

Auditoria operacional dos sistemas previdenciários: achados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

Operational audit of social security systems: findings of
the Court of Accounts of the State of Ceará

<https://doi.org/10.32586/rcda.v22i1.886>

Rebeca Avelino de Vasconcelos¹

Marcelo Antônio Pierri Júnior²

Francisco Wilson Ferreira da Silva³

RESUMO

A administração pública nacional precede de ser monitorada e fiscalizada dados os vultosos recursos que são postos para a prestação dos serviços de que a sociedade necessita, cabendo aos Tribunais de Contas o seu controle e aferição. Com relação aos programas de gestão dos regimes próprios de previdência os tribunais passaram a auditar a gestão atuarial e os lançamentos contábeis referentes às provisões de longo prazo para o pagamento de benefícios de aposentadorias e pensões. O Tribunal de Contas da União apontou irregularidades e o Tribunal de Contas do Estado do Ceará realizou auditorias operacionais relacionadas aos regimes

1 Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Estácio do Ceará (Estácio FIC). E-mail: rebeca.avelino@hotmail.com

2 Doutorando em Contabilidade e mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Especialista em Perícia Judicial e extrajudicial pelo Instituto de Consultoria Educacional e Pós-Graduação (Icep). Professor no Centro Universitário Estácio de Sá nas disciplinas de Auditoria, Perícia, Matemática Financeira, SPED e TCC. Graduado em Sistemas de Informação pela Estácio (SC). Professor e Palestrante de Perícia Revisional e Financeira em cursos pelo Icep. Coordenador do NAF Estácio de Sá Florianópolis. Professor nos cursos de Pós-Graduação da Estácio e Icep nas disciplinas de Auditoria, Matemática Financeira. Possui graduação em Ciências Contábeis pela UFSC. É integrante do Núcleo de Estudos em Auditoria (Neaud) da UFSC. Pesquisa na área de Auditoria, Perícia e Contabilidade pública. E-mail: marcelo.pierri@estacio.br

3 Doutorando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (2021). Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará, linha de pesquisa do setor público (2014). Graduação em Ciências Atuariais pela Universidade Federal do Ceará (2002). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estácio (2022). Pós-graduado em Auditoria Financeira pelo Tribunal de Contas da União (2023). Técnico de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Técnico em Contabilidade CRC-CE 9995-0/9. Especialista em contabilidade pública pela FA7, especialista em controle externo e auditoria pela Faculdade Tecnológica Darcy Ribeiro, especialista em controle externo pela Universidade Estadual Vale do Acaraú. E-mail: francisco.tce.ce@gmail.com

municipais, e indagou-se: quais foram os achados de auditoria operacional? A resposta veio por meio de pesquisa de natureza interpretativista, com abordagem qualitativa e estudo de caso em dois municípios dos seis auditados. Concluiu-se que: a gestão previdenciária municipal no estado é recorrente nas irregularidades e vícios nos processos de aquisição de bens, produtos ou serviços; as avaliações atuariais são defeituosas e incapazes de aferir a capacidade de sustentabilidade do sistema previdenciário, com o apontamento de ausência de teste de aderência da massa laborativa, fluxo de caixa atuarial incompatível com a execução futura e inconstância no resultado; ausência do registro de provisões matemáticas nos balanços patrimoniais, oriundos das avaliações atuariais; e ausência das projeções dos passivos atuariais nos demonstrativos fiscais. As auditorias estudadas apontaram recomendações e determinações aos gestores, que deverão ser monitoradas pelo órgão, com a possibilidade de sanção e devolução de recursos aos cofres públicos.

Palavras-chave: Tribunais de Contas; auditoria; auditoria operacional; Previdência Social; RPPS.

ABSTRACT

The national public administration is preceded by being monitored and supervised given the large resources that are allocated to the provision of services that society needs, leaving the courts of accounts to their control and measurement. With regard to the management programs of the private pension systems, the courts began to audit actuarial management and the accounting entries referring to long-term provisions for the payment of retirement and pension benefits. The Federal Court of Auditors presented irregularities and the Court of Auditors of the State of Ceará carried out operational audits related to the municipal regimes, and asked: what were the findings of the operational audit? The answer came through research of an interpretive nature with a qualitative approach and a case study in two municipalities of the six audited. It was concluded that: the municipal social security management in the State is recurrent in the irregularities

and vices in the processes of acquisition of goods, products, or services; actuarial estimates are defective and incapable of assessing the sustainability capacity of the social security system, with indications of the absence of adherence tests for the workforce, actuarial cash flow incompatible with future execution, and inconstancy in results; absence of recording mathematical provisions in the balance sheets, originating from actuarial estimates; and absence of projections of actuarial liabilities in the tax statements. The audits studied pointed out recommendations and determinations to managers, which must be monitored by the body with the possibility of sanctioning and returning resources to public coffers.

Keywords: Courts of Accounts; audit; operational audit; Social Security; RPPS.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 16/06/2023

Data de aprovação: 31/07/2023

Data de versão final: 20/09/2023

Data de publicação online: 11/12/2023

1 INTRODUÇÃO

A administração pública nacional possui importante papel na organização e nos processos evolutivos da sociedade, a partir dos serviços postos a essa, sendo de responsabilidade estatal a oferta de serviços como educação, saúde, segurança, previdência, dentre outros, mas que precisam ser monitorados e avaliados sob os aspectos da legalidade, impessoalidade, probidade administrativa e eficiência, por meio de um ambiente adequado de controle, conceito antigo que demonstrava a preocupação com a movimentação de grandes valores precedidos à necessidade de que outro órgão cuidasse da prestação de contas e da auditoria através dos então denominados examinadores, auditores, contadores e controladores (ARISTÓTELES, 2007; BEUREN; ZONATTO, 2014).

A lei maior nacional, a Constituição Federal, determinou que o Poder Legislativo dos entes nacionais exercesse o papel de fiscalização da execução contábil, financeira, operacional e patrimonial da União, do Distrito Federal, dos estados e municípios (administração pública nacional), mediante controle externo, com o auxílio dos Tribunais de Contas (TC), pelo controle interno da cada poder e pelo controle social: permitindo que qualquer cidadão, partido político, associações ou sindicato, além de variados mecanismos de participação popular: como a ação popular, os conselhos de políticas públicas, o orçamento participativo, o plebiscito, a iniciativa popular das leis e os ministérios públicos nacionais (PUCCIONI, 2021).

Na administração pública (administração direta e/ou indireta) o controle é um dos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os poderes e esferas de governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade (BRASIL, 2000).

O controle interno é a fiscalização que a entidade exerce sobre os seus atos e atividades de seus órgãos e das entidades descentralizadas, é uma atividade de autofiscalização, tendo um papel estratégico pela sua capacidade de acompanhamento do dia a dia da administração, prevenindo a ocorrência de falhas e detectando fragilidades e fatores de risco, geralmente denominado de controladoria interna (MEDAUAR, 2020; LIMA, 2020, SILVA, 2022).

No Brasil, 33 Tribunais de Contas (órgãos de controle externo) têm como principal atribuição a fiscalização dos ciclos de gestão dos governos federal, distrital, estaduais e municipais, assim como a legalidade e a conformidade dos atos praticados por cerca de 20 mil unidades e entidades a ela vinculados (LINO; AQUINO, 2018), tendo por premissa a defesa do erário na apuração da responsabilidade e na aplicação da correspondente sanção, por meio de análise das prestações de contas dos gestores públicos

e fiscalização dos atos praticados no exercício da função pública.

