

AUDITORIA BASEADA EM RISCOS: A RELEVÂNCIA DO GESTOR DA SEÇÃO DE SUBSISTÊNCIA NA PREVENÇÃO DE RISCOS NA AFA¹

RISK-BASED AUDIT: THE RELEVANCE OF THE SUBSISTENCE SECTION MANAGER IN RISK PREVENTION AT AFA

Lucas Coelho de Andrade²
Paulina Montejano³

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo analisar a aplicação da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) na Seção de Subsistência da Academia da Força Aérea (AFA), focando na atuação do gestor da Seção como parte da primeira linha de defesa. A pesquisa buscou entender como a ABR contribui para a mitigação de riscos e para a melhoria da gestão de recursos e processos operacionais no âmbito militar. A metodologia adotada é de natureza qualitativa e exploratória, com base em revisão bibliográfica, análise de documentos institucionais, leis e aplicação de conceitos teóricos de autores reconhecidos na área de gestão de riscos e auditoria. Ademais, foi realizada uma visitação *in loco* com objetivo de investigar a atuação do gestor com as práticas de auditoria, com base em um roteiro semiestruturado de perguntas. Na ida ao local, o gestor foi questionado como ele faz para mitigar os riscos da Seção sob sua responsabilidade e a forma como gerencia os recursos disponíveis a fim de obter maior grau de eficiência. Os resultados indicam que, embora a ABR seja tradicionalmente aplicada de forma sistemática e formal, na prática, a Seção de Subsistência da AFA adota uma abordagem objetiva, adaptando as metodologias teóricas às realidades operacionais e aos recursos disponíveis. A pesquisa revelou que os indicadores são fundamentais para o monitoramento da eficiência e a alocação de recursos, permitindo ajustes contínuos nas operações diárias. Esses indicadores também auxiliam no planejamento estratégico, garantindo que a operação esteja alinhada com as necessidades do efetivo e com os recursos financeiros disponíveis.

Palavras-chave: Auditoria Baseada em Riscos (ABR); Auditoria Interna; Seção de Subsistência.

¹Artigo de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Formação de Oficiais Intendentes (CFOInt) da Academia da Força Aérea (AFA).

² Cadete Intendente do 4º Esquadrão (Turma *Ártemis*, 2025).

³ Docente na Academia da Força Aérea. Doutora em Educação pela Universidade Federal de São Carlos (UFSCar). Possui graduação em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário das Faculdades Associadas de Ensino. Academia da Força Aérea. E-mail: paulimontejano@gmail.com.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the application of Risk-Based Auditing (RBA) in the Subsistence Section of the Brazilian Air Force Academy (AFA), focusing on the role of the Section's manager as part of the first line of defense. The research sought to understand how RBA contributes to risk mitigation and to the improvement of resource management and operational processes within the military context. The methodology adopted was qualitative and exploratory in nature, based on a literature review, analysis of institutional documents and laws, and the application of theoretical concepts from recognized authors in the field of risk management and auditing. Additionally, an on-site visit was conducted with the purpose of investigating the manager's interaction with the third line of defense, guided by a semi-structured interview script. During the visit, the manager was asked how he mitigates risks within the Section under his responsibility and how he manages the available resources to achieve greater efficiency. The results indicate that, although RBA is traditionally applied in a systematic and formal manner, in practice, the AFA's Subsistence Section adopts an objective approach, adapting theoretical methodologies to operational realities and available resources. The research revealed that indicators are essential for monitoring efficiency and allocating resources, allowing for continuous adjustments in daily operations. These indicators also support strategic planning, ensuring that operations are aligned with the needs of the personnel and the available financial resources.

Keywords: *Risk-Based Auditing (RBA); Internal Auditing, Subsistence Section.*

INTRODUÇÃO

Desde o período colonial, as práticas de execução da Administração Pública passaram por uma constante evolução. Uma das manifestações dessa evolução está nos instrumentos de controle utilizados para garantir a observância dos princípios administrativos, como o princípio da legalidade (Bresser Pereira, 2001). A auditoria interna é um desses instrumentos, e sua finalidade é identificar, avaliar e mitigar os riscos da organização, promovendo a conformidade e a eficiência dos processos. Além disso, ela contribui para a manutenção dos pilares da governança, que incluem a transparência, prestação de contas, equidade e responsabilidade corporativa (Castro, 2011).

Sobre os avanços nesta área Caruso (2016) explicou que, a auditoria inicialmente se concentrava apenas na conformidade das informações. Posteriormente, o foco passou a ser a identificação de irregularidades e fraudes, até alcançar um enfoque voltado para os riscos dos negócios e os controles internos estabelecidos pelos gestores.

A Auditoria Baseada em Riscos (ABR) representa uma evolução significativa no campo da auditoria interna, ao incorporar uma abordagem preventiva, sistemática e orientada por riscos (Pommerening; Bencke, 2011). Essa metodologia reflete uma mudança de paradigma, em que o

foco passa a ser a antecipação e o tratamento dos riscos mais relevantes, contribuindo para o alcance dos objetivos organizacionais (Castro, 2018). No setor público, a ABR foi incorporada ao modelo das Três Linhas de Defesa, estrutura que orienta a atuação das organizações quanto à governança e à gestão de riscos (Ministério da Defesa, 2022). Nesse modelo, a auditoria interna, como terceira linha, atua de forma independente, avaliando a eficácia dos controles internos e da gestão de riscos promovidos pelas duas primeiras linhas: a gestão operacional e as funções de controle e conformidade.

De acordo com o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil, 2020), a ABR é uma metodologia que se integra ao *framework* de gestão de riscos da organização, tornando-se um instrumento estratégico para o fortalecimento da governança, da integridade e da economicidade no serviço público. Segundo Castro (2008), a adoção desse modelo promove uma abordagem mais integrada, onde cada linha de defesa desempenha um papel específico na identificação, mitigação e resposta aos riscos organizacionais.

O Comando da Aeronáutica (COMAER) é um órgão ligado à Administração Pública Direta e está sujeito a todas as determinações advindas dos órgãos de controle público como a Controladoria Geral da União (CGU). O COMAER conta com o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR) que é responsável pela auditoria interna e aplica as atividades em todas as unidades da Força Aérea, o CENCIAR a ele compete a gestão da base normativa. Nesse âmbito, todas as normativas da Força Aérea Brasileira (FAB) são pautadas no Manual de Governança, pela Diretriz do Comando da Aeronáutica (DCA) 16-2 de 2022. Neste manual estão contidos pressupostos normativos da CGU, como a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU N° 01/2016. Esse alinhamento assegura a aplicação de padrões de governança e controle em conformidade com a administração pública federal.

Dentro dessa estrutura, a Academia da Força Aérea (AFA) é uma unidade gestora e executora deste Comando. Uma instituição pública de ensino superior voltada para a formação intelectual e militar dos futuros líderes da Força Aérea, cujos quadros são de aviação, de intendência e de Infantaria. A Seção de Subsistência da AFA, o rancho, está submetida ao Sistema de Subsistência do Comando da Aeronáutica (SISUB). O militar que ocupa o cargo de gestor operacional da Seção de Subsistência é um Oficial formado na AFA do Quadro de Oficiais Intendentes e dele são cobradas algumas exigências como o gerenciamento de riscos e manutenção de controles internos, além das exigências previstas no PPOA (Perfil Profissional dos Oficiais da Aeronáutica).

Diante do exposto, este trabalho propõe-se a responder a seguinte pergunta: **“Como o gestor da Seção de Subsistência da Academia da Força Aérea contribui, na prática, com a ABR na terceira linha de defesa ?”**.

A importância deste trabalho reside em buscar respostas de como a gestão de riscos pode fortalecer o controle interno, prevenir irregularidades e melhorar a eficiência dos processos administrativos, ao mesmo tempo em que se alinha às práticas de governança na promoção da transparência e da responsabilidade na administração pública.

