

A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA BASEADA EM RISCOS PARA A PROMOÇÃO DO PRINCÍPIO DA ECONOMICIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA¹

THE CONTRIBUTION OF RISK-BASED AUDITING TO THE PROMOTION OF THE PRINCIPLE OF ECONOMY IN PUBLIC ADMINISTRATION

Geovana Santos da Silva²
Paulina Montejano³

RESUMO

A auditoria e os princípios administrativos são fundamentais para assegurar a boa gestão pública, buscando garantir a transparência, a eficiência e a prevenção de irregularidades nos processos administrativos. Este trabalho tem como objetivo principal analisar a relação entre a Auditoria Baseada em Riscos e o princípio da economicidade na visão do gestor público. A Economicidade é um princípio essencial que visa otimizar o uso dos recursos públicos, buscando alcançar resultados satisfatórios sem desperdício. O estudo é relevante devido à escassez de publicações sobre a aplicação prática da ABR na promoção da economicidade, conforme constatado em pesquisas preliminares. Os artigos sobre esse assunto estão focados na parte teórica ou demonstram como a ABR quase não ultrapassa a fase de implementação, o que a torna frequentemente limitada a um processo cerimonial, sem alcançar resultados práticos efetivos. Para atingir o objetivo proposto, a metodologia adotada foi baseada em pesquisas bibliográficas e análises documentais, com a utilização de livros e artigos acadêmicos, extraídos das plataformas *Google Acadêmico*, *SciELO* e *Rede BIA*. Para realização da pesquisa utilizou-se o descritor “AND”, junto com as palavras-chave “Auditoria Baseada em Riscos”, “Economicidade”, “Governança” e “Auditoria Interna” a fim de localizar as publicações mais pertinentes. A pesquisa bibliográfica forneceu embasamento teórico sobre auditoria e sobre a integração da ABR no contexto da administração pública. Já a análise documental foi empregada para acompanhar as normas e diretrizes mais recentes relacionadas ao tema, com foco no aprimoramento da gestão pública. Além disso, a visão do gestor público retratada no objetivo geral foi coletada por meio de um formulário *online*, enviado a 12 oficiais da Academia da Força Aérea. O estudo busca além de preencher lacunas existentes na literatura, oferecer uma análise crítica sobre a implementação da ABR na gestão pública brasileira. Como resultado parcial, revelou-se que, embora haja esforços dos gestores para consolidar a ABR, sua aplicação prática carece de maiores aprofundamentos e estudos.

Palavras-chave: Auditoria Baseada em Riscos; Economicidade; Governança Pública.

¹ Artigo 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

Audit and administrative principles are fundamental to ensure good public management, aiming to guarantee transparency, efficiency, and the prevention of irregularities in administrative processes. This study aims to analyze the relation between Risk-Based Auditing (RBA) and the principle of Economicity in the view of public manager. Economicity is an essential principle that seeks to optimize the use of public resources, aiming to achieve satisfactory results without waste. The study is relevant due to the scarcity of publications on the practical application of RBA in promoting economicity as noted in preliminary research. Articles on this subject focus on the theoretical aspect or demonstrate how RBA almost never goes beyond the implementation phase, often limiting it to a ceremonial process without delivering practical results. To achieve the proposed objective, the methodology adopted will be based on bibliographical research and documentary analysis, using books and academic articles extracted from platforms such as Google Scholar, SciELO, and Rede BIA. The descriptor "AND" was used, along with the keywords "Risk-Based Auditing", "Economicity", "Governance" and "Internal Audit" to locate and analyze the most relevant publications. The bibliographical research provided an updated theoretical foundation on auditing and the integration of RBA in the context of public administration. The documentary analysis was used to track the most recent norms and guidelines related to the topic, focusing on improving public management. In addition, the vision of the public manager portrayed in the general objective was collected through an online form sent to 12 officials of the Air Force Academy. The study seeks not only to fill existing gaps in the literature but also to offer a critical analysis of the implementation of RBA and its impacts on improving the efficiency of Brazilian public management. As a partial result, the research revealed that although there are efforts by managers to consolidate Risk-Based Auditing (RBA), important gaps still remain in its practical application, which requires further analysis and study.

Keywords: Risk-Based Auditing; Economy; Governance.

INTRODUÇÃO

A auditoria interna é reconhecida como uma importante ferramenta de apoio à gestão no âmbito do controle interno das organizações, especialmente na administração pública. Seu principal objetivo é assegurar que as metas institucionais sejam alcançadas com base em dados extraídos de registros contábeis, os quais subsidiam a tomada de decisão dos gestores e promovem o aperfeiçoamento dos modelos de governança (Silva; Vieira, 2015). No contexto da gestão governamental, destaca-se o princípio da economicidade, previsto no artigo 70 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), que consiste na busca pela otimização dos recursos disponíveis, garantindo maior efetividade e racionalidade nas ações administrativas.

Nas últimas décadas, o controle interno brasileiro passou por importantes transformações, incorporando conceitos modernos como a gestão de riscos. A partir dessas mudanças, a auditoria

tradicional passou a dividir espaço com modelos mais estratégicos e preventivos, entre os quais se destaca a Auditoria Baseada em Riscos (ABR). Essa abordagem representa um marco no processo de evolução da atividade de auditoria, pois direciona os esforços para os riscos mais relevantes, avalia a efetividade dos controles internos e evita o uso de recursos em auditorias voltadas a atividades de baixo impacto (Castro, 2008; Maia, 2019).

Apesar de sua relevância crescente no campo do controle e da governança, observa-se que a Auditoria Baseada em Riscos ainda é um tema pouco explorado na literatura acadêmica brasileira, especialmente em relação à sua aplicabilidade na administração pública. Em uma pesquisa exploratória nas plataformas Google Acadêmico e SciELO, identificaram-se apenas três artigos que tratam diretamente da relação custo-benefício da ABR, o que revela uma lacuna significativa e justifica a necessidade de estudos mais aprofundados sobre o tema.

Embora existam diretrizes como a Instrução Normativa da Controladoria Geral da União (CGU) nº 8/2017 e a Doutrina do Comando da Aeronáutica (DCA) 16-2, observa-se que sua aplicação prática ainda carece de estudos que analisem a efetividade e os entraves da ABR. Diante desse cenário, este trabalho tem como objetivo geral: Analisar a relação entre a Auditoria Baseada em Riscos e o princípio da economicidade na visão do gestor público.

Para isso, foram definidos os seguintes objetivos específicos: Identificar e analisar as definições e interpretações do princípio da economicidade na administração pública; examinar as principais características e diretrizes da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), conforme estabelecidas em normativos; explorar como os normativos e as diretrizes abordam a relação entre a ABR e a promoção da economicidade; e analisar a percepção dos gestores que atuam na administração pública sobre a influência da ABR para a otimização de recursos públicos.

A justificativa desta pesquisa está ancorada na escassez de estudos que tratem, sob uma perspectiva crítica e aplicada, da Auditoria Baseada em Riscos no contexto da administração pública brasileira. A originalidade deste estudo na análise integrada entre normativos vigentes, diretrizes de controle e literatura técnica, que contribuíram para destacar como a ABR pode ser um vetor real de economicidade na gestão pública. Além disso, a pesquisa apontou a percepção do gestor público, cuja coleta de dados foi realizada por meio de um formulário *online*.

A pesquisa mostra-se, portanto, viável, por se basear em revisão teórica e documental acessível, e oportuna, pois responde a uma demanda crescente por ferramentas de gestão pública que assegurem eficiência, prevenção de riscos e economia nos gastos públicos. Ademais, a visão do

gestor público aproximou a teoria da realidade vivida nos ambientes organizacionais da administração pública.

Neste sentido, este estudo busca contribuir com a reflexão sobre o papel estratégico da auditoria interna na promoção da economicidade, articulando os conceitos de controle, risco e governança. Para tanto, propõe-se responder à seguinte questão-problema: **“Qual a visão do gestor da AFA acerca da contribuição da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) para a promoção do princípio da economicidade na administração pública?”**

A partir da análise proposta, espera-se evidenciar como a ABR, quando corretamente implementada, pode deixar de ser apenas uma exigência normativa e se tornar uma prática efetiva de promoção da economicidade na gestão pública.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

A governança pública refere-se à forma como o poder é exercido na administração dos recursos do Estado, buscando promover o desenvolvimento com base em princípios como transparência, responsabilidade e *accountability* (World Bank, 1994; Mandeli, 2016). Derivada da teoria da agência, traduz-se na relação entre cidadãos (principais) e gestores (agentes) (Teixeira; Gomes, 2019). Para o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015), uma governança eficaz articula práticas e mecanismos que assegurem a integridade das políticas públicas. Matias-Pereira (2010) ressalta seu papel na distribuição do poder na sociedade, reforçando seu caráter político-administrativo e sua importância na prevenção da corrupção e no fortalecimento da confiança institucional.

