XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

Auditoria forense nas Entidades Fiscalizadoras Superiores: entre o combate à corrupção e o fortalecimento da governança pública

Jetro Coutinho Missias (ISC/TCU) - jetrocm@hotmail.com

roberto sergio do nascimento (UFC) - robertosdn75@gmail.com

Resumo:

O tema tem ganhado destaque na literatura internacional e despertado interesse das Entidades Fiscalizadoras Controle (EFS), como tribunais de contas, controladorias e auditorias-gerais, diante do avanço das práticas corruptas em diferentes países. Nesse contexto, a presente pesquisa tem como objetivo analisar o estado atual das produções científicas sobre auditoria forense no setor público, com base na literatura internacional na última década, e sua eventual aplicabilidade às EFS como instrumento de combate à corrupção. Metodologicamente, o estudo caracteriza-se como qualitativo e de natureza descritiva, fundamentado em revisão bibliográfica e na aplicação de técnicas de análise de conteúdo. Os resultados da pesquisa revelaram a coexistência de duas compreensões predominantes sobre a auditoria forense no âmbito das EFS. De um lado, as que entendem como estratégia específica para o combate à corrupção, representadas por EFS sem função jurisdicional, dos continentes africano, asiático e da América latina e com elevados níveis de corrupção. Do outro, as que compreendem a auditoria forense sob uma perspectiva mais abrangente, de aprimoramento da governança pública. De forma geral, a literatura internacional revelou um conjunto de categorias temáticas recorrentes de objeto das auditorias forenses: comportamento e governança; capacitação e prática profissional; tecnologia e informática forense; prevenção de fraudes e controles internos. Como contribuição, o estudo apresenta panorama internacional fortemente incipiente e não homogêneo sobre a temática.

Palavras-chave: *Auditoria forense. Corrupção. Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Auditoria forense nas Entidades Fiscalizadoras Superiores: entre o combate à corrupção e o fortalecimento da governança pública

RESUMO

O tema tem ganhado destaque na literatura internacional e despertado interesse das Entidades Fiscalizadoras Controle (EFS), como tribunais de contas, controladorias e auditorias-gerais, diante do avanço das práticas corruptas em diferentes países. Nesse contexto, a presente pesquisa tem como objetivo analisar o estado atual das produções científicas sobre auditoria forense no setor público, com base na literatura internacional na última década, e sua eventual aplicabilidade às EFS como instrumento de combate à corrupção. Metodologicamente, o estudo caracteriza-se como qualitativo e de natureza descritiva, fundamentado em revisão bibliográfica e na aplicação de técnicas de análise de conteúdo. Os resultados da pesquisa revelaram a coexistência de duas compreensões predominantes sobre a auditoria forense no âmbito das EFS. De um lado, as que entendem como estratégia específica para o combate à corrupção, representadas por EFS sem função jurisdicional, dos continentes africano, asiático e da América latina e com elevados níveis de corrupção. Do outro, as que compreendem a auditoria forense sob uma perspectiva mais abrangente, de aprimoramento da governança pública. De forma geral, a literatura internacional revelou um conjunto de categorias temáticas recorrentes de objeto das auditorias forenses: comportamento e governança; capacitação e prática profissional; tecnologia e informática forense; prevenção de fraudes e controles internos. Como contribuição, o estudo apresenta panorama internacional fortemente incipiente e não homogêneo sobre a temática.

Palavras-chave: Auditoria forense. Corrupção. Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

Área Temática: Aspectos tributários e modelos de custeio aplicados ao setor público

1 INTRODUÇÃO

A prática de atos corruptos figura no âmbito do setor público entre os principais fatores de erosão da confiança nas instituições, de desperdício de recursos escassos e de enfraquecimento da capacidade estatal de produzir resultados para a sociedade (Cascón, 2011). Em contextos de elevada percepção de corrupção, como em muitos países da América Latina, África e Ásia, esses fenômenos assumem caráter estrutural, o que leva à perda de recursos econômicos, afeta o funcionamento eficiente da Administração, bem como a qualidade das políticas públicas, distorcendo a concorrência e capturando o processo decisório (Goto, 2020).

Estimativas analíticas realizadas pela ONU/UNODC, FMI, Banco Mundial e Fórum Econômico Mundial indicam que cerca de US$ 1 trilhão é pago anualmente em propinas, US$ 2,6 trilhões são desviados ou roubados, correspondendo a mais de 5% do PIB mundial. Em países em desenvolvimento, à semelhança do Brasil, os números são igualmente alarmantes, chegando a avaliação a US$ 1,26 trilhão/ano de acordo com a Transparência Internacional (United Nations, 2023).

No país, as cifras são igualmente volumosas, algo em torno de R$ 160 bilhões por ano, o que equivale a cerca de 8% do PIB, segundo estimativa do Instituto

Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2019). A situação é agravada em razão da medição da Transparência Internacional por meio do índice de Percepção da Corrupção (IPC) que em 2025 registrou 35 pontos, de uma escala de zero a 100 pontos, mantendo-se o Brasil na 107ª. posição em 182 países. Essa média reflete cenário de estagnação, inclusive abaixo da média regional, de 41 pontos, e da média global, de 43 pontos, tendo sido apontados no ano de 2025 como fatores relevantes na percepção a persistência e escala de casos de macrocorrupção (fraudes no INSS e o Banco Master), barganha política e distorções na governança orçamentária, avanço do crime organizado e infiltração no Estado e estagnação estrutural.

Não obstante sejam enormes os desafios de combater o fenômeno, dado o seu caráter complexo e multifacetado, igualmente os instrumentos anticorrupção têm evoluído ao longo dos anos. Entre esses instrumentos, destacam-se a adoção de marcos legais anticorrupção, o fortalecimento de instituições de controle, a ampliação de mecanismos de transparência e o desenvolvimento de técnicas especializadas de auditoria voltadas à detecção e à investigação de ilícitos.

