



Revista Contemporânea de Contabilidade

ISSN: 1807-1821

sensslin@gmail.com

Universidade Federal de Santa Catarina  
Brasil

dos Reis, Carlos Eduardo; Vaz de Lima, Diana; Driemeyer Wilbert, Marcelo  
Impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores  
públicos federais no balanço geral da União  
Revista Contemporânea de Contabilidade, vol. 14, núm. 31, enero-abril, 2017, pp. 108-  
126  
Universidade Federal de Santa Catarina  
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76250678007>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

## **Impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no balanço geral da União**

*Accounting Impact of the social security mathematical provision of the federal government officials in the general balance sheet of the Union*

*Impacto de los registros contables de la provisión matemática de pensiones de funcionarios federales en el balance general de la Unión*

---

### **Carlos Eduardo dos Reis**

Especialista em Contabilidade Pública pelo Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília  
Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Sala 54/7 - Asa Norte  
CEP 70910-900 - Brasília, DF - Brasil  
E-mail: [carlos.eduardo@camara.leg.br](mailto:carlos.eduardo@camara.leg.br)  
Telefone (61) 3107.0796

### **Diana Vaz de Lima**

Doutora em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN  
Professora de Contabilidade Pública do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília  
Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Sala 55/7 - Asa Norte  
CEP 70910-900 - Brasília, DF - Brasil  
E-mail: [diana\\_lima@unb.br](mailto:diana_lima@unb.br)  
Telefone: (61) 3107-0796

### **Marcelo Driemeyer Wilbert**

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília  
Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília  
Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Sala 54/57 - Asa Norte  
CEP 70910-900 - Brasília, DF - Brasil  
E-mail: [marcelodw@unb.br](mailto:marcelodw@unb.br)  
Telefone: (61) 3107-0796

Artigo recebido em 27/09/2015. Revisado por pares em 06/06/2016. Reformulado em 13/01/2017. Recomendado para publicação em 16/03/2017 por Carlos Eduardo Facin Lavarda (Editor-Chefe). Publicado em 30/04/2017.

## Resumo

O presente estudo tem como objetivo analisar o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no Balanço Geral da União (BGU). Para tratar a questão da pesquisa, foi efetuado levantamento dos balanços atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) divulgados nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias do Governo Federal Brasileiro nos anos de 2006 a 2015 e analisados os BGU divulgados nas prestações de contas da Presidência da República nos anos de 2004 a 2013, a partir dos elementos (ou grupos de contas) dos balanços atuariais do RPPS e dos balanços patrimoniais da União. Os achados do estudo mostram que em nenhum dos anos analisados foi constatado o registro da provisão matemática previdenciária (PMP) no BGU, e que em todo esse período a unidade gestora de RPPS dos servidores federais apresentou passivo atuarial superior às contribuições vertidas para o plano. Observou-se, também, que o passivo atuarial se manteve em torno de 20% em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) no período de 2004 a 2010, com pico de crescimento nos anos de 2011 (31,4%) e 2012 (33,6%) e queda em 2013 (27,1%), indicando que as insuficiências financeiras podem afetar o equilíbrio do RPPS no longo prazo, e que, caso a PMP tivesse sido registrada no BGU, não haveria “reserva garantidora” para honrar os compromissos assumidos pelo RPPS da União no período.

**Palavras-chave:** RPPS; Passivo atuarial; Governo Federal; Brasil

## Abstract

*This study aims to analyze the accounting impact of the social security mathematical provision of the federal government officials in the General Balance of the Union (BGU). To address the research issue was held an actuarial balance survey of RPPS disclosed in the budget guideline law projects of Brazilian Federal Government from 2006 to 2015 and analyzed the BGU disclosed in the accounts benefits of the Republic Presidency from 2004 to 2013 from the elements (or account groups) of the RPPS actuarial balance and the balance sheets of the Union. The study findings show that in none of the years analyzed was found the record of the PMP in the BGU, and that throughout this period the RPPS unit manager of federal government officials presented the actuarial liabilities higher than the contributions shed for the plan. It was noted that the actuarial liabilities remained around 20% in relation to gross domestic product (GDP) from 2004 to 2010, with a peak of growth in 2011 (31.4%) and 2012 (33.6%), and drop in 2013 (27.1%), indicating that the financial shortcomings can affect the RPPS balance in the long run, and that if the PMP had been registered at BGU there would be no "guaranteed reserve" to honor the commitments assumed by the Union RPPS in that period.*

**Keywords:** RPPS; Actuarial liabilities; Federal Government; Brazil

## Resumen

*Este estudio pretende analizar el impacto de los registros contables de la provisión matemática de pensiones de funcionarios federales en el General Balance de la Unión (BGU). Para abordar el tema de la investigación, se llevó a cabo encuesta de equilibrio actuarial de RPP en los proyectos de ley de presupuesto las directrices del Gobierno Federal brasileño en los años 2006 a 2015 y analizó el BGU en beneficios de las cuentas de la Presidencia de la República en los años de 2004 a 2013, de los elementos (o grupos) del balance actuarial de la RPP y los balances generales de la Unión. Los resultados del estudio muestran que en ninguno de los años analizó se encontró el registro de la PMP en el BGU, y que durante todo este período el director de la unidad de RPP de empleados federales*

*presentaron los pasivos actuariales más contribuciones arrojar plan. Se observó que el pasivo actuarial seguía siendo alrededor 20% en comparación con el producto interno bruto (PIB) en el período 2004-2010, con un pico de crecimiento en 2011 (31,4%) y 2012 (33,6%) y caída en el 2013 (27.1%), lo que indica que las limitaciones financieras pueden afectar el equilibrio de la RPP en el largo plazo y si hubiera registrado el PMP en el BGU Habría ninguna "recientemente garante" para honrar los compromisos asumidos por RPPS de la Unión en el período.*

**Palabras clave:** RPPS; Pasivos actuariales; Gobierno Federal; Brasil

## 1 Introdução

Segundo Nogueira (2011), somente a partir da reforma de 1998 o equilíbrio financeiro e atuarial passou a ser considerado um princípio essencial e estruturante da previdência social e, no caso específico dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS, acompanhado de mecanismos voltados para verificar a sua observância. Segundo o pesquisador, de forma geral, são encontradas rápidas referências ao equilíbrio financeiro e atuarial que limitam-se a conceituá-lo e a mencionar, de modo genérico, a sua relevância, porém, sem efetivamente demonstrar qual a situação atuarial dos RPPS, as dificuldades e as medidas que podem contribuir para a sua efetivação.

Conforme o disposto no art. 69 da Lei Complementar nº 101/2000, o ente da Federação que mantiver ou vier a instituir RPPS para seus servidores conferirá-lhe caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial. Para acompanhamento desse dispositivo, a LRF exigiu que no Anexo de Metas Fiscais, integrante do Projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias – PLDO, fosse apresentada a avaliação da situação financeira e atuarial dos RPPS, devendo as projeções atuariais constar do relatório resumido da execução orçamentária (TCU, 2014, p. 424).

