complementares. De forma geral, há uma boa frequência de interações entre você e o auditado, boa comunicação e satisfação com o relacionamento profissional entre vocês. Por fim, há a percepção da existência de um bom comportamento ético e atencioso por parte das equipes dessa prefeitura. No ano passado, como reconhecimento pela elevada qualidade do relatório de prestação de contas, essa prefeitura recebeu o prêmio "Qualidade da Informação Contábil e Fiscal (Siconfi)" organizado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

***Grupo B (33%) – Contexto neutro, sem elementos de confiança ou desconfiança***

Você não possui nenhum histórico acerca da equipe de contabilidade e controladoria desse município, pois o auditor que fiscalizou essa prefeitura nos últimos anos aposentou. Não existe, portanto, fontes internas para dar mais informações da prefeitura. De forma geral, você só possui informações obtidas por meio de relatórios anteriores de auditoria e aquelas geradas pelo setor de risco/materialidade, ou extraídas do sistema do Tribunal de Contas.

***Grupo C (33%) – Contexto com presença de elementos de desconfiança***

Você tem fiscalizado essa prefeitura nos últimos anos, observada a rotatividade entre as equipes. Apesar disso, não há uma relação pessoal com os servidores municipais dessa prefeitura, como uma relação de amizade, nem de impedimento legal para a realização dessa auditoria, que afetaria a sua independência. A equipe da prefeitura sempre cria dificuldades para atender as demandas de informações solicitadas pelo Tribunal. A equipe contábil desse município recorrentemente deixa a desejar, enviando informações incompletas e ambíguas, além de atender com atraso as solicitações de informações. De forma geral, não há uma frequência de interações entre você e o auditado, além de não ser nada boa a comunicação entre vocês, ou seja, você está de certa forma insatisfeito(a) com esse relacionamento profissional. Ainda, existem preocupações quanto ao comportamento ético por parte das equipes de contabilidade e controladoria dessa prefeitura. No ano passado, essa prefeitura ficou em último lugar na avaliação do "Prêmio Transparência" organizado pelo Tribunal de Contas.

**Texto para realização do teste da primeira variável dependente – apresentado a todos os respondentes**

Durante a atividade de auditoria das contas anuais, você verificou no Balanço Patrimonial a existência de uma Reversão da Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*impairment*). Notou que a reversão foi relevante para a variação apurada no resultado patrimonial da DVP, cujo resultado deixou de ser negativo e passou a ser positivo. Questionada, a Prefeitura apresentou uma justificativa apresentando o evento que gerou o reconhecimento da reversão, e alguns cálculos.

**Tomada de Decisão 1 do Auditor (Variável dependente)**

**Objetivo:** Captar e mensurar a percepção do auditor em relação ao seu julgamento e tomada de decisão no processo de auditoria da dimensão de contabilidade patrimonial. Primeira variável dependente (VD) do estudo. <não apresentado ao participante. Utilizado apenas pelos pesquisadores>

Considerando esse contexto apresentado em que se analisa a tomada de decisão individual do auditor durante a etapa de execução da auditoria e não a tomada de decisão final do chefe da equipe e do conselheiro, por favor responda à questão a seguir:

**1. Avalie sua concordância com a afirmação a seguir: suspeito que a reversão do impairment tenha distorcido materialmente o resultado patrimonial do período, e testes adicionais de auditoria seriam necessários.**

*Escala: entre 1 (discordo totalmente) e 6 (concordo totalmente)*

**Texto para realização do teste da segunda variável dependente – apresentado a todos os respondentes**

Durante a atividade de auditoria das contas anuais, por ser o último ano do mandato do Prefeito, a análise do resultado financeiro mostra-se relevante. Você verificou a existência de diversos cancelamentos de Restos a Pagar não Processados decorrentes de contratos em execução. Os cancelamentos levaram a um superávit financeiro, que teria sido deficitário sem esse procedimento. Questionada, a Prefeitura justificou mostrando que os cancelamentos não decorriam de empenhos liquidados, podendo, portanto, ser cancelados e executados no próximo orçamento.