A pesquisa em questão é relevante porque ela destacou a importância da atuação do gestor não apenas na mitigação de riscos imediatos, mas também na consolidação de uma cultura organizacional voltada para a gestão eficiente de riscos e para a melhoria contínua dos processos de auditoria e controle. Ela não se limitou a responder perguntas existentes, mas também possibilitou gerar novas indagações, impulsionando assim o desenvolvimento do conhecimento sobre o assunto.

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar o papel desempenhado pelo gestor da Seção de Subsistência e sua contribuição para a eficácia da ABR. Os objetivos específicos elencados foram: investigar os conceitos e metodologias relacionados à ABR, compreendendo sua aplicação no fortalecimento da governança e na gestão de riscos em organizações públicas e militares. Em seguida, explorar o papel, a estrutura e as funções atribuídas ao gestor da Seção de Subsistência, com ênfase em suas responsabilidades no âmbito da primeira linha de defesa, especialmente no que tange à implementação de controles internos e à mitigação de riscos. Por fim, analisar de que maneira os controles internos implementados pelo gestor impactam a eficácia da auditoria interna na prevenção de fraudes e erros, tomando a ABR como uma ferramenta estratégica de suporte à eficiência organizacional.

A pesquisa se baseia em uma revisão bibliográfica sobre práticas de gestão de riscos, governança e controles internos, com foco na aplicação desses conceitos em ambientes públicos e militares. A análise dos controles internos implementados pelo gestor da seção de subsistência buscou evidenciar o impacto dessas ações na eficácia da auditoria interna, demonstrando como a ABR pode ser utilizada como ferramenta estratégica para aprimorar a prevenção de falhas e fortalecer a governança.

1 AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna emergiu como uma função crítica no contexto da expansão das operações comerciais e da necessidade crescente de controles internos robustos e padrões processuais. Com essa expansão, os proprietários de empresas não podiam mais supervisionar pessoalmente cada etapa das diversas atividades da empresa. Assim, a principal preocupação dos gestores passou a ser a prevenção de fraudes. Segundo Castro (2011, p. 372), "a auditoria interna passou a ser vista de forma diferente após a fundação do Institute of Internal Auditors, e, gradualmente, começou a ter enfoque no controle administrativo, cujo objetivo era avaliar a eficácia, a eficiência e a efetividade da aplicação de controles internos".

A auditoria interna é um instrumento de controle do poder público, tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, oferecendo dados para a melhora dos processos e da gestão de controles internos. Attie (2006, p.52 *apud* Lisboa, 2012) explica que:

[...] a importância da auditoria interna em suas atividades de trabalho serve para a administração como meio de identificar se todos os procedimentos internos, políticas definidas pela companhia, sistemas contábeis e controles internos estão sendo efetivamente seguidos e se todas as transações realizadas estão refletidas corretamente.

A auditoria interna é destacada na literatura como uma atividade fundamental para as organizações de um modo geral. Na medida em que ela oferece uma visão imparcial de como as coisas funcionam internamente, a auditoria contribui com o impedimento de improbidades e impropriedades, e também de garantir que tudo seja utilizado da melhor maneira possível. A eficácia desse mecanismo pode ser determinante para o sucesso gerencial, especialmente no que diz respeito à prevenção de erros e fraudes, bem como na otimização de recursos. Nesse contexto, Castro (2011, p.374) afirma que "a função básica da auditoria interna é avaliar a adequação e a eficácia do controle interno, bem como a qualidade e o desempenho do órgão em que atua. Ela funciona como um controle gerencial para a alta administração."

Para Pinheiro Júnior (2014), a auditoria interna já passou por três paradigmas: inicialmente voltada à observação e contabilização, depois focada nos controles internos e, mais recentemente, com uma abordagem voltada aos riscos estratégicos da organização. Esse novo paradigma visa alinhar os processos internos com os objetivos e os riscos críticos do negócio. Este ressalta que: "a valorização recente da auditoria interna está diretamente ligada à necessidade de estruturas de controle interno mais robustas, impulsionadas pelas exigências do mercado e pelas boas práticas de governança corporativa."

Nesse contexto, destaca-se o modelo das três linhas de defesa, que tem sido amplamente adotado por organizações públicas e privadas, inclusive no âmbito do Comando da Aeronáutica, conforme a DCA 16-2 (2022). Esse modelo tem por objetivo garantir que os riscos sejam devidamente identificados, monitorados e mitigados, promovendo a eficácia da gestão e a conformidade com os princípios da administração pública.

Como consta no IIA (Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2020), “a primeira linha de defesa é composta pelos gestores e responsáveis diretos pelas atividades operacionais”. Eles assumem a responsabilidade primária pela identificação e controle dos riscos inerentes aos seus processos. Nessa abordagem, o gestor não é apenas um executor de tarefas administrativas, mas também o primeiro agente de prevenção, controle e resposta a riscos. Seu papel é essencial na implementação de controles internos eficazes e na criação de uma cultura organizacional voltada à integridade e à eficiência.

Segundo o IIA (2020), “os controles são desenvolvidos como sistemas e processos sob a orientação da gestão operacional”. Por isso, a atuação diligente do gestor na primeira linha de defesa é determinante para o sucesso das demais linhas. Ele deve garantir a implementação efetiva dos procedimentos, supervisionar as atividades e zelar para que falhas e desvios sejam prontamente detectados e corrigidos. A ausência de uma primeira linha atuante pode comprometer toda a estrutura de controle e fragilizar a governança como um todo. Na FAB os gestores de OM ocupam essa posição e desempenham os seguintes papéis, conforme disposto na DCA 16-2 (2022): garantir a conformidade, estabelecer e manter estruturas e processos apropriados para o gerenciamento de riscos, manter um diálogo contínuo com o órgão de governança e liderar e dirigir ações e aplicações de recursos para atingir os objetivos organizacionais.

A segunda linha de defesa é formada por funções especializadas em risco, controle e conformidade, que atuam de forma complementar à gestão, oferecendo suporte metodológico, monitoramento e orientação sobre o gerenciamento de riscos e o cumprimento normativo. Essas áreas asseguram que a primeira linha esteja adequadamente equipada para lidar com os riscos sob sua responsabilidade, sem substituí-la (IIA, 2020). Na FAB, segundo a DCA 16-2 (2022), a segunda linha de defesa é constituída pelas Assessorias de Governança (AsGov) dos Órgãos de Direção Setorial da Aeronáutica (ODSA), as quais devem garantir que as OM subordinadas que constituem a primeira linha de defesa estejam cumprindo suas funções de acordo com a metodologia estabelecida pelo COMAER.

A terceira linha de defesa é representada pela auditoria interna, que atua de forma independente e objetiva para avaliar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos das duas primeiras linhas. Sua função é oferecer avaliações imparciais e recomendações à alta administração, contribuindo para o aperfeiçoamento contínuo da organização. Conforme o IIA (2020), a auditoria interna deve ser estruturada de modo a assegurar sua autonomia e profissionalismo, com reporte direto à alta administração e ao órgão de governança. Sua atuação é crucial para garantir que as duas primeiras linhas estejam funcionando conforme planejado e em alinhamento com os objetivos estratégicos da organização. Na FAB, o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR), cumpre essa função. Segundo a DCA 16-2 (2022), a auditoria interna deve prover avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma com a primeira e segunda linhas de defesa alcançam os objetivos de gerenciamento de riscos e controle.

2 AUDITORIA BASEADA EM RISCOS

A Auditoria Baseada em Riscos (ABR) concentra-se nas partes mais importantes de uma empresa, analisando os riscos que podem afetar seus objetivos. Como destacado por Griffiths (2005), a ABR se concentra em processos e metodologias que agregam maior valor ao trabalho da auditoria, garantindo que os recursos sejam aplicados de forma eficiente e estratégica. Nesse sentido, a ABR se diferencia por sua capacidade de melhorar a governança e a gestão de riscos. A ABR utiliza a gestão de riscos da organização como efeito preventivo para o risco. Pardini (2019, p. 5) conceitua risco como “a probabilidade de ocorrência de eventos associados à perda ou um evento adverso que impacta negativamente a capacidade da organização em alcançar os objetivos estabelecidos, sejam eles operacionais ou estratégicos”.