No âmbito dessa arquitetura institucional, as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), mais especificamente os tribunais de contas, controladorias e auditorias gerais, são frequentemente vistas como pilares centrais do sistema nacional de *accountability*, portanto, atores-chave na prevenção e no enfrentamento de irregularidades (Intosai, 2013a). De acordo com a literatura e as diretrizes da Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (Intosai, acrônimo em inglês), tais entidades contribuem para fortalecer a governança, aperfeiçoar os controles internos, promover *accountability* e apoiar a responsabilização de agentes públicos (Intosai, 2013a, 2019; Asosai, 2020).

É nesse contexto que a auditoria forense tem adquirido relevância crescente no debate público e acadêmico recente, em diferentes jurisdições, como resposta institucional mais direta ao problema da corrupção (Mandal & Amilan, 2023; Nandini & Ajay, 2021). Diferentemente de auditorias rotineiras, muitas vezes focadas em ciclos periódicos e em amostragens orientadas à razoabilidade de demonstrações ou à aderência normativa, a auditoria forense assume, desde o início, orientação explícita para suspeitas de fraude, malversação de recursos e demais tipologias empregadas para definir práticas corruptas, bem como para o suporte a medidas sancionatórias.

Como a auditoria forense possui íntima ligação com investigações especializadas que se utilizam da combinação de técnicas contábeis com métodos de investigação, análise de evidências e, crescentemente, ferramentas de informática forense e mineração de dados, ela tem tido seu campo de interesse ampliado, tanto em ambientes privados como públicos (Badillo, 2008; Bahaweres et al., 2021; Ramírez, 2020). Na literatura recente, a auditoria forense é apresentada, ora como instrumento de apoio à persecução penal, pela capacidade de reconstruir fluxos financeiros e identificar autoria e materialidade de ilícitos, ora como componente de sistemas de integridade e compliance, ao produzir diagnósticos que retroalimentam o aprimoramento de controles internos e de desenhos institucionais (Ali & Hafidh, 2024; Alao, Adegbie & Ogundajo, 2023).

Apesar desse reconhecimento crescente, a auditoria forense ainda carece de sistematização conceitual e normativa no âmbito das Entidades Fiscalizadoras Superioes (EFS). Os padrões de auditoria da Intosai, por exemplo, não mencionam explicitamente o termo auditoria forense, embora orientem os auditores a considerar fatores de risco de fraude em suas avaliações e a permanecer atentos a indícios durante a execução dos trabalhos (Intosai, 2013b, 2017). Perante a auditoria pública, é relativamente recente a percepção de que os órgãos do sistema de controle interno

e externo não dispõem de mecanismos especializados adequados para combater a corrupção, embora haja consenso quanto à centralidade de suas atribuições institucionais nesse campo (Botelho, 2010; Intosai, 2019; Ribas Junior, 2014).

Diante disso, coloca-se a seguinte questão de pesquisa: qual o estado atual da auditoria forense no setor público na literatura internacional e sua eventual aplicabilidade às EFS como instrumento de combate à corrupção?

Do ponto de vista acadêmico, os estudos anteriores sobre auditoria forense no setor público, embora crescentes, apresentam características comuns que revelam uma lacuna relevante: predominam pesquisas empíricas em países do Sul Global, com foco em contextos específicos de fraude, e há escassez de trabalhos que sistematizem o campo de forma abrangente, especialmente no que diz respeito à delimitação conceitual da auditoria forense frente a outros instrumentos de controle, às suas fases e técnicas, e às condições institucionais para sua adoção pelas EFS. Este estudo contribui ao preencher essa lacuna, organizando um campo ainda fragmentado a partir de um corpus de publicações selecionadas em bases como Scielo, Periódicos Capes e Google Acadêmico, e integrando a literatura recente com evidências documentais de experiências em diferentes EFS em diferentes jurisdições.

Sob a perspectiva social e institucional, um melhor desenho de auditorias forenses no âmbito das EFS pode fortalecer a governança pública, apoiar a recuperação de ativos, reduzir a impunidade e aumentar o efeito dissuasório sobre potenciais perpetradores de ilícitos. Resultados mais robustos em auditorias forenses podem subsidiar decisões de gestores, orientar reformas em controles internos e contribuir para alinhar expectativas sociais com a atuação efetiva dos órgãos de controle. Dessa forma, tanto a sociedade quanto os gestores públicos se beneficiariam de práticas de auditoria mais econômicas, efetivas e íntegras, que integram prevenção, detecção e resposta à corrupção (Angulo-Rangel, Rodríguez-Márquez, Figueroa-Royero, 2023).

Em referência à estrutura do trabalho, além da presente introdução, há ainda uma seção dedicada a revisão teórica do assunto, metodologia, análise e discussão dos resultados, bem como uma última destinada às considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Da auditoria governamental à auditoria forense

Com vistas ao combate à corrupção no âmbito público, as auditorias são sempre colocadas como um dos instrumentos possíveis. no que diz respeito à prevenção da corrupção (Botelho, 2010; Ribas Junior, 2014). Conquanto as ferramentas de auditoria possam ser orientadas para o combate da corrupção, a experiência internacional apresenta um tipo de auditoria específico, voltado a esse tipo de objetivo de maneira intencional, denominado auditoria forense.

Embora as normas da Intosai não tratem explicitamente da auditoria forense (Baglioglu, 2020), elas exigem que os auditores considerem riscos de fraude em suas avaliações (ISSAI 400, acrônimo em inglês) (Intosai, 2013b). Como a detecção de fraudes não constitui o objetivo principal da auditoria, sua identificação costuma ocorrer de forma incidental, sendo posteriormente encaminhada às instâncias competentes. Nesse contexto, entende-se que a principal contribuição das Instituições Superiores de Controle no combate à corrupção é o fortalecimento da integridade, da transparência e da *accountability* no setor público (Intosai, 2019).

Assim, é comum que haja centralização de esforços naquilo que seria o principal objetivo de auditoria, rebaixando a detecção de fraudes a uma questão de

julgamento profissional, na esperança de que a mera experiência do auditor o capacite a detectar fraudes (Vona, 2012). Não obstante, a Intosai reconhece que o padrão estabelecido de normas internacionais de auditoria não impede que as EFS realizem outros tipos de trabalho (Intosai, 2013b).