**Tomada de Decisão 1 do Auditor (Variável dependente)**

**Objetivo:** *Captar e mensurar a percepção do auditor em relação ao seu julgamento e tomada de decisão no processo de auditoria da dimensão orçamentária. Variável Dependente (VD) do estudo. <não apresentado ao participante. Utilizado apenas pelos pesquisadores>*

Considerando esse contexto apresentado em que se analisa a tomada de decisão individual do auditor durante a etapa de execução da auditoria e não a tomada de decisão final do chefe da equipe e do conselheiro, por favor responda à questão a seguir:

**1. Avalie sua concordância com a afirmação a seguir: suspeito que os cancelamentos tenham tido como propósito distorcer materialmente o resultado financeiro do período, e testes adicionais de auditoria são necessários.**

*Escala: entre 1 (discordo totalmente) e 6 (concordo totalmente)*

**Verificação de Atenção**

**Objetivo:** *Captar a atenção do respondente. Pode auxiliar a descartar respostas automáticas, com ausência de atenção no texto. <não apresentado ao participante. Utilizado apenas pelos pesquisadores>*

Por favor, verifique seu entendimento. A questão já possui uma resposta, selecione-a depois de ler a pergunta e fazer a associação de entendimento com a resposta, basta clicar na caixa.

**2. Que tipo de atividade de controle você está realizando nessa Prefeitura?**

- a) inspeção
- b) auditoria financeira
- c) fiscalização das contas anuais
- d) monitoramento

### Informações Adicionais - controles

**Objetivo:** Captar possíveis variáveis complementares de controle. <não apresentado ao participante. Utilizado apenas pelos pesquisadores>

<apresentação aleatória aos respondentes>

**3. Tenho o costume de solicitar informações informalmente aos jurisdicionados durante o processo de fiscalização.**

*Escala entre 1 (discordo totalmente) e 7 (concordo totalmente)*

*Comente se desejar*

*Objetivo: controlar a propensão do auditor em estabelecer relacionamento com o auditado.*

**4. Entendo que manter contato direto com os auditados pode gerar problemas de independência na auditoria.**

*Escala entre 1 (discordo totalmente) e 7 (concordo totalmente)*

*Comente se desejar*

*Objetivo: controlar a propensão do auditor em estabelecer relacionamento com o auditado.*

**5. Entendo que as atividades de capacitação oferecidas pelo Tribunal e outros órgãos são suficientes para o desenvolvimento de atividades de fiscalização e detecção de fraudes.**

*Escala entre 1 (discordo totalmente) e 7 (concordo totalmente)*

*Comente se desejar*

*Objetivo: controlar a percepção do auditor sobre sua formação e capacitação.*

### Caracterização do respondente

**Objetivo:** Caracterização dos respondentes. <não apresentado ao participante. Utilizado apenas pelos pesquisadores>

**6. Gênero**

[Masculino/ Feminino/ Outro / Prefiro não dizer]

**7. Em qual Unidade da Federação que você atua profissionalmente? (Se em mais de uma, marcar a principal.)**

[Listagem de UF]

**8. Qual é a sua área e grau de formação?**

(Caso necessário, selecione mais de uma opção)

	Técnico	Superior	Especialização	Mestrado / doutorado
Administração				
Contabilidade				
Direito				
Economia				
Tecnologia da Informação				
Engenharias				
Outra formação				

**9. Como você definiria sua atuação profissional?**

- [caso se encaixe em mais de uma, selecione apenas a principal]
- Atuo em Tribunal de Contas, com auditoria
- Atuo em Tribunal de Contas, com outras atividades, exceto auditoria
- Atuo em órgãos públicos e estou cedido ao Tribunal de Contas com atuação em auditoria
- Atuo em órgãos públicos e estou cedido ao Tribunal de Contas com outras atividades, exceto auditoria
- Comente se desejar

**10. Você definiria seu vínculo em relação ao órgão que atua:**

[caso exista mais de uma alternativa válida, marque aquela que melhor represente a sua situação junto ao Tribunal de Contas]

- Concursado
- Comissionado
- Cedido de outro órgão
- Contratação celetista
- Outro: \_\_\_\_\_

Comente se desejar

**11. Quantos anos de experiência profissional você possui no Setor Público?**

[Em anos. Informe 0 (zero) caso não possua experiência anterior.]