Desde então, o Ministério da Previdência Social (MPS) vem elaborando anualmente as projeções atuariais do RPPS dos servidores públicos federais, descrevendo a evolução do seu passivo atuarial. Mas, apesar de esses números já estarem sendo produzidos e divulgados há vários anos, a provisão matemática previdenciária, doravante denominada PMP, não vem sendo evidenciada no Balanço Geral da União – BGU (TCU, 2014, p. 425).

Diante deste contexto, ao emitir parecer prévio sobre as contas de Governo referente ao ano de 2011, o TCU proferiu a recomendação para que a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, conjuntamente com o MPS, institucionalizasse procedimentos de contabilização do passivo atuarial dos RPPS. Contudo, ao analisar novamente as contas de Governo referentes aos anos de 2012 e 2013, o TCU constatou que essa recomendação não foi atendida (TCU, 2014, p. 425).

Segundo o TCU, as principais razões apresentadas pelo Governo para a não contabilização da provisão matemática previdenciária são de natureza institucional e jurídica. Uma constatação feita pelo MPS é que como a Lei 8.112/1990 assegura os benefícios de aposentadorias e pensões aos servidores titulares de cargos efetivos e aos seus dependentes, não haveria obstáculos para a União mensurar os compromissos presentes e futuros com o regime. Contudo, o próprio MPS reconhece que há um vácuo no arcabouço legislativo da União que defina, entre outras questões, o modelo de financiamento do RPPS dos servidores federais e a unidade gestora do regime, sua composição, forma de gestão, estrutura e competências, para que, efetivamente, se proceda integralmente à gestão previdenciária (TCU, 2014, p. 425).

Diante do argumento apresentado pelo MPS, o TCU reiterou em seu relatório emitido em 2014 o disposto no relatório emitido em 2011, recomendando que a Casa Civil da Presidência da República definisse o órgão competente para efetuar a contabilização das provisões matemáticas previdenciárias do RPPS da União enquanto não houvesse unidade gestora do regime (TCU, 2014, p. 425). E que, além disso, tomasse outras providências necessárias para o fiel cumprimento da Lei 9.717/1998 e das respectivas normas regulamentares editadas pelo MPS, em especial quanto à estruturação da referida unidade gestora, permitindo, assim, a transparência, a prestação de contas e a responsabilização adequada pela gestão e contabilização do RPPS da União.

Em 2015, ao emitir um novo parecer prévio sobre as contas de Governo Federal, o TCU novamente alertou sobre a falta de transparência na situação atuarial da União, destacando que, apesar de no ano de 2014 ter havido a contabilização das provisões matemáticas previdenciárias, ainda havia falta de transparência nas informações contábeis relacionadas ao passivo atuarial das pensões de militares e de militares inativos, bem como ao passivo atuarial do RGPS (TCU, 2015, p. 405). No relatório emitido em 2016, o TCU volta a afirmar que "os passivos atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, não estão sendo reconhecidos e evidenciados na contabilidade federal" (TCU, 2016, p. 380).

Ao estudar sobre o grau de conformidade das práticas contábeis dos RPPS nos municípios pernambucanos, Cunha (2013) concluiu que elas não estão em conformidade com a normatização vigente aplicada aos RPPS, e que as principais limitações apontadas pelos profissionais contábeis quanto à atuação nesse segmento são: (i) estruturais, relacionadas ao ambiente de trabalho; (ii) técnicas, relacionadas ao conhecimento técnico especializado da área; e (iii) éticas, relacionadas ao comportamento humano.

Diante deste cenário, considerando que a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, e que a adequada evidenciação do passivo atuarial é importante para permitir que os leitores da informação contábil concluam sobre a capacidade de o Governo arcar com suas obrigações financeiras e previdenciárias futuras (TCU, 2014, p. 424), o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *qual o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no Balanço Geral da União?*

Portanto, este estudo tem como objetivo analisar o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no Balanço Geral da União. Para tratar a questão da pesquisa, foi efetuada revisão bibliográfica e normativa acerca do tratamento contábil da provisão matemática previdenciária no âmbito da União, levantados os balanços atuariais dos RPPS divulgados nos PLDO do Governo Federal e analisados os BGU divulgados nas prestações de contas da Presidência da República nos anos de 2004 a 2013.

Além desta introdução, o estudo apresenta mais quatro seções. Os aspectos conceituais e os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação das provisões matemáticas previdenciárias são apresentados na segunda seção. Em seguida, na terceira seção é apresentada a metodologia da pesquisa. A seção quatro mostra os impactos decorrentes do registro contábil da provisão matemática previdenciária na situação patrimonial da União. Por fim, as considerações finais são apresentadas na seção cinco, seguidas das referências utilizadas no estudo.

## 2 Referencial Teórico e Normativo

### 2.1 Tratamento Contábil das Provisões

De acordo com Iudícibus e Marion (1999, p. 157), o passivo ou a exigibilidade podem ser definidos como obrigação, que é o dever ou a responsabilidade de agir ou de cumprir. Para Giuntini, Pereira e Boaventura (2002, p. 10), quando essa obrigação se refere a um passivo de montante e prazos incertos, encontra-se caracterizada uma provisão.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 410), os passivos foram, por muitos anos, o filho ignorado da contabilidade. Segundo os autores, algumas circunstâncias forçaram importantes mudanças de atitude e os passivos assumiram sua posição de direito, sendo um dos motivos para tal mudança o crescimento das obrigações econômicas.

Com relação aos ativos e passivos previdenciários, Beechy (2009) esclarece que os mesmos devem ser compreensíveis, transparentes e relatados nas demonstrações contábeis, e que é importante ver o impacto que esses valores terão sobre o fluxo de caixa atual e projetado, bem como sobre os ativos e passivos.

No caso do passivo atuarial, Klumpes (2011) alerta que a sua mensuração é uma tarefa complexa, dada a diversidade dos métodos de avaliação atuarial utilizados. De acordo com o pesquisador, as diferenças entre os conceitos atuariais e contábeis trazem discussões entre os analistas sobre qual medida do passivo atuarial é mais apropriada para constar nos demonstrativos contábeis dos fundos previdenciários.

Ao editar a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC SP T 16.10, que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC dispôs que as provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de reconhecimento para os passivos.

Para Nascimento, Botelho e Lima (2011, p. 22), uma variável a considerar é que atualmente a contabilidade pública brasileira passa por um processo de convergência aos padrões contábeis internacionais, logo, a informação contábil deve mostrar a correta situação patrimonial do ente público e não ficar subordinada ao interesse particular do seu agente.

A *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS 19, que trata das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, editada pela *International Federation of Accountants* – IFAC, destaca, em seu item 22, que uma provisão deve ser reconhecida quando satisfizer os seguintes critérios (CFC, 2010, p. 538):

- a) envolver uma obrigação presente (legalmente formalizada ou não) como resultado de evento passado;
- b) for provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para liquidar a obrigação;
- c) puder ser feita uma estimativa confiável do montante da obrigação.

Como se pode observar, os requisitos contemplados na IPSAS 19 são os mesmos exigidos pelo Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público – MCASP, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Brasil, segundo o qual as provisões se distinguem dos demais passivos porque envolvem incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua extinção (STN, 2016).

