

FRAMEWORK PARA AUDITORIA OPERACIONAL EM RPPS BASEADO NAS
LÓGICAS INSTITUCIONAIS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Jaílson Gomes de Araújo Júnior

Brasília, DF

2024

FRAMEWORK PARA AUDITORIA OPERACIONAL EM RPPS BASEADO NAS
LÓGICAS INSTITUCIONAIS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Jaílson Gomes de Araújo Júnior

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília, DF

2024

Jaílson Gomes de Araújo Júnior

FRAMEWORK PARA AUDITORIA OPERACIONAL EM RPPS BASEADO NAS
LÓGICAS INSTITUCIONAIS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Data da Defesa: 06 / 09 / 2024

Comissão Examinadora:

Professora Doutora Diana Vaz de Lima - Orientador
MPA/UnB

Professor Doutor Edson Ronaldo Guarido Filho - Examinador Interno
MPA/UnB

Professora Doutora Cláudia Ferreira da Cruz – Examinador Externo
PPGCC/UFRJ

Professor Doutor André Borges de Carvalho – Examinador Suplente
PPGA/UnB

Dedico este trabalho à memória da minha mãe, Josélia Pereira Brito de Araújo, que partiu em 2018. Foi graças à sua dedicação e amor pelos estudos que hoje pude concluir este mestrado. Sua presença continua viva em cada conquista minha, e este trabalho é, em grande parte, um reflexo de tudo o que ela me ensinou.

AGRADECIMENTOS

A Deus, meu Criador, fonte de vida, saúde e sabedoria, que me guiou e me sustentou em cada etapa desta jornada, permitindo que eu superasse desafios e alcançasse meus objetivos.

À minha esposa, Laís, e à minha filha, Valentina, por sua paciência, amor e apoio incondicional ao longo de todo o percurso do mestrado. Sua compreensão e incentivo foram fundamentais para que eu pudesse me dedicar plenamente a este projeto, e sua torcida foi determinante para que eu mantivesse o foco e a determinação necessários.

Ao meu pai e ao meu irmão, que sempre acreditaram em mim e me apoiaram em todos os meus projetos.

À minha orientadora, Diana Vaz de Lima, cuja orientação foi não apenas acadêmica, mas também uma parceria intelectual que enriqueceu significativamente este trabalho. Sua dedicação e compromisso com a excelência foram essenciais para a conclusão desta dissertação.

Aos meus colegas da turma MEC, que compartilharam comigo não apenas o conhecimento, mas também as experiências, as expectativas, as aflições e as alegrias deste processo. Juntos, superamos desafios e crescemos enquanto profissionais e pessoas.

Aos docentes do MPA/UnB, que contribuíram com seu conhecimento e experiência para a minha formação acadêmica. Cada aula, cada discussão e cada orientação foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho e para o meu crescimento como pesquisador e profissional.

"Educação nunca foi despesa. Sempre foi investimento com retorno garantido."

— **Arthur Lewis**

RESUMO

O estudo buscou a elaboração de um Framework de Auditoria em RPPS pelos Tribunais de Contas. Para este objetivo, investigou-se a relação entre lógicas institucionais dos Tribunais de Contas na situação previdenciária dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) de pequeno porte. Esta investigação é relevante tanto científica quanto socialmente, pois aborda a relação entre as lógicas institucionais e formas de fiscalização dos Tribunais de Contas e a sustentabilidade dos RPPS, entidades essenciais para a segurança financeira dos servidores públicos e seus familiares. O objetivo foi analisar como diferentes lógicas institucionais afetam as práticas de auditoria dos Tribunais de Contas, buscando responder se, e como essa fiscalização afeta a situação dos RPPS. A pesquisa utilizou uma abordagem de métodos mistos, combinando análise documental, aplicação de questionários, análise de conteúdo e análises estatísticas. Os resultados mostraram que RPPS auditados sob uma lógica patrimonial tiveram os piores desempenhos no Índice de Situação Previdenciária (ISP-RPPS), enquanto aqueles submetidos a auditorias que integraram as lógicas burocrática e gerencial apresentaram resultados significativamente melhores, promovendo maior eficiência e transparência na gestão dos recursos previdenciários. Neste sentido, como produto técnico-tecnológico, foi desenvolvido um Framework de Auditoria Operacional para RPPS, que oferece diretrizes claras para o planejamento, execução, relatório e monitoramento das auditorias. Este Framework visa padronizar e otimizar os procedimentos de auditoria em RPPS sob a lógica gerencial, promovendo a transparência e a eficiência na gestão dos fundos de previdência. Conclui-se que a adoção de auditorias que combinam lógicas burocráticas e gerenciais, aliada ao uso do Framework de Auditoria Operacional, pode contribuir significativamente para a sustentabilidade dos RPPS. Recomenda-se ainda a capacitação contínua dos auditores e a implementação de práticas de auditoria integradas, visando uma fiscalização mais eficaz e uma gestão previdenciária mais responsável e transparente.

Palavras-chave: Logicas Institucionais, Tribunais de Contas, Auditoria Operacional, Índice de Situação Previdenciária, Regimes Próprios de Previdência Social.

ABSTRACT

The study aimed the elaboration of an Audit Framework in Public Servants Social Security Regimes (RPPS) by the Courts of Auditors. For this purpose, the relationship of the institutional logics of the Courts of Auditors on the social security situation of the small RPPS was investigated. This research is relevant both scientifically and socially, as it addresses the relationship between the institutional logics and forms of inspection of the Courts of Auditors and the sustainability of the RPPS, essential entities for the financial security of public servants and their families. The objective was to analyze how different institutional logics affect the audit practices of the Courts of Auditors, seeking to answer if and how this inspection affects the situation of the RPPS. The research used a mixed-methods approach, combining document analysis, questionnaire application, content analysis and statistical analysis. The results showed that RPPS audited under an asset logic had the worst performances in the Social Security Situation Index (ISP-RPPS), while those submitted to audits that integrated bureaucratic and managerial logics presented significantly better results, promoting greater efficiency and transparency in the management of social security resources. In this sense, as a technical-technological product, an Operational Audit Framework for RPPS was developed, which offers clear guidelines for the planning, execution, reporting and monitoring of audits. This Framework aims to standardize and optimize audit procedures in RPPS under managerial logic, promoting transparency and efficiency in the management of pension funds. It is concluded that the adoption of audits that combine bureaucratic and managerial logics, combined with the use of the Operational Audit Framework, can contribute significantly to the sustainability of RPPS. It is also recommended the continuous training of auditors and the implementation of integrated auditing practices, aiming at a more effective inspection and a more responsible and transparent social security management.

Keywords: Institutional Logics, Audit Courts, Operational Audit, Social Security Situation Index, Own Social Security Regimes.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – <i>Grupos de RPPS no ISP-RPPS a partir de 2023</i>	31
Tabela 2 – <i>Indicadores Parciais do ISP-RPPS 2023</i>	31
Tabela 3 - <i>Lógicas institucionais de fiscalização dos Tribunais de Contas</i>	33
Tabela 4 - <i>Tribunais excluídos da pesquisa</i>	37
Tabela 5 - <i>Formas de fiscalização dos TCs em RPPS</i>	37
Tabela 6 - <i>Exemplos de Códigos definidos para cada lógica institucional</i>	38
Tabela 7 - <i>Crosstab: Frequência dos temas das Lógicas Institucionais</i>	42
Tabela 8 - <i>Classificação dos TCs de acordo com as lógicas institucionais dominantes na fiscalização de RPPS</i>	44
Tabela 9 - <i>Crosstab: Lógicas Institucionais Dominantes X ISP-RPPS</i>	44
Tabela 10 - <i>Médias dos Indicadores Internos e do ISP-RPPS por Lógica Institucional Dominante (Conceito Pontuado)</i>	46
Tabela 11 – <i>Questões de auditoria do tema gestão administrativa</i>	63
Tabela 12 – <i>Questões de auditoria do tema gestão de benefícios previdenciários</i>	63
Tabela 13 – <i>Questões de auditoria do tema gestão de investimentos</i>	64
Tabela 14 – <i>Questões de auditoria do tema gestão atuarial</i>	65

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - <i>Gráfico da Lista de Frequência de Palavras</i>	39
Figura 2 - <i>Gráfico de centralidade da Rede de Coocorrência de Palavras</i>	40
Figura 3 - <i>Gráfico de Grau de Coocorrência da Rede de Coocorrência de Palavras nos TCs</i>	41
Figura 4 - <i>Heatmap: Frequência dos temas das Lógicas Institucionais</i>	42
Figura 5 - <i>Rede de Coocorrência entre Lógicas Institucionais e Tribunais de Contas.</i>	43
Figura 6 - <i>Gráfico: % Classificação ISP-RPPS X Lógicas Institucionais Dominantes</i>	45
Figura 7 - <i>Gráfico: Comparativo de Médias dos Indicadores Internos e do ISP-RPPS por Lógica Institucional Dominante (Conceito Pontuado)</i>	46

LISTA DE ABREVIATURAS

CADPREV	Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CRP	Certificado de Regularidade Previdenciária
DAIR	Demonstrativo das Aplicações e Investimentos dos Recursos
DIPR	Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Repasses
DPIN	Demonstrativo das Políticas de Investimentos
DRAA	Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
ISP-RPPS	Índice de Situação Previdenciária
MF	Ministério da Fazenda
MPC	Ministério Público de Contas
MPS	Ministério da Previdência Social
MTP	Ministério do Trabalho e Previdência
Pró-Gestão RPPS	Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios
PTT	Produto Técnico-Tecnológico
RPPS	Regimes Próprios de Previdência Social
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SPREV	Secretária de Previdência
TCs	Tribunais de Contas
TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCEs	Tribunais de Contas dos Estados
TCMs	Tribunais de Contas do(s) Município(s)
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	Contextualização	13
1.2	Objetivos	16
1.2.1	Objetivo Geral	16
1.2.2	Objetivos Específicos	17
1.2.3	Problema de pesquisa	17
1.3	Justificativa	18
1.4	Produto Técnico-Tecnológico (PTT)	18
2	ARTIGO CIENTÍFICO: AS LÓGICAS INSTITUCIONAIS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E A SITUAÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS RPPS DE PEQUENO PORTE	20
2.1	Introdução	20
2.2	Quadro Teórico-Conceitual.....	22
2.2.1	Lógicas Institucionais.....	22
2.2.2	Tribunais de Contas.....	24
2.2.3	RPPS e o Índice de Situação Previdenciária	28
2.3	Métodos.....	32
2.4	Resultados e Discussão	37
2.5	Conclusões e Recomendações.....	47
3	PRODUTO TÉCNICO-TECNOLÓGICO: FRAMEWORK DE AUDITORIA OPERACIONAL EM RPPS	50
3.1	Introdução	50
3.2	Descrição geral do Framework de Auditoria Operacional em RPPS.....	51
3.2.1	Introdução.....	51
3.2.2	Planejamento	54
3.2.3	Execução	57
3.2.4	Relatório	59
3.2.5	Monitoramento	60
3.2.6	Temas Específicos de uma Auditoria Operacional em RPPS	60
3.2.7	Questões de Auditoria Operacional em RPPS.....	63
3.2.8	Modelos de Papéis de Trabalho da Auditoria Operacional em RPPS	66
3.2.9	Plano de Implementação do PTT	68
3.3	Base teórica utilizada	69
3.4	Relevância do produto.....	70
3.4.1	Complexidade e aderência.....	70
3.4.2	Potencial inovador.....	70
3.4.3	Aplicabilidade	70

3.4.4	Impacto potencial	71
3.5	Documentos comprobatórios.....	71
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	75
	REFERÊNCIAS	77
	APÊNDICES.....	86
	APÊNDICE A: Roteiro Questionário Auditores.....	86
	APÊNDICE B: Plano de Auditoria Operacional	90
	APÊNDICE C: Matriz de Planejamento	92
	APÊNDICE D: Matriz de Achados.....	93
	APÊNDICE E: Plano de Ação	94
	APÊNDICE F: Modelos de matriz de planejamento para auditoria operacional em RPPS..	95
	Tema: Gestão Administrativa	95
	Tema: Gestão de Benefícios Previdenciários	102
	Tema: Gestão de Investimentos.....	108
	Tema: Gestão Atuarial.....	114

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Os Tribunais de Contas desempenham um papel crucial como órgãos de auditoria governamental, responsáveis pela fiscalização financeira e controle da entrega de serviços em diversos setores do poder público (Estevam et al., 2021; Hidalgo et al., 2016; Lino & Aquino, 2020a; Luz et al., 2021). Conforme art. 70 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), esta abrangente responsabilidade abarca desde entidades públicas nos âmbitos municipal, estadual e federal, passando por empresas estatais e chegando até organizações do terceiro setor. A singularidade e as características específicas de cada uma destas entidades exigem dos órgãos de controle uma expertise multidisciplinar, com abordagens diferenciadas e métodos de avaliação especialmente adaptados (Azambuja et al., 2018; Hidalgo et al., 2016; Liberal et al., 2023; Lino & Aquino, 2018, 2020a; Nunes et al., 2019).