Segundo Castro (2018), a ABR se destaca por permitir que o processo de auditoria seja conduzido de maneira mais estratégica, priorizando áreas críticas para o desempenho da organização. Ao identificar e avaliar os riscos mais relevantes, ela possibilita uma alocação eficaz dos recursos, concentrando os esforços nos pontos de maior vulnerabilidade. Nesse aspecto, a metodologia busca identificar, medir e priorizar os riscos mais significativos para possibilitar a focalização das áreas a serem auditadas.

Diferentemente da auditoria tradicional, que se concentra predominantemente na verificação dos controles internos, a ABR direciona seu foco para a postura da alta administração diante dos

riscos. Essa mudança representa um avanço significativo, pois a auditoria deixa de ter uma atuação apenas corretiva, tornando-se uma ferramenta preventiva (Pommerening; Bencke, 2011).

Para Pinheiro Junior (2014), deve-se fazer uma avaliação de maturidade da organização para que seja possível a aplicação da ABR. A maturidade da organização é definida por uma característica chave, e com base nessa característica, será aplicada um tipo de abordagem.

No quadro abaixo foi sintetizado as informações correlação ao grau de maturidade da organização, a característica chave e a abordagem da auditoria interna.

Quadro 1 Abordagem da Auditoria Interna face à maturidade de riscos

Maturidade de risco	Característica chave	Abordagem da Auditoria interna
Ingênuo	Nenhuma abordagem formal desenvolvida para a gestão de riscos.	Promove gestão de Riscos e se baseia em método alternativo de planejamento de auditorias.
Consciente	Abordagem tradicional de gestão de riscos, onde cada área da organização gere seus próprios riscos.	Promove um processo formal de gestão de riscos (ERM) e se baseia em método alternativo de planejamento de auditorias.
Definido	Estratégia e políticas implementadas e comunicadas. Apetite por riscos (o nível de risco que a gestão decidiu aceitar) definido.	Facilita a gestão de riscos/se relaciona com a gestão de riscos feita pela Gestão, conforme apropriado.
Gerenciado	Abordagem corporativa para a gestão de riscos desenvolvida e comunicada.	Audita os processos de gestão de riscos e utiliza a gestão de riscos feita pela Gestão, conforme apropriado.
Habilitado	Gestão de riscos e controles internos totalmente incorporados às operações.	Audita os processos de gestão de riscos e utiliza a gestão de riscos feita pela Gestão, conforme apropriado.

Fonte: Cicco (2007, pgs. 34 e 35).

A Tabela acima apresenta a relação entre o nível de maturidade da gestão de riscos de uma organização e a abordagem adotada de auditoria interna. Em ambientes com baixa maturidade, como no nível Ingênuo, a auditoria atua promovendo a cultura de riscos e utilizando métodos alternativos de auditoria. À medida que a maturidade evolui para os níveis Consciente e Definido, a auditoria passa a apoiar e se relacionar com a gestão de riscos já existente. Nos estágios mais

avançados, Gerenciado e Habilitado, a auditoria interna realiza avaliações formais dos processos de gestão de riscos, utilizando-os como base para suas auditorias. Isso demonstra que quanto maior a maturidade da gestão de riscos, mais estratégica e integrada se torna a atuação da auditoria interna.

Conforme Pinheiro Junior (2014), avaliar e relatar essa maturidade aos gestores e ao comitê de auditoria é um passo crucial para verificar a eficácia dos processos de gestão e controle. Essa análise fornece uma visão inicial sobre a governança, o tratamento de riscos-chave e a qualidade dos registros e relatórios de risco.

A governança, nesse contexto, é entendida como o conjunto de práticas que asseguram o direcionamento, o monitoramento e a avaliação da atuação organizacional, garantindo que os interesses institucionais sejam alcançados com integridade e transparência. Andrade e Rossetti (2009, p. 215) destacam como princípios fundamentais da governança a *accountability*, a transparência, a equidade (*fairness*) e a conformidade (*compliance*), pilares essenciais para a legalidade e eficiência administrativa.

De acordo com o Banco Mundial (1992, apud GONÇALVES, 2005), a governança é “o exercício da autoridade, controle, administração e poder de governo”, ou seja, a forma como o poder é aplicado na gestão dos recursos sociais e econômicos de uma nação, com vistas ao desenvolvimento”. Castro (2018) observa que a governança ganha relevância quando as organizações passam a ser administradas por terceiros e não mais por seus proprietários diretos, contexto no qual surgem potenciais conflitos de interesse e riscos à consecução dos objetivos institucionais.

A ABR oferece uma abordagem flexível e adaptativa, permitindo que o auditor não apenas identifique áreas críticas, mas também avalie a eficiência dos controles existentes. Além de reforçar a governança, a ABR pode revelar controles desnecessários ou obsoletos, possibilitando ajustes que melhorem a produtividade e a gestão interna. Como aponta Castro (2011), "A ABR também fornece ao auditor a oportunidade de verificar se os processos administrativos estão sujeitos a controles excessivos, proporcionando a rara oportunidade de recomendar a existência de menos controle se forem identificados métodos obsoletos e ineficientes."

A ABR se demonstra como uma maneira eficaz de contribuir para o fortalecimento da gestão organizacional, estreitando sua conexão com a gestão de riscos já existente. A auditoria poderá redirecionar seus esforços para as áreas mais vulneráveis, proporcionando maior proteção e eficiência. Para Santos e Souza (2022), a implementação da ABR, é uma alternativa conveniente, visto que está ligada diretamente à gestão de riscos já presente na organização, permitindo que as

atividades de auditoria sejam concentradas nas áreas de vulnerabilidade. A ABR é essencial no reforço da gestão organizacional ao direcionar a auditoria para aqueles pontos de maior vulnerabilidade e, assim, proporciona proteção e eficiência.

Na FAB, segundo a Instrução do Comando da Aeronáutica 174-4 (2019), a ABR se materializa por meio do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), que é o documento no qual se registram as atividades de auditoria a serem executadas no ano seguinte à sua elaboração. A principal diretriz para a formulação desse plano é a priorização dos objetos que apresentam maior exposição a riscos, ou seja, aqueles que podem comprometer o alcance dos objetivos da organização.

Por fim, observa-se que os princípios da ABR se alinham com os da administração pública, especialmente o princípio da economicidade, previsto no artigo 70 da Constituição Federal. Este é compreendido como a busca pela melhor relação entre custo e benefício na execução das atividades públicas. Para Araújo (2006), a economicidade refere-se à capacidade de realizar com menor custo; a eficiência, à obtenção de desempenho satisfatório sem desperdícios; e a eficácia, ao cumprimento de metas e objetivos.

3 GESTÃO DE RISCOS

Na ABR, a noção de risco é central, sendo ela que direciona o auditor na identificação e na análise das ameaças existentes. Risco é o evento que pode afetar o alcance dos objetivos da organização, para a auditoria continuar sendo importante tratar estas variáveis, bem como, sugerir medidas para que as ameaças não se concretizem. Neste contexto, Castro (2011) define "risco" como a possibilidade de "alguma coisa não dar certo", sendo qualquer evento que pode impedir ou dificultar a realização de um objetivo.

De acordo com Pardini (2019, p.3), a gestão de riscos desempenha um papel vital no sucesso das organizações, pois permite não apenas identificar e mitigar ameaças, mas também explorar oportunidades que podem impulsionar o crescimento. Ao adotar uma abordagem estruturada, a organização melhora sua capacidade de atingir seus objetivos e se adapta melhor às mudanças no ambiente operacional. Nesse sentido, Pardini (2019, p. 3) afirma que “a gestão de riscos aumenta a capacidade da organização em alcançar seus objetivos, possibilitando a visualização de oportunidades que impactaram positivamente a organização como um todo”.

Segundo Madeira (2010), a gestão de riscos não visa eliminar os riscos, mas sim gerenciá-los de forma eficaz enquanto eles estão presentes nas atividades da organização. Essa abordagem prática permite que as organizações enfrentem os riscos de maneira controlada, em vez de tentar evitá-los completamente, o que é muitas vezes impraticável. Madeira (2010) afirma que "a gestão dos riscos não tem como finalidade eliminar os riscos, pois não se trata de um processo que tenta evitá-los, mas sim de gerenciá-los enquanto existentes nas atividades da entidade."