Niyama e Silva (2013) esclarecem que o reconhecimento de um passivo diz respeito ao fato de se incorporar ao balanço patrimonial de uma entidade um determinado item que se enquadra na definição de passivo. Assim, a condição para seu reconhecimento é que satisfaça a definição de passivo e que o item possa ser mensurado em bases confiáveis. Se qualquer



uma dessas condições não for satisfeita, a provisão não deverá ser constituída.

Quanto ao critério de mensuração, a NBC T 16.10 define como sendo a constatação de valor monetário decorrente da aplicação de procedimentos técnicos, suportados por análises qualitativas e quantitativas. O item 53 da IPSAS 19 dispõe que quando o efeito do valor do dinheiro no tempo for material, o valor da provisão deve ser registrado pelo valor presente dos desembolsos esperados para liquidar a obrigação (CFC, 2010, p. 544).

Apesar da dificuldade de se mensurar alguns passivos por conta das diversas incertezas quanto à existência da obrigação, e sobre qual é o valor necessário para liquidá-la, ou mesmo quando se dará o impacto nos demonstrativos contábeis, Niyama e Silva (2013) entendem que isso não deve ser motivo para a não evidenciação da informação.

No caso do critério de evidenciação, Iudícibus (2010) entende que o mesmo está intimamente ligado aos conceitos de materialidade e relevância, e que os limites e a extensão do que deve ser evidenciado podem referir-se a informações quantitativas e qualitativas. Segundo o autor, existem várias formas de se evidenciar a informação contábil, quais sejam: forma e apresentação das demonstrações contábeis; informação entre parênteses; notas explicativas; quadros e demonstrativos suplementares; comentários do auditor; e relatório da administração.

De acordo com a IPSAS 19, itens 97 e 98, quando se tratar da constituição de uma provisão, as seguintes informações devem ser evidenciadas (CFC, 2010, p. 551-552):

- a) o valor contábil no início e no final do período;
- b) as provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) os montantes utilizados (isto é, incorridos e imputados contra a provisão) durante o período;
- d) as quantias não utilizadas revertidas durante o período;
- e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e do efeito de alguma alteração na taxa de desconto;
- f) uma breve descrição da natureza da obrigação e a periodicidade prevista de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- g) uma indicação das incertezas sobre o valor ou a periodicidade destas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve evidenciar as principais premissas feitas a respeito dos eventos futuros;
- h) o montante de algum reembolso previsto, declarando o valor de qualquer ativo reconhecido para tal reembolso.

Para Nogueira (2011), a construção e divulgação periódica de indicadores a partir dos resultados atuariais dos RPPS são um instrumento apto a contribuir para a maior transparência da sua situação atuarial. Segundo Lima e Guimarães (2016), no rol das provisões a serem constituídas pelas unidades gestoras de RPPS destacam-se as de natureza atuarial, projetada em função de apuração dos compromissos previdenciários sob sua responsabilidade, intitulada Provisão Matemática Previdenciária – PMP.

## ***2.2 Tratamento Contábil da Provisão Matemática Previdenciária***

Ao estudar a solvência atuarial, econômica e financeira dos RPPS municipais cearenses, Silva (2014) concluiu que há inconsistências nos demonstrativos de resultado atuariais, e que não há registro de reservas técnicas que possam aportar recursos para a cobertura do déficit apurado. Com isso, em seu entendimento, não há garantia de recursos necessários ao pagamento das despesas projetadas no decorrer do tempo, em exercícios

posteriores, com previsão legal do cálculo atuarial.

De acordo com Nogueira (2011), quando o equilíbrio financeiro e atuarial foi estabelecido de forma explícita como princípio constitucional para a organização dos RPPS, no final de 1998, estes, em sua maioria, já existiam e se encontravam diante de uma situação de desequilíbrio. Com isso, na visão do pesquisador, "construir" o equilíbrio não foi apenas uma diretriz inovadora a ser observada pelos RPPS que viessem a ser instituídos, mas tarefa muito mais complexa, que implica "desconstruir" modelos e estruturas erroneamente consolidados há anos ou há décadas.

Para Lima e Guimarães (2016), a PMP representa o total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente em determinada data, em valor presente. Da mesma forma de uma provisão qualquer, a PMP deve cumprir os requisitos necessários ao seu reconhecimento, ou seja, deve existir uma obrigação presente e a necessidade de recursos para honrar essa obrigação. Segundo os autores, uma característica importante da PMP é que ela sempre será constituída enquanto houver adesões ao RPPS, ou enquanto forem mantidas as adesões já existentes.

Com relação ao critério de mensuração, para a contabilização da PMP deve haver um estudo técnico desenvolvido com base nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, denominado avaliação atuarial. O objetivo principal da avaliação atuarial é estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos no plano (Lima; Guimarães, 2016).

O inciso I da Lei 9.717/1998, que dispõe sobre as regras gerais de organização e funcionamento dos RPPS, estabelece que para todo regime próprio deve ser realizada uma avaliação atuarial inicial, utilizando-se de parâmetros gerais para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios. A partir da avaliação atuarial inicial, os planos de benefícios do RPPS devem ser reavaliados no mínimo anualmente, ou quando houver um evento que justifique a mudança do perfil da massa de segurados do regime, devendo ser promovida, então, a atualização do registro contábil da PMP.

Desta forma, tem-se que a base de cálculo da provisão matemática é a avaliação atuarial inicial e suas respectivas atualizações. Verifica-se, portanto, que a PMP deve ser reconhecida no momento da geração da força de trabalho do servidor/segurado, o qual ocorre com a emissão das avaliações atuariais, base para o processo de mensuração de seu registro. Contudo, de forma global, é necessária a melhoria das bases de dados para a obtenção de resultados com maior consistência (Câmara dos Deputados, 2014).

Além de subsidiar o preenchimento do Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial – DRAA, exigido anualmente pelo MPS, a avaliação atuarial será encaminhada como anexo do Projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias ao Poder Legislativo (Lima; Guimarães, 2016).

Em relação ao critério de evidenciação, o passivo atuarial será divulgado apenas no Balanço Patrimonial da unidade gestora de RPPS, em razão de esse valor representar o “compromisso” do ente público como um todo e não apenas do Poder Executivo. Ademais, no encerramento do exercício, quando da publicação do Balanço Geral, o processo de consolidação das informações constantes nas demonstrações contábeis se encarregará de evidenciar a real situação previdenciária do ente federativo.