Além do crivo detalhado e constante dos Tribunais de Contas, muitas destas entidades também se encontram sob supervisão de outras instâncias de controle, refletindo, assim, a sofisticação e, simultaneamente, a demanda por harmonização em certos procedimentos auditoriais (Azevedo & Lino, 2018; Estevam et al., 2021; Lino & Aquino, 2018, 2020; Luz et al., 2021; Nunes et al., 2019). A multiplicidade de mecanismos de controle destaca o quão imperativa é a transparência e eficiência na gestão pública, além de enfatizar a importância das auditorias como tecnologias disciplinares voltadas à persuasão dos jurisdicionados para adoção de padrões rigorosos de conduta no setor público (Liberal et al., 2023; Lino & Aquino, 2018; Luz et al., 2021).

No contexto dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), que são definidos no artigo 40 da CF/88 como os regimes instituídos pelos entes federativos para administração dos fundos para concessão dos benefícios de aposentadoria e pensão por morte dos servidores públicos efetivos, a relevância da fiscalização é ainda mais proeminente. Os RPPS são alicerces essenciais para a garantia dos direitos dos cidadãos, em particular, o bem-estar econômico e social dos servidores públicos (Giovanini et al., 2023; Louzano et al., 2019; Silva & Diniz, 2021). Neste cenário, o Ministério da Previdência Social também assume um papel ativo, supervisionando e delineando as diretrizes destes regimes, por meio da instituição de diversos instrumentos, como o Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP, o Programa Pro-

Gestão RPPS e o Índice¹ de Situação Previdenciária – ISP-RPPS (Kroth & Goulart, 2019; Louzano et al., 2019).

Estabelecido pela Portaria MF nº 01, de 03 de janeiro de 2017, e regulado mais tarde pela Portaria MTP nº 1.467, de 02 de junho de 2022, o ISP-RPPS foi colocado em prática pela Secretaria de Previdência Social (SPREV) do Ministério da Economia, e a partir de 2023, passou a ser responsabilidade do Ministério da Previdência Social (MPS). Este indicador tem como principal finalidade avaliar de forma acurada a qualidade da administração dos RPPS, destacar a relação de custo e benefício entre os esforços da organização e os resultados obtidos por esses regimes, além de permitir que o MPS faça projeções futuras relacionadas aos RPPS (MF, 2017; MPS, 2023).

Por sua parte, os Tribunais de Contas, designados pela Constituição Federal para supervisionar a Administração Pública, têm se adaptado às novas metodologias de fiscalização, ampliando seu escopo e enfatizando a saúde financeira dos RPPS (Liberal, et al. 2023; Melo & Paiva, 2017). No entanto, dada a independência e autonomia internas de cada Tribunal, a abordagem de fiscalização varia consideravelmente (Fernandes et al., 2018; Lino & Aquino, 2020b). Enquanto muitos focam na análise de prestação de contas e auditorias financeiras, outros focam em auditorias de regularidade e outros buscam avaliar profundamente a sustentabilidade dos RPPS em aspectos atuariais e financeiros (Silva, 2018; Fernandes & Sampaio, 2019).

A teoria das lógicas institucionais pode fornecer o pano de fundo que explica essas variações estruturais e de viés fiscalizatório dos TCs. As lógicas institucionais representam sistemas arraigados de crenças e princípios que fornecem diretrizes aos atores sobre como interpretar e atuar em contextos organizacionais (Besharov & Smith, 2014; Friedland & Alford, 1991; Hathaway & Askvik, 2022; Nath, 2019; Thornton & Ocasio, 1999). Este conceito é originário da confluência entre sociologia institucional e teoria das organizações, essas lógicas explicam como certos comportamentos, crenças e práticas são legitimados e difundidos, moldando visões de mundo e influenciando as interações dos membros organizacionais (Friedland & Alford, 1991; Pahnke et al., 2015).

¹ A partir do relatório de 2023 o Indicador de Situação Previdenciária passou a se chamar Índice de Situação Previdenciária. “Houve uma alteração da nomenclatura para ‘índice’ ao invés de indicador, pois tecnicamente um índice é o produto/resultado de uma cesta de indicadores, como é o caso do ISP.” (MPS, 2023, p. 7)

Desde os trabalhos seminais de Friedland e Alford (1991) e Thornton e Ocasio (1999), o estudo das lógicas institucionais vem ganhando crescente destaque. Os autores introduziram a ideia de que as lógicas servem como molduras para a ação, não apenas influenciando como os atores percebem o mundo, mas também orientando suas ações dentro dele (Almandoz, 2014; Meyer & Hammerschmid, 2006; Ngoye et al., 2018; Thornton & Ocasio, 2008). Esta perspectiva foi posteriormente ampliada por autores que propuseram que as organizações operam em campos onde múltiplas lógicas podem coexistir, frequentemente em situações de tensão, havendo por vezes lógicas concorrentes ou conflitantes, cabendo ao pesquisador identificar a lógica dominante sobre o aspecto que está investigando (Besharov & Smith, 2014; Leotta & Ruggeri, 2022; Ocasio & Radoynovska, 2016).

Na literatura acadêmica, tem-se observado um crescente interesse em compreender como as lógicas institucionais influenciam os processos de gestão (Meyer & Hammerschmid, 2006; Holanda & Mendonça, 2022; Torres et al., 2019). De acordo com Thornton & Ocasio, 1999, as lógicas institucionais são conjuntos de práticas, normas e crenças que moldam o comportamento dos atores dentro de uma organização. Essas lógicas, podem afetar significativamente a tomada de decisões, a alocação de recursos e a implementação de políticas (Holanda & Mendonça, 2022).

Em estudo recente, Torres et al. (2019) investigaram até que ponto as lógicas institucionais influenciam as particularidades da auditoria de desempenho em Tribunais de Contas superiores e regionais na União Europeia. Meyer e Hammerschmid (2006) analisaram se, e em que medida a orientação administrativa está sendo substituída por uma gestão voltada para resultados com base na introdução da nova lógica gerencial no setor público austríaco. Enquanto Holanda e Mendonça (2022), analisaram como as lógicas institucionais afetam a implementação de uma política pública.

Com a evolução do campo, a complexidade e interação das lógicas tornaram-se evidentes, especialmente em organizações compostas por grupos com características e papéis diversos, como os Tribunais de Contas (Lino, 2019; Lino & Aquino, 2020a; Reichborn-Kjennerud, 2014; Torres et al., 2019). Lino (2019) e Lino e Aquino (2020a, 2020b) indicam a coexistência de duas lógicas institucionais: a técnico-profissional, que prioriza a impessoalidade e o bem público, e a elite-patrimonialista, centrada em barganhas para benefício de um grupo específico.

No contexto da pesquisa internacional, Reichborn-Kjennerud (2014) apresenta três lógicas institucionais pertinentes às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): a *state law logic*, a *professional logic* e a *managerial logic*. Enquanto Grossi et al. (2023) identificam a

bureaucratic logic, managerial logic e a *public value logic*. Esta sobreposição demonstra a complexidade do ambiente institucional em que esses tribunais operam, sendo que múltiplas lógicas frequentemente coexistem e podem ser contraditórias (Besharov & Smith, 2014; Ocasio & Radoynovska, 2016).

Considerando que os RPPS são classificados no ISP-RPPS com base na análise dos seus indicadores relacionados aos aspectos da gestão e transparência e da situação financeira e atuarial, que os Tribunais de Contas exercem o controle sobre esses regimes e que apesar do reconhecimento da existência e influência de múltiplas lógicas institucionais em organizações como Tribunais de Contas, ainda há uma carência na literatura sobre como essas lógicas possam afetar indicadores específicos, como é o caso do ISP-RPPS, emerge o seguinte problema de pesquisa: **"Como as lógicas institucionais dos Tribunais de Contas no âmbito de suas fiscalizações estão associadas à situação previdenciária dos regimes próprios de previdência social?"**.

Esta questão não apenas levanta considerações sobre a natureza e dinâmica das lógicas institucionais em órgãos de controle, mas também traz implicações práticas para a gestão dos regimes previdenciários e, conseqüentemente, para a sustentabilidade financeira desses órgãos e o bem-estar dos beneficiários. Indicadores, como o ISP-RPPS, não apenas moldam a avaliação das organizações, mas também são pilares para a mensuração objetiva e quantitativa de desempenho. Essas métricas extraídas dos indicadores, por sua vez, possibilitam a identificação de oportunidades de aperfeiçoamento, estabelecimento de benchmarks e embasam decisões informadas e eficazes (Giovanini et al., 2023).

Dessa forma, a partir das conclusões obtidas sobre como as diversas formas de fiscalização dos Tribunais de Contas podem afetar a gestão e os resultados obtidos pelos RPPS, este estudo propõe um Framework de Auditoria Operacional em RPPS, com o objetivo de padronizar e otimizar os procedimentos de auditoria nos RPPS, buscando promover a transparência e a eficiência na gestão dos fundos de previdência.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo principal desta pesquisa é analisar como as lógicas institucionais dos tribunais de contas no âmbito de suas fiscalizações se relacionam com a situação previdenciária dos regimes próprios de previdência social, através de seu reflexo no Índice de Situação Previdenciária dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), para, com base nos

resultados obtidos, elaborar um Framework de Auditoria especificamente projetado para os RPPS.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para alcance do objetivo geral desta pesquisa, apresenta-se os seguintes objetivos específicos:

- i. Descrever e analisar como as lógicas institucionais dos Tribunais de Contas influenciam a estrutura e forma de suas fiscalizações nos regimes próprios de previdência social;
- ii. Verificar a situação previdenciária dos RPPS de municípios de pequeno porte por meio dos dados do Índice de Situação Previdenciária (ISP-RPPS);
- iii. Analisar a relação entre o ISP-RPPS e a lógica institucional predominante na fiscalização dos respectivos Tribunais de Contas;
- iv. Apresentar um Framework de Auditoria especificamente projetado para os RPPS com base nos resultados obtidos no estudo teórico-empírico.

1.2.3 Problema de pesquisa

Os Tribunais de Contas, enquanto órgãos fiscalizadores, são influenciados por distintas lógicas institucionais, que moldam e orientam suas práticas e decisões. Essas lógicas, resultantes da interação entre cultura, estrutura e ações organizacionais, podem refletir de formas variadas na fiscalização dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). Assim, levanta-se a indagação: "Como as lógicas institucionais dos Tribunais de Contas no âmbito de suas fiscalizações são refletidas na situação previdenciária dos regimes próprios de previdência social?".

A compreensão desta inter-relação é fundamental não apenas para identificar as nuances das práticas fiscalizatórias dos Tribunais, mas também para avaliar até que ponto tais lógicas institucionais podem estar relacionadas, direta ou indiretamente, o cenário previdenciário representado pelo ISP-RPPS.

Esta investigação visa preencher lacunas no entendimento de como mecanismos institucionais internos e externos interagem no complexo ambiente de fiscalização previdenciária no Brasil e fornecer subsídios para elaboração de um Framework de Auditoria em RPPS.

1.3 Justificativa

O crescente interesse em compreender as interações entre as lógicas institucionais e os órgãos de fiscalização, em particular os Tribunais de Contas, surge da necessidade de entender como essas entidades moldam e são moldadas pelas diretrizes, crenças e princípios que norteiam suas ações (Grossi et al., 2023; Lino 2019; Lino & Aquino, 2020a, 2020b; Reichborn-Kjennerud, 2014). Essa investigação é relevante, dado o papel desses órgãos no controle e fiscalização dos recursos públicos, os quais têm implicações diretas na sustentabilidade econômica e no bem-estar da população (Hazgui et al., 2022; Loureiro et al., 2009; Luz et al., 2021).

Os RPPS, por sua vez, desempenham um papel fundamental na garantia de direitos dos servidores públicos e na estabilidade econômica dos entes federativos (Louzano et al., 2019; Oliveira & Bueno, 2020; Silva & Santos, 2020). A escolha deste tema decorre da percepção de que, embora os Tribunais de Contas influenciem as práticas administrativas de seus jurisdicionados (Bonollo, 2019; Machado, 2019; Parker et al., 2019; Silva, 2018; Silva & Diniz, 2021), ainda há uma lacuna na literatura científica sobre como as lógicas institucionais específicas desses órgãos afetam a gestão dos órgão jurisdicionados, e como isso se reflete em indicadores de suma importância, como o Índice de Situação Previdenciária dos RPPS.