Conforme a DCA 16-1 (2022), a gestão de riscos no âmbito da FAB configura-se como uma prática estratégica essencial para o fortalecimento da governança da instituição e para o alcance de resultados com eficácia, eficiência e integridade. Em conjunto com os mecanismos de liderança, estratégia e controle, essa gestão visa identificar, avaliar, tratar e monitorar eventos que possam comprometer os objetivos organizacionais, sendo obrigatória para todas as Organizações Militares.

A alta administração é responsável por supervisionar a estrutura de gestão de riscos, garantindo sua efetiva implementação e integração aos processos decisórios e ao planejamento estratégico. Segundo a DCA 16-2, a gestão de riscos é dividida em etapas mostradas na imagem a seguir:

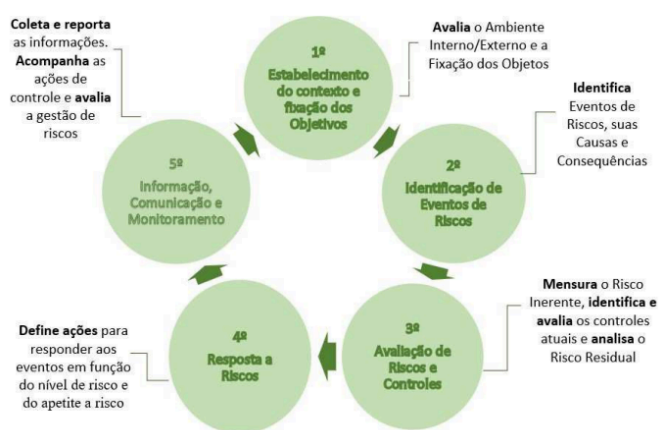


Figura 1 Etapas da Gestão de Risco

Fonte: Extraído da DCA 16-2.

A imagem apresentada ilustra o ciclo de gestão de riscos, um processo contínuo que envolve as etapas de identificação, avaliação, resposta e monitoramento dos riscos dentro de uma organização. Essas etapas garantem que a organização esteja preparada para lidar com os riscos de forma proativa, implementando ações para prevenir falhas operacionais e identificar os riscos antes que eles possam se tornar problemas maiores.

Essa abordagem está diretamente relacionada às ferramentas utilizadas no campo da segurança organizacional e da prevenção de perdas, como a Pirâmide de *Frank Bird*, proposta em 1969 a partir de um estudo estatístico envolvendo cerca de 1,75 milhão de acidentes registrados em 297 empresas de diferentes segmentos. Essa metodologia demonstrou que há uma relação proporcional entre os diferentes níveis de severidade dos acidentes, sugerindo que a maior parte dos eventos graves é precedida por uma larga base de ocorrências menores e de quase acidentes (Bird; Germain, 1985).

A figura 2 sintetiza as ideias trazidas anteriormente:

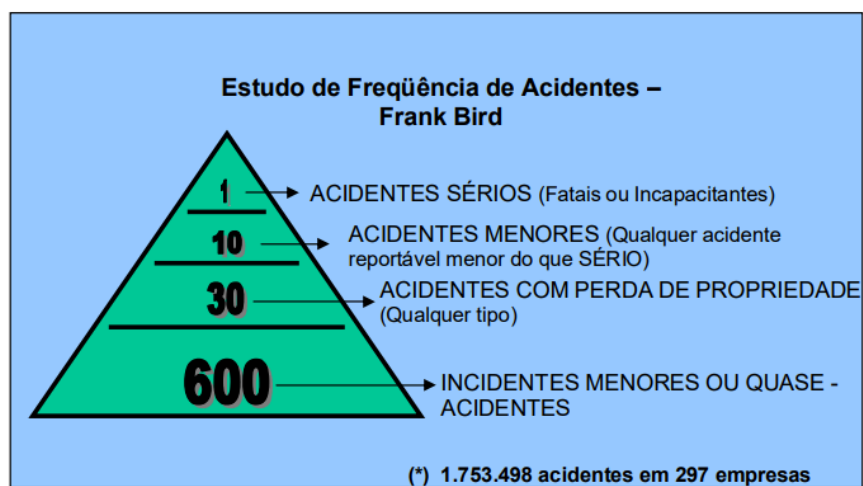


Figura 2 A pirâmide de Frank Bird

Fonte: Extraído de Ferrari *et al.* (2006).

A estrutura da pirâmide está dividida em quatro níveis, com a seguinte proporção média: para cada acidente grave ou fatal, ocorrem cerca de 10 acidentes menores, 30 com danos materiais, e 600 incidentes sem lesões ou quase acidentes. Essa distribuição evidencia que o monitoramento da base da pirâmide, isto é, dos desvios e condições inseguras, é fundamental para a prevenção de ocorrências mais severas, pois revela padrões comportamentais e operacionais negligenciados no cotidiano (Ferrari *et al.*, 2006).

Essa abordagem é utilizada na gestão organizacional por enfatizar a importância de ações preventivas contínuas, controle de rotinas e cultura de segurança. A Pirâmide de Bird representa uma visualização estatística e sustenta uma lógica gerencial, na qual a redução de eventos menos graves está associada à diminuição proporcional da probabilidade de eventos mais críticos (Ferrari *et al.*, 2006).

Aplicada a diferentes realidades institucionais, essa ferramenta pode ser adaptada conforme os registros e especificidades de cada organização, permitindo o desenvolvimento de uma pirâmide própria, que reflita sua realidade operacional. Para tanto, é essencial que haja comprometimento da liderança, cultura de reporte, e programas de melhoria contínua, como demonstrado por estudos de caso na indústria química (Ferrari *et al.*, 2006).

4 AUDITORIA CONVENCIONAL x AUDITORIA BASEADA EM RISCOS

As diferenças entre as metodologias do modelo de Auditoria Convencional e o de Auditoria Baseado em Riscos separam-se em 3 níveis: estratégico, tático e operacional.

A distinção entre Auditoria Convencional e ABR está principalmente no foco de cada abordagem. A Auditoria Convencional concentra-se na avaliação dos controles internos estabelecidos, enquanto a ABR direciona sua atenção para os riscos associados aos negócios, adaptando-se de forma mais dinâmica às ameaças e oportunidades. De acordo com Theiss e Kriek (2009 *apud* Pommerening; Bencke, 2011), "a Auditoria convencional tem enfoque nos controles internos enquanto a ABR está focada nos riscos que envolvem os negócios."

A comparação entre ambas revela diferenças significativas nas abordagens e nos focos de cada método. Enquanto a Auditoria Convencional realiza testes amplos com base em um programa de trabalho fixo e dedica grande parte do tempo a testes e validação, a ABR adota uma abordagem mais direcionada, focando apenas nos controles que mitigam os riscos identificados e gastando mais tempo na análise e levantamento de informações para antecipar e prevenir riscos.

De acordo com Vedode (2009 *apud* Pommerening; Bencke, 2011), a Auditoria Convencional se caracteriza por realizar testes abrangentes com base em um programa de trabalho e focar na inspeção e reação a riscos, dedicando-se extensivamente a testes e validação. Em contraste, a Auditoria Baseada em Riscos adota uma abordagem mais seletiva, concentrando-se nos riscos dos negócios e nos controles que mitigam os riscos relevantes, com um foco maior na análise e levantamento de informações para antecipar e prevenir problemas desde a origem.

Esta comparação pode ser feita através de vários aspectos-chave como foco, direção, enfoque e formato de relatório. A Auditoria Convencional tem como foco as demonstrações financeiras e é direcionada pela conformidade, com um enfoque nas transações e uma equipe predominantemente composta por auditores. Em contraste, a ABR foca no negócio, prioriza a performance, concentra-se em riscos e processos, e conta com uma equipe multidisciplinar.