Lima e Guimarães (2016) alertam que a Contabilidade dos RPPS não está voltada apenas para a execução orçamentária e financeira, mas, também, para a correta apresentação do patrimônio e suas mutações. Desta forma, a constituição da PMP e a sua atualização serão feitas com base no valor líquido do plano, apurado pela diferença entre a projeção dos benefícios a serem pagos aos segurados e entre a projeção das contribuições previdenciárias a serem recebidas. Segundo os autores, as principais contas e conceitos envolvidos na



contabilização da PMP são as seguintes:

- a) Provisões para benefícios concedidos: valor líquido dos benefícios futuros já concedidos aos segurados assistidos, deduzido do valor atual das contribuições futuras desses segurados;
- b) Provisões para benefícios a conceder: valor atual dos benefícios futuros dos segurados que ainda se encontram na fase contributiva, deduzido do valor atual das contribuições futuras desses segurados (contribuição da geração atual);
- c) Plano de amortização (conta redutora): corresponde aos registros tempestivos da assunção de dívidas e déficits apresentados no estudo atuarial; representam as contribuições especiais (contribuição suplementar, cessão de direitos, por exemplo, royalties como parte do equilíbrio do plano);
- d) Provisões atuariais para ajuste do plano: registro referente ao superávit do plano, considerando que os mesmos serão utilizados para corrigir eventuais distorções ou equalizar o plano atuarial;
- e) Aposentadorias/pensões/outras benefícios do plano: é o somatório dos benefícios do plano, concedidos e a conceder, a valor presente;
- f) Contribuições do ente federativo (conta redutora): correspondem ao total das contribuições do ente federativo (contribuição normal, suplementar, assim como planos de amortização de déficits atuariais), trazido a valor presente, considerando a escala de tempo do plano de benefício;
- g) Contribuições do pessoal ativo (conta redutora): somatório total das contribuições dos servidores ativos, a valor presente;
- h) Contribuições do pessoal inativo e pensionista (conta redutora): somatório total das contribuições dos servidores inativos e pensionistas, a valor presente;
- i) Compensação previdenciária (conta redutora): corresponde ao somatório dos valores dos benefícios de responsabilidade do regime geral de previdência social (RGPS) dos benefícios concedidos e a conceder, a valor presente, conforme regras do MPS;
- j) Outros créditos (conta redutora): corresponde ao somatório total dos créditos a receber (parcelamentos de débitos, cessão de direitos, contribuições suplementares, amortização de déficit atuarial, etc.), ainda não lançados na rubrica contábil correspondente, ou seja, valores ainda não constantes do resultado da avaliação atuarial, a valor presente. Os ajustes dos registros serão realizados a partir do novo resultado da avaliação atuarial, considerando a tempestividade dos fatos.

Assim, é possível que ao longo dos anos haja necessidade de ajustes contábeis serem efetuados nas provisões constituídas, pois são valores projetados, quer em função de resultado superavitário (quando os valores capitalizados superarem a necessidade da provisão), quer em função de contribuições complementares ou de mudanças nas hipóteses biométricas.

Registre-se também que, no entendimento de Lima e Guimarães (2016), além da evidenciação do Passivo Atuarial propriamente dito em contas de Passivo Não-Circulante, é importante que seja explorado o uso de notas explicativas, em razão desses valores trazerem muitas informações que não têm como ser consolidadas em linha nas demonstrações contábeis, como as taxas de desconto utilizadas para trazer seus valores a valor presente, a descrição das coberturas existentes e das condições gerais de concessão dos benefícios, as hipóteses atuariais consideradas, o período dos fluxos projetados, as ocasionais mudanças de hipótese/métodos atuariais, entre outros.

### 3 Metodologia

A presente pesquisa se caracteriza quanto aos seus objetivos como exploratória (Raupp; Beuren, 2006), pois visa proporcionar uma visão sobre determinado fato. No estudo, busca-se analisar o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no BGU. A abordagem do problema é qualitativa, sob a forma de pesquisa documental e com o uso de dados descritivos, que ainda não receberam tratamento analítico.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa será desenvolvida mediante revisão bibliográfica e normativa acerca do tratamento contábil da provisão matemática previdenciária no âmbito da União, levantamento dos balanços atuariais do RPPS divulgados nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias do Governo Federal nos anos de 2006 a 2015, e análise dos BGU divulgados nas prestações de contas da Presidência da República nos anos de 2004 a 2013.

Como o estudo consistiu em avaliar o impacto do registro da PMP do RPPS na situação patrimonial da União no período de 2004 a 2013, foi efetuada análise comparativa a partir dos elementos (ou grupos de contas) dos balanços atuariais do RPPS e dos balanços patrimoniais da União. Não foi considerada a data de publicação de cada balanço, e sim, a mesma data base.

Inicialmente, foram coletados os saldos das contas dos grupos – Ativo (financeiro e não-financeiro), Passivo (financeiro e não-financeiro) e Patrimônio Líquido – que compõem o Balanço Patrimonial da União. Foram utilizados dados do BGU relativos aos anos de 2004 a 2013, que estão publicados no sítio da Controladoria Geral da União – CGU, como prestação de contas do Presidente da República (CGU, 2005 a 2014).

Os balanços atuariais do RPPS dos servidores públicos federais foram obtidos nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias dos anos de 2004 a 2013, divulgados pela Câmara dos Deputados, no período de 2005 a 2014. No referencial teórico, apresentaram-se de forma conceitual os itens a compor a contabilização da provisão matemática previdenciária.

Em seguida, foi efetuada uma simulação no BGU de cada ano com os dados originalmente publicados e com os dados apurados nos balanços atuariais. Isto é, introduziram-se no BGU os valores referentes à PMP (passivo atuarial do RPPS), sendo feita uma nova análise da evolução do patrimônio líquido. Foram considerados os agrupamentos em Ativo Real, Passivo Real, Provisão Matemática Previdenciária e Patrimônio Líquido, os dois primeiros originários do BGU e a PMP originária dos balanços atuariais.

A análise dos dados foi feita em termos relativos ao Produto Interno Bruto – PIB (IBGE, 2014a) para mostrar o tamanho do valor dos grupos de contas no tempo em relação ao PIB, sendo que os valores monetários, a preços de 2013, podem ser encontrados no Apêndice deste estudo. Para corrigir a inflação, foi utilizado o deflator implícito do PIB (IBGE, 2014b).

Registre-se que a análise dos dados a partir do ano de 2004 se deu em razão das exigências para emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP, que é um documento fornecido pelo MPS para atestar se determinado ente federativo segue as normas de boa gestão dos RPPS. De acordo com a legislação previdenciária, a obrigatoriedade do registro contábil da avaliação atuarial só se deu apenas a partir do exercício financeiro de 2007, com aplicação facultativa entre os exercícios de 2004 e 2006 (Lima; Guimarães, 2016). Ou seja, desde o ano de 2004 era facultado o registro contábil da PMP.

#### 4 O Impacto do Registro da Provisão Matemática Previdenciária no Balanço Geral da União

De acordo com Nogueira (2011), dentre as três esferas de Governo no Brasil, a União é a que menos adequou o regime de previdência de seus servidores públicos às regras de organização e funcionamento dos RPPS estabelecidos no art. 40 da Constituição Federal de 1988 e pela Lei nº 9.717/1998, notadamente no que se refere a sua gestão e à efetivação do equilíbrio financeiro e atuarial.

A partir da análise dos grupos de contas evidenciados nos BGU, publicados nas prestações de contas da Presidência da República no período de 2004 a 2013, verificou-se que em nenhum dos anos analisados foi constatado o registro da PMP, conforme Tabela 1, que apresenta os agrupamentos de contas em Ativo Real, Passivo Real, Provisão Matemática Previdenciária e Patrimônio Líquido, em percentuais do PIB.