Neste contexto, no âmbito organizacional, a partir da identificação de potenciais áreas de otimização na fiscalização, o objetivo desta pesquisa é elaborar um Framework de Auditoria especificamente projetado para os RPPS. Do ponto de vista teórico, a pesquisa pretende contribuir para a literatura ao investigar a relação entre as lógicas institucionais, a fiscalização previdenciária pelos Tribunais de Contas e a situação previdenciária dos RPPS a partir do desempenho no ISP-RPPS.

Para a literatura sobre as lógicas institucionais, esse trabalho fornece a análise da influência de diferentes lógicas institucionais na forma de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros, ainda de como essas lógicas institucionais convivem e se relacionam entre si, num ambiente de complexidade e de coexistência de múltiplas lógicas. Para a literatura sobre Tribunais de Contas e RPPS, esse estudo contribui apresentando um estudo de efetividade das diversas formas de atuação do controle externo em órgãos previdenciários, demonstrando a relação entre essas práticas e o resultado obtido no ISP-RPPS.

1.4 Produto Técnico-Tecnológico (PTT)

Neste trabalho, desenvolveu-se um Produto Técnico-Tecnológico (PTT) que consiste em um Framework de Auditoria Operacional especificamente projetado para os Regimes

Próprios de Previdência Social (RPPS). Este framework foi criado a partir de uma análise profunda das práticas de fiscalização atuais, com o objetivo de padronizar e otimizar os procedimentos de auditoria nos RPPS, buscando promover a transparência e a eficiência na gestão dos fundos de previdência. Os métodos e técnicas utilizados no desenvolvimento deste PTT incluíram uma revisão bibliográfica abrangente e a submissão de papéis de trabalho e roteiros a especialistas em gestão de RPPS, previdência, investimentos e atuária, assegurando assim a integração de diversos pontos de vista e a relevância prática do produto.

O PTT proposto leva em consideração a complexidade das lógicas institucionais que influenciam os Tribunais de Contas, conforme identificado na pesquisa teórico-empírica. Ele propõe um modelo flexível que se adapta às diferentes necessidades e contextos institucionais, respeitando a autonomia e independência dos tribunais. O produto tem potencial inovador ao introduzir um modelo padronizado de auditoria operacional, incorporando práticas nacionais e internacionais. Espera-se que a aplicação deste framework contribua para a sustentabilidade dos RPPS, melhorando a qualidade das auditorias, identificando riscos e desvios precocemente, otimizando a alocação de recursos e impactando positivamente a vida dos servidores públicos que dependem desses sistemas.

2 ARTIGO CIENTÍFICO: AS LÓGICAS INSTITUCIONAIS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E A SITUAÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS RPPS DE PEQUENO PORTE

2.1 Introdução

As lógicas institucionais são fundamentos arraigados de crenças e princípios que orientam os atores sobre como interpretar e agir dentro de contextos organizacionais, representando a interseção entre a sociologia institucional e a teoria das organizações (Friedland & Alford, 1991; Thornton & Ocasio, 1999). Essas lógicas são vitais para entender como comportamentos, crenças e práticas são legitimados e disseminados, influenciando decisivamente as interações e as percepções dos membros organizacionais (Besharov & Smith, 2014; Pahnke et al., 2015).

Desde os trabalhos pioneiros de Friedland e Alford (1991) e Thornton e Ocasio (1999), o estudo das lógicas institucionais tem ganhado destaque, ampliando a compreensão de que não apenas moldam a percepção do mundo pelos atores, mas também suas ações dentro dele. O interesse na influência das lógicas institucionais sobre os processos de gestão tem crescido, mostrando-se especialmente relevante em organizações que operam sob múltiplas lógicas frequentemente em tensão, como os Tribunais de Contas (Meyer & Hammerschmid, 2006; Ocasio & Radoynovska, 2016; Holanda & Mendonça, 2022).

Estudos como o de Torres et al. (2019), que investigaram a influência das lógicas institucionais na auditoria de desempenho em Tribunais de Contas europeus, e o trabalho de Meyer e Hammerschmid (2006), que analisaram a substituição da orientação administrativa por uma gestão voltada para resultados no setor público austríaco, exemplificam a aplicação prática desses conceitos. Tais estudos ressaltam a necessidade de entender como as lógicas institucionais afetam a tomada de decisões, a alocação de recursos e a implementação de políticas.

Os Tribunais de Contas desempenham um papel essencial na fiscalização governamental, sendo responsáveis por supervisionar a administração financeira e a entrega de serviços em diversos setores do poder público, conforme estabelecido pelo artigo 70 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) (Estevam et al., 2021; Hidalgo et al., 2016). Esses órgãos enfrentam a complexidade de operar em ambientes institucionais onde múltiplas e às vezes contraditórias lógicas institucionais coexistem, influenciando suas práticas e decisões (Lino, 2019; Lino & Aquino, 2020a; Besharov & Smith, 2014). Exemplos disso incluem a coexistência das lógicas técnico-profissional, que prioriza a impessoalidade e

o bem público, e a elite-patrimonialista, que se concentra em barganhas para benefício de grupos específicos (Lino & Aquino, 2020b).

A singularidade de cada entidade sob fiscalização dos Tribunais de Contas demanda uma abordagem multidisciplinar, adaptada para abordar as características específicas e os desafios de cada caso (Luz et al., 2021; Nunes et al., 2019). Contudo, muitas das entidades auditadas estão igualmente sujeitas à supervisão de outras instâncias de controle, o que destaca a necessidade de harmonização nos procedimentos auditoriais (Azevedo & Lino, 2018; Estevam et al., 2021). Esse cenário complexo enfatiza a importância de estudos sobre como as diversas lógicas influenciam a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização e controle dos recursos públicos.

Os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) são fundamentais para a garantia dos direitos dos servidores públicos e para a estabilidade econômica e social dos entes federativos, assumindo um papel crucial na promoção do bem-estar econômico e social dos funcionários públicos (Giovanini et al., 2023; Louzano et al., 2019; Silva & Diniz, 2021). Além disso, o Ministério da Previdência Social (MPS), supervisiona esses regimes, delineando diretrizes e administrando instrumentos regulatórios como o Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), o Programa Pro-Gestão RPPS e o Índice de Situação Previdenciária (ISP-RPPS), que são essenciais para avaliar e orientar a administração dos RPPS (Kroth & Goulart, 2019; Louzano et al., 2019).

Estabelecido pela Portaria MF nº 01, de 03 de janeiro de 2017, e regulado mais tarde pela Portaria MTP nº 1.467, de 02 de junho de 2022, o ISP-RPPS tem como principal finalidade avaliar de forma acurada a qualidade da administração dos RPPS, destacar a relação de custo e benefício entre os esforços da organização e os resultados obtidos por esses regimes, além de permitir que o MPS faça projeções futuras relacionadas aos RPPS (MF, 2017; MPS, 2023). O ISP-RPPS é composto por três indicadores internos, que acompanham a gestão e a sustentabilidade financeira e atuarial dos RPPS.

Por sua parte, os Tribunais de Contas, designados pela Constituição Federal para supervisionar a Administração Pública, enfrentam o desafio de adaptar suas metodologias de auditoria às complexas exigências dos RPPS (Liberal, et al. 2023; Melo & Paiva, 2017). Esta adaptação varia significativamente entre os tribunais devido à independência e autonomia de cada órgão, com alguns focando na análise de prestação de contas e auditorias financeiras, outros na conformidade com as normas regulatórias, enquanto outros avaliam mais profundamente a sustentabilidade financeira e atuarial dos RPPS (Fernandes et al., 2018; Silva, 2018). Dado este cenário, emerge o problema de pesquisa central: como as lógicas institucionais

dos Tribunais de Contas se relacionam com a gestão e sustentabilidade dos RPPS, especificamente refletido no Índice de Situação Previdenciária (ISP-RPPS)?

O objetivo principal desta pesquisa é examinar a relação entre lógicas institucionais e a situação previdenciária dos RPPS pelos Tribunais de Contas. De forma mais específica, busca-se entender como essas lógicas institucionais se relacionam com a avaliação da situação previdenciária dos RPPS através do ISP-RPPS, e explorar o reflexo das práticas de auditoria na gestão desses regimes. Adicionalmente, a pesquisa visa identificar práticas ótimas de fiscalização que possam servir como referência para a padronização nacional, contribuindo para a melhoria na situação previdenciária dos RPPS.

A justificativa para esta investigação reside na necessidade de compreender as interações entre as lógicas institucionais e os Tribunais de Contas, dada a importância destes últimos no controle dos recursos públicos e na fiscalização da sustentabilidade econômica dos entes públicos, o que tem implicações diretas para o bem-estar dos beneficiários dos RPPS (Loureiro et al., 2009; Luz et al., 2021). Este estudo pretende preencher uma lacuna na literatura ao analisar como diferentes lógicas institucionais podem influenciar as decisões e a eficácia das práticas de fiscalização, contribuindo para um entendimento mais aprofundado das dinâmicas internas e externas que moldam a fiscalização previdenciária no Brasil.

2.2 Quadro Teórico-Conceitual

2.2.1 *Lógicas Institucionais*

Lógicas institucionais são conceitos centrais na análise institucional contemporânea e representam maneiras de observar as instituições, manifestadas por suas gramáticas de significados e práticas, com formas persistentes e efeitos visíveis (Holanda & Mendonça, 2022). Originadas no ensaio seminal de Friedland e Alford (1991), estas lógicas foram posteriormente exploradas e expandidas por diversos autores, como Thornton e Ocasio (1999, 2008), que postularam as lógicas institucionais como definidoras do conteúdo e do significado das instituições.

Definidas como o padrão histórico socialmente construído de práticas materiais, pressupostos, valores, crenças e regras, as lógicas institucionais orientam como os indivíduos produzem e reproduzem sua subsistência material, organizam o tempo e o espaço e fornecem significado à sua realidade social (Besharov & Smith, 2014; Friedland & Alford, 1991; Hathaway & Askvik, 2022; Thornton & Ocasio, 1999). Além disso, as lógicas institucionais são também entendidas como sistemas de crenças de ordem superior que moldam a cognição e

a ação, e os vocabulários e relatos empregados pelos atores colaboradores (Meyer & Hammerschmid, 2006; Nath, 2019).

A abordagem das lógicas institucionais oferece uma meta teoria ampla sobre como as instituições, por meio de suas lógicas subjacentes, influenciam a heterogeneidade, estabilidade e mudança nos indivíduos e organizações (Thornton & Ocasio, 2008). Estas lógicas são mais do que simples padrões de comportamento; elas são sistemas simbólicos que ordenam a realidade, representam os frameworks cognitivos que guiam as ações e comportamentos dentro das instituições (Friedland & Alford, 1991; Thornton et al., 2012).

Importante destacar que as instituições não apenas moldam o comportamento dos indivíduos, mas também são moldadas por eles. As rotinas institucionais estão ligadas a rituais que definem a ordem do mundo e sua posição dentro dele. Estas rotinas e rituais não apenas guiam o que é valorizado, mas também estabelecem as regras pelas quais esses valores são calibrados e distribuídos (Friedland & Alford, 1991).

Diversos estudos têm se debruçado sobre o conceito de lógicas institucionais. Besharov e Smith (2014) destacam que as organizações frequentemente operam em ambientes onde múltiplas lógicas institucionais estão presentes. Estas lógicas podem ter diferentes graus de compatibilidade e centralidade dentro da organização. Quanto mais compatíveis, mais consistentes entre si e mais tendem a se auto reforçar.

Por outro lado, lógicas que são centrais para a missão ou identidade de uma organização tendem a ser mais influentes em sua operação. A literatura institucional tem mostrado que as organizações operam em ambientes pluralistas, caracterizados por lógicas institucionais múltiplas, concorrentes e, muitas vezes, contraditórias (Ocasio & Radoynovska, 2016).

No contexto dos Tribunais de Contas, os estudos de Lino 2019 e Lino e Aquino (2020a, 2020b) indicam a coexistência de duas lógicas institucionais sobrepostas: a lógica técnico-profissional, que prioriza a impessoalidade e o bem público, e a lógica elite-patrimonialista, que se baseia em barganhas visando o benefício de um grupo específico. A presença e a interação dessas lógicas têm implicações diretas na forma como a auditoria é estruturada e conduzida. Segundo Lino (2019), a lógica dominante em uma organização pode influenciar desde o desenho dos processos até a rotinização das práticas internas, impactando diretamente a eficácia e a eficiência das auditorias.

