revista síntese

Entre números e normas: a complexidade da consolidação e os desafios da auditoria financeira do passivo atuarial no setor público

SABRINA REINBOLD REZENDE
Mestre em Ciências Contábeis e Administração – *Fucape Business School.*
Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

RESUMO

Este artigo examina os desafios da auditoria financeira do passivo atuarial no setor público brasileiro, à luz da NBC TSP 15, especialmente no contexto dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) e fundos militares. A norma, embora publicada em 2018, passou a ser obrigatória apenas a partir de 2022, com sua inclusão no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A consolidação das demonstrações contábeis enfrenta entraves devido às divergências entre as políticas contábeis da NBC TSP 15 e os métodos e premissas atuariais previstas nas normas previdenciárias. Para subsidiar o estudo, realizou-se uma pesquisa descritiva e comparativa entre os métodos de financiamento e premissas atuariais utilizados nas avaliações atuariais de 20 Estados e do Distrito Federal, com data-focal de 31/12/2024, e os requisitos de contabilidade preconizados na NBC TSP 15. A coleta de dados públicos foi realizada por meio do Sistema de Informações dos Regimes Próprios de Previdência Social (CADPREV), pelo Demonstrativo de Resultados de Avaliação Atuarial (DRAA). Os resultados indicam que os parâmetros analisados não atendem totalmente às normas contábeis, o que pode causar distorções relevantes nas demonstrações financeiras dos planos de benefícios pós-emprego de benefício definido, afetando as auditorias governamentais. O estudo evidencia a necessidade de avaliações atuariais distintas para fins contábeis e regulatórios, o que amplia a complexidade do processo de auditoria e eleva o risco de distorções nas demonstrações consolidadas. Conclui-se que o duplo reporte pode ser uma alternativa viável para assegurar a transparência, a aderência às normas internacionais e o controle das finanças públicas, embora demande maior esforço institucional e normativo.

Palavras-chave: Auditoria financeira; passivo atuarial; consolidação das demonstrações contábeis; políticas contábeis uniformes; NBC TSP 15.

Artigo aprovado em 29/12/2025.
DOI: https://doi.org/10.70690/f2qfzq90

Este é um artigo em acesso aberto sob a licença *Creative Commons* Atribuição 4.0 Internacional

ABSTRACT

This article examines the challenges of financial auditing of actuarial liabilities in the Brazilian public sector, in light of NBC TSP 15, particularly in the context of the Private Social Security Schemes (RPPS) and military funds. Although the standard was published in 2018, it only became mandatory in 2022 with its inclusion in the Public Sector Accounting Manual. The consolidation of financial statements faces obstacles due to discrepancies between the accounting policies of NBC TSP 15 and the actuarial methods and assumptions established by pension regulations. To support the study, a descriptive and comparative analysis was conducted of the financing methods and actuarial assumptions used in the actuarial evaluations of 20 states and the Federal District, as of December 31, 2024, compared to the accounting requirements set forth in NBC TSP 15. Public data were collected through the Information System of the Own Social Security Regimes (CADPREV), using the Actuarial Assessment Results Report (DRAA). The results indicate that the analyzed parameters do not fully comply with accounting standards, which may lead to material misstatement in the financial statements of defined benefit post-employment plans, affecting public sector audits. The study highlights the need for separate actuarial evaluations for accounting and regulatory purposes, increasing the complexity of the audit process and the risk of material misstatement in the consolidated financial statements. It concludes that dual reporting may be a viable alternative to ensure transparency, adherence to international standards, and control of public finances, although it requires greater institutional and regulatory effort.

***Keywords**: Financial auditing; Actuarial liabilities; Consolidation of financial statements; Uniform accounting policies; NBC TSP 15.*

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o setor público brasileiro tem avançado na convergência às normas internacionais de contabilidade e auditoria, visando maior transparência, comparabilidade e fidedignidade das demonstrações financeiras (Gomes *et al*., 2019). Nesse contexto, destaca-se a adoção da NBC TSP 15, correlata à IPSAS 39, que trata dos benefícios a empregados, especialmente os pós-emprego de benefício definido (BD), como aposentadorias e pensões (CFC, 2018a). Embora editada em 2018, sua obrigatoriedade foi estabelecida apenas a partir de 2022, com a incorporação ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) pela Secretaria do Tesouro Nacional [STN] (Silva *et al*., 2023).

Estudos recentes analisam os impactos da mensuração e reconhecimento dos passivos atuariais dos RPPS e fundos militares, evidenciando baixa aderência à NBC TSP 15 e destacando divergências entre os pressupostos contábeis e atuariais regulados pelas normas gerais previdenciárias, atualmente editadas pela Portaria n. 1.467, de 2022 (Brasil, 2022; Gouveia *et al.,* 2023; Rezende, 2023). Tais inconsistências representam riscos à fidedignidade das demonstrações consolidadas e ao planejamento das auditorias financeiras, dada a utilização de políticas contábeis não uniformes em nível de consolidação (Beechy, 2009; Conde, 2025; Gomes *et al.,* 2019; Rezende, 2023).

A pesquisa tem o objetivo de estabelecer algumas diferenças entre os pressupostos atuariais regulatórios e contábeis, além de investigar o grau de aderência da evidenciação dos passivos atuariais dos RPPS e fundos militares dos Estados e do Distrito Federal à NBC TSP 15, bem como os efeitos dessa aderência (ou falta dela) na consolidação contábil e nas auditorias financeiras.

O estudo contribui ao oferecer subsídios para o aprimoramento normativo e à compreensão dos impactos decorrentes das diferenças entre os modelos contábil e atuarial no reporte dos passivos atuariais com impacto nas atividades de auditoria financeira de asseguração razoável das demonstrações contábeis consolidadas dos entes federativos mantenedores dos RPPS e fundos de benefícios pós-emprego dos militares.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Fundamentação Teórica

2.1.1 Consolidação das Demonstrações Financeiras no Setor Público e o uso de Políticas Contábeis Uniformes

Sabendo-se que a uniformidade de políticas contábeis é essencial para garantir a comparabilidade e a confiabilidade do processo de consolidação das demonstrações financeiras dos entes federativos (CFC, 2023), Gomes *et al.* (2019) reforçam que a ausência dessa uniformidade dificulta a auditoria e a avaliação técnica, especialmente em cálculos atuariais, uma vez que prejudica a transparência e a utilidade das informações para os usuários.