- a) No Setor público, independente da função
- b) Com atividades de auditoria

**12. Quantos anos de experiência profissional você possui no Setor Privado?**

[Em anos. Informe 0 (zero) caso não possua experiência anterior]

- a) No Setor privado, independente da função
- b) Com atividades de auditoria

**Questões complementares**

**13. Muitas vezes aceito as explicações de outras pessoas sem pensar mais.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**14. Sinto-me bem comigo mesmo.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**15. Espero para decidir sobre questões até conseguir obter mais informações.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**16. A perspectiva de aprender me entusiasma.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**17. Estou interessado no que leva as pessoas a se comportarem daquela maneira**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**18. Estou confiante nas minhas capacidades.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**19. Muitas vezes rejeito afirmações, a menos que tenha provas de que são verdadeiras**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**20. Descobrir novas informações é divertido.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**21. Demoro meu tempo ao tomar decisões.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**22. Tenho tendência a aceitar imediatamente o que as outras pessoas me dizem.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**23. O comportamento das outras pessoas não me interessa.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**24. Sou autoconfiante.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**25. Meus amigos me dizem que geralmente questiono coisas que vejo ou ouço.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**26. Gosto de entender a razão do comportamento das outras pessoas.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**27. Acho que aprender é estimulante.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**28. Geralmente aceito as coisas que vejo, leio ou ouço pelo valor nominal.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**29. Não me sinto seguro de mim mesmo.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**30. Geralmente noto inconsistências nas explicações.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**31. Na maioria das vezes concordo com o que os outros membros do meu grupo pensam.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**32. Não gosto de ter que tomar decisões rapidamente.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**33. Tenho confiança em mim mesmo.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**34. Não gosto de decidir antes de analisar todas as informações disponíveis.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**35. Gosto de buscar conhecimento.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**36. Frequentemente questiono coisas que vejo ou ouço.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**37. É fácil para outras pessoas me convencerem.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**38. Raramente considero por que as pessoas se comportam de determinada maneira.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**39. Gosto de garantir que considerei a maioria das informações disponíveis antes de tomar uma decisão.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**40. Gosto de tentar determinar se o que leio ou ouço é verdade.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**41. Gosto de aprender.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**42. As ações que as pessoas realizam e as razões para essas ações são fascinantes.**

Escala: 1 (Discordo totalmente) a 6 (Concordo totalmente)

**Final**

**Objetivo:** Agradecimentos e oportunidade de obter retornos sobre o protocolo e informações adicionais caso eles desejem. <não apresentado ao participante. Utilizado apenas pelos pesquisadores>

Agradecemos a disposição em participar do levantamento. O “Processo de Auditoria” apresentado no texto não existe de fato, mas ele foi utilizado como simulação do processo de tomada de decisão.

O levantamento é apoiado institucionalmente por esta organização. Não existe nenhum objetivo comercial nessa iniciativa, e as respostas individualizadas não serão divulgadas de forma a identificar os respondentes.

**Use esse campo para deixar comentários, críticas ou sugestões (opcional).**

## **APÊNDICE C - Protocolo de coleta de dados – entrevistas com Auditor do TC**

Nº do parecer de aprovação do CEP: 5.161.861 (dezembro de 2021)

Objetivo: compreender as percepções das relações entre os auditados (municípios) e dos auditores (TCE's) sobre a influência do fator confiança (construída com base em interações entre o auditor / auditado) nas suas atividades diárias de controle e na inibição/detecção da corrupção.