Já nas EFS que possuem função jurisdicional, como é o caso do TCU, tal expectativa é ainda maior e reconhecida pela Intosai (Intosai, 2016). É justamente neste contexto de ocorrência de situações consideradas irregularidades que a auditoria forense desempenha um importante papel.

Dobrowolski (2020), Akenbor e Ironkwe (2014) convergem ao afirmar que a auditoria forense tem como foco a identificação e investigação de irregularidades, fraudes e corrupção. Enquanto o primeiro enfatiza seu papel na detecção de práticas ilícitas e na proteção da integridade organizacional, o segundo destaca a produção de evidências aptas a subsidiar processos administrativos, civis ou criminais. Em ambos os casos, a auditoria forense visa aprofundar a apuração de ilícitos e coibir a malversação de recursos públicos.

Com propriedade, Bautista (2016) buscou estabelecer atributos capazes de diferenciar as diversas modalidades de auditoria, oportuno em termos de comparação à Norma Brasileira de Contabilidade NBC TP 01 (R2), do Conselho Federal de Contabilidade (2025), consideradas oportunas para esta discussão.

Segundo a ISSAI 100 (Intosai, 2017), uma auditoria é composta das seguintes fases: planejamento, execução, relatório e monitoramento. A literatura tem apontado essas mesmas fases como partes integrantes da auditoria forense (Badillo, 2008), não sendo, porém, uniforme. Não obstante, Ochoa et al. (2022) colocam uma etapa anterior ao planejamento, denominada de definição do problema. Segundo os autores, nesta etapa, os auditores forenses devem fazer uma caracterização do problema, descrevendo os fatos, identificando as variáveis e os instrumentos de coleta de informações.

Em relação aos procedimentos de auditoria, por vezes chamados de técnicas de auditoria (inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos), são executados para que forneçam evidência de auditoria suficiente e apropriada para respaldar o relatório de auditoria (Intosai, 2017). Na literatura, esta visão é corroborada por diversos autores que defendem a utilização dela também pela auditoria forense (Hernandéz, Hernandéz, Reyes & Rozo, 2018; Piñaloza, 2020; Flores, 2009).

No que se refere às competências do auditor forense, elas vão além das exigidas na auditoria financeira ou de conformidade. Embora compartilhe fundamentos em contabilidade, normas de auditoria e controles internos, sua atuação envolve diretamente a apuração de fraudes, corrupção e outros ilícitos, exigindo conhecimentos, habilidades e atitudes mais abrangentes (Dye, 2007). Diante disso, em vez de apenas emitir opinião sobre demonstrações contábeis ou recomendar melhorias, o auditor forense busca reconstruir eventos complexos, identificar responsáveis por irregularidades, produzir evidências com potencial valor probatório e interagir com diversos atores institucionais. Nas EFS, sua atuação situa-se na interface entre o controle externo, a investigação especializada e, em determinados casos, a responsabilização de agentes públicos.

Do ponto de vista técnico e analítico, o auditor forense deve possuir sólida formação em contabilidade e auditoria, aliada ao domínio de normas profissionais e de técnicas clássicas de exame de documentos, testes de aderência e avaliação de controles internos. A literatura e manuais específicos de auditoria forense ressaltam a necessidade de conhecimentos aprofundados sobre esquemas típicos de fraude,

técnicas de rastreamento de fluxos financeiros, análise de dados, uso de ferramentas de tecnologia da informação e, cada vez mais, de recursos de análise eletrônica de evidências (AIC, 2024; Piñaloza, 2020).

Além desse núcleo técnico, estudos recentes destacam a centralidade de competências interpessoais, éticas e organizacionais no perfil do auditor forense (Piñaloza, 2020; Rodríguez, 2023). No âmbito das EFS, essas competências tornam-se ainda mais críticas, pois condicionam a capacidade de a instituição conduzir investigações sensíveis, proteger fontes e evidências, articular-se com outras organizações do sistema de justiça e traduzir os achados forenses em recomendações e responsabilizações efetivas.

2.2 Auditoria Forense nas Entidades Fiscalizadoras Superiores

A auditoria forense é uma resposta das EFS ao avanço da corrução no setor público. Como afirma Dye (2007), as EFS em geral, não têm encarado o combate direto a esses ilícitos como seu objetivo principal; a ênfase recai mais sobre a prevenção da corrupção na ponta e sobre a melhoria de controles do que sobre a detecção de atividades ilegais já em curso.

Esse descompasso gera uma lacuna de expectativas. Enquanto a sociedade associa a atuação das EFS e da própria atividade de auditoria à descoberta de irregularidades, muitas instituições de controle tratam a detecção de fraude e corrupção como objetivo secundário em seus trabalhos, priorizando escopos mais tradicionais de conformidade, regularidade ou desempenho. As reações se limitam ao recebimento das alegações de fraude por meio de denúncias, canais de alerta ou outras fontes externas de informação (Vona, 2012).

Essa forma de atuação, fortemente dependente de sinais incidentais ou de denúncias formais, contribui para manter a lacuna entre o que a sociedade espera das EFS e o que efetivamente é entregue em termos de detecção de fraudes e de casos de corrupção. Nesse sentido, a auditoria forense se apresenta como resposta proativa, ao elevar a conscientização sobre riscos de fraude e corrupção, reforçar procedimentos voltados à identificação de esquemas ilícitos e organizar a produção de evidências robustas.

Embora as experiências internacionais sobre auditoria forense não sejam amplamente sistematizadas, há EFS que se distinguem pelo desenvolvimento de práticas forenses.