Nesse sentido, em estudo sobre Portugal e Espanha, os autores propõem três abordagens distintas para analisar as demonstrações consolidadas do governo:

Quadro 1 - Perspectivas do processo de consolidação de contas públicas

1	Sob a ótica orçamentária, que inclui os orçamentos de todas as entidades de um grupo, visando controlar e monitorar a utilização dos recursos de todas as entidades governamentais;
2	Sob a visão de contas nacionais consolidadas, elaboradas de acordo com critérios contabilísticos nacionais, a exemplo do previsto na LRF no modelo brasileiro; e
3	Sob a perspectiva contábil, considerando as demonstrações financeiras consolidadas de todas as entidades controladas pela entidade principal, processo que é regulamentado pelas IPSAS 35 a 37.

Fonte: Adaptado a partir de GOMES *et al.* (2019).

Sob a terceira perspectiva, a consolidação das demonstrações contábeis no setor público baseia-se no conceito de controle, conforme a IPSAS 35 e a NBC TSP 17, sendo este caracterizado pelo poder de dirigir atividades relevantes, exposição a retornos variáveis e a convergência entre ambos (Brasil, 2018b). Diferentemente do setor privado, esse controle decorre de normas legais e regulatórias, como se observa no caso brasileiro, em que os entes federativos exercem controle sobre os RPPS e fundos de benefícios pós-emprego militar por meio de prerrogativas legais. Essa relação é reforçada pelo fato de essas entidades integrarem a administração pública e estarem sujeitas ao regime jurídico de direito público, o que as submete ao controle

hierárquico ou finalístico do ente instituidor, conforme a estrutura jurídica adotada (Meirelles, 2016).

Isso posto, torna-se necessário implementar um processo de consolidação eficiente, que assegure a elaboração de relatórios contábeis confiáveis e tempestivos, o que envolve as seguintes etapas (EC, 2018:

Quadro 2 - Etapas do processo de consolidação das entidades controladas.

	Etapa	Descrição
1	Uniformização das Políticas Contábeis (ente federativo)	Garantir que todas as entidades do grupo usem as mesmas políticas contábeis para situações semelhantes
2	Alinhamento das Datas de Divulgação	No caso de divergências, ajustar as informações das entidades controladas para coincidir com a data de divulgação da controladora
3	Tradução das demonstrações financeiras	Traduzir oficialmente as demonstrações de subsidiárias no exterior para a moeda da controladora
4	Consolidação linha por linha das demonstrações financeiras	Unir todas as demonstrações financeiras (resultado, posição financeira e fluxos de caixa) das entidades do grupo
5	Eliminação de saldos e transações internas	Eliminar as transações entre entidades e órgãos do grupo, como vendas internas e dividendos
6	Contabilização de investimentos em entidades não controladas (coligadas)	Incluir a parte proporcional dos resultados de empresas nas quais há influência significativa, mas não controle
7	Eliminação do Investimento da Controladora na Controlada	Substituir o valor do investimento pelo patrimônio líquido da controlada, reconhecendo ágio ou deságio

Fonte: Adaptado a partir de EC (2018).

O estudo de Gomes *et al.* (2019) destaca que a consolidação das demonstrações financeiras no setor público é fundamental para a transparência e a tomada de decisões, pois oferece uma visão abrangente da situação financeira do governo central, complementando as informações das demonstrações individuais das entidades (EC, 2018). As diretrizes da IPSAS 35 e da NBC TSP 17 reforçam que as informações consolidadas atendem a diferentes usuários, considerando que as responsabilidades políticas e gerenciais variam entre os níveis individual e consolidado (Brasil, 2018b). Isso é particularmente relevante no caso dos planos públicos de benefícios pós-emprego de benefício definido (BD), como os RPPS no Brasil.

Segundo a base de discussão da IPSAS 49, que trata da contabilização dos planos de benefícios sob a ótica do próprio plano, os principais usuários dessas informações são os participantes dos regimes, interessados na capacidade de financiamento dos benefícios garantidos por lei (IPSASB, 2023). Já os usuários das demonstrações consolidadas do ente instituidor estão preocupados com a responsabilidade do ente em garantir o financiamento do RPPS, exigindo informações comparáveis entre diferentes entes.

À luz do exposto, um dos principais desafios da consolidação é assegurar a inclusão de todas as entidades controladas e a adoção uniforme de políticas contábeis, o que pode ser alcançado por meio de ajustes metodológicos ou padronização entre os componentes do grupo. Um processo complexo que exige esforços como a eliminação de transações entre entidades e a realização de ajustes contábeis conforme os padrões internacionais (Gomes *et al.,* 2019).

Essa estrutura, entretanto, impacta diretamente a auditoria financeira das demonstrações consolidadas do governo, exigindo que os auditores obtenham evidências suficientes sobre o processo de consolidação para emitir opinião fundamentada (Carneiro, 2019). Isso porque as normas brasileiras de auditoria, em especial a NBC TA 600 e NBC TA 300, reforçam a necessidade de o auditor compreender os riscos de distorção relevantes e avaliar se os ajustes necessários foram realizados, especialmente em grupos que incluem planos de benefícios pós-emprego BD, considerando as relações de controle e os fatores regulatórios envolvidos, sobretudo em caso de utilização de políticas contábeis não uniformes (CFC, 2016a; 2018b; 2023.

2.1.2 Principais Divergências de Políticas Contábeis entre a NBC TSP 15 e Fatores Regulatórios Atuariais

A NBC TSP 15 estabelece diretrizes para a contabilização e divulgação dos benefícios a empregados no setor público, incluindo aposentadorias e pensões de benefício definido (BD), sob a perspectiva do ente instituidor (CFC, 2018a; Brasil, 2024). Seu objetivo é proporcionar aos usuários das demonstrações financeiras

consolidadas de governo uma compreensão clara dos riscos assumidos com esses benefícios, que devem ser avaliados a valor justo.

Por outro lado, a Portaria MTP nº 1.467/2022 regulamenta os parâmetros atuariais dos RPPS e dos fundos militares de benefícios pós-emprego BD, exigindo avaliações anuais com data-base em 31 de dezembro para apuração das provisões matemáticas a serem registradas contabilmente. A norma também determina a separação contábil entre o RPPS e o ente instituidor, exigindo, entretanto, a consolidação dessas informações nas demonstrações do governo, conforme as normas contábeis do setor público (Brasil, 2022).

Essa separação patrimonial tem como finalidade assegurar a transparência, o controle dos recursos, a adequada prestação de contas e a sustentabilidade dos regimes previdenciários (Costa, 2007). A Lei Complementar n. 101/2000 reforça essa exigência ao determinar que os recursos do RPPS permaneçam segregados das demais disponibilidades do ente federativo, evitando seu uso indevido e garantindo sua aplicação exclusiva nos fins previdenciários, em consonância com os princípios da responsabilidade fiscal e da boa governança (Brasil, 2000; COSTA, 2007).