Além de estabelecer as normas e os procedimentos para as prestações de contas pelos dirigentes das unidades jurisdicionadas, os TCs exercem a fiscalização e o acompanhamento da gestão dos recursos, principalmente quanto às questões relacionadas à gestão fiscal, às políticas públicas relacionadas à educação, saúde e segurança, dentre outras, além do estabelecimento de normas e procedimentos para a apresentação das prestações de contas pelos gestores das unidades jurisdicionadas, exercem a fiscalização e o acompanhamento da gestão dos recursos públicos (AMORIM; DINIZ; LIMA, 2017; RIBEIRO; SALLABERY; TAVARES, 2020).

Quanto aos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) os Tribunais de Contas, em sua maioria, realizavam auditorias de conformidade, certificando a regularidade da gestão dos regimes previdenciários a partir das prestações de contas anuais entregues aos órgãos, pelos jurisdicionados, com a certificação dos ingressos das receitas e das despesas executadas, sem, no entanto, auditar os Demonstrativos do Resultado da Avaliação Atuarial (DRRA), dos Fluxos de Caixa (FC) e dos Balanços Atuariais (BA), em confronto com os contábeis, de acordo com um esquema determinístico ou probabilístico a ser definido (SILVA, 2019).

O Tribunal de Contas da União (TCU) adotou estratégias de longo prazo para o aperfeiçoamento da regulação e fiscalização dos regimes próprios de previdência por meio da análise estatística de dados, e a consolidação de informações existentes nos sistemas de informação do Ministério da Previdência, combinadas às auditorias realizadas por 29 Tribunais de Contas, tendo por objetivo avaliar a situação atuarial e financeira dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) de estados, Distrito Federal (DF) e municípios. O TCU apontou problemas de sustentabilidade dos planos e também de baixa confiabilidade das bases de dados (TCU, 2016; SILVA; DINIZ, 2021).

Em palestra realizada conjuntamente com o Ministério Público, o

Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) discutiu a sustentabilidade da previdência nos municípios cearenses (64 instituídos), e que têm feito auditorias e inspeções nesses órgãos, para que erros fossem mitigados (TCE, 2023; MP/CE, 2023), mas existe um gap na pesquisa: o que tem apontado o TCE/CE em suas auditorias operacionais relacionadas aos RPPS municipais cearenses?

Para responder a esta problemática, sendo uma pesquisa de natureza interpretativista, com abordagem qualitativa e tendo como estratégia o estudo de caso, o trabalho terá como objetivo principal identificar os achados de auditoria operacional observados pelo TCE/CE, relacionados aos regimes de previdência municipais no estado; e como objetivos específicos: discorrer acerca dos conceitos e acepções da administração pública e das demandas requeridas pela sociedade para aferição da eficiência das políticas públicas postas a sua disposição; discutir as competências constitucionais atribuídas aos Tribunais de Contas em contexto de contemporaneidade; conceituar e definir os processos de auditoria e inspeções realizadas pelos Tribunais de Contas; e avaliar o processo de auditoria operacional, espécie de fiscalização no contexto dos Tribunais de Contas.

O trabalho está estruturado da seguinte forma: 1) Introdução, apresentando contexto, problemática, justificativa e objetivos; 2) Desenvolvimento, contendo a definição estrutural da administração pública, as definições e acepções das espécies de auditoria, no segmento auditoria governamental e das incumbências constitucionais dos Tribunais de Conta; 3) Metodologia, descrevendo a abordagem e os procedimentos que serão adotados para a coleta dos dados, e a estratégia que será utilizada para o apontamento dos resultados; 4) Resultados, apresentando as características da pesquisa e do ambiente pesquisado, a análise dos dados e a discussão dos achados obtidos pelo TCE/CE nas auditorias realizadas em regimes previdenciários municipais; e 5) Considerações finais, apresentando as conclusões da autora acerca do alcance dos objetivos, assim como, a sua opinião acerca das respostas obtidas para dirimir a problemática apontada.

2 DESENVOLVIMENTO

O tópico que se inicia está relacionado ao estudo da administração pública, na sua forma mais ampla, visando à compreensão da estrutura e atividades, buscando delinear os principais conceitos e princípios, a forma como se efetiva em um contexto de contabilidade pública e as suas formas de controle, das atribuições constitucionais dos Tribunais de Contas, os conceitos e as acepções dos termos auditoria e inspeção e da espécie auditoria operacional, também denominada auditoria de desempenho.

A sociedade tem avançado na sua organização e serviços públicos, tais como saúde, educação e segurança, trouxeram novas demandas, como a aferição dos resultados das ações governamentais, incluindo na Constituição Federal, a partir de 1988, o Princípio da eficiência como instrumento basilar dessa mensuração, pois o contribuinte quer tomar conhecimento do que está sendo gasto pela administração pública, visando à melhoria dos serviços postos à sociedade. Em tese, o Princípio da eficiência busca a objetividade do melhor resultado atingido com o menor recurso financeiro, serviços públicos mais baratos e acessíveis, evitando os desperdícios de recursos da *res publica*.

O dever de eficiência impõe a adoção de medidas mais convenientes, como a aplicação adequada e transparente dos recursos públicos sob o ponto de vista econômico, o que envolve preços de acordo com o mercado, tempo razoável, mão de obra compatível com a natureza dos serviços, gastos de materiais sem esbanjamento e outros aspectos que deverão ser obrigatoriamente observados na prestação de serviços públicos, diretamente ou por terceiros, concessionários ou permissionários (ANDRADE, 2008).

Trata-se do tema da oposição entre conformidade e desempenho, da avaliação de resultados para o cidadão, das relações interorganizacionais e da interdependência entre os controles externo e interno. Afirma a Auditoria Operacional (ANOp) como ferramenta de empoderamento do Poder Legislativo.

O desenvolvimento da ANOp se enquadra em um contexto de novas demandas sociais nas quais as mudanças contemporâneas fizeram com que o tema dos resultados ocupasse um lugar de destaque na gestão de organizações, sejam privadas ou públicas. Referidas mudanças tiveram reflexos em todos os aspectos da gestão: Liderança Estratégica, Gerências Médias, Serviços de Suporte, Logística e, também, Controle. Na Administração Pública, a ANOp é a ferramenta mais visível e apropriada para o exercício do novo tipo de Controle que se exige, no qual sobressai uma forte demanda pelo aperfeiçoamento da performance da burocracia (ALMEIDA, 2012, p. 12).

Na administração pública, a Secretaria Federal de Controle Interno definiu auditoria como o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal (MF, 2001).

Consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados (MF, 2001).

A auditoria operacional teve suas raízes em trabalhos realizados nos setores privado e público, principalmente nos Estados Unidos. No setor público, a auditoria operacional cresceu devido à demanda das en-

tidades por informações úteis sobre a economia, a eficiência e a eficácia das operações governamentais, uma vez que as informações operacionais auxiliem nas tomadas de decisões sobre orçamentos, na implementação de medidas corretivas e na supervisão superior, como meio para melhorar a prestação de contas perante o público (HALLER, 1986, 1992).

A auditoria operacional, também, denominada de auditoria de desempenho, espécie de auditoria, representa um conjunto de características ou capacidades de comportamento e de resultados de um indivíduo ou de uma organização, quando comparadas com objetivos, metas, requisitos ou expectativas previamente definidos (PETER; MACHADO, 2014) e, na administração pública, sob a ação governamental, na prática, afere-se o desempenho das gestões sob os pressupostos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, visando o aprimoramento dos procedimentos na gestão pública e comprometimento com a gestão fiscal.