**Tabela 1 Balanços Gerais da União no período de 2004 a 2013 em % PIB**

ATIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Total do Ativo (Ativo Real)	95,7%	100,8%	91,7%	93,6%	87,7%
PASSIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Passivo Real	90,0%	89,8%	87,3%	84,2%	70,0%
<i>Provisão Matemática Previdenciária – RPPS</i>	-	-	-	-	-
Patrimônio Líquido (PL)	5,7%	11,0%	4,4%	9,4%	17,7%
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	95,7%	100,8%	91,7%	93,6%	87,7%
ATIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Total do Ativo (Ativo Real)	100,6%	103,3%	109,9%	106,4%	111,5%
PASSIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Passivo Real	88,1%	85,3%	84,9%	86,0%	82,7%
<i>Provisão Matemática Previdenciária – RPPS</i>	-	-	-	-	-
Patrimônio Líquido (PL)	12,5%	18,0%	25,0%	20,4%	28,8%
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	100,6%	103,3%	109,9%	106,4%	111,5%

Fonte: Elaboração própria com base em CGU (2005 a 2014) IBGE (2014), em termos relativos ao PIB do período.

De acordo com a Tabela 1, os dados originais do BGU indicam que o Patrimônio Líquido da União passou de 5,7% do PIB em 2004 para 28,8% do PIB em 2013, e que não houve nenhum valor evidenciado relativo à PMP. Esta situação do Patrimônio Líquido evidenciaria uma situação favorável para as contas do BGU. Contudo, ao analisar o conteúdo das notas explicativas dessas demonstrações contábeis, verificou-se que nos exercícios financeiros de 2012 e de 2013 foi apresentada uma discriminação dos valores correspondentes às necessidades de PMP a serem constituídas no período (CGU, 2013 e 2014).

Apesar de as notas explicativas serem parte integrante das demonstrações contábeis (CFC, 2009), as normas contábeis dispõem que elas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis, o que não é o caso do passivo atuarial, podendo ser considerado, portanto, que não houve a adequada evidenciação da PMP no período.

Quando é efetuada a análise a partir dos balanços atuariais elaborados pelo MPS no período de 2004 a 2013, verifica-se que em todos os períodos analisados a unidade gestora de RPPS dos servidores federais apresentou um passivo atuarial superior às contribuições vertidas para o plano, conforme Tabela 2 (os valores monetários podem ser observados no Apêndice, Tabela 6).

**Tabela 2 Balanços Atuariais no período de 2004 a 2013 em % PIB**

ATIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Valor Presente Atuarial das Contribuições	4,6%	4,0%	3,3%	4,3%	4,4%
Sobre Salários	3,1%	3,0%	2,5%	3,3%	3,3%
Sobre Benefícios	1,5%	1,0%	0,8%	1,0%	1,2%
<b>Passivo Atuarial</b>	<b>21,2%</b>	<b>19,4%</b>	<b>17,8%</b>	<b>18,6%</b>	<b>21,4%</b>
Total do Ativo	25,8%	23,4%	21,2%	22,9%	25,9%
PASSIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Valor Presente Atuarial dos Benefícios Concedidos	14,9%	14,7%	13,1%	13,2%	16,7%
Aposentadorias	8,7%	8,7%	7,6%	7,7%	9,4%
Pensões	6,2%	6,1%	5,4%	5,5%	7,3%
Valor Presente Atuarial dos Benefícios a Conceder	10,8%	8,7%	8,1%	9,7%	9,2%
Aposentadorias	8,8%	7,0%	6,6%	7,8%	7,3%
Pensões	2,0%	1,6%	1,5%	1,9%	1,9%
Total do Passivo	25,8%	23,4%	21,2%	22,9%	25,9%
ATIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Valor Presente Atuarial das Contribuições	3,6%	3,2%	15,8%	11,4%	8,8%
Sobre Salários	2,5%	2,1%	13,4%	9,6%	7,1%
Sobre Benefícios	1,1%	1,1%	2,3%	1,7%	1,7%
<b>Passivo Atuarial</b>	<b>22,1%</b>	<b>21,9%</b>	<b>31,4%</b>	<b>33,6%</b>	<b>27,1%</b>
Total do Ativo	25,8%	25,1%	47,1%	45,0%	35,9%
PASSIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Valor Presente Atuarial dos Benefícios Concedidos	16,3%	15,9%	13,2%	13,5%	12,8%
Aposentadorias	9,1%	8,8%	8,6%	8,8%	8,5%
Pensões	7,2%	7,2%	4,5%	4,8%	4,3%
Valor Presente Atuarial dos Benefícios a Conceder	9,5%	9,2%	33,9%	31,4%	23,1%
Aposentadorias	7,6%	7,3%	25,2%	23,1%	17,5%
Pensões	1,9%	1,9%	8,7%	8,3%	5,6%
Total do Passivo	25,8%	25,1%	47,1%	45,0%	35,9%

Fonte: Elaboração própria com base na Câmara dos Deputados (2005 a 2014) e IBGE (2014), em termos relativos ao PIB do período.

Observando a Tabela 2, constata-se que o *Valor Presente Atuarial dos Benefícios a Conceder* apresentou um crescimento importante no período, partindo de 10,8% do PIB em 2004 e chegando a 23,1% do PIB em 2013, indicando que houve aumento substancial dos benefícios futuros dos segurados que ainda se encontram na fase contributiva. Entre 2010 e 2011 essa variação foi ainda maior, passando de 9,2% para 33,9% do PIB, mas, segundo o MPS, se deu em virtude de as remunerações das bases de dados de 2010 contemplarem os aumentos salariais que não eram refletidos na base de dados de 2008, base utilizada na avaliação anterior (ano de 2010) (Câmara dos Deputados, 2012).

Ainda de acordo com os dados da Tabela 2, observa-se que o passivo atuarial se manteve em torno de 20% no período de 2004 a 2010, com pico de crescimento nos anos de 2011 (31,4%) e 2012 (33,6%) e queda em 2013 (27,1%), indicando como as insuficiências financeiras podem afetar o equilíbrio do RPPS no longo prazo. A própria legislação previdenciária já define que no caso de a avaliação indicar déficit atuarial, deve ser apresentado no parecer atuarial um plano de amortização para o seu equacionamento, que deverá estabelecer um prazo máximo de 35 anos para que sejam acumulados junto ao ente patrocinador da unidade gestora de RPPS os recursos necessários para a sua cobertura (Lima; Guimarães, 2016). Essas informações, portanto, devem ser adequadamente evidenciadas para os devidos encaminhamentos técnicos e legais.

Utilizando-se da estimativa de Passivo Atuarial (Tabela 2) da Câmara dos Deputados (2005 a 2014) como a provisão matemática atuarial necessária, obtém-se um resultado diferente para a evolução do Patrimônio Líquido no BGU, conforme Tabela 3. Ao confrontar

os dados apresentados na Tabela 1 (BGU) com os dados da Tabela 2 (Balanços Atuariais), verificou-se que caso a PMP fosse contabilizada à época de sua competência, a União passaria de uma situação líquida patrimonial superavitária para deficitária no período de 2004 a 2012, e que apenas em 2013 a situação patrimonial líquida seria positiva (Tabela 3) (os valores monetários estão no Apêndice, Tabela 7).