Todavia, existem aspectos técnicos relacionados com a projeção das obrigações atuariais que podem ser conflitantes entre as normas contábeis e regulatórias do RPPS. Desde a edição da Portaria MPS n. 403/2008, os benefícios programados devem ser financiados por meio do regime de capitalização, enquanto os benefícios não programados podem adotar o regime de repartição de capitais de cobertura ou capitalização (BRASIL, 2008). No primeiro, formam-se reservas ao longo do tempo; no segundo, as contribuições de um exercício devem cobrir integralmente a provisão matemática dos benefícios de risco concedidos no mesmo período (Mano; Ferreira, 2018, p. 389).

Ocorre que a NBC TSP 15 exige que todos os benefícios BD sejam tratados sob o regime de capitalização na perspectiva contábil, inclusive os mantidos diretamente pelo Tesouro e operados em regime de repartição simples, pois os riscos financeiros e atuariais são assegurados pelo ente instituidor (CFC, 2018a).

Essa divergência entre normas contábeis e previdenciárias impõe o primeiro desafio de consolidação das demonstrações financeiras do ente público com impacto direto na realização de auditorias financeiras de governo, isto é, harmonizar a

exigência do reconhecimento da provisão matemática por competência para todos os benefícios pós-emprego BD no ente, independentemente do regime financeiro adotado na gestão atuarial (CFC, 2018a).

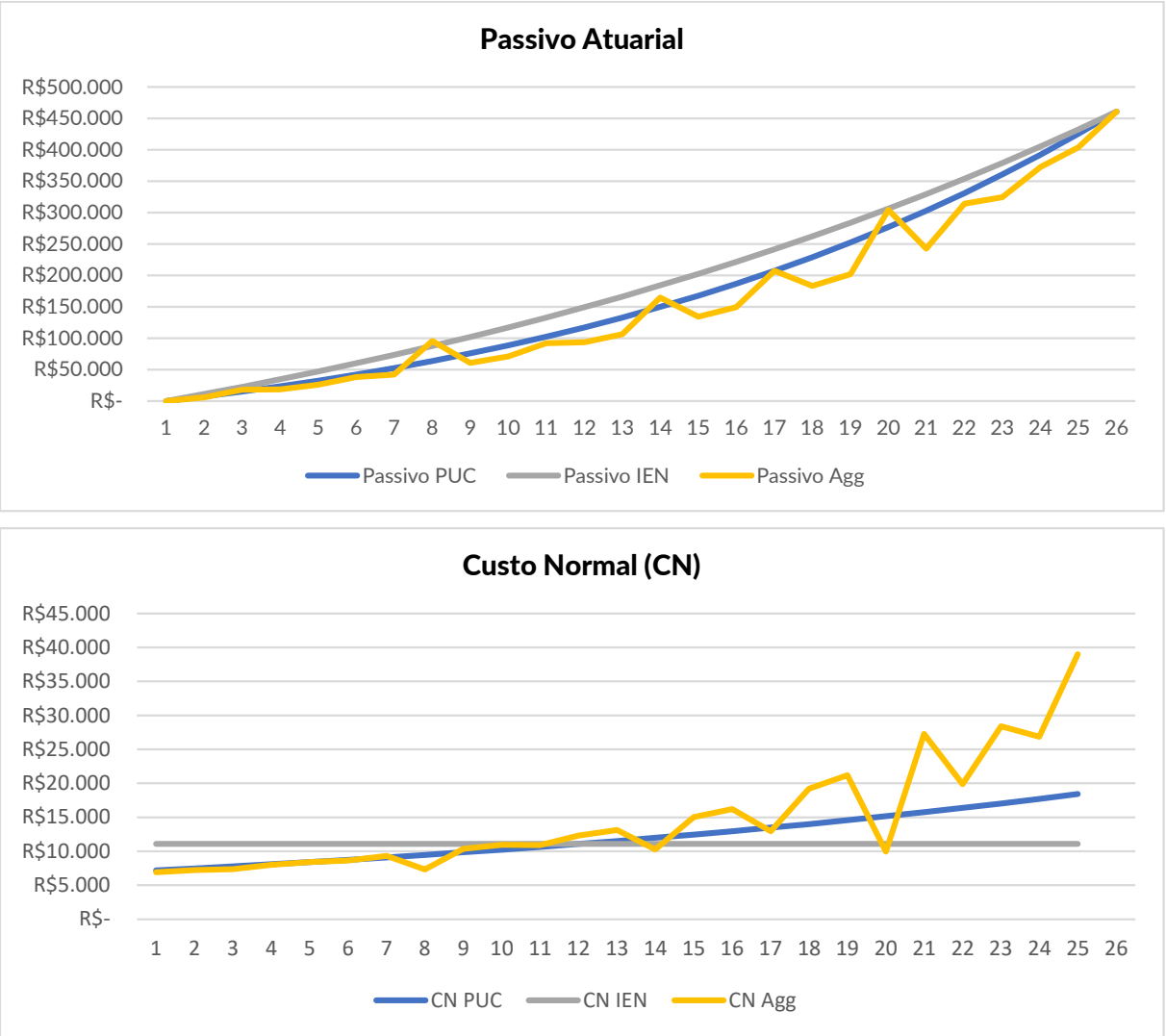
Outra diferença reside nos métodos de financiamento. A NBC TSP 15 estabelece o uso obrigatório do método de Crédito Unitário Projetado (CUP) para o reconhecimento contábil das obrigações atuariais, enquanto a norma previdenciária admite também os métodos de Idade de Entrada Normal (IEN), Prêmio Nivelado Individual (PNI) e Agregado (Brasil, 2022; CFC, 2018a). Embora o CUP tenha sido imposto em 2008, as normas previdenciárias subsequentes restabeleceram a possibilidade de escolha entre diferentes métodos, conferindo maior flexibilidade à gestão atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) (Brasil, 2018; 2022).

Segundo Corrêa (2018), os métodos de financiamento são fundamentais para calcular os custos dos planos de benefícios e garantir a formação dos ativos necessários à cobertura das provisões matemáticas, sendo que, embora cada método gere alíquotas distintas ao longo do tempo, o valor final da provisão na aposentadoria deve ser equivalente.

Em consonância com essa interpretação, Conde (2025) ressalta a importância de que a regulação dos RPPS preserve a autonomia na escolha do método de financiamento mais adequado ao plano de custeio, uma vez que cada abordagem impacta diretamente o ritmo de capitalização e o valor das obrigações atuariais projetadas. O autor reforça que, desde que corretamente aplicados, todos os métodos permitidos asseguram a cobertura integral das obrigações ao término do período de capitalização.