Como as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela auditoria governamental realizada pelos Tribunais de Contas, seus relatórios – item essencial para comunicar a adequação das prestações de contas dos gestores públicos (auditoria contábil) e a avaliação dos resultados das políticas públicas (auditoria operacional) devem ser elaborados para facilitar a interpretação dos fenômenos de gestão do setor público por parte dos seus atores interessados, sendo esse o cerne da auditoria operacional (ARAÚJO, 2011).

O Tribunal de Contas da União (TCU) foi pioneiro no segmento de controle externo, nos anos 80, com a realização de auditorias operacionais, em consonância com a tendência internacional de avaliar os resultados alcançados por programas, projetos, atividades, órgãos e entidades da administração pública. Posteriormente, em 1995, com o Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, o TCU inaugurou novos métodos de avaliação de programas e projetos governamentais (TCU, 2020).

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem dos outros tipos de auditoria. Ao contrário das auditorias de conformidade e financeiras, que adotam padrões relativamente fixos, as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais. Além disso, esse tipo de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica.

Nas auditorias financeiras e de conformidade, quando são trabalhos de certificação, as conclusões assumem a forma de opinião concisa e de formato padronizado sobre demonstrativos financeiros e sobre a conformidade das transações com leis e regulamentos, ou sobre temas como controles internos, entre outros. Entretanto, normalmente não se espera que auditores operacionais apresentem uma opinião geral, comparável à opinião padronizada dos trabalhos de certificação, sobre se a organização ou programa auditado alcançou economicidade, eficácia, eficiência e efetividade (TCU, 2020).

O ciclo de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União, replicados nos demais Tribunais de Contas brasileiros, tem início com a seleção dos temas que, após a sua definição, aplicam-se matrizes de planejamento com a definição das estratégias globais do seu escopo e a elaboração do plano de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria. Na fase de execução, realiza-se a coleta dos dados e das informações e sua análise. A seguir, desenvolve-se o relatório preliminar enviado ao gestor para comentários. Após a análise dos comentários do gestor pela equipe de auditoria, efetuam-se as alterações necessárias (se for o caso), obtendo-se o relatório final submetido à apreciação do ministro-relator e do plenário (TCU, 2020).

A avaliação do desempenho de programas, atividades ou órgãos públicos, a partir do emprego de técnicas criteriosas de coleta e de análise de dados, leva em conta as perspectivas da economicidade, eficiência, efi-

cácia, efetividade, equidade, governança ou sustentabilidade, conforme o objetivo da realização dos trabalhos.

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná realizou auditorias operacionais nos programas de educação, meio ambiente, saneamento, saúde e segurança (TCE/PR, 2023). O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais realizou auditorias de natureza operacional da Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública na Gestão de Parcerias firmadas com associações de proteção e assistência aos condenados e das políticas de enfrentamento à violência doméstica contra a mulher e no planejamento e gestão das atividades relacionadas às ações de combate e controle de doenças epidemiológicas pela Secretaria do Estado de Saúde e secretarias municipais de saúde de Minas Gerais (TCE/MG, 2023). O Tribunal de Contas do Estado do Ceará realizou auditorias operacionais nas funções educação, saúde, saneamento, meio ambiente, segurança, planejamento e previdência (TCE/CE, 2023).

Quanto à função previdência, na administração pública, no âmbito do Tribunal de Contas da União, tem-se adotado estratégias de longo prazo para o aperfeiçoamento da regulação e da fiscalização dos RPPS por meio da análise estatística de dados e da consolidação de informações existentes nos sistemas de informação do Ministério da Previdência, combinadas às auditorias realizadas pelos 29 Tribunais de Contas (TCU, 2016).

Dentre os trabalhos de fiscalização realizados pelos Tribunais de Contas, no segmento previdência, sob a condução do Tribunal de Contas da União (TCU), destaca-se a realização de levantamento com vistas à produção de Relatório Sistemático de Fiscalização da Função Previdência Social (Fisc). Previdência Social, Processo nº TC 010.651/2014-4, como forma de oferecer um panorama do tema à própria Corte de Contas Federal, ao Congresso Nacional, as suas Comissões e Casas Legislativas e, especialmente, à sociedade brasileira, coordenado pela sua Secretaria de Controle Externo da Previdência, do Trabalho e da Assistência Social (Secex Previ), realizado de abril a junho de 2014, com repercussão sobre o Ministério da Previdên-

cia Social e o Instituto Nacional do Seguro Social, órgãos responsáveis, em âmbito federal, pela função (SILVA; DINIZ, 2021).

Os Tribunais de Contas realizam auditorias operacionais nos regimes previdenciários na busca de uma fiscalização efetiva com base em critérios de materialidade (situação financeira e atuarial), relevância (massa de contribuintes ativos e seus potenciais beneficiários futuros) e risco (déficits atuariais e financeiros sem o devido plano de amortização e aportes necessários ao equilíbrio do RPPS) na tentativa de avaliar a sua sustentabilidade quanto aos aspectos atuariais, estruturais, financeiros, orçamentários e patrimoniais, tendo por resultado os achados aqui demonstrados em relação às realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

Os Tribunais de Contas, de acordo com Chadid (2019, p. 215), têm importante papel no controle administrativo das contas públicas: “exercem a função de auxílio no cumprimento das demandas sociais e das execuções dos programas governamentais [...]” fazem a defesa do indivíduo, do patrimônio público e dos valores sociais “[...] procuram incrementar a correção de políticas públicas que possam concretizar benefícios à sociedade”.

3 METODOLOGIA

A administração pública cearense possui 64 municípios com regime de previdência próprio (SILVA, 2019; SILVA; DINIZ, 2021), além do regime previdenciário estadual, de natureza previdenciária (servidores concursados mais recentes no serviço público do Estado do Ceará) e de natureza financeira (massa de servidores públicos entrantes na administração pública cearense em período anterior a 2013) e é com essa população que a presente pesquisa irá trabalhar, mas com uma amostra de dois municípios auditados e/ou inspecionados em fiscalização de natureza operacional pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE).

O TCE/CE é órgão de controle administrativo da gestão pública cearense, que incluem, além das secretarias estaduais e Assembleia Legislativa do estado do Ceará (AL/CE), administração pública direta e indireta, e as

contas do Governador e do Presidente da AL/CE, as prefeituras, secretarias e câmaras municipais a administração pública, de acordo com a Constituição do Estado (CEARÁ, 1989, 1995), auxilia a Assembleia Legislativa e as câmaras municipais no exercício da atividade de fiscalização orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional das contas públicas cearenses.

O Órgão de Controle Externo tem buscado realizar uma fiscalização efetiva dos regimes próprios de previdência (RPPS), com base em critérios de materialidade, relevância e risco, na tentativa de avaliar a sua sustentabilidade quanto aos aspectos atuariais, estruturais, financeiros, orçamentários e patrimoniais, nos termos da legislação e jurisprudência aplicáveis à matéria, e normas de auditoria, contabilidade e atuária geralmente aceitas (SILVA; DINIZ, 2021) e deu-se conta de que o TCE/CE implementou processos de investigação desses institutos no Ceará (MP/CE, 2023).