No contexto da pesquisa internacional, Reichborn-Kjennerud (2014) apresenta três lógicas institucionais pertinentes às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS): a *state law logic*, a *professional logic* e a *managerial logic*. A primeira, que pode ser traduzida como lógica do direito público, destaca a imparcialidade, a justiça, a equidade, a transparência e a adesão às

regras e leis. A lógica profissional informa que as tarefas devem ser guiadas pelo julgamento profissional dos servidores, pelo Estado de Direito e pela lealdade às instituições. A lógica gerencial, enfatiza a eficiência, a efetividade e a capacidade de resposta ao público (Reichborn-Kjennerud, 2014). Estas lógicas oferecem uma estrutura de referência útil para avaliar as práticas nas EFS.

No panorama da pesquisa mais recente, Grossi et al. (2023) desenvolveram um estudo sobre a trajetória das lógicas institucionais em instituições de auditoria. Inicialmente, identifica-se a *bureaucratic logic* (lógica burocrática), emergente após a 2ª Guerra Mundial, caracterizada pelo foco em recursos, legalidade, conformidade e nas auditorias financeiras e de regularidade. Com a virada da década de 1970, observa-se a emergência da *managerial logic* (lógica gerencial), centrada em resultados, eficiência e controle da performance financeira dos entes fiscalizados, sendo a auditoria de desempenho o principal instrumento desta fase.

Finalmente, desde o fim dos anos 1990, com uma expansão notável após 2010, a *public value logic* (lógica do valor público) vem ganhando relevância. Esta lógica centra o foco do controle na qualidade, efetividade, impactos sociais e ambientais, objetivos do desenvolvimento sustentável, transparência e combate à corrupção. É operacionalizada predominantemente por meio de auditorias não financeiras, como as auditorias operacionais, de *compliance*, de controles internos e de tecnologia da informação (Grossi et al., 2023).

2.2.2 Tribunais de Contas

Os Tribunais de Contas (TCs) são instituições centrais no arcabouço democrático de um país, desempenhando funções vitais na fiscalização e controle dos recursos públicos. Sua existência e atuação são fundamentais para garantir a transparência, eficiência e responsabilidade na gestão pública (Gomes, 2002, Liberal et al., 2023).

Contexto Histórico e Estruturação

Historicamente, os TCs têm suas raízes em práticas antigas e tradicionais, com funcionamento estabelecido pelas constituições de cada jurisdição. Eles evoluíram ao longo dos anos, refletindo a cultura e as tradições de longo prazo de cada país (Estevam et al., 2021). No Brasil, as mudanças trazidas pela Constituição Federal de 1988 foram significativas, refletindo os novos ventos democráticos que sopravam no país. Essas mudanças buscaram equilibrar o poder entre o Executivo e o Legislativo na indicação dos dirigentes dos TCs, além de reduzir práticas clientelistas e garantir uma gestão mais transparente e eficaz dos recursos públicos (Loureiro et al., 2009).

Em um Estado de Direito, a independência dos TCs em relação aos órgãos governamentais é essencial para que possam desempenhar adequadamente seu papel de supervisão, devendo sua atuação ser pautada pelo rigoroso cumprimento das normas jurídicas. Eles são responsáveis por assegurar que a administração e gestão dos bens e fundos públicos ocorram de acordo com os requisitos legais estabelecidos (Marques & Almeida, 2004). Além disso, os TCs têm a função de verificar se os recursos públicos são arrecadados e aplicados de acordo com as normas e regulamentos vigentes, garantindo assim a correta utilização do dinheiro público.

Neste sentido, desde a década de 1980, a missão da maioria dos TCs nas democracias liberais foi expandida para incluir a auditoria operacional ou auditoria de desempenho, avaliando a eficiência, eficácia, economia e qualidade das políticas governamentais. Eles não devem julgar o mérito das políticas públicas, mas garantir que o gasto do dinheiro público tenha base legal (Hazgui et al., 2022).

A estrutura dos TCs é composta por conselheiros titulares e auditores substitutos. Os conselheiros, como maiores autoridades dentro dos TCs, exercem grande influência sobre os funcionários e demais membros da instituição. Eles são responsáveis por todas as indicações de ocupação dos cargos comissionados existentes na estrutura do TC (Moreira & Vieira, 2003). O colegiado, formado por todos os conselheiros titulares, é o órgão responsável pela votação e julgamento final das contas.

A estrutura organizacional dos TCs é complexa e multifacetada. Além dos conselheiros titulares e auditores substitutos, os TCs contam com um corpo instrutivo composto por auditores especializados em diversas áreas. Estes profissionais são responsáveis por planejar e executar auditorias, gerando relatórios técnicos que subsidiam as decisões dos conselheiros. Adicionalmente, os TCs possuem o Ministério Público de Contas (MPC), que atua de forma independente, zelando pelo cumprimento da lei e pela defesa do patrimônio público (Lino & Aquino, 2020a).

A atuação dos Tribunais de Contas vai além da simples fiscalização de contas públicas. Eles desempenham um papel crucial na promoção da transparência, responsabilidade e eficiência na gestão pública (Loureiro et al., 2009). Ao identificar e sinalizar irregularidades, os TCs contribuem para a prevenção de práticas corruptas e para a promoção de uma administração pública mais íntegra e eficaz (Lino, 2019; Luz et al., 2021).

Além disso, os TCs têm um papel educativo, orientando gestores públicos sobre as melhores práticas de gestão e sobre a correta aplicação das normas e regulamentos. Esta função

educativa é essencial para prevenir irregularidades e garantir que os recursos públicos sejam utilizados de forma eficiente e eficaz (Loureiro et al., 2009).

A literatura sobre TCs é vasta e diversificada. Gustavson e Sundström (2016) discutem a organização das agências de auditoria e a busca por melhores resultados na redução da corrupção. Hidalgo et al. (2016) e Lino e Aquino (2020a, 2020b) abordam a influência política nos TCs e como ela pode afetar o julgamento das contas. Estudos indicam que relatores com fortes ligações político-partidárias podem, em alguns casos, favorecer a aprovação de contas de gestores que pertencem ao mesmo grupo político, mesmo quando há evidências de irregularidades (Azambuja et al., 2018; Hidalgo et al., 2016). Estes estudos, entre outros, fornecem uma visão abrangente e crítica sobre a atuação e os desafios enfrentados pelos TCs na atualidade.

A independência e autonomia administrativa dos Tribunais de Contas (TCs) são atributos essenciais que solidificam a sua posição enquanto órgãos fiscalizadores no âmbito democrático (Azambuja et al., 2018; Hazgui et al., 2022; Marques & Almeida, 2004;). Segundo Fernandes et al. (2018), os TCs, mesmo diante de um panorama institucional descentralizado, mantêm sua individualidade, atuando de forma independente e com a prerrogativa de moldar o escopo de suas atividades. Esta estrutura permite que cada Tribunal de Contas estabeleça fluxos de avaliação de contas alinhados às especificidades de sua região, evidenciando uma combinação de isomorfismo institucional com peculiaridades locais. Contudo, esta flexibilidade traz desafios, uma vez que diferenciações nas regras podem impactar a uniformidade na aplicação de controles e, conseqüentemente, a eficácia da accountability horizontal (Azambuja et al., 2018; Fernandes et al., 2018; Lino & Aquino, 2018; Marques & Almeida, 2004).

Os TCs, em sua essência, estão profundamente enraizados em preceitos constitucionais que garantem sua independência organizacional e operacional. Conforme apontado por Lino & Aquino (2020b), os TCs são amparados pela Constituição Federal de 1988, que os designa como órgãos autônomos, desvinculados de subordinação ao Executivo ou Legislativo. Esta autonomia se estende a áreas vitais, como a gestão financeira, decisões sobre processos internos e seleção de pessoal. A independência não se resume apenas à proteção contra influências externas, mas também se manifesta na capacidade dos Conselheiros de estabelecer e revisar normativos internos. Estes normativos, por sua vez, influenciam o comportamento institucional, definindo, entre outros aspectos, as modalidades de auditoria e a dinâmica de trabalho interno (Lino & Aquino, 2018; Peci & Pulgar, 2019).

Competência Fiscalizatória

A fiscalização, em particular a auditoria, é uma ferramenta essencial para garantir a integridade, eficiência e eficácia das operações em diversas entidades, sejam elas públicas ou privadas. No contexto dos Tribunais de Contas, a auditoria assume um papel ainda mais crítico, dada a sua responsabilidade de zelar pela correta aplicação dos recursos públicos. Historicamente, a auditoria surgiu como uma necessidade de verificar a exatidão das transações financeiras e garantir a integridade dos registros contábeis. Com o passar do tempo, seu escopo expandiu-se para abranger não apenas aspectos financeiros, mas também operacionais, de gestão, ambientais, entre outros (Grossi et al. 2023; Marques & Almeida, 2004; Parker et al., 2019).

A prática de auditoria é regida por um conjunto de normas e padrões que estabelecem os critérios e procedimentos a serem seguidos pelos auditores. Graciliano et al. (2010) e Gustavson e Sundström (2016) destacam que a função de auditoria deve observar a legislação específica, princípios fundamentais e avaliar o desempenho administrativo, além de ressaltar a importância da independência e do profissionalismo como princípios essenciais para uma boa auditoria.

A auditoria pode ser categorizada em diferentes tipos, dependendo do seu foco e objetivos. A auditoria operacional, por exemplo, avalia a capacidade administrativa em diversos níveis, examinando a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da ação do gestor público (Liberal et al., 2023). Já a auditoria de desempenho foca nos resultados e menos nos aspectos de conformidade da gestão, indo além do papel tradicional do auditor e percorrendo áreas de análise econômica, consultoria administrativa, pesquisas sociais e análise de políticas públicas (Barzelay, 2002; Gomes, 2002).

Diversos autores têm contribuído para a literatura sobre auditoria e fiscalização. Barzelay (2002), Graciliano et al. (2010) e Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2018) são alguns dos nomes seminais nesse campo, fornecendo uma base sólida para a pesquisa proposta e destacando a evolução da auditoria de desempenho como uma atividade profissional de revisão governamental.

A influência das lógicas institucionais na estruturação da auditoria dos Tribunais de Contas é um aspecto crucial para entender a dinâmica e as práticas organizacionais dessas instituições. Lino (2019) e Lino e Aquino (2020a) destacam que práticas organizacionais, sejam elas adequadas ou inadequadas, estão intrinsecamente ligadas ao fluxo de processos, rotinas, normas e crenças organizacionais. Essas práticas são moldadas e influenciadas pelas lógicas

institucionais presentes na organização, que são frameworks cognitivos, historicamente constituídos, que orientam o comportamento dos atores organizacionais.

A lógica institucional não guia apenas o comportamento de atores em postos de comando nas organizações, mas por meio do exercício de poder dos mesmos também afeta o desenho dos processos e a rotinização das práticas internas (Lino & Aquino, 2020a). Esta dualidade pode gerar tensões e desafios na gestão e operação dos Tribunais de Contas.

Tribunais de Contas e os RPPS

Os Tribunais de Contas, enquanto órgãos de controle externo, têm a responsabilidade de fiscalizar a gestão orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da Administração Pública, conforme estabelecido nos arts. 71 e seguintes da Constituição Federal. Em face da emergência de novas metodologias de fiscalização no panorama administrativo brasileiro, estas instituições vêm expandindo seu leque de atuação, priorizando a manutenção da saúde financeira e atuarial dos RPPS dentro das competências do controle externo (Fernandes & Sampaio, 2019; Liberal, et al. 2023; Melo & Paiva, 2017; Silva, 2018; Silva & Diniz, 2021). Contudo, a maioria dessas Cortes realiza auditorias de regularidade, que, muitas vezes, podem não capturar a complexidade e especificidades dos RPPS, especialmente quando se trata de aspectos atuariais (Bonollo, 2019; Machado, 2019; Parker et al., 2019; Silva, 2018; Silva & Diniz, 2021).

A fiscalização dos RPPS pelos Tribunais de Contas não se limita apenas à verificação de conformidade. Alguns Tribunais têm buscado avaliar a sustentabilidade dos RPPS considerando aspectos atuariais, estruturais, financeiros, orçamentários e patrimoniais (Silva, 2018). Nesse sentido, fundamentam suas análises em critérios como materialidade, relevância e risco, com o intuito de identificar eventuais déficits atuariais e financeiros, bem como avaliar a pertinência dos planos de amortização e os aportes necessários para assegurar o equilíbrio dos RPPS (Fernandes & Sampaio, 2019; Silva & Diniz, 2021).

Além disso, conforme destacam Silva e Diniz (2021), em sintonia com as diretrizes do Tribunal de Contas da União (TCU), outros Tribunais de Contas têm buscado desenvolver instrumentos que forneçam uma visão mais detalhada e quantitativa dos resultados financeiros e atuariais dos RPPS. Estes instrumentos são essenciais para garantir que os RPPS mantenham seu equilíbrio financeiro e atuarial, assegurando sua solvência a longo prazo.