No contexto da boa governança, destaca-se o princípio da economicidade, previsto no artigo 70 da Constituição Federal de 1988, que orienta a administração à escolha da alternativa financeiramente mais vantajosa, promovendo o uso racional dos recursos públicos (Batista Junior, 2004). Essa abordagem exige mais que a simples redução de despesas, contemplando também a eficácia e a qualidade dos serviços prestados (Castro, 2015). Bruno (2008) define economicidade como a análise da relação custo-benefício capaz de evitar desperdícios, enquanto Ricardo Torres (1991) amplia seu escopo ao incluir a efetividade da arrecadação pública. Trata-se, portanto, de uma diretriz essencial à tomada de decisão responsável, que exige preparo técnico e compromisso ético por parte dos gestores públicos.

Complementando essa estrutura, a auditoria, especialmente em sua vertente contemporânea, atua como instrumento interno que oferece segurança, orientação e valor à organização (The IIA, 2024). Nesse contexto, destaca-se a Auditoria Baseada em Riscos (ABR), que reformula o papel tradicional da auditoria ao priorizar áreas mais vulneráveis, promovendo ações preventivas e alinhadas aos objetivos estratégicos (Maia, 2019; Pommerening; Bencke, 2011). A ABR fortalece a governança e contribui diretamente para a economicidade ao permitir o direcionamento inteligente de recursos escassos e à mitigação de riscos que possam comprometer o interesse público (Cicco, 2021). Sua aplicação está amparada por normativos como a IN SFC/CGU nº 8/2017, o referencial técnico da CGU (2017) e a ISO 31000:2018, que reconhecem a gestão de riscos como elemento essencial da governança eficaz.

1.1 INTEGRAÇÃO ENTRE GOVERNANÇA, ECONOMICIDADE E AUDITORIA: PILARES DA GESTÃO PÚBLICA EFICIENTE

O relacionamento entre governança, economicidade e auditoria é o ponto mais importante para a garantia da eficiência e da transparência no âmbito da administração pública. Para Peters (1997, apud Levi-Faur, 2012) no setor público, a governança se preocupa com a capacidade dos sistemas políticos e administrativos, ou seja, atua como um sistema cujo principal objetivo é monitorar e incentivar as organizações às boas práticas (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, 2015). A economicidade busca encontrar a melhor e a mais eficiente solução em relação à gestão dos recursos públicos, ou seja, analisa a atividade administrativa sob o enfoque econômico (Pereira, 2012). O *The Institute of Internal Auditors* (The IIA, 2024) trata a auditoria como um mecanismo interno que, além de trazer segurança, também atua como uma consultoria à organização, um meio de acrescentar valor e melhorar suas operações.

Como resumo do parágrafo anterior, a literatura aponta que, enquanto a governança estabelece diretrizes para a melhor tomada de decisão e gestão de recursos, a economicidade busca garantir a alocação adequada desses recursos e a auditoria verifica se as diretrizes de governança estão sendo cumpridas e se a economicidade está sendo respeitada. O alinhamento entre esses três princípios é o caminho para evitar corrupção (Nestlehner; Olivieri; Paiva Jr, 2018), desperdícios e, ainda, para promover a transparência da gestão pública, já que uma administração com boa governança promove a economicidade e a auditoria garante que ambas sejam aplicadas corretamente (Catela, 2022).

Em um país afetado pela corrupção sistêmica como o Brasil (Fortini; Sherman, 2017), a adoção estratégica de práticas de boa governança, princípios de economicidade e auditorias preventivas torna-se um ponto crucial para a promoção da legitimidade do Estado perante a sociedade (Nestlehner; Olivieri; Paiva Jr, 2018).

Para sintetizar os conceitos apresentados, suas principais funções e suas contribuições para garantir a efetividade da gestão pública, foi elaborado o quadro 1 a seguir.

Quadro 1 Funções complementares dos conceitos centrais da gestão pública

Conceito	Função principal	Contribuição para gestão pública
Governança	Direcionar e orientar a atuação institucional	Estabelece princípios e boas práticas de gestão
Economicidade	Otimizar a relação entre custo e benefício	Garante uso racional e eficaz dos recursos públicos
Auditoria (ABR)	Avaliar riscos e verificar conformidade com diretrizes	Atua como mecanismo de prevenção e melhoria contínua

Fonte: elaboração própria, com base em TCU (2014); IBGC (2015); Bruno (2008); THE IIA (2024).

Dessa forma, o quadro apresentado oferece informações que possibilitam a compreensão que a articulação entre governança, economicidade e auditoria é indispensável para promover uma gestão pública moderna e orientada a resultados. A partir dessa base conceitual, torna-se possível analisar, com mais profundidade, como a Auditoria Baseada em Riscos se insere nesse contexto e potencializa a eficiência administrativa.

1.2 RELAÇÃO ENTRE ABR, ECONOMICIDADE E GOVERNANÇA

1.2.1 ABR: contribuição para a promoção da economicidade no contexto da governança pública

Ao direcionar as auditorias para áreas de maior risco, a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) contribui para promoção da economicidade no contexto de Governança Pública já que ocorre grande otimização de recursos, assim como garante uma alocação mais eficiente dos recursos públicos.

Um exemplo disso é o Decreto Estadual nº29.388 de 27/08/08 do Ceará que instituiu o projeto denominado Auditoria Preventiva com foco em Riscos que surgiu com a necessidade de agregar valor à administração com o objetivo de extinguir as causas potenciais de falhas, conforme relatado pelo artigo “Auditoria preventiva com foco em riscos: a experiência da controladoria e ouvidoria geral do Estado do Ceará”, escrito no ano de 2012 por Marcelo de Sousa Monteiro.

De acordo com Marcelo (2012), a Controladoria Geral do Estado do Ceará (CGE-CE) tem recebido resultados muito positivos atestados por meio de uma Pesquisa de Satisfação realizada entre outros órgãos onde 90% das respostas consideraram o trabalho realizado pela CGE-CE estão num nível de bom a excelente.

1.2.2 Normativos e diretrizes que vinculam ABR à governança e à economicidade.

Os normativos e diretrizes relacionados à Auditoria Baseada em Riscos são criados como forma de padronização, orientação e fortalecimento de órgãos de auditoria interna e externa. Existem vários objetivos que embasam sua criação, como o fato de oferecer melhorias à Governança, já que alinha a auditoria com as estratégias organizacionais e os riscos mais críticos. Como exemplo disso a ISO 31000:2018 que aborda sobre as diretrizes sobre a Gestão de Riscos diz que:

Gerenciar riscos é iterativo e auxilia as organizações no estabelecimento de estratégias, no alcance de objetivos e na tomada de decisões fundamentadas. Gerenciar riscos é parte da governança e liderança, e é fundamental para a maneira como a organização é gerenciada em todos os níveis. Isto contribui para a melhoria do sistema de gestão (ABNT, 2018, p. 06).

De acordo com a citação, a norma internacional ISO 31000:2018 fornece diretrizes para a gestão de riscos, incluindo a análise de benefícios e riscos como uma ferramenta essencial para a governança eficaz e a tomada de decisão baseada em evidências (ISO, 2018). Assim como esta norma, o Referencial Básico de Gestão de Riscos do Tribunal de Contas da União (TCU) explica desde o roteiro básico para o gerenciamento de riscos até a sua relação com outras disciplinas como *Accountability*, Governança e Controle Interno.

A Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI) dispôs, em 2007, o documento intitulado “Diretrizes para normas de controle interno do setor público – Informações Adicionais sobre Gestão de Risco nas Entidades” o qual expressa que, para realizar o tratamento de riscos, deve-se selecionar a opção mais adequada que envolve equilibrar tanto os

custos e esforços de implementação da medida de mitigação do risco quanto aos benefícios decorrentes.

O *The Institute of Internal Auditors (THE IIA)* tem como missão defender e promover o valor que os profissionais de auditoria interna agregam às suas organizações. Em 2024, publicou as Normas Globais de Auditoria Interna onde expressa que um dos objetivos principais da Auditoria Interna é fortalecer os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle. O *The IIA* está de acordo com o fato de que a existência de um sistema efetivo de gestão de riscos é componente essencial para a boa governança no setor público.

1.2.3 ABR e Economicidade: da teoria à prática no aperfeiçoamento da gestão pública

Em um cenário de crescente exigência por parte da sociedade em questões como uma maior qualidade de serviços prestados, além da transparência da administração pública, torna-se cada vez mais necessário adotar mecanismos que promovam o uso racional dos recursos públicos. Nesse contexto, os instrumentos de controle interno ganham relevância estratégica, especialmente aqueles que, para além da fiscalização, possibilitam a prevenção de falhas e o aprimoramento da gestão (CGU, 2017). Entre esses instrumentos, destaca-se a Auditoria Baseada em Riscos (ABR), cuja proposta metodológica se alinha aos princípios de governança e economicidade, pilares de uma administração eficiente e orientada a resultados (Maia, 2019).

A ampliação do escopo da auditoria interna por meio da ABR é evidenciada por Silva e Carneiro (2020), que demonstram como essa metodologia associa-se diretamente ao arcabouço de gestão de riscos das organizações, permitindo que os auditores atuem de forma mais estratégica na identificação de vulnerabilidades e falhas potenciais. Ao priorizar os riscos que efetivamente podem comprometer os objetivos institucionais, a auditoria deixa de ser apenas um instrumento de controle para se tornar um agente ativo de promoção da economicidade e da governança.