A pesquisa aqui apresentada, eminentemente qualitativa, tenta compreender a totalidade do fenômeno de auditoria previdenciária, contábil e atuarial, realizada pelo TCE/CE, com poucas ideias pré-concebidas, com foco nas interpretações dos eventos, coleta de dados sem instrumentos formais e estruturados, análise das informações narradas, de natureza aplicada, exploratória quanto aos objetivos, descritiva e explicativa, utilizando como método o estudo de caso em seu contexto de vida real (YIN, 2015), não claramente evidentes (GERHARDT; SILVEIRA, 2009), considerado representativo de um conjunto de casos análogos, (SEVERINO, 2017), relacionados aos regimes próprios de previdência social municipais no estado do Ceará.

Os regimes próprios de previdência caracterizam-se como fundos de pensão, em que se coletam recursos dos servidores ativos e dos empregadores, para realizar o pagamento de benefícios quando da implementação de direitos dos trabalhadores que fazem parte do instituto de previdência (BOGONI; FERNANDES, 2011).

Os dados primários são coletados no Portal do TCE/CE, pelo sistema de acompanhamento processual do Tribunal de Contas, e em uma

amostra de sete processos de auditoria e/ou inspeção operacional (MP/CE, 2023), quais sejam: Processo nº 37405/2018-p, Processo nº 04222/2019-8, Processo nº 21884/2019-7, Processo nº 04236/2022-0, Processo nº 09631/2022-9, Processo nº 09630/2022-7 e Processo nº 09632/2022-0, escolheu-se por amostra os mais antigos: Instituto de Previdência do Município de Aiuaba (37405/2018-9) e Instituto de Previdência do Município de Morada Nova (04222/2019-8), disponíveis para consulta no Portal do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE, 2023).

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O contínuo crescimento das despesas previdenciárias tem preocupado o Governo Federal, sobretudo em função do teto de gastos estabelecido pelo Novo Regime Fiscal. Nesse contexto, a definição do passivo previdenciário do regime próprio de previdência social (RPPS), referente aos servidores públicos federais, torna-se essencial para a adoção de medidas necessárias à solvência de longo prazo do regime, tendo em vista que o resultado das avaliações atuariais desse RPPS tem subsidiado o registro da provisão matemática previdenciária (PMP) no Balanço Geral da União, mas aplicáveis aos regimes previdenciários locais (SILVA; SILVA, 2018).

Os regimes próprios de previdência social precisam estar saudáveis em todo o decurso de sua existência, isso porque a sua insolvência pode gerar, no futuro, um grave problema social, quais sejam: não pagamento de aposentadorias e pensões, incertezas daqueles que contribuíram para o fundo em receber os benefícios de aposentadoria ou pensão, dentre outros, mas também, estão sujeitos ao controle jurisdicional dos Tribunais de Contas.

Os Tribunais de Contas, de acordo com a concepção de Silva e Diniz (2021) têm buscado realizar uma fiscalização efetiva dos RPPS, com base em critérios de materialidade, relevância e risco, além de critérios contábeis e operacionais geralmente aceitos, particularmente quanto ao registro das provisões atuariais, contabilizadas na rubrica passivo exigível

a longo prazo. O que se achou nas auditorias e inspeções operacionais dos institutos de previdência municipais próprios foi o que se segue.

4.1 Instituto de Previdência do município de Aiuaba (processo nº 37405/2018-9)

A seguir, apresentam-se os critérios e a motivação para a realização de auditoria operacional que foi realizada no regime próprio de previdência do município de Aiuaba.

4.1.1 Premissas da auditoria operacional (previdenciária) realizada no Município de Aiuaba

O TCE-CE considerou pertinente a realização de auditoria no âmbito Fundo de Previdência Social dos Servidores Municipais de Aiuaba/CE (Aiuabaprev), uma peculiaridade da auditoria operacional (sua motivação) em razão das circunstâncias desfavoráveis delineadas no decurso do projeto de auditoria:

- a. o instituto havia sido instituído por meio das Leis Municipais de nº 96 e de nº 97, de 5 de outubro de 2017, fundo contábil com personalidade jurídica de direito público interno, integrante da administração direta do município, vinculado à Secretaria de Administração, com autonomia administrativa, orçamentária, financeira e patrimonial;
- b. apresentou evidente inconsistência na apuração dos resultados atuariais, pois a massa laboral constante do Demonstrativo do Resultado da Apuração Atuarial (DRAA), encaminhado ao Ministério da Previdência Social (MPS), por meio do Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social (CADPREV, 2023) 519 (quinhentos e dezenove) servidores, diverge do montante da

- massa laboral registrada no Sistema de Informações Municipais (SIM) do TCE/CE, 383 (trezentos e oitenta e três);
- c. não havia encaminhado cópia das Leis Orçamentárias Anuais (Loas) referentes aos exercícios de 2017 e 2018, dificultando o confronto entre os registros contidos nos instrumentos de planejamento X os registros contidos no SIM; e
 - d. critérios de materialidade, relevância e risco como órgão jurisdicionado a ser auditado pela Gerência de Fiscalização de Pessoal, unidade técnica encarregada de desempenhar tal atribuição.

Os trabalhos foram realizados buscando conformidade com as Normas de Auditoria Governamental (NAG), adotadas como Norma Geral de Auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), e com observância ao Manual de Auditoria de Conformidade e demais normas e padrões estabelecidos pelo TCE/CE. Nenhuma restrição foi imposta aos exames.

A equipe de fiscalização elaborou a Matriz de Planejamento e a utilizou como principal técnica de auditoria a partir de questões previamente elaboradas, contendo os possíveis achados, as informações que poderiam ser requeridas, as fontes de informações e os procedimentos a serem adotados quando da realização da auditoria operacional in loco.

No decurso do processo, entretanto, algumas outras trilhas de auditoria foram percorridas, e deram suporte às questões a serem respondidas, mas que não estavam na matriz de planejamento, fruto da observação dos auditores.

O processo de auditoria realizado teve como limitação a inconsistência nas alegativas ofertadas pela gestora quanto aos vícios e erros apresentados na Demonstração do Resultado da Avaliação Atuarial Inicial (DRAA), eis que esse demonstrativo é peça fundamental para a efetiva implementação do Instituto de Previdência Social Próprio dos Servidores do município de Aiuaba, Ceará (efetivos), que mais incerteza trouxe, do que a correta apuração atuarial, à solvência do referido instituto, já iniciado com gestão previdenciária difusa e com iminente risco financeiro e social (a impossibilidade da assunção de compromissos previdenciários) já no curto prazo.

4.1.2 Achados da auditoria operacional (previdenciária) realizada no Município de Aiuaba

Quando da realização do processo de auditoria operacional pelo TCE/CE, demonstraram-se os seguintes (principais) achados de natureza contábil, operacional e atuarial:

Achado 1: ausência de órgão de controle interno no ente previdenciário, ou a sua inclusão no sistema de controle interno da Prefeitura Municipal, na forma prevista em dispositivo constitucional e normas infralegais, com a propositura de implementação de normas de rotinas e procedimentos de controle, visando à melhoria da qualidade dos atos e fatos da entidade previdenciária.