O fator motivador para essa comparação está em alcançar o maior benefício para a Administração Pública, considerando os princípios administrativos e os princípios de controle, com enfoque no princípio da economicidade. Castro (2011) explicita, em sua obra, os princípios administrativos definidos no artigo 37 da Constituição Federal. Os princípios da Administração Pública consistem na legalidade, impessoalidade, moralidade, probidade administrativa, publicidade e eficiência.

Segundo Castro (2011, p. 21-23), o princípio da legalidade estabelece que o administrador público está sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, devendo seguir o axioma segundo o qual tudo é proibido, salvo se expressamente permitido. O princípio da impessoalidade trata da atuação do administrador, que deve ser norteadada pelo interesse público, impedindo que a administração atue com o propósito de beneficiar ou prejudicar pessoas determinadas. O princípio da moralidade e da probidade administrativa refere-se à disciplina interna da Administração.

Embora a probidade administrativa não seja citada no artigo 37 da Constituição Federal, ela consta em seus parágrafos. Esse princípio impõe ao servidor o dever de agir com honestidade, sem utilizar os poderes e as facilidades do cargo em benefício próprio ou de terceiros. Por fim, o princípio da eficiência objetiva estimular e alcançar os melhores resultados com os recursos disponíveis, sempre ao menor custo possível.

5 SEÇÃO DE SUBSISTÊNCIA DA ACADEMIA DA FORÇA AÉREA

O gestor da Seção de Subsistência é, geralmente, um Oficial de carreira do quadro de Intendência, designado para coordenar as atividades relacionadas à alimentação do efetivo. Suas atribuições são amplas e exigem competências tanto gerenciais quanto relacionais, conforme estabelece a NPA 414-DA (2021a). Este documento estabelece as normas de seu funcionamento, e o gestor tem como função realizar o planejamento, recebimento, armazenamento, preparo e distribuição de alimentos a serem fornecidos ao efetivo da AFA.

Segundo a NPA 414-DA (2021a), o gestor do rancho na AFA, assim como em muitas OMs executoras desse Comando, representa a primeira linha de defesa, com a missão de administrar da melhor forma possível os recursos da FAB. Esse oficial é o responsável pela manutenção da legalidade dentro dos processos desse setor. Entre suas funções está previsto a de evitar ou mitigar as impropriedades e improbidades que possam ocorrer e afetar a missão da organização como um

todo. Nesse sentido, no rancho, o gestor deve se orientar pelas premissas da gestão baseada em riscos de maneira preventiva e como auxílio a 2ª e 3ª linhas de defesa.

A NPA 414-DA (2021a) versa sobre o que o Oficial tem que ser capacitado para realizar funções gerenciais, como a previsão de rancho - supervisionar o correto arraçamento, aquisição, controle, liquidação e registro dos gêneros alimentícios, além de monitorar as atividades dos departamentos das diversas Seções que compõem o Rancho. O rancho da AFA possui 30 Subseções e um total de 93 servidores, composto por 1 civil, 4 oficiais temporários, 1 oficial de intendente, o qual ocupa o cargo de chefia, e 87 graduados e praças que atuam na área operacional.

Conforme previsto nas normas, a designação para funções como Chefe da Seção de Subsistência pode ocorrer após a nomeação do cadete como Oficial Intendente, normalmente a partir do posto de Segundo-Tenente. O PPOA define que tais oficiais devem estar aptos a exercer a gestão de setores como alimentação, hospedagem, transporte e aquisições, integrando o sistema de controle interno da administração pública federal (MCA 36-9).

A Seção de Subsistência desempenha um papel estratégico, integrada ao SISUB, essa seção é responsável por assegurar o provimento alimentar contínuo, adequado e eficiente a todo o efetivo da AFA (ROCA 21-88). A alimentação, entenda-se como refeição fornecida aos militares em atividade, é um direito que está previsto no art. 50, inciso IV, letra “g” do Estatuto dos Militares, Lei nº 6880/1980. No Comando da Aeronáutica, a Seção de Subsistência constitui-se como parte integrante do SISUB, regulamentado pela NSCA 145-1/2024. Trata-se de um conjunto organizado de recursos humanos, materiais, financeiros e infraestruturais voltado ao provimento da alimentação dos militares e, quando previsto em legislação específica, também dos civis vinculados ao COMAER.

A alimentação é considerada elemento estratégico essencial tanto em tempos de paz quanto em situações operacionais, sendo fator determinante para a manutenção da saúde, do moral da tropa e da capacidade de combate. Nesse sentido, o SISUB visa garantir que o fornecimento de refeições ocorra de forma uniforme, eficaz e eficiente, atendendo aos critérios de adequação nutricional, variedade alimentar e custo-benefício (NSCA 145-1/2024).

O sistema é estruturado por meio de elos interdependentes, a saber: o Órgão Central (DIRAD), responsável pela supervisão estratégica; o Órgão de Coordenação (SDAB), que atua na normatização e fiscalização técnica; os Elos Executivos, compostos por unidades que executam diretamente as atividades de rancho; os Elos Usuários, que recebem o apoio alimentar; e os Elos Eventuais, atendidos em situações específicas (NSCA 145-1/2024).

A Seção de Subsistência, portanto, desempenha papel fundamental na operacionalização do SISUB, sendo responsável, entre outras atribuições, pelo planejamento de cardápios, controle de qualidade dos alimentos, gestão de estoques, manutenção de instalações e equipamentos, além da capacitação contínua de seu efetivo. Sua atuação está diretamente relacionada à eficiência logística da Força Aérea Brasileira, contribuindo de maneira decisiva para o cumprimento das missões institucionais (NSCA 145-1/2024).

Nesse contexto, é relevante explorar o papel, a estrutura e as funções desse gestor, com foco em suas responsabilidades na implementação de controles internos e na mitigação de riscos. Compreender sua atuação possibilita identificar recomendações e boas práticas presentes na literatura para aprimorar a interação entre a primeira e a terceira linha de defesa, otimizando a contribuição da gestão operacional para a ABR. Essa integração entre as linhas de defesa é fundamental para assegurar que os riscos sejam gerenciados de maneira eficaz e que a auditoria interna possa atuar de forma estratégica no fortalecimento dos controles internos e na prevenção de fraudes e erros.

METODOLOGIA

Este trabalho classifica-se como uma pesquisa básica com o objetivo de construir uma base teórica sólida e compreender o tema de forma ampla e aprofundada, contribuindo para diversas áreas do conhecimento (Nascimento e Sousa, 2016). O método utilizado de abordagem foi avaliação qualitativa, com a intenção de entender os fenômenos a partir da relação entre o sujeito e o contexto, sem o uso de dados numéricos.

Segundo Creswell (2010), a pesquisa qualitativa é apropriada quando se objetiva entender significados atribuídos pelos sujeitos, padrões de comportamento, contextos organizacionais e dinâmicas sociais, permitindo uma compreensão mais profunda e contextualizada dos dados obtidos. Para isso, foram identificados os principais aspectos relacionados ao tema, além de realizar uma análise contextualizada e específica dos materiais pertinentes (Minayo, 2008).

O estudo em questão é exploratório, pois realizou um levantamento de informações para aproximar o pesquisador do tema abordado (Gil, 2002). De acordo com Gil (2002, p. 44), a pesquisa bibliográfica “[...] é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.” .

Nesse sentido, o estudo utilizou pesquisa bibliográfica para investigar os debates mais atuais sobre Auditoria e o papel do gestor da Seção de Subsistência da Academia da Força Aérea. Para a pesquisa bibliográfica foi realizado um levantamento de trabalhos sobre o assunto, no qual foi contemplado teses, dissertações e obras de autores renomados, como Domingos Poubel de Castro e Willian Attie.

Para a pesquisa documental buscou-se obter informações atualizadas sobre Gestão de Riscos, Auditoria Baseada em Riscos e considerando a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016 e as Diretrizes de Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutica (DCA 16-2, 2017/2022). Gil (2002) menciona que “[...] esse tipo de pesquisa é comum em estudos que buscam informações em documentos públicos, localizados em bibliotecas ou arquivos [...]”.