A experiência do SEBRAE/CE, estudada por Pinho e Bezerra (2015), ilustra como a transição para a ABR, quando acompanhada de mudanças culturais e estruturais, resulta em uma auditoria mais integrada às estratégias da organização. O redirecionamento dos esforços de auditoria para processos críticos permitiu ganhos de eficiência e racionalidade no uso dos recursos, promovendo decisões mais qualificadas e alinhadas com o princípio da economicidade.

Nesse mesmo sentido, Pommerening e Bencke (2011) destacam que a ABR representa um salto qualitativo em relação à auditoria tradicional. Ao adotar uma abordagem *top-down* e priorizar

áreas estratégicas, a ABR possibilita avaliações mais relevantes e eficazes, contribuindo diretamente para a melhoria da qualidade do gasto público. Além disso, sua abordagem consultiva favorece o relacionamento entre auditores e gestores, criando um ambiente de cooperação institucional voltado ao aperfeiçoamento contínuo da administração.

No entanto, como apontam Machado e Carneiro (2024), a implementação da ABR no setor público nem sempre se traduz em eficácia prática. O estudo da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais revela que, embora a metodologia tenha sido formalmente adotada, sua aplicação efetiva é limitada por fatores como a ausência de uma política estadual de gestão de riscos e o baixo engajamento da alta administração. Em tais cenários, a ABR tende a assumir um caráter cerimonial, funcionando como símbolo de modernização, mas sem impacto real sobre a gestão pública.

O papel da maturidade institucional também é enfatizado por Pinheiro Júnior (2014), ao afirmar que a efetividade da ABR está diretamente relacionada ao nível de desenvolvimento da cultura de riscos dentro da organização. O auditor, nesse novo paradigma, precisa atuar com visão sistêmica, domínio técnico e capacidade de interlocução com os gestores, para garantir que os recursos de auditoria sejam aplicados onde realmente podem gerar valor. A atuação baseada em riscos permite que os auditores concentrem esforços nos pontos de maior vulnerabilidade, contribuindo para uma alocação mais eficiente dos recursos públicos.

Adicionalmente, no âmbito da administração pública federal, e especificamente no Comando da Aeronáutica, a Auditoria Interna é formalmente reconhecida como parte da terceira linha de defesa, conforme previsto na Diretriz de Gestão de Riscos (DCA 16-2), aprovada pela Portaria EMAER nº 28/EGE 1, de 2022. Nesse modelo, a ABR exerce papel fundamental no monitoramento da eficácia dos controles internos e da gestão de riscos, posicionando-se como elo entre a atuação operacional (primeira linha) e a supervisão estratégica (terceira linha) (COMAER, 2022). Ao focar em riscos previamente mapeados, a ABR racionaliza os esforços de controle, contribui para decisões baseadas em evidências e fortalece a *accountability* institucional — elementos diretamente ligados à promoção do princípio da economicidade.

Apesar das evidências teóricas que sustentam a eficácia da ABR como promotora da economicidade, sua adoção plena ainda depende de um comprometimento institucional robusto, capaz de superar resistências internas, investir na capacitação dos auditores e incorporar, de fato, a cultura da gestão de riscos à rotina administrativa (Lima, 2020). A mera adoção formal da metodologia, desprovida de engajamento gerencial e maturidade organizacional, tende a resultar em iniciativas simbólicas, sem impacto real na qualidade da gestão pública (Carneiro; Machado, 2024).

A Auditoria Baseada em Riscos apresenta-se não apenas como uma técnica contemporânea de auditoria, mas como uma ferramenta estratégica essencial para a promoção da economicidade, da integridade e da responsabilidade na administração pública.

1.3 EVIDÊNCIAS PRÁTICAS DA CONTRIBUIÇÃO DA ABR PARA A ECONOMICIDADE: O CASO DAS IFES

A aplicação da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) no setor público brasileiro tem avançado gradualmente, mas carece de estudos empíricos que demonstrem, com base em dados, os reais impactos de sua adoção. Nesse contexto, a pesquisa realizada por Brito *et al.* (2017) representa um marco ao diagnosticar, com base em análise fatorial aplicada a questionários em 51 Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), os principais benefícios e desafios da implantação da ABR. Os resultados não apenas validam as contribuições esperadas da metodologia, como evidenciam aspectos diretamente associados à economicidade, ainda que não expressos em termos monetários.

Entre os benefícios identificados, dois fatores se destacaram: a consolidação da gestão de riscos e o aperfeiçoamento da comunicação e monitoramento da auditoria. Esses fatores reúnem aspectos como o foco em áreas de maior risco, maior conhecimento dos controles e riscos institucionais, melhoria na aceitação dos relatórios pela alta administração e redução dos custos do trabalho de auditoria.

O estudo também mostrou que a ABR induz maior integração entre auditoria interna e alta gestão, fortalece o alinhamento com os objetivos estratégicos da organização e melhora a eficácia das respostas aos riscos, características que favorecem decisões administrativas mais fundamentadas e eficientes (Brito *et al.*, 2017). Tais evidências empíricas sustentam a ideia de que a economicidade promovida pela ABR se manifesta não apenas na redução de gastos, mas na qualidade e intencionalidade da alocação de recursos públicos.

1.3.1 Críticas à implementação da ABR: uma visão sobre sua efetividade

Embora os benefícios da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) estejam bem documentados em estudos como o de Brito *et al.* (2017), que apontam melhorias na priorização de riscos e redução de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), é importante ressaltar que a implementação da ABR enfrenta desafios consideráveis no setor público. Esses desafios podem

comprometer a real contribuição da ABR para a economicidade, tornando sua aplicação mais simbólica do que efetiva.

No caso da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE/MG), Machado e Carneiro (2024) realizaram uma análise detalhada que evidencia que a ABR, muitas vezes, se torna apenas cerimonial. Ou seja, embora tenha sido formalmente adotada como um modelo inovador de auditoria, sua aplicação prática ainda é limitada. Segundo os autores, os auditores ainda veem a ABR como uma exigência normativa, o que não garante que os processos de auditoria sejam eficazes e alinhados com a promoção de resultados concretos em termos de racionalização de recursos.

Além disso, a pesquisa destaca que a falta de uma gestão de riscos consolidada nas organizações e a resistência institucional à mudança são fatores que contribuem para que a ABR não seja implementada de maneira plena. Essa situação compromete seu potencial de gerar impactos significativos no uso eficiente dos recursos públicos, o que contraria as expectativas de que a ABR poderia, por exemplo, reduzir custos administrativos e otimizar os esforços de auditoria.

Portanto, enquanto a ABR se apresenta como uma metodologia promissora, é crucial que se considere as dificuldades práticas de sua implementação, especialmente a necessidade de maturidade institucional, a capacitação das equipes de auditoria e o comprometimento estratégico da alta gestão. Sem esses elementos, a ABR pode permanecer como uma ferramenta normativa sem a efetividade necessária para cumprir seu papel no fortalecimento da economicidade na gestão pública.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O trabalho foi realizado com base em uma pesquisa bibliográfica que é aquela derivada de toda bibliografia já tornada pública (Marconi; Lakatos, 2012). No caso do estudo em questão, foram utilizadas como fontes de coleta de dados os seguintes instrumentos: livros, pesquisas, teses e artigos científicos eletrônicos.

Essas informações foram coletadas com a ajuda de bases de dados acadêmicas como Google Acadêmico, periódicos especializados e SciELO, por meio das palavras-chave “Auditoria Baseada em Riscos”, “Governança Pública” e “Economicidade” assim como o descritor booleano “AND”, criado pelo matemático George Boole, no século XIX, para realizar a pesquisa.

Ademais, foram consultadas outras bases de dados acadêmicas e bibliotecas digitais para complementar o trabalho. Vale ressaltar que este tipo de pesquisa propicia uma visão inovadora sob uma nova abordagem, logo não se configura como uma repetição de ideias que já foram previamente ditas ou escritas (Marconi; Lakatos, 2012).

O estudo também pode ser caracterizado como documental já que faz uso de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou seja, fontes primárias, denominadas documentos. A vantagem desse tipo de pesquisa é a possibilidade de utilizar uma fonte rica e estável de dados (Gil, 2002), que não se alteram com o tempo. Foram utilizadas legislações, documentos jurídicos e espécimes legais para a execução deste estudo, o que garante um suporte teórico robusto e uma diversidade de perspectivas sobre o tema.

Além disso, foi realizada uma pesquisa de abordagem quantitativa utilizando a ferramenta *online* conhecida como “*Google Forms*” com a finalidade de coletar dados relacionados à percepção dos gestores na Academia da Força Aérea (AFA) acerca do funcionamento da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) e sua contribuição para o princípio da Economicidade.

Ao todo, 12 oficiais da AFA que atuam como gestores foram convidados a responder a um questionário estruturado composto por 19 perguntas objetivas, cujas respostas foram avaliadas por meio da escala de Likert. Para cada questão, pode-se observar o percentual de respostas em cada grau da escala, sem necessidade de cálculos extras. Esse método facilita a interpretação visual das respostas, permitindo uma análise rápida e eficaz.