O controle adotado pelos sistemas previdenciários deve seguir os mesmos princípios norteadores da boa governança, voltados para a ética, transparência, equidade e responsabilidade no trato de questões que envolvam os interesses do negócio e os da sociedade como um todo (ITEN, 2019). A ausência de mecanismos de controle torna essas entidades susceptíveis à baixa lucratividade, comprometendo a manutenção da liquidez, da solvência e do equilíbrio econômico e atuarial (BOGONI; FERNANDES, 2011);

Achado 2: avaliação atuarial realizada após a implantação do instituto previdenciário, em descompasso com as premissas atuariais. Massa laboral dos servidores efetivos fora das características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada. Inconsistência na apuração do resultado atuarial. Fluxo de caixa atuarial incompatível com a execução futura. Plano de amortização previsto no cálculo atuarial, com a aplicação de alíquotas suplementares que não equacionam o déficit atuarial calculado;

Achado 3: ausência de reconhecimento do passivo atuarial e sua evidenciação no balanço patrimonial, com a propositura de registro das proviões oriundas do resultado da avaliação atuarial (anual) por parte do instituto de previdência, visando à publicidade dos fatos contábeis e das variações patrimoniais ocorridas no exercício, a serem demonstradas no passivo exigível no longo prazo, de acordo com as obrigações atuariais futuras.

No que se refere ao reconhecimento e mensuração dos passivos, a norma internacional prescreve que, para a contabilização de planos de benefício definido, é necessário calcular o déficit ou superávit do plano e, para tanto, deve ser utilizada uma técnica atuarial, para determinar o valor presente das obrigações de benefícios definidos, denominado método de crédito unitário projetado, visando estimar de maneira confiável o custo final para a entidade do benefício obtido pelos empregados em troca dos serviços prestados nos períodos corrente e anteriores (GT, 2017);

Achado 4: irregularidades verificadas nos processos administrativos e de licitação na aquisição de bens, produtos e serviços pela entidade previdenciária, notadamente quanto à violação ao Princípio da Competitividade; frustração do caráter competitivo do certame licitatório; eventual prejuízo ao erário público municipal; falha no controle e fiscalização do objeto licitado, com a propositura da adoção de medidas necessárias para o ressarcimento aos cofres públicos, dos valores despendidos, ampliação do número de empresas interessadas em participar do processo licitatório, apresentando a proposta mais vantajosa para a administração pública; redução do valor do contrato; entrega do produto contratado de acordo com os serviços requeridos.

Outros achados foram observados pela equipe de auditores do TCE/CE, sendo os aqui apresentados os que foram mais visíveis na esfera operacional, contábil e atuarial.

4.1.3 Discussão acerca dos achados da auditoria operacional (previdenciária) realizada no município de Aiuaba

A escrituração contábil do RPPS é peculiar: deverá ser distinta da mantida pelo ente federativo, considerando-se distinta a escrituração contábil que permita diferenciar-se o patrimônio do RPPS e o patrimônio do ente federativo, possibilitando a elaboração de demonstrativos contábeis específicos, mesmo que a unidade gestora não possua personalidade jurí-

dica própria, e deverá incluir todas as operações que envolvam direta ou indiretamente a responsabilidade do RPPS e modifiquem ou possam vir a modificar o seu patrimônio, obedecendo aos princípios e legislação aplicados à Contabilidade Pública (LIMA; GUIMARÃES, 2016).

O passivo atuarial é uma obrigação financeira que reflete a estimativa do valor presente de obrigações de pagamentos futuros (dívidas), buscando responder a pergunta: quanto custa hoje o pagamento dessa obrigação tendo em vista o direito já acumulado pelo tempo de serviço prestado? Tal obrigação tem como saldo o valor necessário para pagar todos os benefícios aos assistidos (benefícios concedidos) e aos participantes ativos (benefícios a conceder) na data-base das demonstrações financeiras. Essas estimativas contábeis, no caso do RPPS, são fundamentais na avaliação da sua sustentabilidade, refletindo o impacto das alterações demográficas e das regras de elegibilidade nas contas públicas (TCU, 2023).

A ausência do registro do passivo atuarial, transcrição direta dos atos e fatos oriundos do resultado da avaliação atuarial, como provisão futura no passivo exigível no longo prazo, é uma falha de natureza contábil e operacional, que dificulta aos potenciais *stakeholders* (os beneficiários do sistema previdenciário) a visualização no balanço patrimonial da perspectiva de obrigações previdenciárias futuras e das possibilidades de amortização dessas, caso existam, a serem apontadas em notas explicativas, de acordo com as normas brasileiras, assim como dificulta aferir as capacidades dos institutos de previdência em garantir a cobertura dos compromissos previdenciários de sua responsabilidade.

As provisões não registradas em demonstrativos contábeis, rubrica de grande importância a ser apresentada no balanço patrimonial, tem provável causa, também, na ausência de controle interno da administração previdenciária, a quem caberia o exame, como órgão auditor interno, do que estava sendo demonstrado, e sugerir a sua correção, como instrumento auxiliar na execução da gestão, criando os meios propícios para a tomada de decisão do gestor do instituto de previdência.

A avaliação atuarial é condição básica para a instituição de um regime previdenciário. O que se observou no caso estudado é que esse procedimento preliminar somente fora realizado após a sua instituição, e fora das premissas atuariais geralmente aceitas, principalmente quanto à massa laboral de servidores divergentes das informadas ao TCE/CE por meio do Sistema de Informações Municipais (SIM). Ainda, o processo de amortização para o equacionamento do déficit fora proposto por aumento de alíquotas suplementares, por parte do ente patrocinador, que não equacionam o déficit atuarial (previdenciário) apurado, além de comprometer o cumprimento do limite de despesas totais com pessoal, em relação à receita corrente líquida, métrica utilizada para aferição da gestão fiscal do município.

A ausência de controle interno, também, é causa das irregularidades observadas no processamento da aquisição de bens, produtos ou serviços, pois, por mais que se reconheçam as recentes mudanças introduzidas na lei de licitações e contrato nacional, que vieram para tentarem evitar fraudes ou desvios de conduta nas contas da gestão pública, a adoção irregular de modalidades pela administração pública, ou no processo administrativo para aquisição direta, na forma exigida pelos normativos legais, seus vícios, ainda, são uma realidade no setor público, materializada, nesse estudo de caso, nas irregularidades apresentadas pelos auditores do TCE/CE quanto ao ente previdenciário estudado.

O processo de auditoria operacional no regime previdenciário aqui estudado, propôs a recomendação de busca na melhoria da qualidade de controle das aquisições de bens, produtos, ou serviços e os processos administrativos realizados por meio de contratação direta (dispensa ou inexigibilidade), refazimento dos processos analisados e/ou os que serão, posteriormente feitos, melhoria e/ou inserção do controle interno no instituto de previdência e interação do instituto com o sistema de contabilidade para que publique, adequadamente, os registros dos atos e fatos contábeis, demonstrando no balanço patrimonial, as provisões matemáticas oriundas

do resultado das avaliações atuariais anuais, como instrumento de publicidade da gestão previdenciária do regime estudado.

A tarefa da auditoria operacional, no futuro, é fazer o monitoramento das ações propostas no processo para o melhoramento da gestão previdenciária, assim como o acompanhamento periódico das ocorrências das irregularidades apontadas e outras que poderão surgir, fora da matriz de planejamento dos auditores, no futuro.

4.2 Instituto de Previdência do município de Morada Nova (Processo nº 04222/2019-8)

A seguir, apresentam-se os critérios e motivação para a realização de auditoria operacional que foi realizada no regime próprio de previdência do município de Morada Nova.