A figura 1 exemplifica os resultados da evolução do passivo atuarial, assim como dos custos normais apurados em cada método de financiamento, calculados a partir de um exemplo de plano previdenciário com 1 indivíduo apenas, avaliado num cenário de financiamento contínuo, durante o período esperado até a elegibilidade, atribuída como 55 anos no caso hipotético.

Figura 1 – Passivo Atuarial x Custo Normal



Fonte: Elaborado pelo autor.

Em defesa do método CUP, Pugh (2006, p. 7) argumenta que ele é mais transparente que os demais e mais alinhado ao regime de competência contábil, pois aloca os benefícios ao longo dos períodos de serviço dos segurados, permitindo comparação direta com os ativos acumulados no mesmo intervalo. O autor cita como exemplo países do Reino Unido, que migraram do método Agregado para o CUP ao adotarem as IPSAS, assim como o Brasil, além do Canadá, que utiliza o CUP há décadas para fins contábeis. Em contraposição, os Estados Unidos, que não seguem integralmente as IPSAS, adotaram o método IEN para projeção das obrigações atuariais contabilizadas, conforme os padrões estabelecidos pelo *Governmental Accounting Standards Board* (GASB 67 e 68), como destacado por Chen e Matkin (2017).

Diante das divergências técnicas, o modelo contábil brasileiro, em convergência com os padrões internacionais, exige que o ente instituidor registre contabilmente o passivo atuarial dos benefícios pós-emprego de seus servidores civis e militares com base no método CUP, independentemente do método de financiamento adotado (CFC, 2018a; Brasil, 2024). Essa exigência contábil se sobrepõe à discricionariedade permitida pelas normas regulatórias dos RPPS (Brasil, 2022), o que deve ser considerado na análise técnica atuarial. Assim, mesmo diante da flexibilidade normativa, o reporte contábil consolidado permanece vinculado ao CUP, reforçando a importância de compreender os impactos dessa escolha na gestão atuarial.

A taxa de juros utilizada para descontar as obrigações atuariais a valor presente é uma das principais premissas financeiras que divergem entre os modelos contábil e regulatório (Beechy, 2009; Conde, 2025). A NBC TSP 15 orienta que essa taxa seja definida com base nas expectativas de mercado na data das demonstrações contábeis, sugerindo como referência as taxas dos títulos públicos com maior rating, ajustadas à *duration* do plano (CFC, 2018a). Em contraste, a norma regulatória do RPPS adota a chamada taxa parâmetro, calculada pela média de cinco anos das Estruturas a Termo de Taxa de Juros dos títulos públicos indexados ao IPCA, buscando mitigar a volatilidade dos mercados (Brasil, 2022). Essa diferença evidencia o conflito entre a prudência regulatória e a aderência ao regime de competência exigido pela contabilidade.

Outro ponto de divergência relevante é a taxa de crescimento salarial, que impacta diretamente o passivo atuarial. Premissas superestimadas podem aumentar o déficit, enquanto subestimadas podem mascarar riscos futuros. A NBC TSP 15 exige que as premissas atuariais sejam livres de vieses, evitando escolhas imprudentes ou excessivamente conservadoras (CFC, 2018a). Já a norma previdenciária estabelece um mínimo de 1% para essa taxa, incentivando sua adequação à realidade da massa de segurados (Brasil, 2022). Contudo, como alerta Corrêa (2018), a adoção de parâmetros genéricos em detrimento de dados históricos e projeções econômicas pode comprometer a sustentabilidade do plano e contrariar os princípios contábeis, especialmente no que se refere à fidedignidade das estimativas atuariais.

De outro modo, a utilização da premissa atuarial de geração futura ou reposição de segurados, embora tenha certa lógica dentro da ciência atuarial ao considerar a continuidade dos entes públicos (Brasil, 2022), não encontra respaldo no padrão

contábil internacional adotado no Brasil. A própria Secretaria de Previdência reconheceu, por certo tempo, que essa hipótese feria o princípio constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial, sob o argumento que a hipótese subestima as provisões matemáticas dos RPPS (Brasil, 2016). No entanto, no campo contábil, essa abordagem é rejeitada, pois contraria o conceito de passivo como obrigação presente decorrente de eventos passados, limitada aos benefícios pactuados com empregados atuais e antigos, excluindo os futuros entrantes das projeções atuariais (CFC, 2016a; 2018a; Conde, 2025).

Outro ponto de discrepância entre os modelos contábil e regulatório está na avaliação dos ativos do RPPS. A contabilidade exige que esses ativos sejam mensurados pelo valor justo, ou seja, pelo preço de mercado na data das demonstrações contábeis, conforme a NBC TSP 15 e a IPSAS 49 (CFC, 2018a; IPSASB, 2023). Já as normas regulatórias permitem formas alternativas de precificação, que podem divergir dos critérios contábeis (Brasil, 2022; Conde, 2025), evidenciando mais um desafio na harmonização entre os dois modelos.

Destarte, todas as questões conflitantes abordadas neste estudo têm o potencial de representar distorção relevante nas demonstrações financeiras consolidadas dos entes que instituíram esses planos de benefícios BD, com impacto significativo na realização das auditorias financeiras, caso não sejam aplicados testes ou procedimentos específicos para verificar a correta apresentação dos relatórios financeiros auditados e controlar o risco de detecção nas auditorias de demonstrações consolidadas dos entes federativos (Carneiro, 2019).

Em síntese, o Quadro 3 demonstra algumas diferenças de estimativas contábeis e premissas atuariais de acordo com a NBC TSP 15 (CFC, 2018a) e a Portaria MTP n. 1.467, de 2022 (Brasil, 2022).

Quadro 3 – Divergências entre a NBC TSP 15 e a Portaria MTP n. 1.467, de 2022.