Para as etapas de análise e discussão, foram utilizados documentos elaborados pelo Comando da Aeronáutica, encontrados no Sistema de Legislação da Aeronáutica (SISLAER), com a finalidade de coletar dados sobre a Seção de Subsistência da Academia da Força Aérea conforme a Norma do Sistema de Controles Internos da Aeronáutica (NSCA 145-1, 2024).

Para o exame de rotina e das responsabilidades que cabe ao gestor do rancho, enquanto responsável pela linha de defesa, foi elaborado um roteiro de perguntas, semiestruturado que serviu de guia para investigar *in loco* a contribuição do gestor para a minimização ou mitigação de riscos em apoio à ABR.

De acordo com Gil (2002), esse tipo de pesquisa permite uma análise mais fiel e próxima da realidade, possibilitando a observação direta das rotinas, estruturas, processos e interações nos locais investigados. No caso deste estudo, a presença no campo favoreceu a coleta de dados não apenas documentais, mas também observacionais, contribuindo para a identificação de práticas, padrões e particularidades do funcionamento da organização analisada.

Assim, o instrumento possibilitou investigar uma série de indicadores como: índice de satisfação de usuários, modo de como é realizado a gestão, análise de receita e despesa, disponibilidade total, falhas operacionais.

ANÁLISES E RESULTADOS

Nesta parte do trabalho seguem apresentados os principais resultados da pesquisa, valendo-se dos indicadores apresentados em toda prestação de contas mensal, sendo eles: satisfação

do consumidor, prevenção de falhas operacionais e riscos imediatos, disponibilidade total, produtividade e análise de receita e despesa.

O índice de satisfação dos usuários é medido de duas maneiras no rancho. Uma delas está prevista na Lei 13.460/2017, que trata da participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública, incluindo a satisfação do usuário. O artigo 23, inciso V, parágrafo 1, estabelece que a pesquisa de satisfação deve ser realizada, no mínimo, uma vez ao ano ou qualquer outro meio que garanta a significância estatística. Na Seção de Subsistência da AFA, essa análise também é realizada com base na quantidade de sobras do alimento. O gestor elaborou uma planilha com os alimentos separados por item e pelo tipo de sobra: sobra limpa (alimento que não foi exposto, logo pode ser reaproveitado), sobra suja (o alimento que foi exposto e não foi utilizado, este alimento não pode ser reaproveitado devido a possível contaminação) e resto ingesta (alimento que sobra no prato e é jogado no lixo). Quando há um aumento significativo de sobras sujas, isso indica que aquele alimento possui um alto índice de rejeição, o que leva o gestor a reduzir a quantidade desse item no cardápio para evitar desperdícios.

A análise de satisfação dos usuários é uma ferramenta importante na gestão de riscos, pois permite a identificação precoce de falhas operacionais que podem comprometer o funcionamento eficiente da unidade. A gestão de riscos envolve o monitoramento contínuo de processos e o controle de variáveis que possam afetar os resultados desejados, como a satisfação dos beneficiários com a alimentação fornecida.

Nesse contexto, a gestão de riscos auxilia ao fornecer dados objetivos para ajustes no cardápio, reduzindo a quantidade de alimentos não consumidos e garantindo que o fornecimento esteja alinhado com as necessidades e preferências dos usuários.

Além disso, o monitoramento das sobras alimentares permite que o gestor identifique padrões e tome decisões informadas, com o objetivo de evitar impactos negativos na operação, como o desabastecimento ou o superdimensionamento de alimentos. Essa análise ajuda a evitar riscos financeiros, já que a redução de desperdícios contribui para a otimização de recursos financeiros, o que é um aspecto fundamental da gestão de riscos dentro da Seção de Subsistência.

Para mitigar os riscos de falhas operacionais no ambiente de trabalho, ou seja, acidente de trabalho, o gestor adotou o conceito da Pirâmide de Bird. Pequenas regras foram instituídas, como a obrigatoriedade do uso de calçado adequado para evitar quedas, que podem resultar em acidentes leves ou graves, dependendo da área de trabalho, e o uso correto de equipamentos de segurança.

Estas são práticas de mitigação de riscos que ajudam a reduzir a probabilidade de acidentes de trabalho. Essas ações visam minimizar falhas operacionais e criar um ambiente de trabalho mais seguro. Assim, essas medidas contribuem para a gestão proativa de riscos, garantindo o bom andamento dos serviços e evitando incidentes que poderiam comprometer a segurança e a eficiência operacional da Seção de Subsistência.

O rancho recebe em média R\$800.000,00 por mês e dispõe de cerca de R\$200.000,00 para efetuar o cardápio semanal. O gestor lida com situações adversas. A estratégia adotada pelo chefe da Seção para contornar o risco de descumprimento de arraçoamento do rancho é utilizar o indicador Previsibilidade, com isso ele adota uma margem de erro estatística de 30% para dia de semana e de 20 % aos finais de semana. Essa margem é adotada para mitigar os riscos às partes contábeis, de produção e para não ultrapassar o teto de gastos.

Outro exemplo de situação que o gestor tem que lidar são os eventos que ocorrem na OM, pois não se recebe recursos a mais para sua realização. Os eventos que mais custosos são o Espadim e o Espadão, anteriormente a esses eventos o gestor monta uma planilha com todos os custos separados por item para que seja confeccionado um gráfico para ver o que está ocasionando mais gastos para tentar amenizar com a implantação de organizações internas da estrutura.

A Reunião da Administração exige o acompanhamento mensal da Disponibilidade Total, esse monitoramento é fundamental para garantir a continuidade do apoio alimentar, evitar o desabastecimento e otimizar o uso dos recursos públicos, relacionado à capacidade de sustentar, em termos financeiros e materiais, o fornecimento de alimentação pelas Unidades de Subsistência. A disponibilidade total é calculada por uma fórmula que é a soma da disponibilidade financeira com a disponibilidade de estoque e dividir pelo consumo.

O gestor deve fazer com que a Disponibilidade Total esteja na parte verde da matriz que é o estado desejável, onde a disponibilidade financeira esteja de acordo com a disponibilidade de estoque, ele obtém esse controle por meio de uma planilha que este faz o cálculo por dia.

A figura 3 evidencia como é a tabela da Disponibilidade Total:

Disponibilidade Financeira Disponibilidade de Estoque	0,00	0,25	0,50	0,75	1,00	1,25	1,50	1,75	2,00	2,25	2,50	2,75	3,00
0,00	0,000	0,250	0,500	0,750	1,000	1,250	1,500	1,750	2,000	2,250	2,500	2,750	3,000
0,25	0,250	0,500	0,750	1,000	1,250	1,500	1,750	2,000	2,250	2,500	2,750	3,000	3,250
0,50	0,500	0,750	1,000	1,250	1,500	1,750	2,000	2,250	2,500	2,750	3,000	3,250	3,500
0,75	0,750	1,000	1,250	1,500	1,750	2,000	2,250	2,500	2,750	3,000	3,250	3,500	3,750
1,00	1,000	1,250	1,500	1,750	2,000	2,250	2,500	2,750	3,000	3,250	3,500	3,750	4,000
1,25	1,250	1,500	1,750	2,000	2,250	2,500	2,750	3,000	3,250	3,500	3,750	4,000	4,250
1,50	1,500	1,750	2,000	2,250	2,500	2,750	3,000	3,250	3,500	3,750	4,000	4,250	4,500
1,75	1,750	2,000	2,250	2,500	2,750	3,000	3,250	3,500	3,750	4,000	4,250	4,500	4,750
2,00	2,000	2,250	2,500	2,750	3,000	3,250	3,500	3,750	4,000	4,250	4,500	4,750	5,000
2,25	2,250	2,500	2,750	3,000	3,250	3,500	3,750	4,000	4,250	4,500	4,750	5,000	5,250
2,50	2,500	2,750	3,000	3,250	3,500	3,750	4,000	4,250	4,500	4,750	5,000	5,250	5,500
2,75	2,750	3,000	3,250	3,500	3,750	4,000	4,250	4,500	4,750	5,000	5,250	5,500	5,750
3,00	3,000	3,250	3,500	3,750	4,000	4,250	4,500	4,750	5,000	5,250	5,500	5,750	6,000

Figura 3 Nível de Disponibilidade Total

Fonte: Extraído da ICA 145-4 (2020)

Sobre o indicador Produtividade, ele irá avaliar a eficiência empregada pelos recursos humanos de cada rancho. O gestor, realiza uma planilha de gestão de efetivo, que informa o número de pessoas trabalhando, além de contabilizar aqueles em serviço, em consultas ou com impedimentos médicos, utilizando o Sistema de Controle de Acesso e Identificação (SCAI) para verificar a produtividade diária da equipe.