A escala de Likert foi utilizada para mensurar a intensidade da percepção dos participantes, permitindo que as respostas fossem categorizadas em níveis de concordância, desde "discordo totalmente" até "concordo totalmente", como exemplificado no quadro 2 a seguir (Júnior; Costa, 2014).

Quadro 2 Escala de Likert utilizada no questionário

Item da escala de Likert
(1) Discordo totalmente
(2) Discordo parcialmente
(3) Não tenho conhecimento
(4) Concordo parcialmente
(5) Concordo totalmente

Fonte: extraído de Júnior e Costa (2014).

A análise dos dados foi dividida por categorias. As perguntas de 1 a 5 eram referentes aos fatores que influenciam a implantação da ABR, desde a capacitação técnica do gestor aos recursos financeiros disponíveis na instituição. Já as perguntas de 6 a 10 são referentes à percepção dos gestores sobre os indicadores de benefícios econômicos da ABR. As questões de 11 a 14 abordam sobre as percepções práticas e resultados que o modelo de auditoria em destaque pode trazer.

As questões de 15 a 18 são sobre os indicadores de redução de custos operacionais, eficiência dos processos auditados, mitigação de riscos relevantes e tempo gasto na execução das auditorias, respectivamente. A última questão, de número 19, buscava a opinião dos gestores com base em sua experiência na 1º linha de defesa, onde poderiam assinalar mais de uma opção de fatores que contribuem para a economicidade quando se compara a ABR da auditoria tradicional.

Este método possibilitou a análise quantitativa das opiniões dos oficiais sobre a efetividade da ABR, os benefícios percebidos e os fatores que influenciam a sua implementação na administração pública militar.

Tendo em vista esse procedimento, este trabalho caracteriza-se como uma pesquisa quali-quantitativa. Qualitativa, cuja finalidade é a de compreender e interpretar os dados e informações (Gil, 2002); quantitativa, pois foi empregado um método de análise que envolve técnicas estatísticas e numéricas para analisar dados objetivos e mensuráveis (Marconi; Lakatos, 2012). Quanto aos objetivos, a pesquisa se configura como exploratória, com o intuito de proporcionar maior familiaridade com o problema, levantar informações sobre o objeto de investigação e desenvolver hipóteses (Creswell, J. W.; Creswell, J. D., 2018).

As fontes foram devidamente referenciadas, conforme as normas acadêmicas vigentes, e serviram de base para a construção de um quadro teórico consistente, capaz de embasar as conclusões e discussões desenvolvidas ao longo do trabalho.

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A pesquisa foi realizada em duas fases distintas. Na primeira fase, foi realizada uma análise bibliográfica com o levantamento e estudo de artigos e pesquisas existentes sobre a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) e sua relação com o princípio da economicidade na administração pública. Após a análise entre os trabalhos examinados, foi dado um foco principal ao artigo de Brito *et al.* (2017), que abordou a implementação da ABR nas Instituições Federais de Ensino Superior

(IFES), fornecendo dados empíricos sobre os benefícios e desafios dessa abordagem no contexto brasileiro.

Esse recorte subsidiou a análise da implementação da ABR em um cenário específico, possibilitando a observação de como a metodologia é aplicada em um contexto real e suas implicações práticas para a gestão pública. Ao focar nas IFES, pode-se compreender não apenas os benefícios da ABR, mas também os desafios enfrentados por essas instituições, que frequentemente lidam com questões orçamentárias e a necessidade de otimizar os recursos disponíveis.

Na segunda fase, foi realizado o levantamento de dados quantitativos por meio de um questionário estruturado, aplicado aos oficiais da Força Aérea Brasileira (FAB), utilizando a ferramenta *Google Forms*. Esse questionário buscou captar a percepção dos oficiais, sobre o funcionamento da ABR e sua contribuição para a economicidade na gestão pública militar.

3.1 PRIMEIRA FASE

A partir da análise bibliográfica sobre o tema **Auditoria Baseada em Riscos (ABR)**, foi elaborado um resumo com os diversos autores que discutem as implicações da ABR, seus benefícios e desafios. Dessa forma, foi possível compilar as informações que fundamentam a conexão entre a ABR e o princípio da **economicidade** na administração pública.

A seguir, o quadro 3 intitulado “Comparativo das abordagens sobre a ABR e a economicidade” sintetiza os dados comparativos entre as abordagens, evidenciando os aspectos positivos e as limitações de cada uma delas.

Quadro 3 Comparativo das abordagens sobre a ABR e a economicidade

Autores	Conceito de ABR	Conexão com Economicidade	Benefícios destacados	Desafios apontados
Silva & Carneiro (2020)	Metodologia focada em riscos relevantes e alinhada à governança.	Contribui para a prevenção de desperdícios e melhor alocação de recursos.	Abandono da auditoria reativa; foco estratégico; racionalização dos esforços.	Falta de maturidade institucional e apoio da alta gestão.

Pinho & Bezerra (2015)	Ferramenta proativa e top-down implementada no SEBRAE/CE.	Redireciona os esforços da auditoria para áreas mais críticas, otimizando os custos.	Integração entre auditoria e gestão; papel consultivo da auditoria.	Resistência inicial dos gestores; necessidade de capacitação técnica.
Pommerening & Bencke (2011)	Abordagem consultiva, com foco em riscos, não apenas em controles.	ABR como 'salto em valor', promovendo decisões mais custo-efetivas.	Cooperação institucional; foco em processos críticos; alinhamento com objetivos estratégicos.	Auditoria ainda vista como punitiva por muitos gestores.
Machado & Carneiro (2024)	Ferramenta integrada à governança e ao planejamento estratégico.	Somente eficaz se houver estrutura e cultura organizacional consolidadas.	Padronização normativa; referência ao COSO e ISO 31000; foco em riscos-chaves.	Implementação simbólica; ausência de política formal de riscos; baixa participação da alta gestão.
Pinheiro Júnior (2014)	Metodologia moderna que exige auditor com visão estratégica.	Contribui para uso eficiente de recursos ao priorizar riscos críticos e evitar falhas sistêmicas.	Auditoria como agente de mudança; foco no futuro e não só no passado.	Necessidade de mudança de perfil dos auditores e da cultura organizacional.
Castanheira (2007)	ABR como abordagem integrada ao negócio e alinhada aos objetivos estratégicos.	Potencializa a governança e a eficiência ao gerar recomendações baseadas em risco real.	ABR fortalece controle, promove foco no futuro, e permite melhor comunicação com stakeholders.	Falta de capacitação técnica e mudança no perfil do auditor; auditor tradicional ainda focado em histórico.

Fonte: elaboração própria, com base nos autores analisados (2025).

As contribuições teóricas permitiram compreender que, embora a ABR apresente um enorme potencial para contribuir com a economicidade e promover a gestão eficiente dos recursos públicos, a sua adoção depende de um comprometimento institucional robusto. As organizações

precisam superar a resistência interna, investir na capacitação de seus auditores e adotar uma cultura de gestão de riscos para que a ABR alcance seu pleno potencial.

O quadro comparativo também reflete a ideia de que a ABR não é uma ferramenta isolada, mas parte de um processo contínuo de transformação organizacional que exige alinhamento estratégico entre a auditoria, a governança e a gestão de riscos. A análise dos benefícios e desafios nos permite perceber que a ABR tem o potencial de gerar economia de recursos, mas sua eficácia depende de como ela é implementada e das condições institucionais que a cercam.

3.1.1 Análise dos dados das IFES

Os dados obtidos a partir do estudo realizado nas IFES indicaram que a implementação da ABR resultou em uma redução significativa nos custos administrativos. Em média, as instituições observaram uma diminuição de aproximadamente 15% nos gastos com auditoria, o que reflete uma melhor alocação de recursos e um foco mais estratégico nas áreas de maior risco e impacto.

Esse achado demonstrou a eficácia da ABR em otimizar os processos de auditoria, contribuindo diretamente para o princípio da economicidade, ao promover o uso mais eficiente dos recursos públicos.

O Quadro 4 apresenta a interpretação dos dados feita a partir da análise dos autores do artigo após a pesquisa realizada.

Quadro 4 Composição dos fatores de benefícios da implantação da ABR

Fatores	Componentes
Consolidação da gestão de riscos	Auditorias tornam-se mais eficientes porque avaliam áreas de maior risco
	Enfoque <i>top-down</i> : do estratégico para o operacional
	Conhecimento dos riscos da instituição
	Maior agregação de valor a instituição
	As respostas aos riscos tornaram-se mais eficazes
	Fortalecimento da gestão de riscos da instituição
	Maior aproximação com a Alta Administração
	Visão integrada da instituição em detrimento da visão departamentalizada

Aperfeiçoamento da comunicação e monitoramento de auditorias	Conhecimentos dos controles internos
	Menor atrito com os auditados
	Melhor gerenciamento das recomendações
	Relatórios de auditoria com melhor aceitação pela Alta Administração
	Redução dos custos do trabalho da auditoria

Fonte: extraído de Brito *et al.* (2017).