Estimativas contábeis e premissas atuariais		NBC TSP 15	Portaria MTP n. 1.467, de 2022
1	Método de financiamento atuarial	Crédito Unitário Projetado (CUP)	Crédito Unitário Projetado (CUP), Idade Normal de Entrada (IEN), Prêmio Nivelado Individual (PNI) e Agregado (Ortodoxo)

Estimativas contábeis e premissas atuariais		NBC TSP 15	Portaria MTP n. 1.467, de 2022
2	Tábua de mortalidade, taxa de rotatividade, composição familiar, crescimento da remuneração, dentre outras premissas	As premissas atuariais são as melhores estimativas da entidade sobre as variáveis que determinarão o custo final do plano BD. Não podem ser enviesadas, isto é, nem imprudentes nem excessivamente conservadoras	São fixados valores mínimos, a exemplo de 1% para taxa de crescimento da remuneração, e máximo de 1% para taxa de rotatividade de segurados. É exigido teste de aderência das hipóteses com formalização de Relatório de Análise das Hipóteses.
3	Geração futura ou reposição de segurados	Não admitida, já que considera apenas empregados atuais e antigos elegíveis aos benefícios	Admitida, de acordo com a Nota Técnica Atuarial
4	Taxa de desconto do passivo	Taxa nominal (com efeitos da inflação), baseada em expectativas de mercado na data a que se referem as demonstrações contábeis, relativamente ao período ao longo do qual devem ser liquidadas as obrigações, tendo por referência os rendimentos de mercado de títulos da dívida pública, títulos da dívida privada com elevados *ratings*	Taxa real equivalente à taxa de juros parâmetro cujo ponto da Estrutura a Termo de Taxa de Juros Média - ETTJ seja o mais próximo à duração do passivo do RPPS, corresponde à média de 5 (cinco) anos das Estruturas a Termo de Taxa de Juros diárias baseadas nos títulos públicos federais indexados ao Índice de Preço ao Consumidor Amplo – IPCA
5	Regime financeiro	Capitalização para benefícios programados ou não programados	Benefícios programados: Capitalização; e Benefícios não programados: Capitalização ou Repartição de Capitais de Cobertura (RCC). No caso de adoção do RCC é obrigatório constituir o Fundo Garantidor como Reserva Atuarial de Risco
6	Mensuração de ativos do plano	Valor Justo (mercado)	Admite-se o valor justo ou o custo amortizado
7	Reconhecimento de perdas e ganhos atuariais	No patrimônio Líquido como Outros Resultados Abrangentes (ORA)	No resultado do exercício, embutido na variação da provisão matemática do exercício

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos normativos.

Nessa circunstância, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem desempenhado papel relevante na fiscalização das estimativas contábeis dos passivos atuariais dos regimes previdenciários da União. Em auditoria das demonstrações financeiras

consolidadas de 2020, o TCU identificou o uso indevido do método de custeio Agregado em vez do CUP, exigido pela NBC TSP 15, o que resultou na subestimação do passivo atuarial do RPPS em aproximadamente R$ 134 bilhões (TCU, 2021). Como consequência, recomendou ao Ministério da Economia a adoção uniforme do método CUP, conforme previsto no item 69 da norma contábil (CFC, 2018a; BRASIL, 2021). Em auditoria posterior, o TCU apontou o uso inadequado das alíquotas legais como redutoras das provisões atuariais, em detrimento das alíquotas de equilíbrio, alertando para os riscos que práticas atuariais inconsistentes representam à qualidade das demonstrações financeiras (TCU, 2023; Brasil, 2023).

No caso dos militares, o TCU reconheceu que a criação do Sistema de Proteção Social dos Militares (SPSM) pela Lei n. 13.954/2019 gerou obrigações com natureza atuarial, exigindo a aplicação dos padrões da NBC TSP 15 e a devida evidenciação do passivo no balanço consolidado (TCU, 2022). Assim, o tribunal tem reiterado a necessidade de alinhamento às normas contábeis internacionais, mesmo quando isso contraria disposições das normas regulatórias vigentes (TCU, 2021; 2022; 2023; Brasil, 2022). Essa atuação reforça a importância da conformidade técnica e contábil na mensuração das obrigações atuariais, especialmente em contextos de alta complexidade como os regimes próprios e os fundos militares.

2.2 Metodologia

Este trabalho utiliza uma abordagem descritiva com foco na análise comparativa entre os métodos de financiamento e premissas atuariais utilizados nas avaliações dos RPPS dos 26 Estados e do Distrito Federal, com data-focal de 31/12/2024, em relação aos requisitos contábeis da NBC TSP 15.

A escolha desses entes busca representar a complexidade da temática no cenário nacional, considerando sua relevância institucional e o risco político envolvido na implementação das normas contábeis, aspectos centrais para o fortalecimento da *accountability* democrática (Olsen, 2018). Os dados foram extraídos do Sistema CADPREV, especificamente do Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA) de 2025, com referência em 31/12/2024, sendo que seis Estados não apresentaram dados disponíveis, restringindo a amostra a 20 Estados e ao Distrito Federal (Brasil, 2025).

O DRAA é o documento oficial de cada RPPS que detalha o plano de benefícios, a composição da massa segurada e os principais resultados da avaliação atuarial, incluindo o método de custeio e as premissas adotadas (Brasil, 2022). A metodologia do estudo é predominantemente qualitativa, centrada na identificação e análise dos requisitos atuariais utilizados pelos entes federativos, confrontando-os com os parâmetros estabelecidos pela NBC TSP 15 (CFC, 2018a) e pelas normas previdenciárias vigentes (Brasil, 2022). Essa abordagem permite avaliar o grau de aderência dos entes subnacionais às normas contábeis internacionais e identificar possíveis inconsistências que impactam a transparência e a qualidade das informações atuariais reportadas.

No estudo comparativo foram consideradas as avaliações atuariais dos entes posicionadas em 31/12/2024, segregando-se os métodos de financiamento atuarial, a taxa de desconto das obrigações previdenciárias, os regimes financeiros adotados para benefícios pós-emprego BD, o uso (ou não) da hipótese de geração futura e a taxa de crescimento adotada na estimativa das provisões matemáticas atuariais.

Importa salientar que os resultados deste artigo suportam o caso analisado, de modo que não possuem a presunção de generalização.

2.3 Resultados

A contabilização das provisões matemáticas previdenciárias nos balanços consolidados dos entes federativos é essencial para garantir a transparência das obrigações atuariais e a fidedignidade das demonstrações contábeis (Brasil, 2022). Esse registro fortalece o controle social, subsidia decisões dos gestores públicos e atende às exigências dos órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas. Nessa perspectiva, a presente análise comparativa avalia se as premissas atuariais adotadas pelos entes da amostra – especialmente taxa de desconto, taxa de crescimento salarial, regime financeiro, premissa de geração futura e método de financiamento – estão alinhadas aos critérios da NBC TSP 15.

O desalinhamento entre as premissas atuariais utilizadas nas avaliações e os parâmetros contábeis estabelecidos pela NBC TSP 15 representa um risco significativo à conformidade das demonstrações financeiras consolidadas dos governos. Esse achado, portanto, pode gerar distorções relevantes na mensuração

dos passivos atuariais, comprometendo a transparência das informações divulgadas. Além disso, impõe desafios adicionais aos processos de auditoria, exigindo maior rigor na verificação dos critérios técnicos aplicados e na aderência às normas contábeis do setor público.