Apesar das dificuldades devido à separação do rancho em 30 setores, o gestor, organiza um grupo de comando e controle, onde todas as demandas e *feedbacks* são compartilhados, sendo também disponibilizada uma planilha com dados de toda a seção.

A análise de receita e despesa segue o seguinte critério: a receita do rancho é fixa, com base no valor recebido por militar para fornecer todas as refeições do dia, multiplicado pelo número de dias úteis (27 dias para unidades escolares e 24 dias para unidades normais) e pelo efetivo. As despesas, por sua vez, são variáveis, dependendo do número de pessoas que utilizarão o rancho, se ocorrerão eventos, ou se há a solicitação de cardápios especiais e apoio adicional.

Na teoria, a ABR foca na identificação, priorização e mitigação de riscos que possam afetar os objetivos de uma organização. Ela deve ser preventiva e voltada para a eficiência e eficácia, com foco na alocação estratégica de recursos para os pontos mais críticos e de maior risco, como dito por Pinheiro Júnior (2014) : “[...] a identificação e a mitigação dos riscos, com foco na alocação eficiente de recursos para os pontos mais críticos da organização, garantindo que os objetivos estratégicos sejam atingidos de maneira eficaz e eficiente”. Na Seção de Subsistência da AFA, a ABR é aplicada de maneira pragmática, mas com alguns ajustes, dada a complexidade da operação e as restrições de recursos.

O gestor utiliza a Pirâmide de Bird para reduzir falhas operacionais (como acidentes de trabalho), o que alinha com a teoria de mitigação de riscos da ABR, mas focado em riscos de segurança do trabalho e não apenas nos riscos organizacionais.

A análise de sobras alimentares corrobora com a avaliação do indicador “satisfação do usuário”. Esta é uma maneira de aplicar a teoria da identificação de riscos, porém, de uma forma mais indireta. A teoria sugere usar indicadores quantitativos mais formais, enquanto na prática, o gestor ajusta a quantidade de alimentos oferecidos com base nas sobras e rejeição do efetivo. Isso é uma adaptação da teoria para o contexto real.

Na teoria, a disponibilidade total de recursos financeiros e materiais é essencial para garantir o fornecimento contínuo de serviços e a eficácia da gestão de riscos. A teoria sugere que os recursos sejam sempre alinhados e a disponibilidade total seja monitorada para evitar desabastecimento.

Na prática, a disponibilidade total é monitorada mensalmente, com uma fórmula que soma a disponibilidade financeira com a disponibilidade de estoque e divide pelo consumo diário. O gestor da AFA adota uma margem de erro para contornar a imprevisibilidade e variabilidade de consumo. Na teoria, esse controle seria mais rigoroso, mas na prática, a margem de erro é uma solução para a variabilidade operacional da base, como eventos inesperados ou variações no número de efetivos.

A autoavaliação é um dos pilares da gestão de riscos na ABR, com a necessidade de avaliar continuamente os indicadores de desempenho e a eficácia dos controles internos. A teoria sugere que as organizações devem realizar autoavaliações de forma regular e sistemática, a fim de identificar áreas de melhoria. A autoavaliação não é apenas uma medida de desempenho, mas também um indicador de saúde e produtividade.

O gestor monitora a produtividade e condições de trabalho (como impedimentos médicos e serviços) para garantir que os recursos sejam utilizados de maneira eficiente. A teoria da ABR sugere mais formalidade e sistematização para a autoavaliação, enquanto a prática da AFA adapta isso ao monitoramento diário e ao feedback imediato de cada setor.

O quadro 2 sintetiza as diferenças entre o que é feito na teoria e na prática para cada aspecto:

Quadro 2 Comparativo teórico-prático da aplicação dos princípios da ABR

Aspecto	Teoria	Prática (Percepção do gestor)
Auditoria Baseada em Riscos (ABR)	Identificação, priorização e mitigação de riscos para otimizar a alocação de recursos e garantir a eficiência organizacional.	Pirâmide de Bird e análise de sobras.
Disponibilidade Total	Combinação da disponibilidade financeira com a de estoque, com o objetivo de evitar desabastecimento e garantir a continuidade do fornecimento de alimentação.	Calculada mensalmente, levando em consideração a disponibilidade de estoque e os custos. O gestor usa uma margem de erro para lidar com imprevistos e custos associados a eventos.
Autoavaliação	A autoavaliação contínua é fundamental para melhorar a performance organizacional, utilizando indicadores de desempenho e produtividade.	O gestor realiza autoavaliação com base em planilhas de gestão de efetivo e usa o SCAI para monitorar a produtividade e a saúde da equipe, ajustando as operações conforme necessário.
Primeira Linha de Defesa	Garantir que os controles internos sejam efetivamente implementados e mantidos no dia a dia.	Possui um papel de implementação e monitoramento de controles, mas com ajustes pragmáticos devido às restrições operacionais. Adotam métodos mais adaptáveis e imediatos.

Fonte: Elaboração própria (2025).

O Quadro acima compara a teoria dos princípios da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) com sua aplicação prática na percepção dos gestores. A ABR, na teoria, visa identificar e mitigar riscos; na prática, é aplicada por meio da Pirâmide de Bird e análise de sobras. A Disponibilidade Total combina estoque e orçamento para evitar falhas no fornecimento, sendo monitorada mensalmente com margem de erro para imprevistos. A Autoavaliação é vista como ferramenta de melhoria contínua, sendo realizada com apoio de planilhas e do SCAI. Já a Primeira Linha de Defesa garante a execução de controles internos, sendo implementada com ajustes imediatos e adaptativos diante das limitações operacionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como base os estudos sobre ABR e as normativas que a regem e buscou responder à seguinte pergunta: “Como o gestor da Seção de Subsistência da Academia da Força

Aérea contribui, na prática, com a ABR na terceira linha de defesa?”. Para esse fim, foram analisadas as responsabilidades desse gestor frente aos princípios da ABR, com ênfase na prevenção de riscos, na eficiência da aplicação de recursos públicos e no monitoramento dos controles internos.

Os dados obtidos mostraram que a atuação do gestor contribui de forma efetiva para a mitigação de riscos e melhoria contínua dos processos. O estudo revelou que, mesmo sem uma estrutura formalizada de ABR, o gestor adotou práticas alinhadas aos seus fundamentos, como o uso de indicadores para monitoramento da satisfação dos usuários, análise de sobras alimentares, controle da disponibilidade total e aplicação de conceitos de segurança alimentar.

O objetivo geral, analisar o papel do gestor e sua contribuição para a eficácia da ABR, foi plenamente atingido, assim como os objetivos específicos: compreender os fundamentos da ABR no setor público, investigar as atribuições do gestor da Seção de Subsistência e analisar a relação entre os controles internos implementados e a eficácia da auditoria interna. A convergência entre teoria e prática foi evidenciada na capacidade do gestor em adaptar a base conceitual adotada pela ABR à rotina do rancho, mantendo o foco em resultados, economicidade e segurança alimentar.

Nesta pesquisa, constatou-se que a ABR contribui significativamente para a eficácia da governança e para a melhoria da utilização dos recursos públicos, além de agregar valor para a FAB. Observou-se ainda que a atuação do gestor em conjunto com a ABR potencializa seus resultados. Ademais, ao ser comparada com a auditoria tradicional, a ABR demonstrou ser mais vantajosa para a administração, por adotar uma abordagem preventiva e orientada à priorização dos riscos.