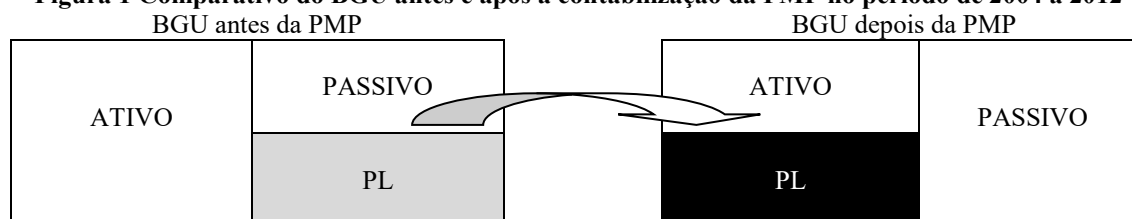
**Tabela 3 Balanço Geral da União no período de 2004 a 2013 considerando o registro da PMP em % PIB**

ATIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Total do Ativo (Ativo Real)	95,7%	100,8%	91,7%	93,6%	87,7%
PASSIVO	2004	2005	2006	2007	2008
Passivo Real	90,0%	89,8%	87,3%	84,2%	70,0%
<b>Provisão Matemática Previdenciária – RPPS</b>	<b>21,2%</b>	<b>19,4%</b>	<b>17,8%</b>	<b>18,6%</b>	<b>21,4%</b>
Patrimônio Líquido (PL)	-15,5%	-8,4%	-13,4%	-9,1%	-3,7%
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	95,7%	100,8%	91,7%	93,6%	87,7%
ATIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Total do Ativo (Ativo Real)	100,6%	103,3%	109,9%	106,4%	111,5%
PASSIVO	2009	2010	2011	2012	2013
Passivo Real	88,1%	85,3%	84,9%	86,0%	82,7%
<b>Provisão Matemática Previdenciária - RPPS</b>	<b>22,1%</b>	<b>21,9%</b>	<b>31,4%</b>	<b>33,6%</b>	<b>27,1%</b>
Patrimônio Líquido (PL)	-9,6%	-3,9%	-6,4%	-13,2%	1,6%
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	100,6%	103,3%	109,9%	106,4%	111,5%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do estudo, em termos relativos ao PIB do período.

Ao simular o impacto do registro da provisão matemática previdenciária no BGU, observa-se que o patrimônio líquido muda de lado no quadro da equação contábil (Figura 1), ou seja, no período de 2004 a 2012 não haveria “reserva garantidora” necessária para honrar os compromissos assumidos pelo RPPS junto aos servidores públicos federais, caso a PMP tivesse sido registrada no BGU. Isto é, a contabilização da PMP no BGU teria o impacto de alterar o Patrimônio Líquido significativamente.

**Figura 1 Comparativo do BGU antes e após a contabilização da PMP no período de 2004 a 2012**

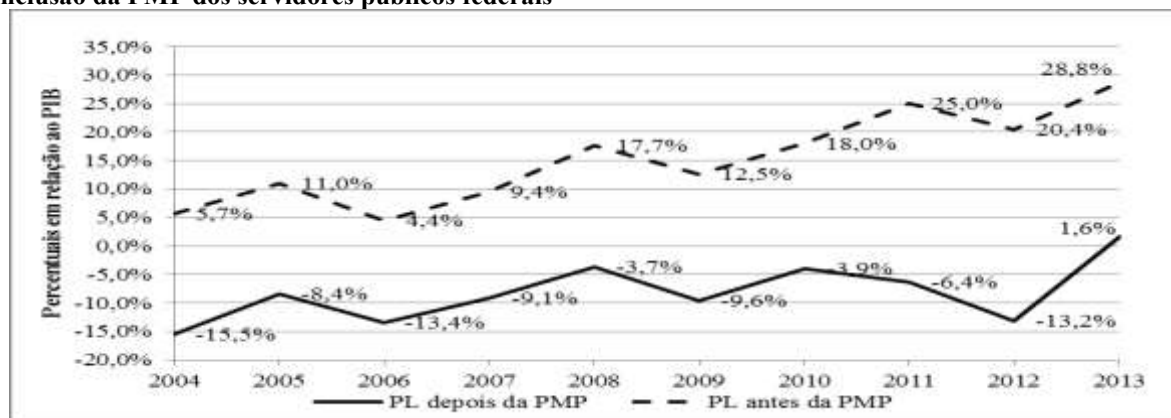


Fonte: elaboração própria

A Figura 2 ilustra a evolução do patrimônio líquido do Governo Federal no período de 2004 a 2013, confrontando os dados originais do BGU antes e após a inclusão da provisão matemática previdenciária. É possível constatar que com o registro da PMP, o saldo da situação líquida da União passaria de positiva para negativa nos anos de 2004 a 2012, sendo que em 2013 o saldo em relação ao PIB seria positivo em 1,6%.

Embora a contabilização da PMP deixe o patrimônio líquido da União negativo, o TCU (2014, p. 383) entende que, em se tratando de governos nacionais, essa situação é considerada normal, haja vista o alto grau de endividamento e o acúmulo de obrigações judicializadas em um ente dessa natureza. A título de exemplo, o TCU apresenta as experiências dos Governos dos EUA, Reino Unido, Canadá e Comissão Europeia, todos com passivo a descoberto (Tabela 4).



**Figura 2** Evolução do patrimônio líquido do Governo Federal no período de 2004 a 2013, antes e depois da inclusão da PMP dos servidores públicos federais

Fonte: Elaboração própria com base em CGU (2005 a 2014) e Câmara dos Deputados (2005 a 2014).

Diante do exposto, é possível depreender que o registro da PMP afetaria significativamente a situação patrimonial da União em todos os anos analisados caso fosse evidenciada no BGU, mas, por outro lado, possibilitaria informações íntegras e tempestivas aos usuários da informação contábil.

**Tabela 4** Exemplos de contas governamentais estrangeiras que evidenciam o passivo atuarial

	EUA 2011-2012 (USD bilhões)	Reino Unido 2010-2011 (£ bilhões)	Canadá 2011-2012 (CAD bilhões)	Comissão Europeia 2011 (€ bilhões)
Ativo Total	2.748	1.228	371	138
Passivo Total	-18.849	-2.421	-921	-171
Patrimônio Líquido	-16.101	-1.193	-550	-34
<b>Passivo Atuarial</b>	<b>-6.274</b>	<b>-960</b>	<b>-204</b>	<b>-31</b>

Fonte: Adaptado de TCU (2014, pag. 383).

Registre-se que apesar de o desequilíbrio atuarial dos regimes de previdência dos servidores ter origens históricas, é importante considerar que a concretização do seu equilíbrio financeiro e atuarial só será possível se houver o seu reconhecimento como política pública de Estado, inserida pelo poder público em seus ciclos de decisão, planejamento, execução e controle (NOGUEIRA, 2011). Assim, o registro contábil da provisão matemática previdenciária pode contribuir para a adequada evidenciação do passivo atuarial e permitir aos leitores da informação contábil concluir sobre a capacidade de o Governo arcar com suas obrigações financeiras e previdenciárias futuras.