O quadro a seguir apresenta os métodos de financiamento adotados pelos Estados que compuseram a amostra da pesquisa e o Distrito Federal em seus planos BD divulgados na condição de capitalizados, na última avaliação atuarial com data-focal posicionada em 31/12/2024.

Quadro 4 – Método de Financiamento Atuarial adotado pelo Estado.

Métodos previstos na Portaria MTP n. 1.467, de 2022	Entes Federativos	Método aderente à NBC TSP 15
CUP	Amazonas (civil e militar); Amapá (civil e militar); Bahia (civil); Espírito Santo (civil e militar) e Rio de Janeiro (civil)	Sim
IEN	Mato Grosso do Sul (civil); Mato Grosso (civil) e Rondônia (civil)	Não
PNI	Alagoas (civil) e Ceará (civil)	

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

A análise dos dados revela que apenas cinco Estados, entre os 21 avaliados, demonstraram conformidade com os padrões contábeis nacionais e internacionais ao utilizarem o método CUP para apuração dos compromissos e determinação dos custos dos planos de benefícios pós-emprego BD, conforme exigido pela NBC TSP 15 (CFC, 2018a). Essa aderência é essencial para garantir a fidedignidade das demonstrações financeiras consolidadas dos entes instituidores e reforça a importância da correta aplicação dos métodos de custeio na mensuração dos passivos atuariais.

Por outro lado, nos fundos operados sob o regime financeiro de repartição simples, observou-se ausência de divulgação da técnica atuarial utilizada para apurar as provisões matemáticas supostamente contabilizadas em 31/12/2024. Essa omissão compromete a análise de aderência à NBC TSP 15, especialmente no que diz respeito à exigência do uso do método CUP, conforme evidenciado no Quadro 5. Tal lacuna representa um obstáculo à transparência e à consistência das informações contábeis, além de dificultar a avaliação técnica e a fiscalização pelos órgãos de controle.

Quadro 5 – Estado que não divulgou a técnica atuarial adotada para os planos operados em repartição simples.

Entes Federativos	Massa
Acre; Mato Grosso do Sul e Rondônia	militar
Alagoas; Amapá; Bahia; Ceará; Goiás; Mato Grosso; Paraná; Rio de Janeiro; Sergipe; Tocantins; e Rio Grande do Sul	civil e militar
Amazonas; Distrito Federal; Maranhão e Paraíba	civil
Espírito Santo	civil e tesouro
Pernambuco	civil, militar e tesouro

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

Importa frisar que, nesses casos, a norma regulatória também exige a apuração do passivo atuarial que será contabilizado (Brasil, 2022), já que se referem a um conjunto de benefícios pós-emprego BD sob a responsabilidade direta do ente federativo e, portanto, sujeitos integralmente aos requisitos da NBC TSP 15 (CFC, 2018a).

Ao se analisar o uso da taxa de desconto das obrigações atuariais relatadas no DRAA de 2025 (Brasil, 2025), constatam-se percentuais de taxas reais muito inferiores à taxa básica de juros da economia brasileira (Selic), na data das demonstrações financeiras de 31/12/2014, na ordem de 12,25% (BCB, 2024).

Quadro 6 – Taxa real de desconto do passivo atuarial adotada pelo Estado.

Entes Federativos	Taxa de desconto do passivo atuarial
Alagoas (militar capitalizado pelo método Agregado); Distrito Federal (militar); Goiás (militar); Mato Grosso (militar) e Rio de Janeiro (militar)	0,00%
Ceará (militar)	Sem informação
Acre (civil e militar); Alagoas (civil e militar); Amazonas (civil e militar); Amapá (civil e militar); Bahia (civil e militar); Ceará (civil); Distrito Federal (civil); Espírito Santo (civil, militar e tesouro); Goiás (civil); Maranhão (civil e militar); Mato Grosso do Sul (civil e militar); Mato Grosso (civil); Paraíba (civil e militar); Paraná (civil e militar); Pernambuco (civil, militar e tesouro); Rio de Janeiro (civil); Rondônia (civil e militar); Sergipe (civil e militar); Tocantins (civil, militar e militar-tesouro); Rio Grande do Sul (civil e militar); Piauí (civil e militar)	Entre 2,00% e 5,47% ao ano

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

A maioria dos RPPS e fundos militares adota como taxa de desconto atuarial percentuais próximos à taxa parâmetro definida pela norma previdenciária (Brasil, 2022). No entanto, a NBC TSP 15 estabelece que essa premissa deve refletir expectativas de mercado na data das demonstrações contábeis, considerando a inflação e a *duration* do passivo (CFC, 2018a). Essa divergência entre os modelos contábil e regulatório pode comprometer a fidedignidade das estimativas atuariais, especialmente em contextos de alta volatilidade econômica.

Como destaca Rezende (2023), quanto maior a taxa de desconto, menor será o valor das provisões matemáticas previdenciárias. Diante disso, o uso de taxas inferiores às nominais de mercado — exigidas pela NBC TSP 15 — pode representar um risco relevante de distorção nas demonstrações financeiras consolidadas dos entes públicos. Essa prática pode afetar a transparência das informações contábeis e dificultar a avaliação precisa das obrigações atuariais, exigindo maior atenção dos órgãos de controle e dos auditores na verificação da aderência às normas contábeis vigentes.

Em relação à taxa de crescimento da remuneração foram observados os seguintes *outputs* do Quadro 7.

Quadro 7 – Taxa de crescimento da remuneração adotada pelo Estado.

Entes Federativos	Taxa de crescimento da remuneração
Alagoas (militar, capitalizado); Distrito Federal (militar, capitalizado); Goiás (militar); Mato Grosso do Sul (militar) e Mato Grosso (militar)	0,00%
Ceará (militar)	Sem informação
Alagoas (civil e militar financeiro); Amazonas (civil e militar); Bahia (civil e militar); Ceará (civil); Espírito Santo (civil); Goiás (civil); Maranhão (civil e militar); Mato Grosso (civil); Paraná (civil e militar); Sergipe (civil e militar) e Tocantins (Tesouro e militar)	Taxa entre 1,19% (Ceará, civil) e 3,00% (Amazonas, civil e militar) a cada ano da projeção atuarial
Acre (civil e militar); Amapá (civil e militar); Ceará (civil); Distrito Federal (civil); Espírito Santo (Tesouro e militar); Mato Grosso do Sul (civil); Paraíba (civil e militar); Pernambuco (Tesouro, civil e militar); Rio de Janeiro (civil e militar); Rondônia (civil e militar); Tocantins (civil); Rio Grande do Sul (civil e militar); Piauí (civil e militar)	Taxa mínima regulada de 1% a cada ano da projeção atuarial

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa.