Nos Estados Unidos, o *Government Accountability Office* (GAO) possui um serviço investigativo e de auditoria forense, denominado FAIS (*Forensic Audits and Investigative Service*). No Oriente Médio, o *National Audit Office* (NAO), do Bahrein, define a auditoria forense (Nao, 2021) como uma forma de auditoria especializada que tem como foco a detecção de casos de corrupção e fraude de natureza administrativa e financeira, o que inclui reporte para autoridades judiciais. Na África, a EFS da Zâmbia (Ago, 2019) conduz auditorias forenses em resposta a desvios de ativos, fraudes em demonstrações financeiras, corrupção, lavagem de dinheiro e outros crimes que podem ocorrer em organizações públicas. A Auditoria Geral da África do Sul (Agsa, 2024) possui uma unidade de negócio especializada em investigação, que auxilia na identificação e resposta ao alto risco de fraude existente em áreas governamentais.

Segundo o Intosai *Journal* (2024), a EFS do Peru possui um Centro Mega de operações anti-corrupção (AMOC) que tem como objetivo prevenir e reduzir a corrupção e a má conduta funcional. Por fim, em 2013, uma parceria entre as Nações Unidas e a INTOSAI resultou em uma publicação sobre o fortalecimento das

capacidades das EFS na luta contra a corrupção (Intosai, 2013a), tendo-se ressaltado nesta publicação a importância da auditoria contra corrupção, com destaque para as experiências do Japão e Itália.

No caso da EFS do Japão, foi exposta a situação e os desafios do *Board of Audit* do Japão em relação à auditoria de fraudes e corrupção, destacando que casos de fraude tendem a ser mais frequentemente objeto de auditoria, pois geram dano financeiro claro às entidades responsáveis, resultando em um número significativo de casos auditados. No mesmo documento, a EFS da Itália ressalta que o sistema penal italiano conecta os tribunais criminais à atuação da Corte dei conti. Há realce da necessidade de coordenação entre as procuradorias penal e de contas. Para se inserir no contexto anti-fraude, a EFS da Itália passou a integrar um Observatório sobre Crime e realizou convênio com o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), para reforçar a coleta de informações e acelerar o andamento das investigações conduzidas (Intosai, 2013a).

A mesma publicação também contém recomendação da EFS da Holanda, colocando a auditoria forense como um instrumento contra a corrupção, ao poder contribuir para a prevenção, detecção e repressão de fraudes e corrupção. Para isso são realizados testes do sistema de integridade, realização de investigações especiais, auditorias de integridade e auditorias forenses.

No Brasil, embora o Tribunal de Contas da União (TCU) e outros tribunais de contas estaduais realizem auditorias com potencial de identificar irregularidades, ainda não há sistematização normativa ou institucional clara da auditoria forense, como categoria própria ou mesmo subcategoria. A atuação relacionada à corrupção costuma ocorrer de forma incidental, a partir de denúncias ou evidências encontradas em auditorias tradicionais.

3. METODOLOGIA

O presente estudo se caracteriza como qualitativo, exploratório e descritivo, estruturado em uma frente de revisão de literatura sobre auditoria forense no setor público entre 2014 e 2025.

Foram adotados critérios de escolha que incluíram publicações acadêmicas com foco em setor público e aderência temática à auditoria forense. A busca bibliográfica concentrou-se em publicações nacionais e internacionais disponíveis nas bases Scielo, Portal Spell, *Scorpus, Web Science* e Periódicos da Capes. Foi empregada a combinação de descritores em 3 idiomas: inglês, português e espanhol: auditoria forense, exame forense, setor público, entidade fiscalizadora superior, tendo sido obtidos 58 artigos, todos oriundos de literatura internacional.

As bases foram selecionadas dada a relevância acadêmica e a vasta gama de publicações. Não houve classificação do material publicado nos periódicos em razão do fator de impacto, dada a natureza exploratória e descritiva do estudo, que visou a um mapeamento amplo da produção científica sobre o tema, independentemente do prestígio ou da métrica de citação dos periódicos. Ademais, o exame preliminar identificou número restrito de publicações no idioma pátrio, sendo maior em espanhol, o que levou à percepção de uma possível carência de estudos sobre a temática.

Para o exame das informações coletadas, utilizou-se a análise de conteúdo (Bardin, 2011), com as fases propostas pelo autor de pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados. Os artigos obtidos após tal delimitação inicial foram então pré-analisados, segundo a regra de pertinência de defendida pelo autor, observando-se a existência de relação direta do material com o tema e objeto da análise.

O processo de busca e seleção dos artigos foi conduzido conforme as diretrizes do PRISMA 2020 (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*) (Page et al., 2021).

Na fase de triagem, os títulos e resumos dos 50 artigos foram analisados. Foram excluídos 11 artigos que, embora mencionassem os descritores, não possuíam aderência temática direta com o objeto da pesquisa, tratando da auditoria forense apenas de maneira incidental.

Os 39 artigos restantes foram então submetidos à leitura completa para avaliação de sua elegibilidade. Nesta etapa, 7 artigos foram excluídos, restando 32 artigos que atenderam a todos os critérios de inclusão e constituíram o *corpus* final para a análise qualitativa.

Os dados extraídos de cada artigo foram organizados em planilha estruturada, registrando as seguintes unidades de análise: ano de publicação, autores, país do estudo, abordagem metodológica, objetivo de pesquisa, principais resultados e palavras-chave. Essa tabulação permitiu a compilação de frequências, bem como a identificação de padrões quanto à distribuição geográfica, temporal e metodológica dos estudos.

Realizada a pré-análise e composto o *corpus*, a fase de exploração do material, a partir de procedimento que envolveu leitura flutuante, obteve-se a codificação inicial e a consolidação de categorias.

A codificação dos dados dos artigos envolveu a representação do texto nas seguintes unidades: ano, autores, país do estudo, metodologia, título do estudo, visão do objetivo de pesquisa, principais resultados, palavras-chave do artigo e referências bibliográficas. Já a categorização, foi obtida por meio da criação de quatro categorias temáticas de análise, que refletiram diferentes ênfases da literatura recente sobre auditoria forense. Essas categorias não são mutuamente excludentes, mas ajudaram a organizar a discussão sobre o papel, os limites e o potencial da auditoria forense em contextos públicos. As quatro categorias temáticas propostas foram as seguintes: (i) comportamento e governança; (ii) capacitação e prática profissional; (iii) tecnologia e informática forense; e (iv) prevenção de fraudes e controle interno.