## 5 Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo analisar o impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no Balanço Geral da União, a partir do levantamento dos balanços atuariais do RPPS divulgados nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias do Governo Federal brasileiro nos anos de 2006 a 2015, e da análise dos BGU divulgados nas prestações de contas da Presidência da República nos anos de 2004 a 2013, considerando os elementos (ou grupos de contas) dos balanços atuariais do RPPS e dos balanços patrimoniais da União.

A revisão da literatura mostrou que durante muitos anos os passivos foram o filho ignorado da contabilidade, e que os requisitos contemplados na IPSAS 19 para o

reconhecimento de uma provisão são os mesmos exigidos pelo Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Brasil, segundo o qual as provisões se distinguem dos demais passivos porque envolvem incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua extinção.

Verificou-se, também, que na visão dos pesquisadores a mensuração do passivo atuarial é uma tarefa complexa, dada a diversidade dos métodos de avaliação atuarial utilizados, trazendo discussões entre os analistas sobre qual medida do passivo atuarial é mais apropriada para constar nos demonstrativos contábeis dos fundos previdenciários.

Com relação ao reconhecimento contábil da provisão matemática previdenciária, o estudo mostrou que deve existir uma obrigação presente e a necessidade de recursos para honrar essa obrigação, devendo a mesma ser constituída enquanto houver adesões ao RPPS, ou enquanto forem mantidas as adesões já existentes. Sobre o critério de mensuração para a contabilização da PMP, deve haver um estudo técnico desenvolvido com base nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, denominado avaliação atuarial, cujo objetivo principal é estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos no plano.

Quanto ao critério de evidencição, o passivo atuarial deve ser divulgado apenas no Balanço Patrimonial da unidade gestora de RPPS, em razão de esse valor representar o “compromisso” do ente público como um todo e não apenas do Poder Executivo. Ademais, no encerramento do exercício, quando da publicação do Balanço Geral, o processo de consolidação das informações constantes nas demonstrações contábeis se encarregará de evidenciar a real situação previdenciária do ente federativo.

Ao analisar os grupos de contas evidenciados nos balanços patrimoniais, publicados nas prestações de contas da Presidência da República, no período de 2004 a 2013, verificou-se que em nenhum dos anos analisados foi constatado o registro da PMP, mas foi apresentada a discriminação dos valores correspondentes às suas necessidades no conteúdo das notas explicativas das demonstrações contábeis dos anos de 2012 e 2013.

Quando foi efetuada a análise a partir dos balanços atuariais elaborados pelo MPS no período de 2004 a 2013, verificou-se que em todos os períodos analisados a unidade gestora de RPPS dos servidores federais apresentou-se atuarialmente deficitária. Ao confrontar os dados apresentados no BGU com os dados apresentados nos Balanços Atuariais, verificou-se que caso a PMP fosse contabilizada à época de sua competência, a União passaria de uma situação líquida patrimonial superavitária para deficitária no período de 2004 a 2012, e que apenas em 2013 a situação patrimonial líquida seria positiva.

Observou-se, também, que o passivo atuarial se manteve em torno de 20% em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) no período de 2004 a 2010, com pico de crescimento nos anos de 2011 (31,4%) e 2012 (33,6%) e queda em 2013 (27,1%), indicando que as insuficiências financeiras podem afetar o equilíbrio do RPPS no longo prazo.

Assim, os achados do estudo permitiram concluir que caso a PMP tivesse sido registrada no BGU, no período de 2004 a 2012 não haveria “reserva garantidora” necessária para honrar os compromissos assumidos pelo RPPS junto aos servidores públicos federais.

Apesar de não desejada, relatório do TCU aponta que, em se tratando de governos nacionais, essa situação é considerada normal, haja vista o alto grau de endividamento e o acúmulo de obrigações judicializadas em um ente dessa natureza.

Para futuras pesquisas, recomenda-se que a mesma análise seja feita nos entes subnacionais brasileiros que possuem unidade gestora de RPPS, analisando o impacto do registro da provisão matemática previdenciária dos servidores estaduais e municipais nos balanços gerais de seus respectivos Estados e Municípios.

## Referências

- EECHY, T. H. The many challenges of pension accounting. **Accounting perspectives**. v. 8, n. 2, p. 91-111, 2009. Disponível em: (<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1506/ap.8.2.1/abstract>), acesso em 1 de outubro de 2016.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2006). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 15 de abril de 2005. Brasília, 2005.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2007). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 6 de abril de 2006. Brasília, 2006.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2008). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 13 de abril de 2007. Brasília, 2007.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2009). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 15 de abril de 2008. Brasília, 2008.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2010). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 15 de abril de 2009. Brasília, 2009.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2011). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 15 de abril de 2010. Brasília, 2010.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2012). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 15 de abril de 2011. Brasília, 2011.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2013). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 13 de abril de 2012. Brasília, 2012.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2014). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 15 de abril de 2013. Brasília, 2013.
- BRASIL. Câmara dos Deputados (2015). Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO: anexo de Metas Fiscais, de 15 de abril de 2014. Brasília, 2014.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: exercício de 2004. Brasília, 2005.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: exercício de 2005. Brasília, 2006.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: exercício de 2006. Brasília, 2007.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: exercício de 2007. Brasília, 2008.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: exercício de 2008. Brasília, 2009.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: exercício de 2009. Brasília, 2010.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: : exercício de 2010. Brasília, 2011.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: exercício de 2011. Brasília, 2012.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: exercício de 2012. Brasília, 2013.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Prestação de Contas do Presidente da República - Balanço-Geral da União: exercício de 2013. Brasília, 2014.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 5/5/2000, Página 1 (Publicação Original).

BRASIL. Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 28/11/1998, Página 1 (Publicação Original).

BRASIL. Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 12/12/1990, Página 23935 (Publicação Original);

BRASIL. Ministério da Fazenda. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5ª Edição. Brasília: STN, 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 7ª Edição. Brasília: STN, 2016.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. Portaria Ministerial 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, define parâmetros para a segregação da massa e dá outras providências. **Diário Oficial da União** de 11/12/2008, seção 1, pág.83.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (2013). Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2012. Brasília, 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (2014). Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do

Governo da República: exercício de 2013. Brasília, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (2015). Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2014. Brasília, 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (2016). Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2015. Brasília, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.185, de 28 de agosto de 2009. Aprova a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2010). Normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. Brasília, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2012). Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público. Brasília, 2012.

CUNHA, Ana Rosa Gomes. **Contabilidade Previdenciária: um estudo sobre o grau de conformidade das práticas dos regimes próprios de previdência social dos municípios pernambucanos**. 132 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal de Pernambuco para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis. Pernambuco, Recife, 2013.