4.2.1 Premissas da auditoria operacional (previdenciária) realizada no município de Morada Nova

O TCE/CE considerou pertinente a realização de auditoria no âmbito Fundo de Previdência Social dos Servidores Municipais de Morada Nova/CE (IPREMN), em razão de circunstâncias desfavoráveis delineadas no decurso do projeto de auditoria:

- a. emissão do Certificado de Suspensão de Irregularidades, pelo Ministério da Previdência Social, emitida por via judicial, ao invés da Certidão de Regularidade Previdenciária (CRP), com a presunção da existência de irregularidades que não permitiram a sua emissão;
- b. evidentes inconsistências na apuração dos resultados atuariais, tanto da massa previdenciária quanto da massa financeira, uma vez que houve segregação de massa com a premissa de diminuição do “considerado” alto déficit atuarial: a capacidade pagamento futuro de benefícios previdenciários: aposentadorias e pensões, preponderadamente;

- c. possibilidade de premissa enviesada da segregação da massa, com a necessidade de obter-se do ente previdenciário os critérios utilizados para a utilização desse instrumento de amortização do déficit atuarial;
- d. inconsistências verificadas entre o montante da massa laboral da Prefeitura Municipal de Morada Nova contida no banco de dados do Sistema de Informações Municipais (SIM), desta Corte de Contas X valor da massa laboral contida nos demonstrativos atuariais encaminhados ao Ministério da Previdência Social (MPS);
- e. veiculação em mídia eletrônica de que o Ministério Público do Estado do Ceará (MPCE) ajuizou Ação Civil Pública em desfavor do município de Morada Nova, dando conta do não repasse das contribuições patronais e contribuições consignadas à folha de salários dos servidores públicos do município, no montante de R\$ 7.846.205,16 (sete milhões oitocentos e quarenta e seis mil duzentos e cinco reais e dezesseis centavos), valor evidenciado pela Câmara Municipal de Morada Nova em cerca de R\$ 37.000.000,00 (trinta e sete milhões); e
- f. insatisfação dos servidores públicos municipais de Morada Nova, veiculadas em canais eletrônicos e mídia impressa, que foram às ruas do município, ante a divulgação por meio dos demonstrativos atuariais encaminhados ao Ministério da Previdência Social (MPS), dando conta de substancial déficit atuarial do IPREMN, com grande probabilidade de insolvência do RPPS para pagamento de benefícios previdenciários futuros.

4.2.2 Achados da auditoria operacional (previdenciária) realizada no município de Morada Nova

Quando da realização do processo de auditoria operacional pelo TCE/CE, no IPREMN, demonstraram-se os seguintes achados de natureza contábil, operacional e atuarial:

Achado 1: demonstrativos fiscais publicados pelo ente patrocinador, sem o preenchimento da projeção do resultado atuarial para os próximos 35 anos, pelo menos, exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000). Proposta de reavaliação dos demonstrativos fiscais do ente previdenciário.

Achado 2: ausência de reconhecimento do passivo atuarial e sua evidenciação no balanço patrimonial, com a propositura de registro das provisões oriundas do resultado da avaliação atuarial (anual) por parte do instituto de previdência, visando à publicidade dos fatos contábeis e das variações patrimoniais ocorridas no exercício, a serem demonstradas no passivo exigível no longo prazo, de acordo com as obrigações atuariais futuras. Proposta de reavaliação dos demonstrativos contábeis do ente previdenciário.

Achado 3: inconsistências verificadas no relatório de avaliação anual (2017), quais sejam: apuração temerária do resultado atuarial, face à inconstante alternância entre déficit e superávit sem explicações técnicas possíveis; ausência de teste de aderência da massa laborativa, com repetição de inconsistência cadastral; fluxo de caixa atuarial incompatível com a execução futura do IPREMN; fluxo de caixa inconsistente e divergente dos demonstrativos encaminhados ao Ministério de Previdência Social (MPS) e inconstância na remessa reiterada do Demonstrativo do Resultado da Avaliação Atuarial (DRAA) ao MPS; inconsistência na apuração do resultado atuarial; regime previdenciário com evidente ausência de gerência, uma vez que não dispõe de censo previdenciário contendo os registros da massa laboral dos servidores efetivos do Poder Executivo e Legislativo, e suas características biométricas, demográficas e econômicas da população. Proposta de reavaliação do relatório de avaliação atuarial e/ou ressarcimento aos cofres públicos dos valores despendidos com a contratada;

Achado 4: irregularidades verificadas nos processos administrativos e de licitação na aquisição de bens, produtos e serviços pela entidade previdenciária: evidentes defeituações no processo de aquisição. Ofensas

à legalidade e aos princípios administrativos que comprometeram o certame e trouxeram prejuízos. Deu-se conta de que os preços executados pelas empresas participantes de um processo licitatório estão acima dos praticados pelo mercado (superfaturados). Proposta de adoção de medidas de controle.

4.2.3 Discussão acerca dos achados da auditoria operacional (previdenciária) realizada no município de Morada Nova

Os achados de auditoria operacional no instituto de previdência dos servidores do Município de Morada Nova, basicamente, apontaram para as mesmas irregularidades observadas no instituto de previdência dos servidores do município de Aiuaba: vícios nos processos de aquisição de bens, produtos ou serviços, com prejuízos aos cofres públicos; ausência de registro das provisões matemáticas oriundas do relatório de avaliação atuarial e ausência de demonstrativos exigidos pela LRF, ausência de órgão de controle interno (controladoria) para a efetivação de medidas de correção prévias no ente previdenciário, mas, principalmente, iminentes irregularidades no relatório de avaliação atuarial que, ao que restou evidente, tiveram um olhar mais aprofundado e de onde se extraíram outros achados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há uma indisposição da administração pública em seguir as regras estabelecidas para o gerenciamento da sua gestão, que poderia ser feito com a instituição do controle interno para a avaliação dos atos e fatos (contábeis, financeiros, operacionais ou fiscais) e os seus competentes registros nos demonstrativos requeridos nas premissas contábeis e atuariais, como é o caso, requeridas nos normativos constitucionais, legais e infralegais.

Essa indisposição foi materializada nos achados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, quando da realização de suas auditorias ope-

racionais nos regimes de previdência, na amostra selecionada, restando evidentes irregularidades na aquisição de serviços, bens ou produtos; ausência de publicação do registro de provisões matemáticas oriundas das avaliações dos resultados atuariais, e de registro das projeções atuariais para os próximos trinta e cinco anos, conforme determinam os dispositivos legais; e irregularidades na confecção das avaliações atuariais, base para a aferição da sustentabilidade do sistema previdenciários.

Não se havia dado conta, no ambiente acadêmico, ou mesmo nas disposições dos operadores da contabilidade (entre os contabilistas) de que o órgão de controle externo no Estado do Ceará estaria realizando auditorias de natureza operacional nos órgãos de previdência e os achados que aqui foram estudados, indicam a impossibilidade da sustentabilidade dos regimes de previdência, pela amostra analisada, principalmente quando a sua principal ferramenta de aferição, os relatórios de avaliação atuarial apresentam-se defeituosos e com muitas irregularidades a serem corrigidas pela gestão previdenciária, e pela consultoria atuarial, restando ao Tribunal de Contas, o exercício do monitoramento das recomendações e determinações que o juiz de contas, a partir das propostas dos auditores observou em seu voto de julgamento/apreciação.