Para o tratamento dos dados, foi empregado o *software* Atlas.TI como ferramenta de apoio à análise qualitativa, possibilitando a sistematização, organização e codificação de informações provenientes das fontes empíricas. Sua utilização permitiu estruturar categorias analíticas e estabelecer relações entre os elementos identificados, garantindo maior rigor metodológico ao processo de interpretação. Além disso, o recurso contribuiu para a rastreabilidade das etapas analíticas, assegurando transparência e confiabilidade na construção dos resultados, o que reforça a validade científica do estudo e favorece sua replicabilidade em futuras investigações.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Análise

O exame preliminar dos artigos revelou o percurso da temática auditoria forense no cenário internacional na última década. Esse panorama inicial é relevante para possibilitar uma visualização do tema sob a perspectiva histórica, bem como associá-la ao local de produção do texto, *modus operandi* de análise dos dados e o contexto no qual se encontra inserido.

Tabela 1

Resultado da pesquisa sobre auditoria forense no período de 2014 a 2025

Ano	nº	Continente	EFS/País	Modalidade da EFS
2014	2	Ásia	Malásia (2)	Controladoria-Geral
2015	2	Ásia, América do Sul	Colômbia, Malásia	Controladoria-Geral
2016	0	-		-
2017	1	Ásia	Jordânia	Controladoria-Geral
2018	0	-		-
2019	2	África	Nigéria (2)	Controladoria-Geral
2020	5	América do Sul, América do Norte, África, Ásia	Equador, Canadá, Nigéria, Indonésia, Paquistão	Controladoria-Geral; ISC com função jurisdicional
2021	4	América Latina, África	Cuba, Nigéria (3)	Controladoria-Geral
2022	4	Ásia, Europa	Indonésia (2), Malásia, UK	Controladoria-Geral
2023	6	América do Sul, África, Europa	Equador (2), África do Sul, Venezuela, UK, Rússia	Controladoria-Geral
2024	1	África	Tanzânia	Controladoria-Geral
2025	5	América Latina e África	Peru (2), Zimbabwe, Quênia, Nigéria	Controladoria-Geral
Total	32			

Fonte: Elaboração própria.

Em termos temporais, observa-se uma concentração de publicações a partir de 2020, com destaque para os anos de 2023 e 2025, ainda que com variações anuais e anos sem publicação. A existência de apenas um artigo em 2024, por sua vez, pode refletir tanto o tempo de maturação dos estudos quanto o intervalo entre a realização das pesquisas e a sua publicação.

Tabela 2

Relação – Estudos realizados sobre auditoria forense *versus* Continentes

Continente	Nº artigos	%
América	9	28
Europa	3	9
Ásia	9	28
África	11	34
Oceania	0	0

Fonte: Elaboração própria.

Sob a perspectiva geográfica, a produção analisada está fortemente concentrada em países do chamado Sul Global, sendo todos os 32 artigos oriundos de pesquisas internacionais; não foram identificados estudos brasileiros no período analisado. Predominaram estudos africanos (34%), asiáticos (28%) e latino-americanos (25%), com menor presença de estudos europeus (9%) e Canadá (3%). Também se identificam artigos publicados em periódicos sediados no Reino Unido e no Canadá, mas que tomam como objeto casos de países africanos ou latino-americanos.

Tabela 3

Relação dos países participantes dos estudos *versus* Índice de Percepção da Corrupção (IPC)

País	Ano/estudo	IPC	Continente
Canadá	2020	75	América
Colômbia	2015	40	América
Cuba	2021	42	América
Equador	2020, 2023	29	América
Peru	2025	30	América
Venezuela	2023	10	América
Rússia	2023	26	Europa

UK	2022, 2023	70	Europa
Nigéria	2019, 2020, 2021, 2025	24	África
Quênia	2025	31	África
Tanzânia	2024	40	África
Zimbabwe	2025	23	África
África do Sul	2023	41	África
Indonésia	2020, 2022	34	Ásia
Jordânia	2017	46	Ásia
Malásia	2014, 2015, 2022	50	Ásia
Paquistão	2020	28	Ásia

Fonte: Elaboração própria.

A tabela 3 evidenciou que a grande maioria dos países-origem dos estudos do *corpus* apresenta IPC inferiores a 50 pontos, o que os situa na faixa de elevada percepção de corrupção. Os menores escores pertencem à Venezuela (10), Zimbabwe (23), Nigéria (24) e Rússia (26), todos com valores significativamente abaixo da média global de 42 pontos. Na faixa intermediária, encontram-se países como Equador (29), Peru (30), Quênia (31), Indonésia (34), Colômbia (40), Tanzânia (40), África do Sul (41), Cuba (42) e Jordânia (46). Apenas três países-origem ultrapassam a marca de 50 pontos: Malásia (50), UK (70) e Canadá (75), sendo os dois últimos países de alta renda cujos estudos, contudo, examinam contextos de países africanos e do Sul Global.

Tabela 4

Estudos de acordo com o contexto institucional

Temas tratados	Cenário das organizações
Administração pública direta	Governos locais, ministérios, departamentos e agências governamentais
Contratação pública e gestão orçamentária	Processos licitatórios, gestão de receitas e despesas públicas
Empresas estatais e entidades descentralizadas	Organizações públicas com autonomia administrativa ou interface público-privada
Sistemas de integridade e governança	Controles internos, compliance, gestão de riscos e unidades de auditoria

Fonte: Elaboração própria.

Os artigos também variaram quanto ao contexto institucional examinado. Parte significativa dos estudos tem como cenário organizações públicas (administração direta, governos locais, entidades descentralizadas), frequentemente em setores sensíveis do ponto de vista de risco de fraude, como contratação pública, saúde, educação e gestão de receitas. Outros concentram-se em empresas estatais ou em organizações privadas com forte interface pública, explorando o papel da auditoria forense em ambientes regulados. Há ainda trabalhos que enfatizaram, de maneira mais ampla, o papel da auditoria forense nos sistemas de integridade e na governança corporativa, sem se restringir a um setor específico.