Em contrapartida, quase 53% dos participantes da pesquisa consideraram o custo da implantação da Auditoria Baseada em Riscos como “razoável” ou “alto”. Por esse motivo, o autor também atribuiu o fator custo como um dos desafios da implantação.

A análise das IFES ofereceu um estudo de caso que contribuiu para a compreensão dos resultados concretos da ABR, permitindo uma reflexão crítica sobre sua efetividade na administração pública, especialmente no que tange ao uso responsável e eficiente dos recursos públicos.

3.2 SEGUNDA FASE

Participaram da pesquisa de campo militares da Força Aérea Brasileira que foram diretamente impactados pela atuação da Auditoria Baseada em Riscos, ou seja, gestores que possuem experiência prática com esse tipo de auditoria. Durante o período de aplicação do questionário, 12 militares receberam a pesquisa, sendo que somente 9 gestores que já passaram por auditoria responderam.

A principal limitação da amostra é o número reduzido de respondentes, o que pode não permitir uma generalização ampla dos resultados. Embora o número de respostas seja relativamente pequeno, é importante destacar que o total de gestores aptos a responder é restrito, o que torna a amostra ainda assim relevante e representativa do público-alvo. Além disso, para esta pesquisa, não foi necessária a identificação dos militares, garantindo o anonimato e a confidencialidade das respostas.

De acordo com os resultados, 77,7% dos respondentes ocupam o posto de capitão ou major. A participação de oficiais de posto relativamente alto, pode ser vista como um indicativo positivo para a pesquisa, pois esses militares ocupam funções de gestão e decisão dentro da Força

Aérea Brasileira (FAB). A experiência desses oficiais com Auditoria Baseada em Riscos (ABR) reflete um nível de vivência prática e responsabilidade administrativa significativa, o que confere maior relevância às respostas fornecidas.

3.2.1 Resultados das perguntas de 1 a 5: Fatores que influenciam a implementação da ABR

Nas primeiras questões do questionário (perguntas de 1 a 5), os respondentes avaliaram fatores considerados cruciais na literatura para a implementação bem-sucedida da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) na administração pública. A análise revelou que os oficiais da Força Aérea Brasileira (FAB) apresentaram percepções mistas sobre a capacitação técnica, a cultura organizacional e os recursos financeiros disponíveis para implementar a ABR.

Os dados apresentados na tabela a seguir são a base para a análise das questões de 1 a 5:

Tabela 1 Dados das questões 1, 2, 3, 4 e 5

Questão	Grau 1 (%)	Grau 2 (%)	Grau 3 (%)	Grau 4 (%)	Grau 5 (%)
1: A equipe responsável pela execução da ABR possui capacitação técnica adequada	33,3%	0%	11,1%	44,4%	11,1%
2: A cultura organizacional atual favorece a aceitação e a integração da ABR nos processos administrativos	11,1%	11,1%	22,2%	33,3%	22,2%
3: A instituição dispõe de recursos financeiros suficientes para manter a estrutura necessária à execução da ABR	22,2%	11,1%	22,2%	22,2%	22,2%
4: As ferramentas e sistemas informatizados disponíveis são adequados para apoiar a ABR	33,3%	11,1%	0%	22,2%	33,3%
5: Existe uma cultura organizacional consolidada voltada a gestão de riscos	22,2%	22,2%	22,2%	22,2%	11,1%

Fonte: elaboração própria (2025).

Os dados da pergunta nº 1 indicam que, embora mais da metade dos respondentes considere que a equipe tem capacitação técnica adequada, há uma divisão de opiniões. Enquanto alguns percebem a equipe como bem treinada e capacitada, outros indicam que a formação ainda é insuficiente em algumas áreas, o que pode afetar a implementação eficaz da ABR. A ausência de respostas no grau 2 sugere que, embora não haja uma visão completamente negativa, ainda existem desafios na formação contínua dos auditores.

Na pergunta nº 2, a maioria dos respondentes têm uma percepção positiva ou neutra sobre a aceitação da ABR, mas 22,2% dos respondentes indicaram uma visão negativa. A cultura organizacional foi apontada como um fator chave para a aceitação da ABR, mas a falta de alinhamento com as práticas necessárias pode dificultar sua adoção. Isso reflete as dificuldades organizacionais que muitas instituições públicas enfrentam, como resistência à mudança (Brito *et al.*, 2017).

Na pergunta nº 3, a distribuição das respostas sugere uma divisão clara nas percepções sobre os recursos financeiros disponíveis para a implementação da ABR. Embora alguns oficiais considerem a FAB adequadamente financiada, outros veem restrições orçamentárias significativas. A falta de recursos financeiros adequados é vista como um desafio real, o que reforça a ideia de que o comprometimento financeiro é um fator crítico para o sucesso da ABR, como discutido por Brito *et al.* (2017) e Maia (2019).

Para a pergunta nº 4, a maioria dos respondentes (55,5%) considera que as ferramentas e sistemas informatizados são adequados para apoiar a ABR. No entanto, as respostas divergentes indicam que a adequação das ferramentas pode variar de acordo com a experiência individual dos oficiais e as especificidades das unidades, sugerindo a necessidade de ajustes e atualizações nas ferramentas.

As respostas à pergunta nº 5 indicam que, para muitos oficiais, a gestão de riscos ainda não é uma prioridade clara na cultura organizacional. No entanto, 33,3% dos respondentes têm uma percepção de moderada à positiva sobre o esforço de integrar a gestão de riscos nas rotinas administrativas. Isso demonstra um esforço da FAB para alinhar suas práticas de gestão de riscos, embora a cultura ainda precise ser aprimorada.

Os resultados gerais indicam que, embora haja aspectos positivos, como a capacitação da equipe e a adequação tecnológica em algumas áreas, ainda há desafios significativos. A cultura organizacional precisa ser aprimorada para integrar completamente a gestão de riscos, e a

distribuição dos recursos financeiros deve ser mais eficiente para garantir a infraestrutura necessária para a implementação da ABR, o que ratifica o estudo conduzido por Castanheira (2007).

3.2.2 Resultados das perguntas de 6 a 10: Indicadores de benefícios econômicos da ABR

As perguntas de 6 a 10 do questionário, que tratam dos indicadores de benefícios econômicos da ABR e das percepções sobre práticas e resultados da ABR, serão analisadas detalhadamente devido à relevância direta para o tema central deste trabalho. Essas questões abordam aspectos cruciais da implementação da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), especialmente no que diz respeito à efetividade da metodologia na promoção da economicidade, que é um dos principais objetivos deste estudo.

A pergunta 6 apresentou os seguintes dados:

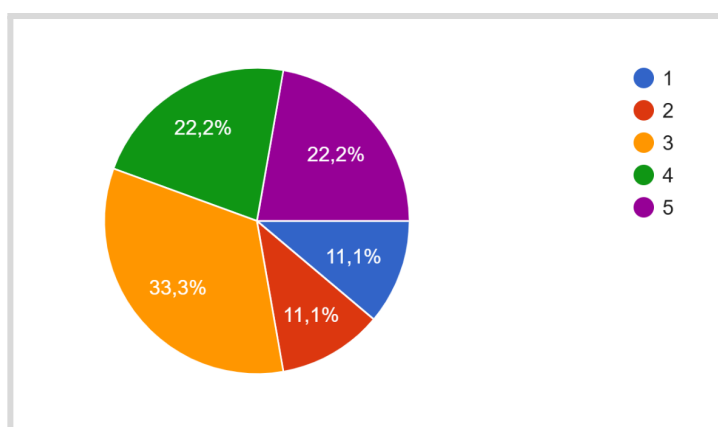


Gráfico 1 A adoção da ABR contribuiu para a redução de desperdícios e retrabalho nos processos administrativos?

Fonte: elaboração própria (2025).

Para os oficiais que percebem os benefícios, a ABR é vista como uma ferramenta eficaz para reduzir desperdícios e retrabalho, alinhando-se à literatura existente, que afirma que a ABR ajuda a focar recursos nas áreas críticas, evitando ações redundantes ou desnecessárias (Pommerening; Bencke, 2011). Isso é crucial em contextos como o da Força Aérea, onde a eficiência na gestão de recursos e a eliminação de processos ineficazes são essenciais para o bom funcionamento das operações.

A resposta negativa de 22,2% dos oficiais sugere que ainda existem dificuldades de adaptação à metodologia, possivelmente relacionadas à cultura organizacional, capacitação

insuficiente ou até mesmo à falta de ferramentas adequadas. Para Brito *et al.* (2017), a cultura organizacional precisa ser amadurecida para garantir que os modelos de gestão de riscos sejam bem-sucedidos. Portanto, é importante que a FAB invista em capacitação contínua e em uma gestão de mudanças que facilite a transição para uma abordagem mais focada na auditoria baseada em riscos.

Essa análise se alinha com a literatura existente, que vê a ABR como uma ferramenta eficaz para otimizar a gestão pública ao focar nos riscos mais relevantes e garantir que os recursos sejam direcionados de forma mais estratégica (Castanheira, 2007).