### **Bloco 1- Conhecendo o Respondente**

1. Pode comentar sobre a sua atuação profissional, como experiência e atividades desenvolvidas?

Captar:

- se o auditor atua com prefeituras municipais

### **Bloco 2- Relacionamentos entre os órgãos (TCE e jurisdicionados)**

2. Poderia falar um pouco sobre como os auditores se relacionam com os jurisdicionados? Ou seja, como é desenvolvido e mantido o contato?

Captar:

- História do relacionamento (único, contínuo)
- Forma/ informal: e-mail institucional/ telefone institucional/ WhatsApp pessoal
- Frequência das interações
- Forma de interação: mais formais ou informais
- Se já tiveram problemas/contratempos devido a relacionamentos com auditados

3. Você percebe que existe alguma diferença na relação entre os auditores e ‘responsáveis’ de determinados municípios? Por exemplo, alguns municípios são mais “próximos” dos auditores e do próprio TC? Pode comentar a respeito?

Captar:

- Estágio de Desenvolvimento (construção, estabilidade, dissolução)
- Pistas no Ambiente
- Contexto organizacional, social e institucional
- Conflitos
- Custos de transação
- Cooperação e comportamento pró-social

4. Imagine o seguinte cenário: um auditor recebe uma informação que parece ser uma evidência de auditoria que remeteria a um tipo de fraude, enviada por um município que já possui longa relação anterior com ele. Você entende que isso afetaria de alguma forma a condução da análise?

Captar:

- Contexto organizacional, social e institucional
- Fator Interdependência/ Interesses (ganhos e benefícios)
- Fator Risco (Incerteza e vulnerabilidade)
- Cooperação e comportamento pró-social

5. Você já recebeu ‘dicas’ de erros, fraudes, ou imprecisões, enviadas por auditados? Por exemplo, você está em in loco em um processo de auditoria, e alguém deixa sobre sua mesa um

papel indicando um número de processo para você “dar atenção”. Comente um pouco sobre isso.

Captar:

- Nos casos em que isso ocorreu, como é a relação entre auditor/auditado?
- Se não ocorreu, ainda assim importa. Isso é comum entre os auditores?

**6.** O TC que você atua possui algum tipo de matriz de vulnerabilidade para auditar os municípios? Comente um pouco sobre a matriz e efeitos na atividade de auditoria?

Captar:

- A matriz considera critérios apenas de materialidade (risco) ou também de confiança? Por exemplo, contas aprovadas em anos anteriores levaria a uma diminuição do foco do TC?
- Como o auditor vê os impactos em relação ao risco por exemplo, de corrupção?
- Eventual oportunismo pelos auditados excluídos da auditoria pela matriz? (eventuais ‘games’)

**7.** Desconsiderando-se casos de impedimentos, você acha que existe algum ‘efeito’ para o trabalho da auditoria manter relacionamento pessoal com algum auditado? Por exemplo, manter contato próximo com o contador de uma prefeitura?

Captar:

- Riscos
- Benefícios
- Eventuais ‘games’, tanto do lado do auditor, quanto do auditado.

**8.** Na mesma linha da questão anterior, imagine o seguinte cenário hipotético: você detectou uma ocorrência de uma fraude ou corrupção que possivelmente envolve um jurisdicionado que você tem uma longa relação.

a. Como você agiria nesse caso?

b. Você entende que os auditores em geral agiriam da mesma forma?

Captar:

- Independência e ceticismo seriam afetados?

**9.** Dado a sua trajetória profissional no TCE e o histórico de relacionamentos com os seus jurisdicionados, consegue identificar algum jurisdicionado que nunca te decepcionou ou deu “trabalho”? Ao contrário, algum que já te decepcionou ou te deu “trabalho”?

Nos casos em que isso ocorreu, como é a relação entre auditor/auditado?