Tabela 5

Estudos versus categorização por Continentes

Eixo temáticos	%	Continente
I - Comportamento e governança	34	América, África, Ásia
II - Capacitação e prática profissional	16	América, África, Ásia
III - Tecnologia e informática forense	9	América, África, Ásia
IV - Prevenção de fraudes e controle interno	41	América, Europa, África, Ásia

Fonte: Elaboração Própria.

Por fim, a literatura analisada foi agrupada em quatro categorias. A primeira

destacou que a eficácia da auditoria forense depende de sua integração a estruturas de governança, gestão de riscos, integridade e responsabilização, sendo insuficiente a mera existência de controles formais. A segunda evidenciou que o desempenho do auditor forense requer competências técnicas, investigativas, jurídicas, analíticas e éticas. A terceira enfatizou o uso crescente de tecnologias, como análise de dados, mineração de informações e ferramentas de informática forense para identificação e preservação de evidências. A quarta categoria demonstrou que a auditoria forense contribui, não apenas para detectar fraudes, mas também para fortalecer controles internos, programas de compliance, políticas de integridade e práticas de gestão de riscos.

4.2 Discussão dos Resultados

O estudo da temática auditoria forense para o combate à corrupção pode ainda ser considerado recente ao redor do mundo (Vargas, 2015; Agbeyi & Osugba, 2019; Álava et al., 2021; Olusola & Olateru-Olagbegi, 2021; Encarnación, V. R. (2023). Mokhomole (2023). Rifai (2023) Akenbor & Ironkwe (2014) Ali & Hafidh 2024; Aime et al., 2025; Guardia et al., 2025; Munyepwa, 2025).

Ainda não está claro se a emergência da auditoria forense no âmbito das EFS decorre da necessidade de fortalecer o combate à corrupção, especialmente em instituições que não dispõem de função jurisdicional, ou se reflete uma ampliação de seu papel como instrumento de prevenção a fraudes, fortalecimento dos controles internos, aprimoramento da governança e promoção da integridade pública.

No que se refere ao primeiro achado, observou-se que a maioria dos estudos foi conduzida em países localizados na África, Ásia e América Latina, cujas EFS, em geral, não exercem função jurisdicional e estão inseridas em contextos marcados por elevados níveis de corrupção (Transparência Internacional, 2026). Esse padrão sugere que a adoção da auditoria forense tende a se desenvolver em ambientes institucionais nos quais há maior pressão por mecanismos de *accountability* e fortalecimento dos sistemas de controle.

Por outro lado, a análise da finalidade atribuída à auditoria forense revelou predominância dos temas prevenção de fraudes e controle interno (41%) e comportamento e governança (34%) (2º achado). Considerados em conjunto, esses eixos correspondem a 75% dos estudos analisados, evidenciando que essa modalidade de auditoria tem sido concebida não apenas como resposta a ilícitos já consumados, mas também como instrumento voltado ao fortalecimento da governança, da integridade organizacional e da gestão de riscos. Tal interpretação é reforçada pelo fato de aproximadamente metade dos estudos apresentar evidências empíricas de sua eficácia na identificação de fragilidades de controle, no aprimoramento da detecção de irregularidades e no aperfeiçoamento dos mecanismos de governança pública.

À primeira vista, esses achados podem parecer contraditórios, mas uma análise mais aprofundada revela que são, na verdade, complementares.

Conforme evidenciado na revisão realizada, a auditoria forense ainda constitui um campo de pesquisa relativamente incipiente, apesar do crescimento observado. Esse estágio de desenvolvimento tem favorecido a formação de múltiplas correntes de aplicação e interpretação, o que ajuda a explicar a ausência de homogeneidade em sua utilização pelas EFS.

Nesse contexto, parte das instituições compreende a auditoria forense como instrumento voltado ao enfrentamento da chamada corrupção estrutural, especialmente em ambientes marcados por fragilidades institucionais e elevados

níveis de percepção da corrupção. Em contrapartida, outras EFS a concebem como mecanismo de fortalecimento dos sistemas de governança, integridade, gestão de riscos e controle interno.

Essa pluralidade de perspectivas sugere que a auditoria forense tem assumido funções que extrapolam a mera investigação de ilícitos. Não por acaso, parte relevante da literatura tem se concentrado na figura do auditor forense, em suas competências multidisciplinares e no uso de métodos e tecnologias de investigação (Ali & Hafidh, 2024; Quimi-Chilán & Mendoza, 2024; Angulo-Rangel et al., 2023; Rifai, 2023).

Diante desse cenário, parece prematuro compreender a auditoria forense exclusivamente como instrumento de combate à corrupção. Tal conclusão decorre, sobretudo, da limitada disseminação de experiências institucionais e da escassez de informações sistematizadas sobre a existência e o funcionamento de unidades especializadas de auditoria forense no âmbito das EFS (GAO, 2024; AGO, 2019; AGSA, 2024; INTOSAI Journal, 2024).

Do ponto de vista da prática, os estudos convergem ao apontar que a auditoria forense tende a ser mais eficaz quando integrada a uma estratégia institucional mais ampla, ancorada em governança, integridade e gestão de riscos. Todavia, observou-se que poucos trabalhos detalham como, na prática, essa integração ocorre. Essa ausência de detalhes operacionais limita a capacidade de replicar boas práticas e de adaptar experiências bem-sucedidas a outros contextos.

O que se pode afirmar, com maior segurança, é que há uma tendência crescente de aproximação das EFS com a temática da corrupção por meio dessa modalidade de auditoria. Esse movimento ocorre tanto por iniciativas endógenas, associadas à ampliação de suas funções e estratégias de fiscalização (INTOSAI, 2013a), quanto por pressões e expectativas provenientes de atores externos, que passaram a demandar maior protagonismo dessas instituições no enfrentamento do fenômeno (Dye, 2007).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria forense pode ser definida como um ramo especializado da auditoria voltado à identificação, análise e comprovação de fraudes, irregularidades e atos ilícitos em organizações públicas e privadas. Nesse contexto, o objetivo desta pesquisa foi analisar o estado atual da auditoria forense no setor público a partir da literatura internacional e discutir sua aplicabilidade por parte das EFS como instrumento de combate à corrupção.