Gráfico 2 a seguir apresenta dados para análise da questão 7:

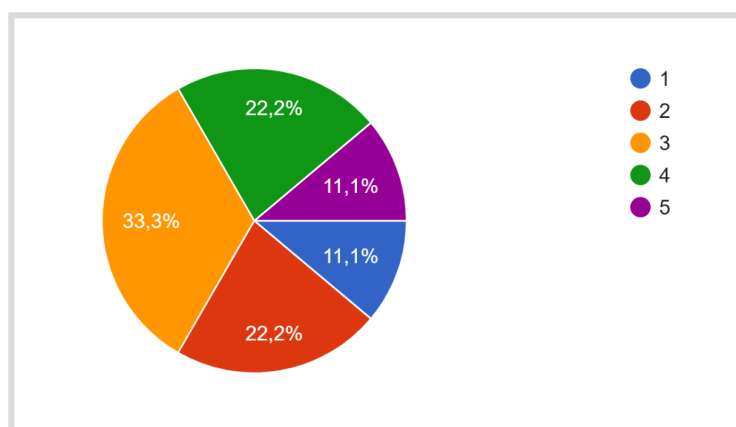


Gráfico 2 A implementação da ABR resultou em maior economicidade na aplicação dos recursos públicos?

Fonte: elaboração própria (2025).

A distribuição das respostas revela que, embora uma quantidade expressiva de 33,3% dos respondentes tenha uma percepção neutra, isso pode ser explicado pela falta de experiência prática com a implementação da ABR, ou pelo fato de que os respondentes não possuem dados suficientes para avaliar seu impacto econômico. Vale ressaltar que este grupo neutro não é uma indicação de falta de importância da ABR, mas sim que a experiência prática com a implementação da metodologia é limitada, e, portanto, eles não têm uma percepção clara sobre sua eficácia na gestão de recursos públicos.

Já aqueles que votaram em grau 4 (22,2%) indicam uma visão moderadamente positiva, considerando que a ABR tem contribuído de alguma forma para a melhoria da utilização dos recursos públicos, embora os resultados ainda possam ser mais evidentes. Isso está alinhado com a

literatura que sugere que, quando bem implementada, a ABR potencializa a eficiência, otimiza processos administrativos e ajuda a alocar melhor os recursos financeiros (Pinheiro Júnior, 2014).

A percepção negativa, indicada por 22,2% que votaram em grau 2, pode sugerir que esses oficiais não observaram melhorias claras em termos de economicidade, talvez devido a dificuldades na implementação ou à ausência de recursos adequados para colocar a ABR em prática de forma eficiente, assuntos já discutido das perguntas anteriores.

Os respondentes mais otimistas (grau 5) veem a ABR como uma metodologia eficaz para melhorar a utilização dos recursos públicos, corroborando a literatura que destaca a ABR como uma ferramenta capaz de gerar economia e reduzir desperdícios, quando bem aplicada (Brito et al., 2017).

Finalmente, a percepção muito negativa (grau 1) sugere que, para uma pequena parte dos oficiais, a ABR não gerou impacto na economicidade, talvez devido a barreiras internas ou falta de uma implementação robusta da metodologia. Esse fenômeno é discutido por autores como Maia (2019), que destaca a necessidade de comprometimento institucional e de monitoramento contínuo para garantir que a ABR atinja todo o seu potencial.

Dados obtidos para análise da pergunta 8:

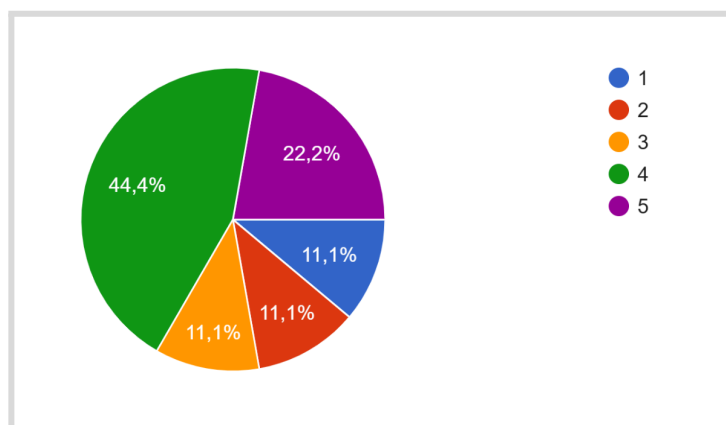


Gráfico 3 A ABR permitiu identificar e prevenir não conformidades com potencial de prejuízo financeiro.

Fonte: elaboração própria (2025).

O fato de 66,6% dos respondentes perceberem a ABR como eficaz para identificar e prevenir prejuízos financeiros sugere que, quando aplicada corretamente, a metodologia tem um potencial significativo de redução de riscos financeiros na administração pública. Isso corrobora a

literatura, que vê a ABR como uma ferramenta poderosa para focar nos riscos relevantes, eliminando desperdícios e prevenindo não conformidades (Pommerening; Bencke, 2011; Brito *et al.*, 2017).

A minoria de 22,2% dos respondentes que votou nos graus 1 e 2 sugere que uma parte dos oficiais não percebe a ABR como eficaz na prevenção de não conformidades financeiras. Esses resultados podem ser explicados por barreiras na implementação, como falta de recursos adequados ou resistência cultural à mudança. Isso também pode estar relacionado à falta de ferramentas adequadas, conforme apontado em outras respostas do questionário, e que podem estar dificultando a efetividade da ABR. Conforme Brito *et al.* (2017), a implementação da ABR pode ser comprometida se não houver treinamento adequado, suporte institucional e adaptação das ferramentas para a realidade da organização.

Dados para análise da questão 9:

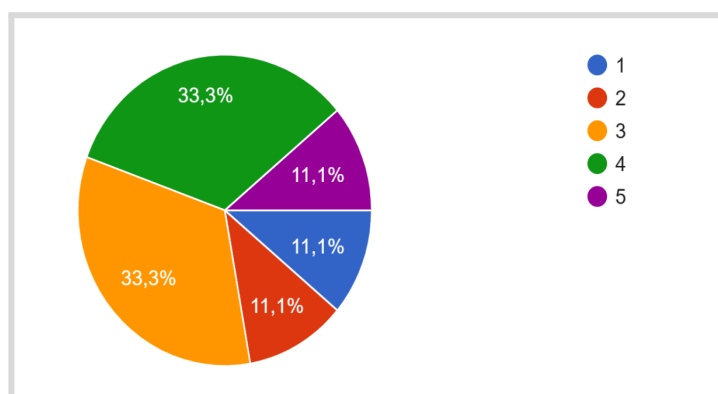


Gráfico 4 Os benefícios obtidos com a ABR superam os custos de sua implementação e manutenção?

Fonte: elaboração própria (2025).

A distribuição das respostas mostra uma visão majoritariamente positiva, na qual 44,4% dos respondentes acreditam que os benefícios da ABR superam os custos. Isso corrobora a literatura sobre auditoria baseada em riscos, que sugere que, quando bem implementada, a ABR pode gerar eficiências significativas na gestão de recursos, minimizar desperdícios e prevenir problemas financeiros, trazendo benefícios substanciais para a administração pública (Silva; Carneiro, 2020).

O grupo de 33,3% que não pode responder evidencia um desafio importante na implementação da ABR: a falta de experiência prática e dados concretos para fazer uma avaliação

sobre a relação custo-benefício. Isso destaca a necessidade de mais tempo de implementação, monitoramento contínuo e ajustes operacionais para que a ABR se torne uma prática consolidada e mais visível para os gestores públicos. Isso pode refletir a fase inicial de implementação, onde ainda não foi possível avaliar plenamente o impacto da metodologia.

Dados para a questão 10:

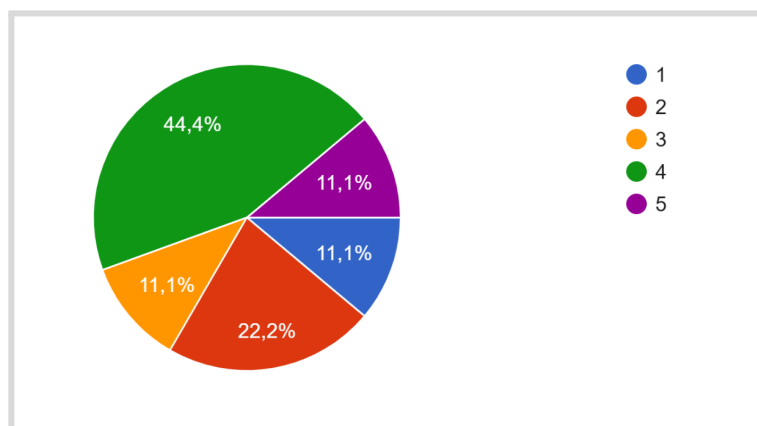


Gráfico 5 A ABR contribuiu para uma resposta mais ágil e eficiente frente aos riscos identificados?

Fonte: elaboração própria (2025).