GIUTINI, N.; PEREIRA, A. C.; BOAVENTURA, W. R. A mensuração dos passivos ocultos: um desafio para a contabilidade. In: Congresso de Contabilidade, 9., 2002, Porto, Portugal. **Anais...** Disponível em < <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2700/2700>>, acesso em 3 de novembro de 2016.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M.F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE. Produto Interno Bruto - Sistema De Contas Nacionais. Rio de Janeiro, 2014a.

\_\_\_\_\_. Produto Interno Bruto - Sistema De Contas Nacionais. Rio de Janeiro, 2014b.

IUDÍCIBUS, S. de. Teoria da Contabilidade. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_; MARION, J. C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

KLUMPES, P. J. M. The changing political economy of pension fund accounting regulation: a comparative study of four Anglo-American countries. **Pensions: An International Journal**. v. 23, n. 3, p. 140-150, 2011. Disponível em: <<https://link.springer.com/article/10.1057/pm.2011.11>>, acesso em 8 de agosto de 2016.

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

NASCIMENTO, H. H. V. do; BOTELHO, D. R.; LIMA, D. V. de. Convergência às normas

---



internacionais de contabilidade governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. **Revista de Informação Contábil**. v. 5, n. 2, p. 21-42, 2011. Disponível em:

<<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/274/217>>. Acesso em 4 de setembro de 2016.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NOGUEIRA, Naron Gutierre. **O equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos e a capacidade de implementação de políticas públicas pelos entes federados**. 2011. 365 p. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/1003/1/Naron%20Gutierre%20Nogueira.pdf>>. Acesso em 13 de agosto de 2016.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Francisco Wilson Ferreira da. **Estudo da solvência atuarial, econômica e financeira dos regimes próprios de previdência social municipais cearenses**. 2014. 88 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia). Centro de Aperfeiçoamento de Especialistas do Nordeste (CAEN). – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. Disponível em: <[http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/9618/1/2014\\_dissert\\_fwfsilva.pdf](http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/9618/1/2014_dissert_fwfsilva.pdf)>. Acesso em: 15 de agosto de 2016.

## Apêndice

**Tabela 5 Balanço Patrimonial [R\$ bilhões de 2013]**

ATIVO	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Total do Ativo (Ativo Real)	2.927,6	3.180,5	3.009,5	3.264,0	3.184,1	3.689,4	4.042,3	4.398,0	4.266,9	4.581,4
PASSIVO	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Passivo Real	2.753,3	2.832,9	2.864,3	2.935,1	2.542,3	3.229,5	3.337,9	3.398,3	3.447,5	3.399,0
<i>Provisão Matemática Previdenciária - RPPS</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Patrimônio Líquido (PL)	174,3	347,5	145,2	328,9	641,8	459,8	704,4	999,7	819,4	1.182,5
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	2.927,6	3.180,5	3.009,5	3.264,0	3.184,1	3.689,4	4.042,3	4.398,0	4.266,9	4.581,4

Fonte: Elaboração própria com base em CGU (2005 a 2014) e no deflator implícito do PIB (IBGE, 2014).

**Tabela 6 Balanço Atuarial da União [R\$ bilhões de 2013]**

ATIVO	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Valor Presente Atuarial das Contribuições</b>	<b>140,2</b>	<b>125,6</b>	<b>109,8</b>	<b>150,5</b>	<b>161,3</b>	<b>133,2</b>	<b>126,0</b>	<b>630,7</b>	<b>455,3</b>	<b>361,6</b>
Sobre Salários	93,5	94,6	82,9	114,4	118,1	92,5	84,0	537,6	386,7	291,8
Sobre Benefícios	46,8	31,1	26,9	36,0	43,2	40,7	42,0	93,1	68,6	69,9
<b>Passivo Atuarial</b>	<b>648,0</b>	<b>612,3</b>	<b>585,4</b>	<b>647,8</b>	<b>777,7</b>	<b>812,1</b>	<b>857,3</b>	<b>1.255,2</b>	<b>1.346,9</b>	<b>1.115,9</b>
<b>Total do Ativo</b>	<b>788,2</b>	<b>737,9</b>	<b>695,2</b>	<b>798,3</b>	<b>939,0</b>	<b>945,3</b>	<b>983,3</b>	<b>1.885,9</b>	<b>1.802,1</b>	<b>1.477,5</b>
PASSIVO	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Valor Presente Atuarial dos Benefícios Concedidos</b>	<b>457,0</b>	<b>464,6</b>	<b>428,6</b>	<b>460,9</b>	<b>604,8</b>	<b>597,2</b>	<b>623,1</b>	<b>527,9</b>	<b>542,4</b>	<b>528,1</b>
Aposentadorias	267,5	273,3	250,5	268,4	341,3	333,9	343,2	346,2	351,7	350,5
Pensões	189,6	191,3	178,0	192,5	263,5	263,3	279,9	181,7	190,7	177,6
<b>Valor Presente Atuarial dos Benefícios a Conceder</b>	<b>331,1</b>	<b>273,3</b>	<b>266,6</b>	<b>337,4</b>	<b>334,2</b>	<b>348,0</b>	<b>360,1</b>	<b>1.358,0</b>	<b>1.259,7</b>	<b>949,4</b>
Aposentadorias	269,1	222,1	216,7	271,9	266,4	279,8	287,6	1.009,7	927,1	718,7
Pensões	62,1	51,2	49,9	65,5	67,8	68,2	72,5	348,2	332,6	230,7
<b>Total do Passivo</b>	<b>788,2</b>	<b>737,9</b>	<b>695,2</b>	<b>798,3</b>	<b>939,0</b>	<b>945,3</b>	<b>983,3</b>	<b>1.885,9</b>	<b>1.802,1</b>	<b>1.477,5</b>

Fonte: Elaboração própria com base na Câmara dos Deputados (2005 a 2014) e no deflator implícito do PIB (IBGE, 2014).

**Tabela 7 Balanço Patrimonial Após a Contabilização da PMP [R\$ bilhões de 2013]**

ATIVO	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Total do Ativo (Ativo Real)	2.927,6	3.180,5	3.009,5	3.264,0	3.184,1	3.689,4	4.042,3	4.398,0	4.266,9	4.581,4
PASSIVO	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Passivo Real	2.753,3	2.832,9	2.864,3	2.935,1	2.542,3	3.229,5	3.337,9	3.398,3	3.447,5	3.399,0
<i>Provisão Matemática Previdenciária – RPPS</i>	<b>648,0</b>	<b>612,3</b>	<b>585,4</b>	<b>647,8</b>	<b>777,7</b>	<b>812,1</b>	<b>857,3</b>	<b>1.255,2</b>	<b>1.346,9</b>	<b>1.115,9</b>
Patrimônio Líquido (PL)	-473,6	-264,7	-440,2	-318,9	-136,0	-352,2	-152,8	-255,6	-527,5	66,6
Total do Passivo (Passivo Real + PL)	2.927,6	3.180,5	3.009,5	3.264,0	3.184,1	3.689,4	4.042,3	4.398,0	4.266,9	4.581,4

Fonte: Elaboração própria com base em CGU (2005 a 2014), Câmara dos Deputados (2005 a 2014) e no deflator implícito do PIB (IBGE, 2014).