Os resultados da pesquisa revelaram a coexistência de duas compreensões predominantes acerca da auditoria forense no âmbito das EFS. De um lado, identificou-se um grupo de entidades, majoritariamente localizadas na África, Ásia e América Latina, caracterizadas pela ausência de função jurisdicional e inseridas em países com elevados níveis de percepção da corrupção, que tende a utilizá-la como estratégia de enfrentamento desse fenômeno. Nessa perspectiva, sua aplicação está associada à ampliação da capacidade de investigação, detecção e responsabilização por atos ilícitos.

De outro lado, observou-se um conjunto de EFS que compreende a auditoria forense sob uma perspectiva mais abrangente, concebendo-a como instrumento de prevenção a fraudes, fortalecimento dos controles internos, aprimoramento da governança, gestão de riscos e promoção da integridade pública. Essa interpretação encontra respaldo na predominância dos estudos voltados aos eixos prevenção de fraudes e controle interno e comportamento e governança, sugerindo que a auditoria forense vem gradualmente ampliando seu campo de atuação para além da resposta

a eventos de corrupção já consumados.

Como as evidências apontam, majoritariamente, em relação ao primeiro grupo, prevalece a percepção da auditoria forense como instrumento de combate à corrupção. Todavia, essa compreensão deve ser vista com cautela, diante da ainda limitada difusão de metodologias, práticas e experiências de aplicação pelas EFS e aprofundada em pesquisa futuras.

Dentre as limitações do estudo, destacam-se a dependência de fontes secundárias, o uso de bases de dados abertas e a heterogeneidade terminológica entre países, o que dificulta comparações diretas de conceitos e práticas. Ademais, grande parte dos trabalhos analisados baseia-se em desenhos transversais, amostras reduzidas ou percepções de profissionais, havendo ainda poucos estudos longitudinais.

REFERÊNCIAS

Agbeyi, M., & Osugba, S. (2019). The use of forensic audit in curbing fraud in the public sector (A study of local governments in Delta State). International Journal of Commerce and Management Research, 5(1), 163–171.

Aime, J. M., Celis, D. H., Gonzales, W. E. C., Vallejos, J. P. H. C., & Curi, O. E. P. (2025). Incidencia de la auditoría forense en la disminución de la corrupción de funcionarios públicos. Revista Minerva, 6(18), 78–88.

Akenbor, C., & Ironkwe, U. (2014). Forensic auditing techniques and fraudulent practices of public institutions in Nigeria. Journal of Modern Accounting and Auditing, 10(4), 451–459.

Alao, O., Adegbie, F. F., & Ogundajo, G. O. (2023). Forensic accounting techniques and corruption in the public sector of South-West, Nigeria. Archives of Business Research, 11(9), 50–64. https://doi.org/10.14738/abr.119.15467

Álava, W. J. T., Lindao, M. A., Mena, K. S., & Soriano, G. M. (2021). Auditoría financiera-forense como herramienta de control y detección de fraude en la provincia de Santa Elena. Universidad y Sociedad, 13(4), 267–276.

Ali, H. R., & Hafidh, H. A. (2024). Literature review on forensic auditing. International Journal of Management and Economics, 6(1), 134–138.

Angulo-Rangel, A., Rodríguez-Márquez, R., & Figueroa-Royero, L. (2023). Auditoría forense: detención del fraude financiero en organizaciones latinoamericanas. Revista Misión Jurídica, 16(25), 277–289.

Asian Organization of Supreme Audit Institutions. (2020). The role of SAIs in detecting fraud and corruption. https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2020/05/Articles-on-Role-of-SAIs-in-detecting-Fraud_ASOSAI-.pdf

Asociación Interamericana de Contabilidad. (2024). Manual de procedimientos de auditoría forense (1.ª ed. electrónica). AIC.

Auditor General South Africa. (2024). Experienced professionals. https://www.agsa.co.za/Careers/ExperiencedProfessionals.aspx

Badillo Ayala, J. G. (2008). Auditoría forense: más que una especialidad profesional, una misión: prevenir y detectar el fraude financiero (Versión 2.1).

Baglioglu, M. (2020). Forensic audit. https://agp.gov.pk/SiteImage/Misc/files/Article-27%20FORENSIC%20AUDIT.pdf

Bahaweres, R. B., Trawally, J., Hermadi, I., & Suroso, A. I. (2021). Forensic audit using process mining to detect fraud. Journal of Physics: Conference Series, 1779, 012013. https://doi.org/10.1088/1742-6596/1779/1/012013

Bardin, L. (2011). Análise de conteúdo. Edições 70.

Bautista, G. W. (2016). Auditoria forense. Trascender, Contabilidad y Gestión, (2), 34–43.

Botelho, A. C. M. de P. (2010). Corrupção política: Uma patologia social. Fórum.

Cascón, F. C. (2011). Corrupción en el sector privado (I): La corrupción privada y el derecho privado patrimonial. Iustitia. https://revistas.ustabuca.edu.co/index.php/IUSTITIA/article/view/885/687

Conselho Federal de Contabilidade. (2025). Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TP 01 (R2) – Perícia Contábil. CFC.

Dobrowolski, Z. (2020). Forensic auditing and weak signals: A cognitive approach and practical tips. European Research Studies Journal, 23(Special Issue), 247–259.

Dye, K. M. (2007). Corruption and fraud detection by supreme audit institutions. In A. Shah (Ed.), Performance accountability and combating corruption (pp. 303–321). The World Bank.

Encalada Encarnación, V. R. (2023). Auditoría forense: riesgo de auditoría, fraude y materialidad. Suma de Negocios, 14(31), 122–135. https://doi.org/10.14349/sumneg/2023.V14.N31.A4

Flores, A. E. R. (2009). Auditoría forense. Quipukamayoc: Revista de la Facultad de Ciencias Contables, 16(32), 65–93.