A subestimação do pressuposto de taxa de crescimento salarial implica cálculos atuariais com provisões subdimensionadas, o que pode afetar significativamente o montante reconhecido nas demonstrações consolidadas de governo com o mesmo efeito de subavaliação de passivo (Rezende, 2023).

A hipótese de geração futura foi declaradamente utilizada apenas pelo Estado do Paraná, e exclusivamente no fundo capitalizado do RPPS. Essa prática, embora tenha alguma lógica atuarial ao considerar a continuidade dos entes públicos, contraria os princípios contábeis estabelecidos pela NBC TSP 15, que determina que apenas as massas de segurados atuais e anteriores devem ser consideradas na projeção dos custos normais e suplementares dos planos BD (CFC, 2018a). A inclusão de segurados futuros tende a subestimar as provisões matemáticas reconhecidas contabilmente, comprometendo a fidedignidade das demonstrações financeiras consolidadas.

Constata-se que os parâmetros atuariais analisados neste estudo, em maior ou menor grau, divergem dos preceitos contábeis nacionais e internacionais aplicáveis à consolidação dos planos de benefícios pós-emprego BD pelos entes federativos. Tal desalinhamento representa um risco concreto de distorções relevantes nas demonstrações financeiras consolidadas, com potenciais impactos na qualidade das auditorias governamentais e na transparência das obrigações atuariais reportadas.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise realizada neste estudo evidenciou os desafios enfrentados na aplicação da NBC TSP 15 no setor público brasileiro, especialmente no que se refere à mensuração e evidenciação dos passivos atuariais dos RPPS e fundos militares. A obrigatoriedade recente da norma, aliada às divergências entre os pressupostos contábeis e atuariais, revelou um cenário de baixa aderência e de risco à fidedignidade das demonstrações contábeis consolidadas. Tais inconsistências comprometem não apenas a transparência das informações financeiras, mas também a eficácia das auditorias governamentais, que dependem de dados confiáveis para assegurar a razoabilidade das demonstrações financeiras de governo.

Os resultados apontam para a necessidade de distinção entre avaliações atuariais com finalidades regulatórias e contábeis. Essa separação, embora aumente

a complexidade do processo de auditoria financeira, é essencial para garantir a aderência às normas internacionais e mitigar distorções relevantes nas demonstrações financeiras consolidadas. A ausência de uniformidade nas políticas contábeis adotadas pelos entes federativos reforça a urgência de diretrizes mais claras e de maior articulação entre os órgãos reguladores, os atuários e os auditores o setor público.

Sob esse prisma, surge a contabilidade regulatória como uma escolha legítima para o reporte de informações contábeis de atividades reguladas pelo governo, promovendo o controle, a transparência e a comparabilidade entre as empresas do mesmo setor (Melo *et al*., 2023). França *et al.,* (2016) lembram que o objetivo desse modelo de contabilidade é assegurar o cumprimento das normas e regulamentos estabelecidos pelos órgãos reguladores, de modo que tomem decisões sobre questões relacionadas com as atividades reguladas quando conflitantes com o padrão de relato contábil internacional, tal qual acontece no setor elétrico e de saneamento no Brasil (Melo *et al*., 2023).

O duplo reporte configura-se como uma alternativa viável e estrategicamente relevante para a harmonização entre as exigências contábeis e regulatórias, contribuindo para o fortalecimento da transparência e do controle das finanças públicas. Sua implementação, contudo, demanda esforços institucionais expressivos, incluindo capacitação técnica, revisão normativa e investimentos em infraestrutura de sistemas de informação. Espera-se que este estudo contribua para o avanço do debate sobre o aprimoramento das práticas contábeis e atuariais no setor público, incentivando a adoção de soluções que promovam a governança fiscal e elevem a qualidade das demonstrações financeiras consolidadas, com reflexos positivos na efetividade das auditorias governamentais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Ata da 267ª reunião do Comitê de Política Monetária, realizada em 10 e 11 de dezembro de 2024**. Brasília, DF: BCB, 2024. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/publicacoes/atascopom/11122024. Acesso em: 05 de jul. de 2025.

BEECHY, Thomas H. The many challenges of pension accounting. **Accounting Perspectives**, Toronto, v. 8, n. 2, p. 91-111, 2009. DOI: https://doi.org/10.1506/ap.8.2.1.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 7 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Nota Técnica n° 12/2016/CGACI/DRPSP/SPPS/MF, de 21 de novembro de 2016**. Considerações sobre a hipótese atuarial de Gerações Futuras e suas implicações no Plano de Amortização do Deficit Atuarial. Disponível em: https://www.gov.br/previdencia/pt-br/outros/imagens/2016/11/Nota-Ta_cnica-Na_-12a_2016a_Hipa_tese-de-Geraa_es-Futuras-21-11-2016.pdf. Acesso em: 7 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 464, de 19 de novembro de 2018. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações atuariais dos regimes próprios de previdência social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios… Disponível em: https://sa.previdencia.gov.br/site/2018/11/PORTARIA-MF-no-464-de-19nov2018-publicada.pdf. Acesso em: 17 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. **Consulta pública ao Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial - DRAA**. Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social - CADPREV. Disponível em: https://apicadprev.economia.gov.br/api-docs/. Acesso em: 25 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. **Portaria nº 403, de 10 de dezembro de 2008**. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios... Disponível em: https://sa.previdencia.gov.br/site/2016/07/PORTARIA-403.pdf. Acesso em: 17 jun. 2025.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Previdência. **Portaria MTP n. 1.467, de 2 de junho de 2022**. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios... Disponível em: https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria/mtp-n-1.467-de-2-de-junho-de-2022-405580669. Acesso em: 7 jun. 2025.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11. ed. Brasília, DF: STN, 2024. Disponível em:

https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2025/26. Acesso em: 10 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1496/2021 - Plenário**. Relatório de Auditoria Financeira sobre o Passivo Atuarial do RGPS, do RPPS e do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas - SPSMFA. Exercício de 2020. Relator: Ministro Bruno Dantas, julgado em 23 jun. 2021. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo. Acesso em: 11 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 999/2023 - Plenário**. Relatório de Auditoria Financeira Integrada com Conformidade sobre as Estimativas Contábeis dos Passivos Atuariais da União Contabilizadas no Ministério do Trabalho e Previdência. Exercício de 2022. Determinações. Recomendações. Apensamento. Relator: Ministro Jorge Oliveira, julgado em 24 maio 2023. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo. Acesso em: 11 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 684/2022 - Plenário**. Relatório de Monitoramento de Auditoria realizada no RGPS, no RPPS e nos Encargos Financeiros da União com os Militares Inativos e seus Pensionistas (EFM). Exercício de 2022. Relator: Ministro Antônio Anastasia, julgado em 30 mar. 2022. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo. Acesso em: 11 jun. 2025.