2.2.3 RPPS e o Índice de Situação Previdenciária

O Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) tem suas origens firmemente ancoradas na Constituição Federal de 1988 (CF/88). Esta Carta Magna, ao visar eliminar distorções no regime jurídico dos servidores, determinou a criação de um regime único para os servidores públicos, culminando na instituição do RPPS (Louzano et al., 2019). Este regime, voltado para servidores do quadro efetivo da União, Estados, Distrito Federal e municípios, bem como suas autarquias e fundações, é de suma importância para a estrutura previdenciária brasileira (Constituição, 1988).

A relevância dos RPPS não se limita apenas ao aspecto jurídico. Do ponto de vista econômico e social, os RPPS desempenham um papel crucial na sociedade brasileira. Dados de 2022 do Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social (CADPREV) indicam que o regime é composto por 2.145 RPPS, abrangendo 38,3% dos municípios brasileiros e beneficiando cerca de 10,3 milhões de segurados (Brasil, 2023; Louzano et al., 2019). Esta vasta cobertura reforça a necessidade de uma gestão adequada desses regimes, garantindo a sustentabilidade financeira e atuarial e, conseqüentemente, protegendo os direitos previdenciários dos servidores e suas famílias.

A literatura sobre RPPS é vasta e diversificada, abordando desde aspectos financeiros e atuariais até os desafios enfrentados pelos entes federativos. Oliveira e Bueno (2020) e Silva e Santos (2020) destacam que, apesar das diversas reformas desde 1988, ainda persistem desequilíbrios financeiros e atuariais nos RPPS. Estes desequilíbrios, muitas vezes, são exacerbados por problemas como corrupção, fraudes na gestão dos recursos previdenciários e falta de pessoal qualificado (Giovanini et al., 2023).

De acordo com Giovanini et al. (2023), Kroth e Goularte (2019) e Oliveira (2016), as instituições enfrentam uma série de desafios significativos na gestão dos RPPS. Primeiramente, destaca-se a carência de profissionais qualificados, que possuam formação acadêmica e experiência alinhadas às demandas operacionais e gerenciais do RPPS. Adicionalmente, observa-se um preocupante e crescente déficit atuarial, aliado a uma proporção elevada de inativos e pensionistas em relação aos servidores ativos, impactando diretamente a saúde atuarial do regime (Oliveira, 2016). A qualidade e precisão das informações divulgadas também são pontos de atenção, visto que muitas vezes são imprecisas, comprometendo a transparência na comunicação sobre a gestão e política de investimentos (Giovanini et al., 2023).

Outros desafios incluem a adoção de Planos de Custeio que não atendem às necessidades das instituições, rendimentos de investimentos aquém da meta atuarial estabelecida, práticas de promoção e incorporação de vantagens pouco antes da aposentadoria sem a devida capitalização, falhas no repasse de contribuições por parte dos entes municipais,

gestão inadequada dos investimentos e a ausência de compensações financeiras entre diferentes regimes previdenciários (Kroth & Goularte, 2019).

Além dos desafios inerentes à gestão dos RPPS, é fundamental considerar as ferramentas de avaliação e monitoramento desses regimes. Nesse contexto, o Índice de Situação Previdenciária (ISP-RPPS) emerge como uma ferramenta crucial. Baseado em dados do CADPREV e do SICONFI, o ISP-RPPS serve como um barômetro para os entes federativos, auxiliando-os a identificar áreas de preocupação e a tomar medidas corretivas quando necessário (Giovanini et al., 2023; MF, 2017).

Instituído pela Portaria MF nº 01, de 03 de janeiro de 2017, e posteriormente regulamentado pela Portaria MTP nº 1.467, de 02 de junho de 2022, o ISP-RPPS foi implementado pela Secretaria de Previdência Social (SPREV) do Ministério da Economia, estando desde 2023 sob a égide do Ministério da Previdência Social (MPS). O objetivo central desse indicador é realizar uma apuração precisa da qualidade da gestão dos RPPS, evidenciar a relação custo/benefício entre o esforço organizacional e os resultados alcançados pelos regimes, e possibilitar a execução de projeções futuras pelo MTP sobre os RPPS (MF, 2017; MPS, 2023).

Chavarry et al. (2019) informam que são objetivos do ISP-RPPS: aumentar a transparência do sistema de previdência dos servidores públicos, criar um critério objetivo para comparar diferentes RPPS, permitir o acompanhamento por parte da sociedade e estimular o aprimoramento da gestão previdenciária. Além disso, a publicação das Portarias ME 19.451/2020 e MTP 1.467/2022 resultou na inclusão do ISP-RPPS na determinação do Perfil Atuarial dos RPPS, bem como na sua utilização como base para a regulamentação da taxa de administração de forma proporcional (MPS, 2023; Portaria ME 19.451, 2020; Portaria MTP 1.467, 2022).

A metodologia de apuração do ISP-RPPS se baseia na coleta de dados e informações de diversos sistemas e demonstrativos, como o SICONFI, CADPREV, DIPR, DAIR, DRAA e DPIN. Além disso, o resultado final e o perfil de risco atuarial de cada regime são determinados com base na classificação fornecida pelo Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos RPPS (Pró-Gestão RPPS) (MF, 2017; MPS, 2023).

Para uma apuração mais coerente dos conceitos e uma maior comparabilidade dos dados, os RPPS são classificados de acordo com o porte e a maturidade, conforme Tabela 1 abaixo, sendo a nota atribuída a cada RPPS quando comparado aos demais componentes do mesmo grupo.

Tabela 1 – Grupos de RPPS no ISP-RPPS a partir de 2023

DIVISÃO	GRUPO	CRITÉRIO
Porte	Especial	Estados e Distrito Federal
	Grande Porte	RPPS cuja quantidade de segurados esteja entre os regimes que representem 5% (cinco por cento) das maiores quantidades.
	Médio Porte	RPPS cuja quantidade de segurados esteja entre os regimes que apresentem quantidades inferiores aos de Grande Porte e acima da mediana.
	Pequeno Porte	RPPS não classificados nos grupos de Grande Porte e de Médio Porte e naqueles de Porte Não Classificado.
	Não Classificado*	por não terem encaminhado ao MPS informações relativas à quantidade de segurados ativos.
Maturidade	Maior Maturidade	caso a razão de maturidade da sua massa de segurados e beneficiários se situe abaixo da mediana dos dados das razões de maturidade dos RPPS do respectivo grupo (porte).
	Menor Maturidade	caso a razão de maturidade da sua massa de segurados e beneficiários seja igual ou superior à mediana dos dados das razões de maturidade dos RPPS do respectivo grupo (porte).

Fonte: Relatório ISP-RPPS 2023 (MPS, 2023)

* Serão excluídos da análise deste estudo por não fornecerem dados para comparação.

O ISP-RPPS analisa diversos indicadores parciais relacionados a três aspectos centrais: Gestão e Transparência, Situação Financeira e Situação Atuarial. No âmbito da Gestão e Transparência, são avaliados indicadores como Regularidade, Envio de Informações e Modernização da Gestão. O aspecto da Situação Financeira aborda a Suficiência Financeira e a Acumulação de Recursos. Por fim, o aspecto Situação Atuarial se concentra no Indicador de Cobertura dos Compromissos Previdenciários (MPS, 2023).

Tabela 2 – Indicadores Parciais do ISP-RPPS 2023

INDICADOR PARCIAL	INDICADOR COMPONENTE	OBJETIVO
Gestão e transparência	Regularidade	verificar a conformidade dos entes federativos quanto ao cumprimento dos critérios exigidos para a emissão do CRP.
	Envio de Informações	verificar o grau de transparência dos entes federativos em relação ao envio das informações relativas ao seu respectivo RPPS, por meio do CADPREV (DRAA, DPIN, DIPR e DAIR) e do SICONFI (MSC), até 31 de julho do ano de publicação do ISP-RPPS.
	Modernização da Gestão	identificar os RPPS que adotaram melhores práticas de gestão previdenciária, tem por base nas informações relativas à obtenção de certificação institucional no âmbito do Pró-Gestão RPPS.
Situação Financeira	Suficiência Financeira	avaliar o grau de cobertura das despesas do RPPS pelas receitas do regime e corresponderá à razão do valor anual de receitas pelo valor anual de despesas previdenciárias.

INDICADOR PARCIAL	INDICADOR COMPONENTE	OBJETIVO
	Acumulação de Recursos	avaliar a capacidade do RPPS de acumular recursos para o pagamento dos benefícios previdenciários e corresponde à razão do acréscimo ou decréscimo anual das aplicações de recursos pelo total de despesas previdenciárias do ano.
Situação Atuarial	Cobertura dos Compromissos Previdenciários	avaliar a solvência do plano de benefícios e corresponderá à razão dos valores das provisões matemáticas previdenciárias pelos das aplicações financeiras e disponibilidades do RPPS.

Fonte: Relatório ISP-RPPS 2023 (MPS, 2023)

A classificação final atribuída pelo ISP-RPPS aos regimes é realizada através da análise das notas de cada indicador parcial, resultando em notas 'A', 'B' ou 'C'. Esse sistema de classificação permite uma comparação entre os RPPS de mesmo porte ou maturidade, oferecendo uma visão clara e objetiva da situação de cada regime no cenário nacional (Chavarry et al., 2019; Giovanini et al., 2023; MPS, 2023).

2.3 Métodos

Este estudo adotou uma abordagem de métodos mistos, combinando técnicas qualitativas e quantitativas para uma investigação mais profunda e holística. A escolha dessa abordagem metodológica foi embasada pela literatura que enfatiza a importância da triangulação de dados para fortalecer a validade dos resultados encontrados (Creswell & Creswell, 2018; Creswell & Plano Clark, 2017; Mele & Belardinelli, 2018). Essa combinação permitiu captar tanto a riqueza contextual, proporcionada pela análise qualitativa, quanto a generalidade e precisão que a vertente quantitativa oferece.

A pesquisa foi guiada por duas questões centrais que orientaram todo o processo investigativo: Quais lógicas institucionais influenciam as práticas de fiscalização nos Tribunais de Contas? E, de que maneira as práticas de fiscalização refletem na situação previdenciária dos RPPS, evidenciada por meio do Índice de Situação Previdenciária (ISP-RPPS)?

A abordagem qualitativa é amplamente reconhecida por sua eficácia ao explorar as complexidades das lógicas institucionais (Lino, 2019; Lino & Aquino, 2020a, 2020b; Reay & Jones, 2016; Reichborn-Kjennerud, 2014; Rossoni et al., 2020; Silva & Rossoni, 2022). Neste estudo, a pesquisa qualitativa foi utilizada para investigar os pressupostos e valores que orientam as ações e decisões nos Tribunais de Contas (Lino, 2019; Lino & Aquino, 2020a).

Os dados foram coletados principalmente através da análise de documentos institucionais que refletiam as práticas e normas vigentes. Este método permitiu a identificação de padrões e a compreensão das influências das lógicas sobre as práticas de fiscalização, empregando a técnica de dedução de padrões conforme descrito por Reay e Jones (2016).

Através da contagem de ocorrências e coocorrências de temas e termos nos relatórios de auditoria em RPPS, que reforçam a relevância das estruturas vocabulares na identificação de padrões culturais institucionais (Reay & Jones, 2016; Rossoni et al., 2020), a análise revelou como as lógicas institucionais se manifestam nas práticas fiscalizatórias.

Simultaneamente, a pesquisa quantitativa focou nos métodos e procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas na supervisão dos RPPS. Através da análise de dados coletados em questionários aplicados aos auditores de controle externo responsáveis pela fiscalização previdenciária e dos dados disponíveis relativos ao ISP-RPPS (Alves et al., 2021; Junior et al., 2021; Sá-Silva et al., 2009), possibilitando uma avaliação mais objetiva e generalizável das práticas de auditoria, complementando os insights qualitativos e oferecendo uma visão mais completa das dinâmicas investigadas.

Como descrito no referencial teórico, no âmbito dos Tribunais de Contas brasileiros, Lino (2019) e Lino e Aquino (2020a, 2020b) identificam duas lógicas principais: a lógica elite-patrimonialista e a lógica técnico-profissional. Já no contexto da pesquisa internacional, Reichborn-Kjennerud (2014) apresenta três lógicas institucionais pertinentes às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), a *state law logic*, a *professional logic* e a *managerial logic*, enquanto Grossi et al. (2023) identificam a *bureaucratic logic*, *managerial logic* e a *public value logic*. Neste estudo, focamos nossas análises nas lógicas destacadas por Grossi et al. (2023) e Reichborn-Kjennerud (2014), a partir das quais foram desenvolvidas 4 lógicas institucionais, conforme Tabela 3, abaixo, por estarem mais correlacionadas com o tema da fiscalização, enquanto as lógicas desenvolvidas por Lino (2019) estão mais voltadas para a organização e independência dos Tribunais de Contas.