Goto, R. (2020). O combate à corrupção sob a ótica dos objetivos de desenvolvimento sustentável. In M. A. B. de Paula & R. P. A. de Castro (Coords.), Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção: integridade para o desenvolvimento (2.ª ed., pp. 45–51). Fórum.

Government Accountability Office. (2024). Forensic Audits and Investigative Service (FAIS). https://www.gao.gov/about/careers/our-teams/FAIS

Hernández, J. J. M., Hernández, H. A. G., Reyes, A. N. D., & Rozo, L. C. S. (2018). Uso de las técnicas de recolección de la información en una auditoría forense. Pensamiento Republicano, (8), 13–29. https://doi.org/10.21017/Pen.Repub.2018.n8.a29

Huamani, E. J. G., Aime, J. M., Celis, D. H. & Vallejos, J. P. H. C. (2025). Auditoría

forense para la reducción de la corrupción de funcionarios en el sector gubernamental. Impulso: Revista de Administración, 5(12), 458–471. https://doi.org/10.59659/impulso.v.5i12.196

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. (2019). Projeto Lupa nas Compras Públicas. IBPT. https://ibpt.org.br/corrupcao-nao-custa-so-dinheiro-os-impactos-dos-desvios-para-o-brasil/

International Journal of Government Auditing. (2024). SAI Peru regional anti-corruption mega operation control underway. International Journal of Government Auditing. https://www.intosaijournal.org/journal-entry/nib-peru-spring2020/

INTOSAI. (2013a). A UN-INTOSAI joint project: Collection of important literature on strengthening capacities of Supreme Audit Institutions on the fight against corruption.

INTOSAI. (2013b). ISSAI 400 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade (Tradução do Tribunal de Contas da União).

INTOSAI. (2016). ISSAI 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade (Tradução do Tribunal de Contas da União).

INTOSAI. (2017). ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (Tradução do Tribunal de Contas da União).

INTOSAI. (2019). GUID 5270 – Guideline for audit of corruption prevention.

Mandal, A., & Amilan, S. (2023). Evaluating the perceived usefulness and fairness of forensic accounting and investigation standards. Journal of Financial Regulation and Compliance, 31(5), 754–769.

Mokhomole, T. D. (2023). The role and impact of forensic investigations unit in the fight against fraud, corruption, irregularities, financial misconduct and maladministration in the public sector of South Africa. Khazanah Hukum, 5(1), 18–32. https://doi.org/10.15575/kh.v5i1.22605

Munyepwa, K., Ranganayi, C., Mudzengerere, L., Mutongereni, N., Gwesu, N. C., & Machaka, T. H. (2025). The role of forensic accounting in combating public sector corruption in Zimbabwe. International Journal of Financial, Accounting, and Management, 7(1), 177–195. https://doi.org/10.35912/ijfam.v7i1.2959

Nandini, N. S., & Ajay, R. (2021). A study on impact of forensic audit towards investigation and prevention of frauds. Asian Journal of Management, 12(2), 186–192. https://doi.org/10.52711/2321-5763.2021.00028

National Audit Office of the Kingdom of Bahrain. (2021). The National Audit Office (NAO) holds second forensic audit training course. https://www.nao.gov.bh/en/article/the-national-audit-office-nao-holds-second-forensic-audit-training-course1

Ochoa, M., Sepúlveda, E., Ramírez, O., & Velásquez, M. (2022). La auditoría forense desde una revisión conceptual, metodológica y empírica. Revista Visión Contable,

(25), 153–168. https://doi.org/10.24142/rvc.n25a8

Office of the Auditor General of the Republic of Zambia. (2019). Specialized audits. https://www.ago.gov.zm/?page_id=5235

Olusola, L., & Olateru-Olagbegi, A. (2021). Combating corruption in Nigeria: The role of forensic accounting. International Journal of Research in Commerce and Management Studies, 3(4), 177–192. https://doi.org/10.38193/IJRCMS.2021.3405

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, 372, n71. https://doi.org/10.1136/bmj.n71

Piñaloza, D. V. R. (2020). La auditoría forense como herramienta en la detección de delitos. Revista Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores, 7(Ed. especial), Art. 22.

Quimi-Chilán, D. D., & Mendoza, L. P. (2024). Auditoría forense en América Latina: una revisión sistemática de literatura científica durante el periodo 2012–2022. Revista Universidad y Sociedad, 16(1), 178–187.

Ramírez, S. X. C. (2020). Aplicación de informática forense en auditorías gubernamentales para la determinación de indicios de responsabilidad penal con delitos informáticos en Ecuador, México y Perú, 2007–2019. Estado & Comunes: Revista de Políticas y Problemas Públicos, 2(11), 135–153.

Ribas Junior, S. (2014). Corrupção pública e privada: quatro aspectos: ética no serviço público, contratos, financiamento eleitoral e controle. Fórum.

Rifai, A. T. F., Ibrahim, A. B., Alrip, I., Rastiawaty, & Faisal, M. (2023). Forensic audit in revealing criminal action of government's goods/services procurement corruption. Russian Law Journal, 11(9s), 297–304.

Rodríguez Salinas, J. (2023). Auditoría forense en la era de la inteligencia artificial, un enfoque vanguardista para combatir el fraude financiero. Punto de Vista, 14(21), 99–118.

Transparency International. (2026). Corruption perceptions index 2025. Transparency International. Relatório CPI 2025

United Nations. (2023). *Explainer: How the UN is promoting a global commitment to fight corruption*. UN News. https://news.un.org/en/story/2023/12/1144582

Vargas, Y. Z. (2015). La auditoría forense: un mecanismo para detectar el fraude de estados financieros en Colombia. Inquietud Empresarial, 15(2), 13–36. https://doi.org/10.19053/01211048.7607

Vona, L. W. (2012). Fraud risk assessment: Building a fraud audit program. Wiley.