É possível analisar que existe uma percepção positiva predominante já que 55,5% dos respondentes, ou seja, a maioria acredita que a ABR tem contribuído significativamente para a eficiência de resposta aos riscos, o que reforça a ideia de que a ABR, quando bem implementada, pode proporcionar uma resposta mais ágil, alinhada à literatura sobre o tema (Pommerening; Bencke, 2011). Esse resultado sugere que, onde a ABR está sendo aplicada corretamente, ela tem sido eficaz em agilizar os processos decisórios relacionados à gestão de riscos.

Já alguns desafios na implementação são ressaltados pelo grupo de 33,3% que assinalou os graus 1 e 2, indicando uma percepção negativa, sugere que existem barreiras internas ou fatores operacionais que estão impedindo a efetividade da ABR. Esses desafios podem incluir a falta de capacitação, a ausência de ferramentas adequadas ou a resistência cultural, o que é corroborado pela literatura que discute como a implementação da ABR depende de um forte comprometimento institucional (Brito *et al.*, 2017).

3.2.3 Resultados das perguntas de 11 a 14: Percepções sobre práticas e resultados da ABR

Nesta seção, serão analisadas as questões de 11 a 14 do questionário aplicado aos oficiais da Força Aérea Brasileira (FAB), com foco nas percepções dos gestores sobre as práticas e os resultados da implementação da Auditoria Baseada em Riscos (ABR). As questões abordam pontos cruciais para a avaliação do impacto da ABR, tais como sua contribuição para a melhoria contínua dos processos administrativos, o diagnóstico de falhas e pontos de melhoria, e a sua efetividade na aplicação dos recursos públicos.

Os dados apresentados na tabela a seguir são a base para a análise das questões de 11 a 14:

Tabela 2 Dados das questões 11,12, 13 e 14

Questão	Grau 1 (%)	Grau 2 (%)	Grau 3 (%)	Grau 4 (%)	Grau 5 (%)
11: A aplicação da ABR contribui para a economicidade dos recursos públicos?	11,1%	22,2%	11,1%	22,2%	33%
12: A adoção da ABR tem evitado a realização de auditorias em áreas/atividades de baixo risco?	22,2%	0%	55,6%	11,1%	11,1%
13: A ABR tem contribuído para a melhoria contínua dos processos administrativos?	11,1%	0%	11,1%	55,6%	22,2%
14: Existem métricas ou indicadores utilizados para mensurar os benefícios econômicos da ABR na sua instituição?	44,4%	0%	22,2%	22,2%	11,1%

Fonte: elaboração própria (2025).

A análise dos dados para a questão 11 mostra que a maioria dos oficiais respondeu com um grau 5 (fortemente concorda) e grau 2 (discorda um pouco). Isso indica uma percepção dividida quanto ao impacto da ABR na economia dos recursos públicos. Esses resultados estão alinhados com a literatura que aponta que, embora a ABR tenha o potencial de promover a economicidade, barreiras institucionais e falta de dados concretos muitas vezes dificultam a medição exata de seus benefícios (Pommerening; Bencke, 2011).

Para a questão 12, as respostas indicam que a percepção sobre a efetividade da ABR em evitar auditorias em áreas de baixo risco é mais favorável, com a maioria dos oficiais votando nos graus 4 e 5 (42,9%). Esses resultados reforçam a ideia de que a ABR, ao focar nos riscos mais relevantes, contribui para a eficiência das auditorias ao direcionar os recursos de forma mais estratégica, otimizando o tempo e os custos operacionais. Isso está em consonância com a literatura que destaca como a auditoria baseada em riscos melhora a alocação de recursos e evita esforços desnecessários em áreas de baixo impacto (Maia, 2019).

Os dados da questão 13 revelam que a maioria dos oficiais têm uma percepção positiva da contribuição da ABR para a melhoria contínua dos processos administrativos. Esses resultados podem ser correlacionados à literatura sobre gestão de riscos e auditoria baseada em riscos. A ABR tem como um de seus princípios principais a melhoria contínua, uma vez que prioriza o monitoramento e a análise dos riscos mais relevantes, o que contribui para ajustes rápidos e eficientes nos processos administrativos (Pommerening; Bencke, 2011). Além disso, a abordagem preventiva da ABR permite não apenas reduzir custos, mas também identificar áreas de melhoria contínua, tornando a gestão mais adaptável e eficiente (Maia, 2019).

Na questão 14, os dados sugerem uma percepção positiva, mas com algumas diferenças de intensidade em relação à eficácia da ABR para diagnosticar falhas e pontos de melhoria nos processos administrativos. A literatura sobre a Auditoria Baseada em Riscos afirma que um dos grandes benefícios dessa metodologia é a capacidade de diagnóstico, visto que a identificação precoce de falhas e pontos de melhoria é uma das vantagens dessa abordagem (Brito *et al.*, 2017). A metodologia permite uma análise focada nos processos mais críticos, o que contribui para a identificação de áreas de risco e para a proatividade na gestão organizacional, alinhando-se com o conceito de gestão de riscos e a melhoria dos processos administrativos (Maia, 2019).

3.2.4 Resultados das perguntas de 15 a 18: Principais indicadores

A questão 15, cuja pergunta é se os indicadores de redução de custos operacionais são relevantes no processo da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), revela uma percepção de incerteza significativa. 44,4% dos respondentes escolheram o grau 3, indicando que não têm experiência suficiente ou não sabem responder sobre a utilização desses indicadores. Isso sugere que uma parte dos oficiais da FAB ainda não teve exposição suficiente ou não percebeu a aplicação eficaz desses indicadores na prática. A distribuição das respostas nos graus 1 (22,2%), grau 2 (11,1%), grau 4

(11,1%) e grau 5 (11,1%) reflete uma visão mista: alguns percebem a ABR como ineficaz na redução de custos, enquanto outros acreditam em benefícios dessa prática. Esse cenário aponta para a necessidade de melhorar a aplicação e a visibilidade dos indicadores de redução de custos na FAB.

A questão 16, que aborda os indicadores de eficiência dos processos auditados, revelou que 55,5% dos respondentes consideram que esses indicadores têm um impacto direto e positivo na melhoria dos processos organizacionais. Isso reforça a literatura que destaca a eficiência como um dos maiores benefícios da ABR, ao ajudar a identificar rapidamente áreas para ajustes, resultando em maior eficácia operacional e redução de custos (Pinho; Bezerra, 2015).

Na questão 17, sobre a frequente utilização de indicadores de mitigação de riscos, a resposta foi mais equilibrada. 33,3% dos respondentes votaram no grau 4, indicando que a ABR utiliza eficazmente os indicadores de mitigação de riscos, enquanto outros 33,3% votaram no grau 3, sugerindo que a falta de clareza sobre a efetividade dessa prática ainda é um desafio. Isso aponta para a necessidade de melhorias contínuas na implementação dos indicadores de mitigação de riscos, como indicado por Maia (2019), que defende o aprimoramento da capacitação dos auditores e a consistência no uso desses indicadores.

Por fim, a questão 18, sobre o uso de indicadores de economicidade, revelou incerteza quanto à sua aplicação. 33,3% dos respondentes não sabem avaliar a utilização dos indicadores de economicidade, indicando uma falta de clareza ou ausência de práticas consolidadas. As respostas nos graus 1 e 2 (33,3%) sugerem que há necessidade de melhorias na aplicação desses indicadores, talvez devido à falta de um sistema integrado para monitorar a alocação eficiente de recursos.

Isso está alinhado à literatura que enfatiza a necessidade de comprometimento institucional e capacitação para garantir a promoção efetiva da economicidade nas auditorias (Pinheiro Júnior, 2014). Por outro lado, 33,3% votaram nos graus 4 e 5, refletindo que, para essa parte dos oficiais, a ABR é vista como eficaz para garantir o reaproveitamento de recursos e a eficiência no uso dos mesmos.

3.2.5 Resultados da pergunta 19: Fatores que mais contribuem para economicidade ao comparar a Auditoria Tradicional com a Auditoria Baseada em Riscos

Na última pergunta do questionário, foi solicitado ao gestor que indicasse, entre oito sentenças apresentadas, aquelas que, em sua opinião, contribuem para a promoção da

economicidade. As opções de resposta incluíam: 1-Priorização de áreas com maior impacto ou risco para a organização; 2- redução do tempo e dos recursos aplicados em auditorias de baixo impacto; 3- reaproveitamento de dados e informações já existentes; 4- foco preventivo, reduzindo a necessidade de retrabalho e prevenções futuras; 5- maior integração entre áreas auditadas e auditores, reduzindo redundâncias; 6- definição mais clara de escopo e objetivos, otimizando o uso de recursos; 7- maior alinhamento com os objetivos estratégicos da organização; e 8- nenhum fator contribui para a economicidade na comparação entre os modelos.