CARNEIRO, Henrique Ferreira Souza. A aplicação da ISSAI 2600 (auditoria de grupo) pelas EFS nas auditorias de demonstrações financeiras consolidadas. **Revista do TCU**, Brasília/DF, n. 144, p. 72-91, 2019.

CHEN, Gang; MATKIN, David ST. Actuarial inputs and the valuation of public pension liabilities and contribution requirements: a simulation approach. **Public Budgeting & Finance**, [*s. l.*], v. 37, n. 1, p. 68-87, 2017. Disponível em: https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/pbaf.12154. Acesso em: 19 dez. 2025.

CONDE, Daniel Rahmi. As diferentes perspectivas para as obrigações entre as normas: NBC TSP 15 e RPPS (MPS). *In:* VIEIRA, Lúcia Helena. **Regimes Próprios**: aspectos relevantes, v. 19. São Bernardo do Campo, SP: ABEPREM, 2025. p. 421-437.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 15, de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 15 - Benefícios a empregados. Brasília, DF: CFC, 2018a. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP15.pdf. Acesso em: 11 jun. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBC TSP 17, de 18 de outubro de 2018**. Aprova a NBC TSP 17 - Demonstrações contábeis consolidadas. Brasília, DF: CFC, 2018b. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP17.pdf. Acesso em: 11 jun. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**. Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016**. Aprova a NBC TSP Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. Brasília, DF: CFC, 2016a. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf. Acesso em: 11 jun. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria, NBC TA 600 (R2), de 25 de outubro de 2023**. Aprova a NBC TA 600 (R2) - Considerações especiais – auditorias de demonstrações contábeis de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes. Brasília, DF: CFC, 2023. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC%20TA%20600%20(R2).pdf. Acesso em: 29 jun. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria, NBC TA 300 (R1), de 5 de setembro de 2016**. Altera a NBC TA 300 que dispõe sobre o planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, DF: CFC, 2016b. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300(R1).pdf. Acesso em: 29 jun. 2025.

CORRÊA, Cristiane Silva. **Premissas atuariais em planos previdenciários**: uma visão atuarial-demográfica. Curitiba: Appris, 2018.

COSTA, Eliane Romeiro. O desafio do equilíbrio financeiro e atuarial para a gestão dos regimes próprios de previdência social. **Estudos: Revista de Ciências Ambientais e Saúde**, Goiânia, v. 34, n. 3, p. 423-436, 2007. Disponível em: https://seer.pucgoias.edu.br/index.php/estudos/article/view/335. Acesso em: 19 dez. 2025.

EUROPEAN COMISSION. EPSAS issue paper on the notion of control. **EPSAS Working Group**, Luxembourg, 19-20 nov. 2018. Disponível em: https://circabc.europa.eu/sd/a/91cc6904-dfcd-491a-9af2-de7658dcd8a1/Issue%20paper%20on%20the%20notion%20of%20control.pdf. Acesso em: 9 jun. 2025.

FRANÇA, Flaviano G. de; SOARES, Luiz A. de C. F.; ALVES, Adenes T. Contabilidade regulatória: a contabilidade como instrumento de controle das atividades reguladas pelo Estado. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília/DF, v. 220, p. 41-53, 2016.

GOMES, Patrícia; BRUSCA, Isabel; FERNANDES, Maria José. Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. **Public Money & Management**, [*s. l.*], v. 39, n. 8, p. 544-552, 2019.

GOUVEIA, André Luiz Lemos Andrade; OLIVEIRA, Filipi Assunção. Impactos no passivo atuarial dos regimes próprios de previdência social pós processo de

convergência contábil às normas internacionais. **Revista do TCU**, Brasília/DF, n. 151, p. 48-63, 2023. Disponível em: https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1938/1928. Acesseo em: 19 dez. 2025.

IPSASB. **IPSAS 49, Retirement Benefit Plans**. Nova York, NY: IPSASB, nov. 2023. Disponível em: https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-49-retirement-benefit-plans. Acesso em: 9 jun. 2025.

MANO, C. C. A.; FERREIRA, P. P. **Aspectos atuariais e contábeis das provisões técnicas**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Funenseg, 2018.

MEIRELLES, Hely L.; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 794.

MELO, Ana Karolina Acris; SOUZA, Géssica C.; BELMIRO, Célio. **Contabilidade regulatória de água e saneamento**: mapeamento da experiência internacional. 2023. Disponível em: http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7763. Acesso em: 29 jun. 2025.

OLSEN, Johan P. ***Accountability* democrática, ordem política e mudança**: explorando processos de *accountability* em uma era de transformação europeia. 2018. Disponível em: http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3451. Acesso em: 13 jun. 2025.

PUGH, Colin. Funding rules and actuarial methods. **OECD Working Papers on Insurance and Private Pensions**, n. 1, OECD Publishing, 2006. Disponível em: https://ideas.repec.org/p/oec/dafaab/1-en.html. Acesso em: 13 jun. 2025.

REZENDE, Sabrina R. **Fatores que influenciam as escolhas discricionárias de contabilidade nos regimes próprios de previdência social**. Orientador: Diego Boente. 2023. 116 f. Dissertação (Mestrado) – Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Pesquisa e Ensino S/A, Vitória, Espírito Santos, 2023. Disponível em: https://fucape.br/wp-content/uploads/2024/03/Dissertacao-Sabrina-Reinbold-Rezende.pdf. Acesso em: 11 jun. 2025.

SILVA, João Henrique; PAULA, Sângela; ANTUNES, Derli. Adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS): uma análise do processo de convergência na Prefeitura Municipal de Luziânia-GO (Ciências Contábeis). **Real: Repositório Institucional da IES**, [*s. l.*], v. 1, n. 1, 2023. Disponível em: https://revistas.icesp.br/index.php/Real/article/view/4337. Acesso em: 19 dez. 2023.

Sobre a autora

Sabrina Reinbold Rezende | *e-mail*: sabrinarr@tcerj.tc.br
Mestre em Ciências Contábeis e Administração – Fucape Business School. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

https://orcid.org/0000-0003-0166-2981
http://lattes.cnpq.br/3767518327603785