Tão relevantes quanto quaisquer outras políticas públicas, as voltadas à sustentabilidade dos regimes previdenciários, do qual todos os trabalhadores e, em especial, os servidores públicos, seus principais *stakeholder* tem interesse, dado que são deles que se extraem os proventos de aposentadorias e pensões futuras, e das quais seus potenciais beneficiários contribuem durante toda a sua vida laboral, é de competência dos órgãos de controle externo e social da administração pública: os Tribunais de Contas, a sociedade, as procuradorias e outros instrumentos de controle dos gastos públicos.

O que a sociedade teme, em relação à política pública de previdência, que alcança os beneficiários em idade avançada, ao término de sua capacidade laboral e da implementação de critérios para o seu afastamento

do trabalho com o recebimento de uma remuneração que lhe garanta o sustento próprio e o de sua família, ou nos casos de incapacidade física, é a incapacidade do estado em não poder pagar esses benefícios quando mais se necessita, no futuro.

Para evitar problemas dessa natureza, os regimes previdenciários próprios, escopo do presente trabalho, por determinação legal, tem que basear as suas decisões em cálculos de prospecção atuarial, visando aferir o quantum necessário para equilibrar as despesas previdenciárias futuras (aposentadorias e pensões) em relação às receitas futuras, fruto das contribuições do ente patrocinador (contribuição patronal), aquelas consignadas à folha de pagamento de servidores e outras advindas de aportes financeiros do ente, razão pela qual os Tribunais de Contas, órgãos de controle da administração pública, têm efetivado auditorias de natureza operacional, com o objetivo de aferir a sua sustentabilidade de pagamento atual e futuro, assim como o desempenho das suas gestões, cabendo aos Tribunais de Contas a fiscalização do seu desempenho.

No que se refere aos regimes próprios de previdência municipais no estado do Ceará, o trabalho que se finaliza objetivou responder: o que tem apontado o TCE/CE nos processos de auditoria operacional dos regimes de previdência municipais? Os resultados dos achados foram conclusivos ao apontar irregularidades e vícios nos processos administrativos e/ou licitatórios na aquisição de bens, produtos ou serviços, com a ausência de competitividade entre os licitantes e superfaturamento de preços; avaliações atuariais defeituosas e incapazes de aferir a capacidade de sustentabilidade do sistema previdenciário, com a ausência de teste de aderência da massa laborativa, fluxo de caixa atuarial incompatível com a execução futura e inconstância no resultado da apuração atuarial; ausência do registro de provisões matemáticas nos balanços patrimoniais, na rubrica passivo exigível no longo prazo, oriundo das avaliações atuariais; e a ausência das projeções dos passivos atuariais nos demonstrativos fiscais, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, cumprindo o seu objetivo principal.

As auditorias de natureza operacional estudadas apontaram recomendações e determinações aos gestores. Suas ações deverão ser monitoradas pelo órgão de controle externo, com a possibilidade de sanções e devolução de recursos aos cofres públicos.

Quanto aos objetivos específicos, consideram-se que esses foram perseguidos e atingidos no Tópico 2 – Desenvolvimento, com a discussão das definições e estrutura da administração pública e o seu controle institucional. Das atribuições constitucionais dos Tribunais de Contas e os conceitos e definições dos processos de auditoria e inspeções realizadas pelos Tribunais de Contas e, em particular, do processo de auditoria operacional, espécie de fiscalização.

O trabalho teve algumas limitações: entender do que trata o processo de avaliação e reavaliação atuarial, instrumento que afere a capacidade de sustentabilidade dos regimes previdenciários, como projeção da vida futura dos potenciais beneficiários, em processo de nascimento (dependentes), vida (capacidade laboral) e morte, em um ecossistema que se retroalimenta e se expande (na entrada de novos beneficiários) e de como esse processo afeta as economias locais, que não foi discutido no presente projeto, sugerindo-se outros que deem destaque a essa temática.

Como contribuição acadêmica, esse trabalho traz aos pesquisadores a oportunidade de avaliar o porquê da indisposição dos gestores dos institutos de previdência, dado o observado nas amostras estudadas, em registrar as provisões matemáticas oriundas das avaliações e reavaliações atuariais no balanço patrimonial, instrumento de transparência dos atos e fatos, disposição legal e requeridas pelas premissas e normativos contábeis, geralmente aceitos, além da pesquisa de instrumentos metodológicos para a mensuração da sustentabilidade dos regimes previdenciários próprios.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, C. W. L. D. Auditoria Operacional: conceito, proposta e crítica. **Revista do Tribunal de Contas da União**, p. 23 59, jan./abr. 2012. Disponível em: file:///C:/Users/User/Downloads/148 Texto%20do%20artigo 274 1 10 20150917.pdf. Acesso em: 20 maio 2023.

AMORIM, K. A. F. D.; DINIZ, J. A.; LIMA, C. D. A Visão do Controle Externo na Eficiência dos Gastos Público com Educação Fundamental. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 29, 2017. Acesso em: 22 jan. 2023.

ANDRADE, M. A. D. O. G. O Princípio da Eficiência na prestação de serviços públicos. **Jurisprudência Mineira**, p. 41 61, Belo Horizonte, jan./mar. 2008. Disponível em: <https://bd.tjmg.jus.br/jspui/bitstream/tjmg/549/1/D2v1842008.pdf>. Acesso em: 20 maio 2023.

ARAÚJO, I. D. P. S. Auditoria operacional: o sonho em realidade. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba**, p. 67-89, João Pessoa, jan./jun. 2011.

ARISTÓTELES. **Política**. São Paulo: Martins Claret, 2007. 231 p.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. D. S. Perfil dos Artigos sobre Controle Interno do Setor Público em Periódicos Nacionais e Internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 5, out. 2014. Acesso em: 22 jan 2023.

BOGONI, N. M.; FERNANDES, F. C. Gestão de risco nas atividades de investimento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos municípios do estado do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica em Administração**, 2011. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/read/a/DnGXk-GfKK8qCdRkq6ShJzNd/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 14 mai 2023.

BOGONI, N. M.; FERNANDES, F. C. Gestão de Risco nas Atividades de Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Administração (REAd)**, p. 117 148, jan./abr. 2011. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos132013/133.pdf>. Acesso em: 2 jun. 2022.

BRASIL. **Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa. [S.l.:s.n.], 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/lei/del0200.htm. Acesso em: 20 maio 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101/00, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. [S.l.:s.n.], 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 22 jan. 2023.

CADPREV. **Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social**. [S.l.:s.n.], 2023. Disponível em: <https://cadprev.previdencia.gov.br/Cadprev/pages/index.xhtml>. Acesso em: 14 maio 2023.

CARVALHO, M. J. D.; JOANA, L. Inspeção da educação em Portugal: da Monarquia até à atualidade. **História da Educação**, Santa Maria, 26 maio 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/22363459/109590>. Acesso em: 20 maio 2023. ePub 31.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará**, 1989. Disponível em: https://www.tjce.jus.br/wp-content/uploads/2015/07/Constituicao_Estadual.pdf. Acesso em: 14 maio 2023.

CEARÁ. **Lei nº 12.509, de 6 de dezembro de 1995.** Lei Organiza do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. [S.l.:s.n.], 1995. Disponível em: https://www.tce.ce.gov.br/institucional/2012_09_06_14_01_12/send/49_lei_organica_completa/3894_lei_organica_do_tribunal_de_contas_do_estado_do_ceara_com_as_alteracoes_introduzidas_pela_lei_n_17_209_de_15_05_2020_d_o_e_15_05_2020. Acesso em: 14 maio 2023.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Forense, 2016.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa.** [S.l.] Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009.