Captar:

- Riscos
- Benefícios
- Eventuais ‘games’, tanto do lado do auditor, quanto do auditado
- Estágio de Desenvolvimento (construção, estabilidade, dissolução)
- Pistas no Ambiente
- Contexto organizacional, social e institucional

## **APÊNDICE D - Protocolo de coleta de dados – entrevistas com Auditado (município)**

Nº do parecer de aprovação do CEP: 5.161.861 (dezembro de 2021)

Objetivo: compreender as percepções das relações entre os auditados (municípios) e dos auditores (TCE's) sobre a influência do fator confiança nas suas atividades diárias de controle e na inibição/detecção da corrupção.

### **Bloco 1- Conhecendo o respondente**

1. Pode comentar sobre a sua atuação profissional, como experiência e atividades desenvolvidas?

Captar:

- Atua com contabilidade, controle e auditoria pública

### **Bloco 2- Relacionamentos entre os órgãos (TCE e jurisdicionados)**

2. Poderia falar um pouco sobre como o município que você atua se relaciona com os auditores do TCE? Ou seja, como é desenvolvido e mantido o contato?

Captar:

- História do Relacionamento (único, contínuo)
- Forma/ Informal: e-mail institucional/ telefone institucional/ WhatsApp pessoal
- Frequência das interações

3. Como você considera que é o relacionamento entre o município e os auditores do TCE?

Relate um pouco sobre essa relação, algum auditor em específico com relacionamento melhor ou pior?

Captar:

- Estágio de Desenvolvimento (construção, estabilidade, dissolução)
- Pistas no Ambiente
- Contexto organizacional, social e institucional
- Conflitos
- Custos de transação
- Cooperação e comportamento pró-social
- Formas jurídicas, redes sociais e normas sociais relativas à gestão de conflitos e cooperação

4. Quais os mecanismos que vocês utilizam para interagir e construir uma relação com o TCE (auditor)?

Captar:

- Estágio de Desenvolvimento (construção, estabilidade, dissolução)
- Pistas no Ambiente
- Contexto organizacional, social e institucional

5. Imagine o seguinte cenário: um auditor está no seu município fazendo uma auditoria, e você já possui uma longa relação anterior com ele. Como você utiliza desse processo para aprimorar o relacionamento com o órgão de controle externo?

Captar:

- Riscos
- Benefícios
- Eventuais ‘games’, tanto do lado do auditor, quanto do auditado.

**6.** Dado o histórico de relacionamentos entre o TCE e o seu município, consegue se lembrar de algum evento que impulsionou ou prejudicou a relação entre os órgãos?

Captar:

- Fator Interdependência/ Interesses
- Ganhos
- Benefícios percebidos
- Fator Risco
- Incerteza e vulnerabilidade
- Oportunismo, controle, regulação, automatização/burocratização
- Estágio de Desenvolvimento (construção, estabilidade, dissolução)
- Pistas no Ambiente
- Contexto organizacional, social e institucional
- Conflitos
- Cooperação e comportamento pró-social

**7.** Pode falar um pouco sobre os mecanismos de controle e fiscalização adotados pelos TC?

Como você vê esses instrumentos? A existência desses mecanismos é necessária na sua opinião? Há receio de punição por parte do município?

Captar:

- A confiança não é um mecanismo de controle, mas um substituto do controle
- O controle entra em ação apenas quando a confiança não está adequada/presente no relacionamento
- Os mecanismos de controle (controles sociais, leis, sanções, atuam como impedimentos para comportamentos oportunistas, podendo servir como um trampolim/apoio para a criação/desenvolvimento de confiança.

**8.** Hipoteticamente, imagine o seguinte cenário: o contador identifica algo que indica “erro/fraude”, se você possui algum contato no TCE você pediria auxílio para correção?

Captar:

- Conflitos
- Cooperação e comportamento pró-social
- Fator Risco
- Fator interdependência