A sentença com mais votos foi a nº 1 onde 100% dos gestores participantes da pesquisa concordaram. Isso corrobora com a conclusão do trabalho de Brito *et al.* (2017) que diz que a auditoria torna-se mais eficiente ao focar em áreas de maior impacto ou risco, ou seja, um dos benefícios da ABR. As outras afirmações com maiores votos foram as de nº 4, 6 e 7, que obtiveram 4 votos cada. Esse resultado traz um paralelo com a literatura previamente analisada neste trabalho já que diversos autores como Maia (2019) e Monteiro (2012) abordaram sobre como uma ação preventiva, principalmente quando alinhada às estratégias organizacionais, contribui para o uso eficiente de recursos e redução de custos desnecessários.

4 CONCLUSÃO FINAL

Este trabalho está inserido na área de Governança Pública e teve como objetivo geral analisar a relação entre a Auditoria Baseada em Riscos (ABR) e o princípio da Economicidade na visão do gestor público. Para que isso fosse possível, foram estabelecidos quatro objetivos específicos que nortearam toda a pesquisa.

Inicialmente, foi realizada uma busca na literatura sobre percepções e interpretações de diferentes autores acerca do princípio da economicidade. Além disso, o estudo de normativos sobre a ABR possibilitou a maior compreensão sobre os principais benefícios e desafios desse conceito. Dessa forma, foi possível alcançar os dois primeiros objetivos específicos: 1- identificar e analisar as definições e interpretações do princípio da economicidade na administração pública e 2- examinar as principais características e diretrizes da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), conforme estabelecidas em normativos.

Posteriormente, utilizou-se o arcabouço teórico previamente construído sobre Economicidade e Auditoria Baseada em Riscos para cumprir o terceiro objetivo específico que era

explorar como esses normativos e essas diretrizes abordam a relação entre a ABR e a promoção da economicidade.

Por fim, através de um formulário *online* com perguntas relacionadas à economicidade e ao funcionamento real da Auditoria Baseada em Riscos enviado a gestores da Academia da Força Aérea (AFA) tornou-se viável atingir o último objetivo específico: analisar a percepção dos gestores que atuam na administração pública sobre a influência da ABR para a otimização de recursos públicos. Dessa forma, foi possível atingir o objetivo geral e responder a seguinte questão-problema: “Qual a visão do gestor da AFA acerca da contribuição da Auditoria Baseada em Riscos (ABR) para a promoção do princípio da economicidade na administração pública?”

Como resultados, a pesquisa realizada com os gestores reforçou os dados encontrados na literatura e na bibliografia. Apesar dos benefícios reais que a ABR traz como a redução de retrabalhos e a prevenção de irregularidades que poderiam trazer algum prejuízo financeiro para administração pública, as respostas dos gestores indicam que o tema da gestão de riscos ainda não está plenamente consolidado na cultura organizacional, refletindo um estágio de maturidade ainda em desenvolvimento nesse campo, o que pode limitar a familiaridade e o engajamento de parte dos gestores com esse tipo de abordagem.

Soma-se a isso a ausência de indicadores específicos que evidenciem, de forma objetiva, os benefícios econômicos advindos da adoção da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), dificultando a associação direta entre essa metodologia e a promoção da economicidade na instituição. Por fim, os resultados dessa pesquisa poderão subsidiar outros trabalhos no campo acadêmico porque também expôs as limitações reais, e não teóricas, que a implantação da ABR enfrenta nas organizações públicas na percepção dos próprios gestores públicos.

Sugere-se, portanto, para estudos futuros a análise da resistência institucional como um dos principais fatores que não permitem que a ABR seja implementada de forma plena. Outra opção para trabalhos posteriores é a exploração de barreiras como a maturidade institucional, a capacitação correta das equipes de auditoria e a necessidade do comprometimento estratégico da alta gestão.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. (2009). **ABNT NBR ISO 31000: Gestão de Riscos - Princípios e Diretrizes**. Rio de Janeiro, RJ.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. 776 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica. Portaria nº 28/EGE1, de 31 de agosto de 2022. Gestão de Riscos no Comando da Aeronáutica. DCA 16-2. **Boletim do Comando da Aeronáutica**, Brasília, n. 202, 27 out. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de orientação técnica: auditoria baseada em riscos**. Aprovado pela Instrução Normativa SFC/CGU nº 8/2017. Brasília: TCU, 2020.

BRITO, Guilherme Caetano de; PIMENTA, Daiana Paula; SOUZA, Eliane Moreira Sá; CRUZ, Alethéia Ferreira. Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. In: **Anais de XVI Colóquio Internacional de Gestão Universitária - CIG**, Arequipa, Peru, 2017.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Direito administrativo didático**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

CASTANHEIRA, Nuno Miguel Caeiro. **Auditoria interna baseada no risco: estudo do caso português**. 2007. Tese de doutorado.

CATELA, Pérola Alonso. **Auditoria interna, governança pública e desempenho de organizações públicas brasileiras: o que revelam os dados do Tribunal De Contas da União**. 2022.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, João Pedro Marques. **Princípios da boa administração, eficiência e economicidade**. 2015. Tese de doutorado.

CICCO, Francesco de. Um novo paradigma para as auditorias internas: por que sua organização deve implementar a ABR - Auditoria Baseada em Riscos? **QSP - Centro da Qualidade, Segurança e Produtividade**, 2021. Disponível em: https://www.qsp.org.br/pdf/implemente_abr.pdf. Acesso em: 02 maio 2025.

CRESWELL, John Ward; CRESWELL, John David. **Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches**. Los Angeles, CA: SAGE, 2018.

FORTINI, Cristiana; SHERMAM, Ariane. Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública brasileira. **Revista Interesse Público**, v. 19, n. 102, p. 27-44, 2017.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Subcomitê de Normas de Controle Interno. **Diretrizes para Normas de Controle Interno do Setor Público – Informações Adicionais sobre Gestão de Risco nas Entidades**. INTOSAI GOV 9130. Áustria, 2007. Tradução: Antonio Alves de Carvalho Neto. Brasília, 2013.

PINHEIRO JUNIOR, 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.

JÚNIOR, Severino Domingos da Silva; COSTA, Francisco José. Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de Likert e Phrase Completion. **PMKT–Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia**, v. 15, n. 1-16, p. 61, 2014.

LIMA, Nelson Rogério de. **Percepção e grau de sensibilização dos auditores da CGU em relação à adoção da auditoria baseada em riscos**. Lavras, MG: Universidade Federal de Lavras, 2020.

MACHADO, Thiago Alves; CARNEIRO, Ricardo. **A auditoria baseada em riscos no controle interno da administração pública brasileira: o caso da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais**. *Revista TCU*, Brasília, v. 153, n. 1, p. 84-110, jan./jul. 2024.

MAIA, Bruna Fiuza. **Auditoria baseada em riscos: um estudo em uma instituição federal de ensino superior da Bahia**. 2019.

MANDELI, Khaled Nasser. *New public governance in Saudi cities: an empirical assessment of the quality of the municipal system in Jeddah*. **Habitat International**, v. 51, p. 114-123, fev. 2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisa; amostragens e técnicas de pesquisa; elaboração, análise e interpretação de dados**. 2012. p. 277-277.

MATIAS-PEREIRA, José. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **APGS**, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010.

OLIVIERI, Cecília; NESTLEHNER, Julianne; PAIVA JR, Paulo Cesar de Abreu. Governança, governança corporativa e governança pública: os diferentes debates de um conceito em construção. **REA-Revista Eletrônica de Administração**, v. 17, n. 2, p. 230 a 247, 2018.

PEREIRA, Vanusa Batista. O princípio da economicidade no âmbito das licitações públicas. **Contabilidade & Amazônia**, v. 1, n. 1, p. 91-97, 2012.

PETERS, Brainard Guy. *A Cybernetic Model of Governance*. In: LEVI-FAUR, David (Ed.). **The Oxford Handbook of Governance**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana; BEZERRA, Leonardo Brandão. Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do " sistema s": o caso do SEBRAE/CE. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 7, n. 2, p. 32-52, 2015.

POMMERENING, Edivan Júnior; BENCKE, Fernando Fantoni. Auditoria convencional e auditoria baseada em riscos: contribuições à gestão organizacional. **Unoesc & Ciência – ACSA**, v. 2, n. 1, p. 15-26, 2011.

SILVA, Jonathas Soares da; CARNEIRO, Alexandre de Freitas. **Auditoria Baseada em Riscos em Entidades Públicas**. 2020.

SILVA, Manuela Alvares; VIEIRA, Eloir Trindade Vasques. Auditoria interna: uma ferramenta de gestão dentro das organizações. **Redeca: Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos**, v. 2, n. 2, p. 1-20, 2015.

SOUSA MONTEIRO, Marcelo. Auditoria preventiva com foco em riscos: a experiência da controladoria e ouvidoria geral do estado do Ceará (CGE/CE). In: **Anais V congresso CONSAD de gestão pública**, Brasília, DF, jul. 2012.

TEIXEIRA, Alex Fabiane; GOMES, Ricardo Corrêa. **Governança pública: uma revisão conceitual**. 2019.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (THE IIA). **Normas Globais de Auditoria Interna**. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. **Revista de informação legislativa**, v. 31, n. 121, 1991.

WORLD BANK (WB). **Governance: the World Bank experience**. 1994.