GT. Resultado Financeiro e Atuarial RPPS da União. Premissas Atuariais de Gestão de Pessoal. **Portaria Conjunta SPREV MF/SNT MF/SOF MP/SEPLAN MP/SEGRT--/MP 01/2017**, 2017. Disponível em: https://www.gov.br/previdencia/pt-br/outros/imagens/2018/03/SUBGRUPO_4_2017_11_27_PREMISSAS_ATUARIAIS_DE-GESTa_O_DE_PESSOAL_RELATa_RIO_FINAL.pdf. Acesso em: 14 maio 2023.

HALLER, E. **Avaliação de desempenho operacional.** Estabelecimento e administração de uma auditoria operacional. 2. ed., São Paulo: Deescu-bra, 1986.

HALLER, E. **Avaliação do desempenho operacional.** Estabelecimento e administração de uma auditoria. São Paulo: Price Waterhouse, 1992.

ITEN, C. F. **O controle interno como instrumento garantidor da integridade no RPPS**, 2019. Disponível em: <https://assimpasc.org.br/ControleInternoInstIntegridadeRPPS.pdf>. Acesso em: 14 maio 2023.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico.

LIMA, D. V. D.; GUIMARÃES, O. G. **A Contabilidade na Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social**. São Paulo: Atlas, 2016. Livro eletrônico.

LIMA, L. H. **Controle Externo Contemporâneo**: reflexões, debates e polêmicas sobre o futuro dos Tribunais de Contas no estado democrático. [S.l.]: Fórum, 2020. Livro eletrônico.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. A Diversidade dos Tribunais de Contas Regionais na Auditoria de Governos. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 29, n. 76, 2018.

MATTOS, J. G. D. *et al.* **Auditoria Pública**. Porto Alegre: SAGAH, 2017. Livro Eletrônico.

MEDAUAR, O. **Direito Administrativo Moderno**. 19. ed., São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015.

MEDAUAR, O. **Controle da administração pública**. 4. ed. atual. e ampli. [S.l.]: Fórum, 2020. Livro eletrônico.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: [S.n.], 1989.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28. ed., [S.l.]: São Paulo, 2003.

MF. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. [S.l.]: Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno, 2001. Disponível em: file:///C:/Users/User/Downloads/built in function.id.pdf. Acesso em: 14 maio 2023.

MPCE, Ministério Público do Estado do Ceará. **MPCE promove seminário “As reformas da previdência dos municípios e os desafios para sua sustentabilidade”.** [S.l.:s.n.], 2023. Disponível em: <http://www.mpce.mp.br/2023/02/mpce-promove-seminario-as-reformas-da-previdencia-dos-municipios-e-os-desafios-para-sua-sustentabilidade/>. Acesso em: 14 maio 2023.

PETER, M. D. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental.** 2. ed., São Paulo: GEN, 2014. Livro Eletrônico.

PUCCIONI, F. G. Uma Análise Empírica dos Tribunais de Contas Brasileiras: capacidade e desempenho. **Revista do Direito GV - Fundação Getúlio Vargas**, v. 17, n. 1, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/23176172202105>. Acesso em: 22 jan. 2023.

RIBEIRO, F. D. O.; SALLABERY, J. D.; TAVARES, G. D. O. D. Ações dos Tribunais de Contas no Enfrentamento dos Efeitos do Coronavírus. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 5, set. 2020. p. 1402 1416.

SÁ, A. L. D. **Curso de Auditoria.** 8. ed., São Paulo: Atlas, 1998.

SEVERINO, A. J. S. **Metodologia do Trabalho Científico.** 2. ed., São Paulo: Cortez, 2017.

SILVA, A. S.; SILVA, A. C. Passivo Atuarial e seu impacto no Balanço Patrimonial da União. **Revista do Tribunal de Contas da União**, 2018. Disponível em: [file:///C:/Users/User/Downloads/1489 Texto%20do%20artigo 2867 1 10 20181208.pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/1489%20Texto%20do%20artigo%202867%2010%2020181208.pdf). Acesso em: 14 maio 2023.

SILVA, F. W. F. D. Uma Proposta de Criação do Observatório Previdenciário Municipal. Instrumento de defesa do Servidores Público Municipal à luz do Controle Externo. **Anais do IV Congresso Internacional de Controle e Políticas Públicas/Instituto Rui Barbosa**, Belo Horizonte, 2019. p. 445 459.

SILVA, F. W. F. D.; DINIZ, G. M. Fatores determinantes do resultado atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) municipais cearenses. **Revista Controle: doutrina e artigos**, 5 maio 2021. Acesso em: 14 maio 2023.

SILVA, M. A.; VIEIRA, E. T. V. **Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis e Atuária e Métodos Quantitativos da FEA/USP**, 2, n. 2, jul./dez. 2015. p. 1 20.

SILVA, W. **Controle e Auditoria Interna na Administração Pública**. [S.l.:s.n.], 2022. Disponível em: [https://contabilidadepublica.com/controle e auditoria interna na administracao publica/](https://contabilidadepublica.com/controle-e-auditoria-interna-na-administracao-publica/). Acesso em: 14 maio 2023.

TCE. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Auditoria Operacional**. [S.l.:s.n.], 2023. Disponível em: [https://www.tce.ce.gov.br/jurisdictio-nado/fiscalizacao e controle/auditoriaoperacional](https://www.tce.ce.gov.br/jurisdictio-nado/fiscalizacao-e-controle/auditoriaoperacional). Acesso em: 20 maio 2023.

TCE. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Consulta Processos**. [S.l.:s.n.], 2023. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/contexto-consulta-geral?texto=21884--%2F20197&tipo=processos-protocolos>. Acesso em: 14 maio 2023.

TCE. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **TCE Ceará participa de seminário sobre sustentabilidade da previdência dos municípios**. [S.l.:s.n.], 2023. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/comunicacao/noticias/5265-tce-ceara-participa-de-seminario-sobre-sustentabilidade-da-previdencia-dos-municipios>. Acesso em: 14 maio 2023.

TCE. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Auditoria Operacional**. [S.l.:s.n.], 2023. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/noticia/Detalhe/1111621707>. Acesso em: 20 maio 2023.

TCE. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. **Auditorias Operacionais (AOPs)**. [S.l.:s.n.], 2023. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-operacionais-aops-fiscalizacao/43>. Acesso em: 20 maio 2023.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2973/2016 Plenário**. [S.l.:s.n.], 2016. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-2210502/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse. Acesso em: 20 maio 2023.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. Brasília/DF: Coordenadora de Fiscalização e Controle, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 20 maio 2023.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. [S.l.:s.n.], 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/5A/54/AE/28/EE157810ED256058E18818A8/RITCU.pdf>. Acesso em: 14 maio 2023.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 999/2023**. Relatório de Auditoria, 2023. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/sagas/SvlVisualizarRelVotoAcRtf?codFiltro=SAGAS-SESSAO-ENCERRADA&seOcultarPagina=S&item0=825633>. Acesso em: 2 jun. 2023.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Auditoria do TCU aponta falhas nos Regimes Próprios de Previdência Social dos estados**. [S.l.:s.n.], 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/auditoria-do-tcu-aponta-falhas-nos-regimes-proprios-de-previdencia-social-dos-estados.htm>. Acesso em: 14 maio 2023.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. [S.l.]: Bookman, 2015. Livro eletrônico.