Tabela 3 - Lógicas institucionais de fiscalização dos Tribunais de Contas

Lógica Institucional	Tipo de Auditoria Dominante	Direcionamento dos Auditores	Foco da Auditoria
Lógica Patrimonial	Auditorias financeiras	cumprimento de normas contábeis, fiscais, financeiras e orçamentárias	nos registros contábeis, demonstrações financeiras, cumprimento de índices e limites legais e orçamentários, definição de inconformidades e penalização dos gestores
Lógica Burocrática	Auditorias de conformidade	cumprimento da lei pelos órgãos públicos e transparência das informações	em insumos, conformidade com leis e regulamentos e responsabilização dos gestores públicos
Lógica Gerencial	Auditoria de desempenho	a eficiência e eficácia da gestão e dos programas	Medir o desempenho das políticas públicas e programas quanto a eficiência, eficácia, economia e efetividade (4Es)

Lógica de Valor Público	Auditorias orientadas para o valor público (Avaliação de Políticas Públicas)	melhorar a prestação de serviços públicos e atender às necessidades dos cidadãos	Avaliar as políticas e ações públicas em termos de seu valor para a sociedade e o meio ambiente
-------------------------	--	--	---

Fonte: Elaboração do autor

A Lógica Patrimonial foca no cumprimento das normas contábeis, fiscais, financeiras e orçamentárias. Esta abordagem reflete os valores da administração clássica, caracterizada pelo controle patrimonial e pela gestão dos recursos públicos. Os auditores, atuando como "contadores públicos", concentram-se em auditorias financeiras e análises de prestação de contas, assegurando que as movimentações de recursos sejam devidamente registradas do ponto de vista contábil, fiscal, financeiro e orçamentário. O foco principal é avaliar a documentação encaminhada e os registros contábeis e demonstrações financeiras, garantindo o correto registro das movimentações patrimoniais e financeiras, sem necessariamente considerar o desempenho da gestão ou a qualidade da aplicação dos recursos.

A Lógica Burocrática é baseada no cumprimento estrito das normas e regulamentos, destacando a transparência, a igualdade e a adesão ao Estado de Direito. Representando os valores da burocracia clássica, esta lógica é caracterizada pela aplicação normativa estrita baseada na racionalidade. Os auditores, agindo como "juízes", se concentram em auditorias de conformidade, verificando se as leis e regulamentos são seguidos pelos órgãos públicos e assegurando a transparência das informações. O trabalho é direcionado para avaliar a conformidade com leis e regulamentos, garantindo que as políticas e orçamentos sejam implementados conforme os procedimentos estabelecidos, sem necessariamente avaliar o desempenho da gestão pública.

A Lógica Gerencial adota uma abordagem empreendedora para a gestão pública, tratando os cidadãos como clientes. Inspirada no setor privado, esta lógica prioriza a eficiência, eficácia, economia e efetividade (4Es), indo além do mero cumprimento de regras para avaliar o desempenho e os resultados. Os auditores, atuando como "consultores de gestão", focam em auditorias de desempenho, analisando a eficiência e eficácia das ações públicas, bem como a adequação do desenho e implementação das políticas. O objetivo é medir o desempenho das políticas públicas e programas em termos de resultados, eficiência e impacto, verificando se os objetivos estabelecidos estão sendo alcançados.

A Lógica de Valor Público centra-se nos valores públicos e democráticos, considerando cidadãos, empresas e organizações sem fins lucrativos como participantes ativos na concepção e execução de políticas públicas. Esta lógica enfatiza o interesse público e a prestação de serviços de qualidade. Os auditores, atuando como "pesquisadores", buscam novas informações que possam aprimorar a prestação de serviços públicos e atender às necessidades dos cidadãos.

O foco é avaliar as políticas e ações públicas em termos de seu valor para a sociedade, levando em conta não apenas a eficiência econômica, mas também os impactos sociais e ambientais.

Neste estudo, esses modelos serão examinados por meio da análise de relatórios de auditoria, assim como da aplicação de questionários com os atores-chave envolvidos, podendo confirmá-los ou desenvolver novos modelos (Alves et al., 2021; Junior et al., 2021; Sá-Silva et al., 2009). Como o foco está nos métodos e procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas na supervisão dos RPPS, as análises concentraram-se no diagnóstico das lógicas patrimonial, burocrática e gerencial, visto que a lógica de valor público é mais voltada para auditorias de políticas públicas de entrega direta à sociedade, como as das áreas de educação, saúde e assistência social.

Segundo Reay e Jones (2016), a literatura revela que, apesar da vasta gama de pesquisas sobre lógicas, pouco se discute a respeito dos métodos para identificá-las, descrevê-las e medi-las. Os autores (2016) destacam três técnicas predominantes, cada qual com sua peculiaridade epistemológica e ontológica, para investigar lógicas: (1) dedução de padrões, (2) composição de padrões e (3) indução de padrões. Nessa concepção, o termo “padrão” refere-se a um agrupamento reconhecível de símbolos, crenças manifestas em discursos (sejam eles verbais, visuais ou escritos), e normas observadas em comportamentos e práticas materiais vinculadas a lógicas institucionais.

Baseando-se na taxonomia proposta por Vergara (2016), quanto ao aspecto dos fins, essa pesquisa se mostra exploratória, dado que o campo de estudo, especialmente quando se trata dos efeitos das lógicas institucionais em Tribunais de Contas em seus jurisdicionados, ainda é pouco explorado na literatura atual. Além disso, a pesquisa possui uma característica descritiva, uma vez que procura elucidar a maneira pela qual os métodos de estruturação e fiscalização adotados pelos TCs ao auditar os RPPS têm reflexo nos indicadores de sua situação previdenciária.

No que tange aos meios de investigação, a pesquisa tem um embasamento bibliográfico, mergulhando nas literaturas que discorrem sobre as Lógicas Institucionais, a supervisão dos Tribunais de Contas, a sustentabilidade dos RPPS, entre outros temas correlatos. Há também um foco documental, pois são analisados relatórios de auditorias em RPPS. Para complementar, a investigação se estende ao campo, com a aplicação de questionários direcionados a todos os TCs no Brasil que realizam auditorias em RPPS municipais.

O escopo deste estudo abrange todos os RPPS de municípios de pequeno porte no Brasil, bem como os 26 Tribunais de Contas que os auditam. Os questionários e as solicitações de acesso aos relatórios de auditoria deste estudo foram encaminhados a 23 Tribunais de Contas

Estaduais (TCEs) e 3 Tribunais de Contas específicos para contas municipais (TCMs). Vale ressaltar que foram excluídos o TCU, TCDF e os TCEs da Bahia, Goiás e Pará, visto que sua jurisdição não abrange contas municipais, bem como os 2 Tribunais de Contas do Município, sendo estes nos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro, pois atuam sobre um único RPPS de grande porte, portanto fora do principal foco desta investigação.

A amostragem intencional foi empregada, dando prioridade a estados cujos Tribunais de Contas representem diferentes lógicas institucionais e graus de maturidade em suas práticas de auditoria. A amostragem intencional é um método de seleção não probabilístico, na qual os participantes são escolhidos de um subgrupo da população que detém características específicas que são consideradas representativas do universo de estudo e com os parâmetros e características que se quer estudar (Gil, 2009; Nagae, 2007).

Para a análise qualitativa dos dados, utilizou-se o software *KH Coder*, que permite uma organização eficaz dos temas emergentes e técnicas de análise de conteúdo (Silva & Rossoni, 2022), seguindo uma abordagem de codificação temática, onde os dados serão fragmentados em temas ou categorias (Strauss & Corbin, 2008). Já a análise quantitativa foi efetuada com o software *SPSS*, englobando técnicas descritivas e comparação de médias (Field, 2009; Moore et al., 2018; Pallant, 2020).

Este estudo adotou uma abordagem sequencial explanatória de métodos mistos (Creswell & Plano Clark, 2017; Mele & Belardinelli, 2018). Inicialmente, os dados qualitativos foram coletados e analisados, seguidos pela coleta e análise de dados quantitativos. O objetivo desta sequência é usar os resultados qualitativos para informar e orientar a fase quantitativa (Creswell & Creswell, 2018; Strauss & Corbin, 2008).

Após captura das lógicas institucionais utilizando o framework proposto por Reay e Jones (2016), por meio da técnica de dedução de padrões, bem como das possíveis relações entre a lógica dominante e determinados modelos de fiscalização adotados pelas cortes de contas, esse estudo buscará definir se estas lógicas e seus respectivos modelos se relacionam com a situação previdenciária dos RPPS. Para este objetivo, foram exploradas as bases de dados do ISP-RPPS 2023 disponíveis no portal do Ministério da Previdência Social, utilizando estatísticas descritivas e comparação de médias por meio do software *SPSS* (Field, 2009; Pallant, 2020).

Isso permitirá estabelecer a relação entre as práticas de fiscalização dos TCs, influenciadas por suas lógicas institucionais (variáveis independentes), e a situação previdenciária dos RPPS municipais de pequeno porte sob a jurisdição desses tribunais (variável dependente).

2.4 Resultados e Discussão

Foram encaminhados questionários a auditores de controle externo e solicitados relatórios de auditoria por meio de pedidos de acesso à informação no órgão de ouvidoria dos 26 Tribunais de Contas definidos, conforme critérios estabelecidos acima. Após resposta, foram definidos os Tribunais excluídos da pesquisa, conforme a Tabela 4, abaixo:

Tabela 4 - Tribunais excluídos da pesquisa

Motivo	Tribunais de Contas
Não fiscaliza municípios	TCU, TCDF, TCE-BA, TCE-PA e TCE-GO
Não fiscaliza municípios de pequeno porte	TCM-SP e TCM-RJ
Não respondeu ao questionário	TCE-MT e TCE-SE
Não realiza análises específicas em RPPS	TCE-AL e TCE-AP
Não possui RPPS de pequeno porte com dados completos no ISP-RPPS 2023	TCE-AC e TCE-RR

Fonte: Elaboração do autor

A análise dos questionários e das respostas encaminhadas pelas ouvidorias dos Tribunais revelou pelo menos três comportamentos com relação à forma e tipo de fiscalização exercida sobre os RPPS, bem como a informação de que alguns TCs não realizam fiscalização específica para estes jurisdicionados. A Tabela 5 abaixo, apresenta o agrupamento:

Tabela 5 - Formas de fiscalização dos TCs em RPPS

Forma de Fiscalização em RPPS	Tribunais de Contas
Apenas prestação de contas.	TCM-BA, TCE-ES, TCM-GO, TCM-PA, TCE-PB, TCE-PI e TCE-SP
Prestação de contas, auditorias e inspeções	TCE-AM, TCE-CE, TCE-MA, TCE-MS, TCE-MG, TCE-PR, TCE-RJ, TCE-RS, TCE-RO e TCE-TO
Apenas auditorias e inspeções	TCE-PE, TCE-SC E TCE-RN

Fonte: Elaboração do autor

Conforme demonstrado acima, os Tribunais de Contas de Alagoas e Amapá não realizam fiscalizações específicas, desta forma, não foi possível realizar as análises para definir a lógica dominante, diante da ausência de objeto de estudo.

A partir dessa primeira divisão, foi definido o primeiro grupo, composto pelos tribunais que não realizam auditoria, mas apenas analisam as prestações de contas periódicas dos RPPS (TCE-AC, TCM-BA, TCE-ES, TCM-GO, TCM-PA, TCE-PB, TCE-PI, TCE-SP e TCE-RR). Conforme definição das lógicas elaboradas a partir dos estudos de Grossi et al. (2023) e Reichborn-Kjennerud (2014), apresentadas na metodologia, fiscalizações realizadas por meio de prestação de contas são características de uma Lógica Patrimonial, na qual os auditores focam na análise da documentação encaminhada e dos registros contábeis e demonstrações

financeiras, avaliando o correto registro das movimentações patrimoniais e financeiras, sem necessariamente considerar o desempenho da gestão ou a qualidade da aplicação dos recursos.