Para pesquisas futuras, sugere-se investigar os impactos da ABR em outros setores da AFA ou em outras Organizações Militares da FAB, bem como analisar o grau de maturidade da organização para a correta aplicação das práticas da ABR.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. 3ª edição. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2006.

ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 3ª. Ed. São Paulo. Atlas, 2006.

BEDICKS, Heloisa. **Governança corporativa e dispersão de capital: múltiplos casos no Brasil**. 1.ed. São Paulo: Saint Paul Editora, 2009.

BIRD, F.E. Jr; GERMAIN, G.L. *Practical Loss Control Leadership*. Georgia: International Loss Control Institute, 1985.

BRASIL. **Constituição (1988)**. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 14 mai. 2025.

BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01 de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947> . Acesso em: 21 set. 2024.

BRASIL. **Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980**. Dispõe sobre o Estatuto dos Militares. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 dez. 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6880.htm . Acesso em: 14 mai. 2025.

BRESSER PEREIRA, L. C. **Administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo estado**. Brasília: Enap, 2001. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/817/1/9texto.pdf> . Acesso em: 14 mai. 2025.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, p.178, 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018

CARUSO, A.M.C. (2016). **Metodologia de auditoria baseada em riscos**. Brasília, DF: Universidade Federal do ABC. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/eventos/anos-anteriores/2016/ii-semanticario-de-auditoria-interna-governamental/arquivos/22_11-ufabc.pdf . Acesso em: 14 mai. 2025.

CICCO, Francesco De. **AUDITORIA BASEADA EM RISCOS. Como implementar a ABR nas organizações: uma abordagem inovadora.** São Paulo: Risk Tecnologia Editora Ltda, 2007.

CRESWELL, John W. **Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Artmed, 2010.

FERRARI, J.A.F. et al. **Análise de riscos e prevenção de acidentes na gestão: uso da ferramenta “Pirâmide de Frank Bird”.** Centro Universitário SENAC, 2006. Disponível em: <http://www.pos.cps.sp.gov.br/files/artigo/file/937/d7f5043818a3eb167c27551c1fb301fc.pdf>. Acesso em: 14 mai. 2025.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRIFFITHS, P. **Risk-Based Auditing.** Burlington: Gower, 2005.

GONÇALVES, Alcindo. **O conceito de governança. Anais do XIV Encontro Nacional do CONPEDI,** v. 16, 2005. Disponível em: <https://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/17553/material/2.1%20COMPLEMENTAR%20-%20O%20conceito%20de%20governança%20-%20GONÇALVES.pdf> . Acesso em: 14 mai. 2025.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA Brasil). **Modelo das Três Linhas do IIA – 2020.** Lake Mary, FL: The IIA, jul. 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf> . Acesso em 15/05/2025.

JENSEN, Michael Cole; MECKLING, William Henry. **Can the corporation survive?** *Financial Analysts Journal*, v. 34, n. 1, p. 31-37, 1976.

MADEIRA, J. E. M. **A implantação das metodologias de auditoria baseadas em processo e em riscos: um estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil.** 2010. 152 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/31137/1/2010_dis_jemmadeira.pdf . Acesso em: 14 mai. 2025.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento.** 11 ed. São Paulo: Hucitec, 2008.

MINISTÉRIO DA DEFESA. Comando da Aeronáutica. Academia da Força Aérea. Portaria AFA Nº 541/SPPC. **Procedimentos referentes ao trabalho de conclusão de curso de formação de oficiais da AFA.** Boletim Ostensivo, Pirassununga, SP, 2024.

MINISTÉRIO DA DEFESA. Comando da Aeronáutica. Academia da Força Aérea. Portaria AFA nº 119/SDAP, de 2 de agosto de 2021. **Aprova a edição da Norma que estabelece o funcionamento da Seção de Subsistência da Divisão Administrativa da AFA - NPA 414-DA.** Boletim Interno Ostensivo da AFA: Pirassununga, SP, nº 162, de 31 de agosto de 2021a.

MINISTÉRIO DA DEFESA. Força Aérea Brasileira. Comando da Aeronáutica. Portaria GABAER nº 407/GC3, de 8 de novembro de 2022. **DCA 16-1: Governança no Comando da Aeronáutica**. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://www.sislaer.fab.mil.br> . Acesso em: 14 mai. 2025.

MINISTÉRIO DA DEFESA. Força Aérea Brasileira. Comando da Aeronáutica. Portaria EMAER nº 28/EGE1, de 31 de agosto de 2022. **DCA 16-2: Gestão de Risco no Comando da Aeronáutica**. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://www.sislaer.fab.mil.br> . Acesso em: 14 mai. 2025.

MINISTÉRIO DA DEFESA. Força Aérea Brasileira. Comando da Aeronáutica.. **ICA 12-28. Indenização em Ressarcimento de Cursos e Estágios Realizados por Militares do Comando da Aeronáutica**. Brasília, DF: COMAER, 2021. Disponível em: <https://www.sislaer.fab.mil.br> . Acesso em: 27 jun. 2025.

MINISTÉRIO DA DEFESA. Força Aérea Brasileira. Comando da Aeronáutica. Portaria DIRAD nº 22/SDAB, de 2 de julho de 2020. **ICA 145-4. Serviço de Subsistência da Aeronáutica**. Brasília, DF, 2020. Disponível em: <https://www.sislaer.fab.mil.br> . Acesso em: 14 mai. 2025.

MINISTÉRIO DA DEFESA. Força Aérea Brasileira. Comando da Aeronáutica. Portaria DIRAD nº 441/AB4-3, de 11 de abril de 2024. **NSCA 145-1: Sistema de Subsistência do Comando da Aeronáutica (SISUB)**. Brasília, DF, 2024. Disponível em: <https://www.sislaer.fab.mil.br> . Acesso em: 14 mai. 2025.

MINISTÉRIO DA DEFESA. Comando da Aeronáutica. Comando-Geral do Pessoal. Portaria COMGEP Nº 315/3SC2, 16 de agosto de 2023. MCA 36-9: **Perfil Profissional dos Oficiais da Aeronáutica (PPOA)**. BCA Nº154, DE 21 DE AGOSTO DE 2023. Disponível em: <https://www.sislaer.fab.mil.br> . Acesso em: 14 mai. 2025.

MINISTÉRIO DA DEFESA. Comando da Aeronáutica. Gabinete do Comandante da Aeronáutica. Portaria GABAER nº 399/GC3, de 20 de outubro de 2022. Aprova o **Regulamento da Academia da Força Aérea - ROCA 21-88**. Boletim do Comando da Aeronáutica: Brasília, DF, nº 200, de 25 de outubro de 2022d.

NASCIMENTO, Francisco Paulo do; SOUSA, Flavio Luis Leite. **Metodologia da Pesquisa Científica - Teoria e Prática**. Brasília: Thesaurus, 2016.

PARDINI, E. P. (2019). **Auditoria interna, gestão de riscos, controles internos**. Ed.1. São Paulo: **Crossover Consulting & Auditing**. Disponível em: https://www.legiscompliance.com.br/images/pdf/ebook_pardini.pdf . Acesso em: 14 mai. 2025.

PINHEIRO JÚNIOR, Paulo. **Auditoria interna convencional e auditoria interna baseada em riscos: estudo sobre a importância da auditoria interna no fortalecimento dos controles internos, no gerenciamento de riscos e no suporte de governança corporativa**. 2014. Monografia (Especialização em Auditoria Externa e Interna) – Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, Belo Horizonte, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/VRNS-9RWPOJ/1/monografia.pdf> . Acesso em: 14 mai. 2025.

POMMERENING, E. J.; BENCKE, F. F. Auditoria convencional e a auditoria baseada em risco: contribuições à gestão organizacional, 2011. Disponível em: https://periodicos.unoesc.edu.br/acsa/article/view/746/pdf_161 . Acesso em: 10 set. 2024.

SOUZA, Kleberson Roberto de; SANTOS, Franklin Brasil. **Auditoria baseada em riscos: como agregar valor e melhorar as operações de uma organização**. Belo Horizonte: Fórum, 2022. 196p.