Iniciando a análise de conteúdo dos relatórios de auditoria, como primeira etapa da análise foi necessário definir os termos que codificariam cada tipo de lógica institucional, de forma a orientar as análises do *KH Coder*. A Tabela 6 apresenta exemplos dos códigos para identificação do discurso de cada Lógica Institucional:

Tabela 6 - Exemplos de Códigos definidos para cada lógica institucional

Lógica	Patrimonial	Burocrática	Gerencial
Exemplos dos Códigos	Registr	Portaria	Funcionamento
	Orçamentári	Lei	Gestão
	Demonstrações Contábeis	Norma	Resultado
	Receita	De Acordo	Qualidade
	Despesa	Conforme	Economicidade
	Balanço	Legislação	Efetividade
	Contábil	CRP	Eficiência
	Execução	Transparência	Eficiente
	MCASP	Legal	Viabilidade
	Prestação de Contas	Regular	Adequado
	Lançamento	Controle	Inadequado
	Plano de Contas	Prazo	Eficácia
	Provisão	Premissa	Eficaz

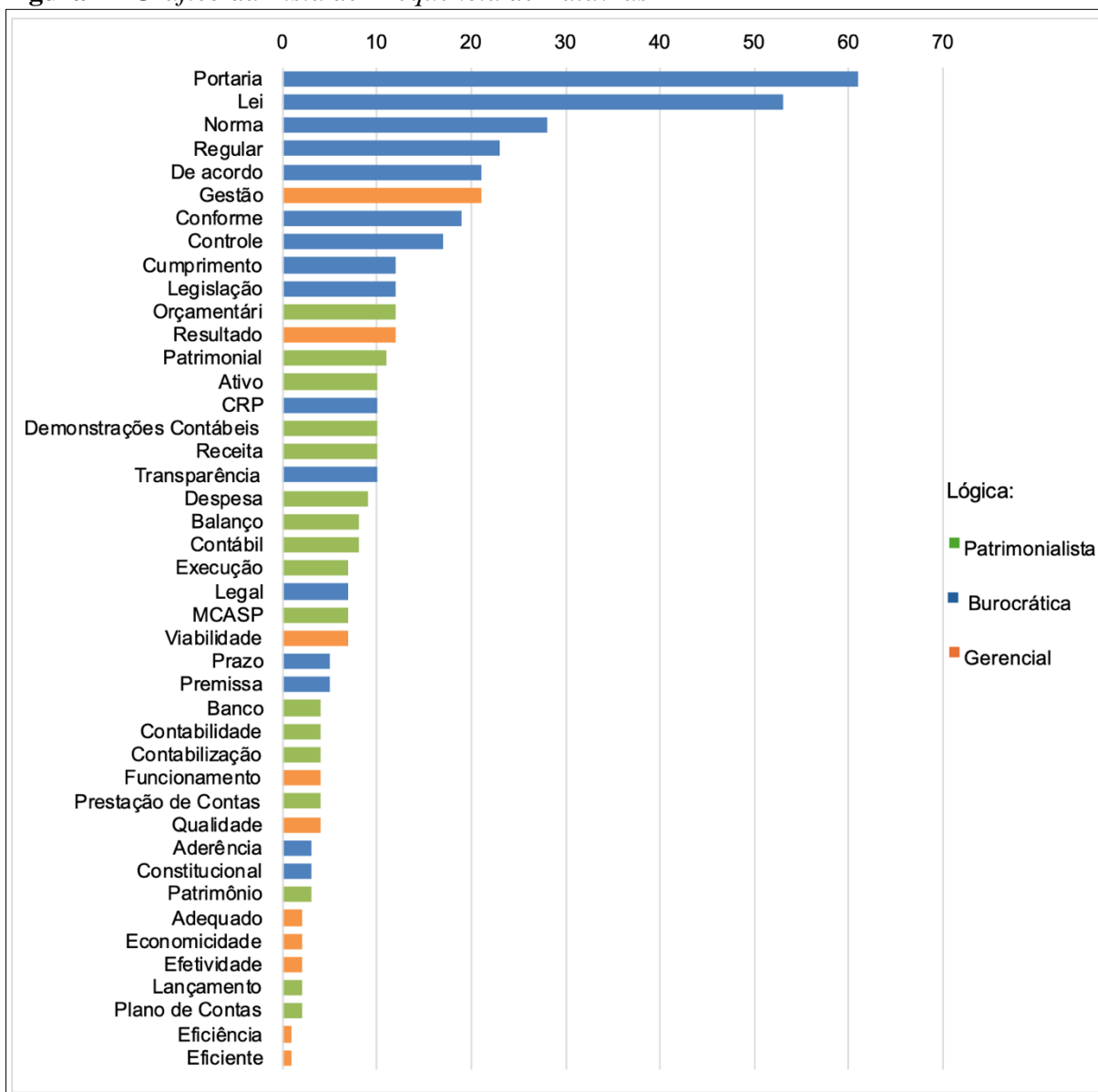
Fonte: Elaboração do autor

Na sequência, foi realizada a extração e codificação dos textos dos relatórios de auditoria coletados. Para análise de conteúdo foram utilizados os textos das questões, dos achados e das conclusões de auditoria, visto que condensam os objetos de investigação, a situação encontrada e o resultado das análises dos auditores.

Da análise do conteúdo fornecido, verificou-se que nos últimos 5 anos, não foi registrado por nenhum Tribunal de Contas a realização de auditoria operacional em RPPS municipais. Todos os Relatórios Técnicos fornecidos TCs tratavam de relatórios de auditorias de conformidade/regularidade, inspeções, monitoramentos, levantamentos e prestações de contas de RPPS.

Os textos extraídos, codificados para identificação dos Tribunais por meio das Tags de cabeçalho (<H1>), foram submetidos ao cruzamento com o arquivo contendo as codificações exemplificadas na Tabela 6, acima. Como primeira análise, foi solicitado do *KH Coder* a Lista de Frequência de Palavras (*Word Frequency List*), contendo as 40 palavras que apresentavam maior frequência percentual nos textos, o que resultou no gráfico de frequência apresentado na Figura 1, abaixo:

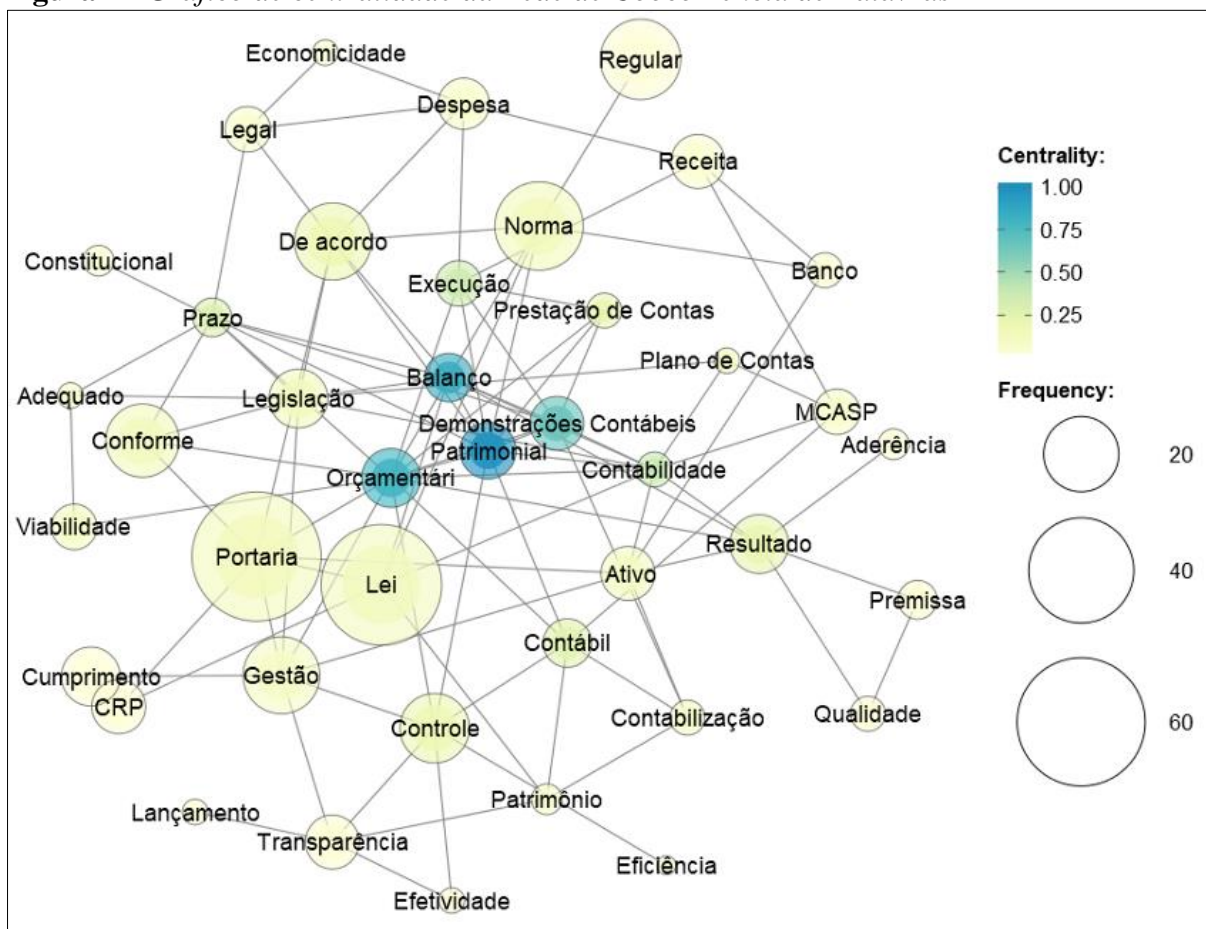
Figura 1 - Gráfico da Lista de Frequência de Palavras



Fonte: Elaboração do autor a partir de dados extraídos do software *KH Coder*

Neste primeiro produto, já é possível verificar a predominância de termos ligados às análises de cunho burocrático (voltados à conformidade legal e normativa) e patrimonial (voltados ao cumprimento dos princípios e normas contábeis) em relação às análises gerenciais (voltadas ao resultado, eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos processos de gestão). A figura 2, abaixo, extraída por meio da Rede de Coocorrência de Palavras (*Co-Occurrence Networks of Words*), reforça essa predominância:

Figura 2 - Gráfico de centralidade da Rede de Coocorrência de Palavras



Fonte: Elaboração do autor a utilizando o software *KH Coder*

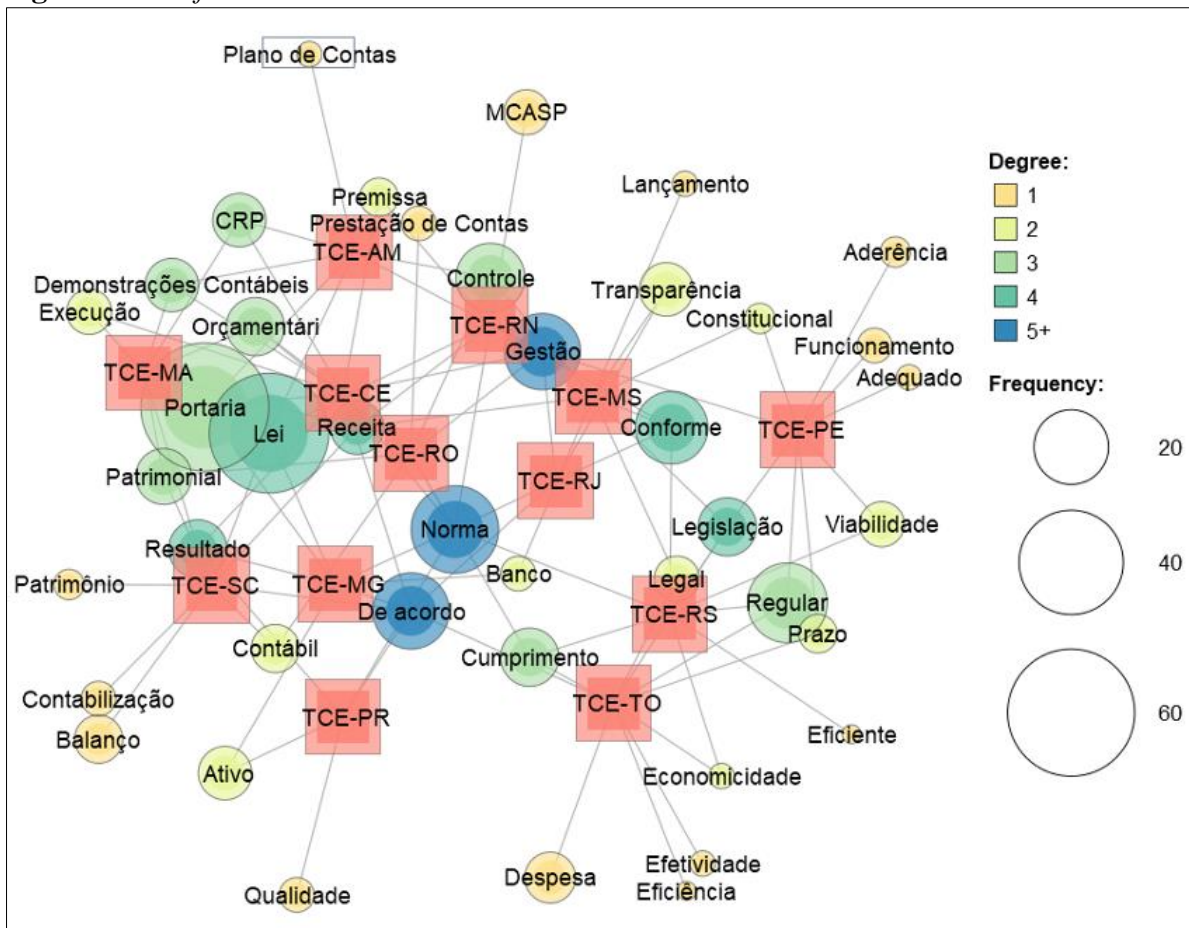
A Figura 2, demonstra de forma mais clara que os termos mais relacionados à Lógica Gerencial ainda ocupam pouquíssimo espaço e protagonismo no Tribunais de Contas, quando o assunto é auditoria em RPPS. No mapa, pode-se ver que os termos Eficiência, Efetividade, Qualidade, Economicidade, entre outros ocupam a periferia do mapa, mostrando sua dispersão em meio aos demais temas. Da mesma forma, o tamanho reduzido dos globos demonstra que a frequência percentual dessas palavras é muito inferior, se comparada, por exemplo, à frequência das palavras relativas à Lógica Burocrática, que apresenta as maiores frequências.

Dessa figura ainda, é possível verificar que apesar predominância da Lógica Burocrática, os temas que ocupam as posições com maior índice de centralidade (conexões/coocorrências com os termos pesquisados) estão ligados à Lógica Patrimonial, demonstrando a força que esta lógica ainda representa no modelo de atuação das cortes de contas brasileiras.

Ao realizar a Rede de Coocorrência de Palavras utilizando o cruzamento entre as palavras e os Tribunais de Contas, utilizando não a centralidade, mas o Grau de Coocorrência

entre os termos nos e os textos extraídos de cada Relatório de Auditoria, o *KH Coder* oferece a Figura 3, abaixo:

Figura 3 - Gráfico de Grau de Coocorrência da Rede de Coocorrência de Palavras nos TCs



Fonte: Elaboração do autor a utilizando o software *KH Coder*

O Gráfico obtido apresenta alguns resultados visualmente explícitos, como a grande diferença no foco dado na auditoria do TCE-MA e do TCE-PE, em que o primeiro está completamente afastado de temas ligados lógica gerencial, e o segundo apresenta, dentre todos os Tribunais, a maior proximidade desses temas. Contudo, apesar do exemplo citado acima, não é possível visualizar claramente qual a lógica dominante e quais as lógicas concorrentes nos demais TCs.

Para visualizar com mais clareza onde as cortes se situam na concorrência entre as lógicas passou-se à análise clusterizada dos temas tratados em cada parágrafo extraído dos Relatórios de Auditoria. A tabulação cruzada (*Crosstab*) das lógicas pesquisadas e em relação aos temas de cada parágrafo é apresentada na Tabela 7 e representada pelo Mapa de Calor (*Heatmap*), constante da Figura 4 abaixo. Importante explicar que a soma dos percentuais não se iguala a 100% devido à presença de parágrafos não ligados diretamente às análises específicas, como parágrafos introdutórios ou que apresentem informações complementares.

Tabela 7 - Crosstab: Frequência dos temas das Lógicas Institucionais

Tribunal de Contas	Lógica Institucional			Qtd de Parágrafos
	Patrimonial	Burocrática	Gerencial	
TCE-AM	8 (9.64%)	48 (57.83%)	2 (2.41%)	83
TCE-CE	2 (5.71%)	15 (42.86%)	4 (11.43%)	35
TCE-MA	20 (37.04%)	11 (20.37%)	4 (7.41%)	54
TCE-MG	16 (14.04%)	48 (42.11%)	8 (7.02%)	114
TCE-MS	3 (11.11%)	11 (40.74%)	0 (0.00%)	27
TCE-PE	10 (10.87%)	28 (30.43%)	20 (21.74%)	92
TCE-PR	2 (4.26%)	8 (17.02%)	6 (12.77%)	47
TCE-RJ	2 (4.08%)	17 (34.69%)	6 (12.24%)	49
TCE-RN	17 (14.66%)	37 (31.90%)	7 (6.03%)	116
TCE-RO	8 (17.39%)	18 (39.13%)	2 (4.35%)	46
TCE-RS	5 (9.80%)	21 (41.18%)	5 (9.80%)	51
TCE-SC	7 (22.58%)	14 (45.16%)	0 (0.00%)	31
TCE-TO	4 (9.52%)	16 (38.10%)	3 (7.14%)	42
Total	104 (13.21%)	292 (37.10%)	67 (8.51%)	787

Fonte: Elaboração do autor

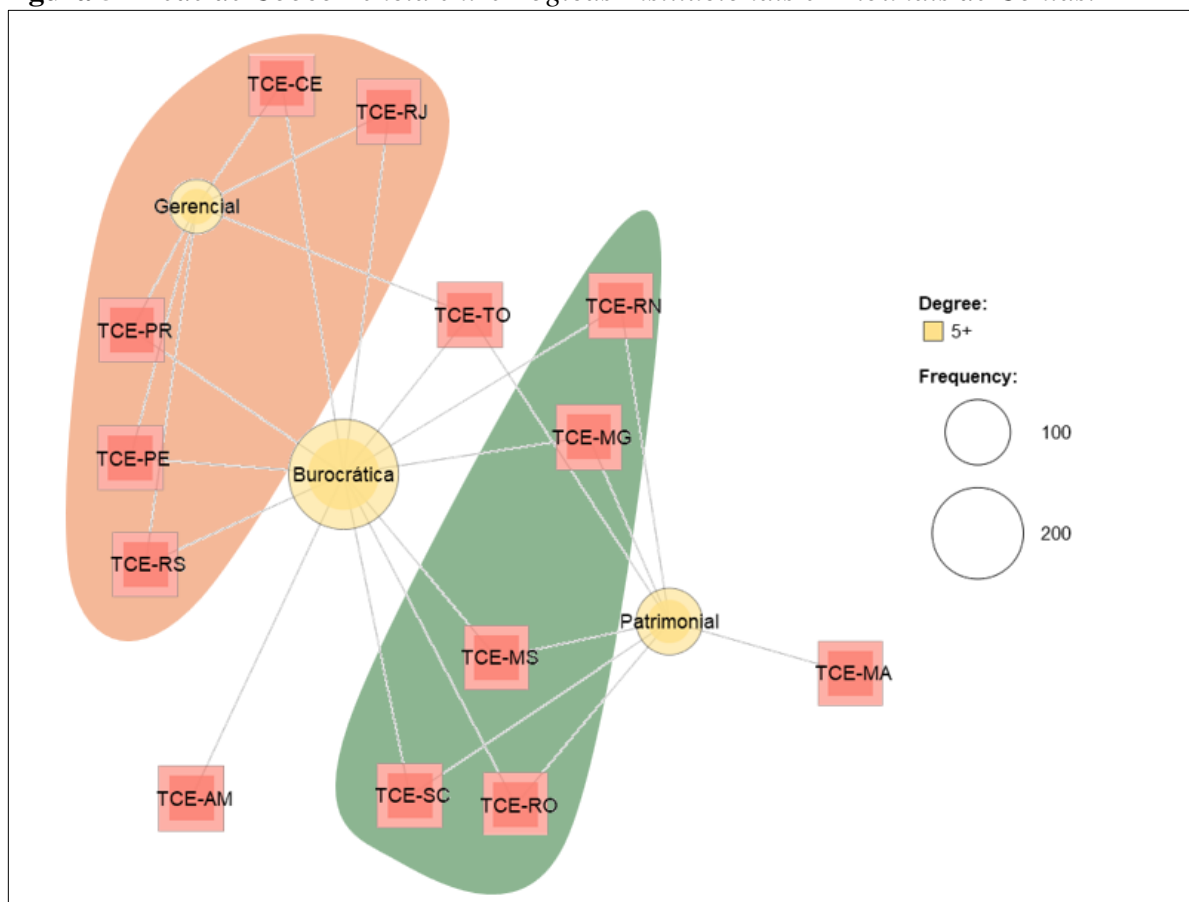
Figura 4 - Heatmap: Frequência dos temas das Lógicas Institucionais



Fonte: Elaboração do autor a utilizando o software *KH Coder*

Utilizando está análise clusterizada, foi extraída do *KH Coder* a Rede de Coocorrência de Códigos (*Co-Occurrence Network of Codes*), demonstrando a relação entre as lógicas institucionais (clusters) e os Tribunais de Contas, gerando o Gráfico apresentado na Figura 5:

Figura 5 - Rede de Coocorrência entre Lógicas Institucionais e Tribunais de Contas.



Fonte: Elaboração do autor a utilizando o software *KH Coder*

A partir da análise deste gráfico, foi possível identificar mais claramente as lógicas institucionais com maior influência nas auditorias de conformidade executadas pelos 13 TCs cujos relatórios de auditoria foram analisados nessa etapa do estudo. A área laranja representa os Tribunais cujo relatório apresentava predominância da Lógica Burocrática, com relevante influência de temas da Lógica Gerencial, já a área verde representa aqueles cujo relatório se mostra predominantemente definido pela Lógica Burocrática, contudo, com forte influência de temas da Lógica Patrimonial.

O Tribunal de Contas do Maranhão, aparece como único cuja lógica dominante é a Lógica Patrimonial, e o Tribunal de Contas do Amazonas não apresenta influência relevante de outras lógicas que não a Lógica Burocrática. Por fim, o Tribunal de Contas de Tocantins apresenta características das 3 lógicas institucionais, ainda que com maior proximidade da Lógica Burocrática, não sendo, portanto, classificado nos grupos mencionados acima.

A partir destas análises, foram definidos os 3 grupos de Tribunais de Contas, conforme Tabela 8, abaixo, definidos para as análises estatísticas realizadas no SPSS, que buscou estabelecer a correlação entre as lógicas institucionais dominantes e o desempenho dos RPPS de municípios classificados como de pequeno porte pelo ISP-RPPS.

Tabela 8 - Classificação dos TCs de acordo com as lógicas institucionais dominantes na fiscalização de RPPS

Grupo		
Lógicas Institucionais	Tipo de Fiscalização	Tribunais de Contas
Patrimonial	Fiscalização de Prestação de Contas Anuais e Periódicas	TCM-BA, TCE-ES, TCM-GO, TCM-PA, TCE-PB, TCE-PI e TCE-SP
Burocrática e Patrimonial	Auditoria de Conformidade com influência patrimonial/financeira	TCE-MG, TCE-MS, TCE-RN, TCE-RO e TCE-SC
Burocrática e Gerencial	Auditoria de Conformidade com influência operacional/de desempenho	TCE-CE, TCE-PE, TCE-PR, TCE-RJ e TCE-RS

Fonte: Elaboração do autor

O ISP-RPPS classifica como de pequeno porte os RPPS cujas quantidades de segurados e beneficiários ficaram abaixo da mediana de todos os valores das quantidades de segurados e beneficiários dos RPPS do País. No ISP-RPPS de 2023, 1047 regimes próprios municipais foram classificados nesse grupo.

Para esta análise, foi realizada a comparação de médias entre as notas obtidas nos indicadores internos de Gestão e Transparência, Situação Financeira e Situação Atuarial, que compõem o Índice de Situação Previdenciária dos estados selecionados, conforme Tabela 8, e a Lógica Dominante nos Tribunais de Contas respectivos.

Na primeira análise, vide Tabela 9, verificou-se o quantitativo bruto e percentual de cada nota obtida nos indicadores internos e no ISP-RPPS, para os RPPS jurisdicionados a todos os TCs classificados em cada grupo de lógicas institucionais dominantes, visto que as notas atribuídas no ISP-RPPS são através de conceitos A, B, C e D.

Tabela 9 - Crosstab: Lógicas Institucionais Dominantes X ISP-RPPS

Lógicas Dominantes	CLASSIFICAÇÃO NO ISP-RPPS			
	A	B	C	D
Patrimonial	0 (0,0%)	41 (13,6%)	100 (33,1%)	161 (53,3%)
Burocrática e Patrimonial	3 (1,5%)	39 (18,9%)	63 (30,6%)	101 (49,0%)
Burocrática e Gerencial	1 (0,3%)	188 (47,6%)	119 (30,1%)	87 (22,0%)

Fonte: Elaboração do autor a partir de dados extraídos do software SPSS

Tendo em vista que o quantitativo de RPPS dos estados varia bastante, com estados com apenas 2 RPPS de pequeno porte (Pará) e outros com mais de 100 (Goiás e Minas Gerais) ou 200 (Rio Grande do Sul), a análise pelos percentuais de cada lógica oferece uma análise proporcional mais justa e generalizável. O valor percentual de cada conceito é dado por:

$$x\% = \left(\frac{\sum RPPS_{y|z}}{\sum RPPS_z} \right) \times 100$$

Sendo, x o valor percentual que se busca;

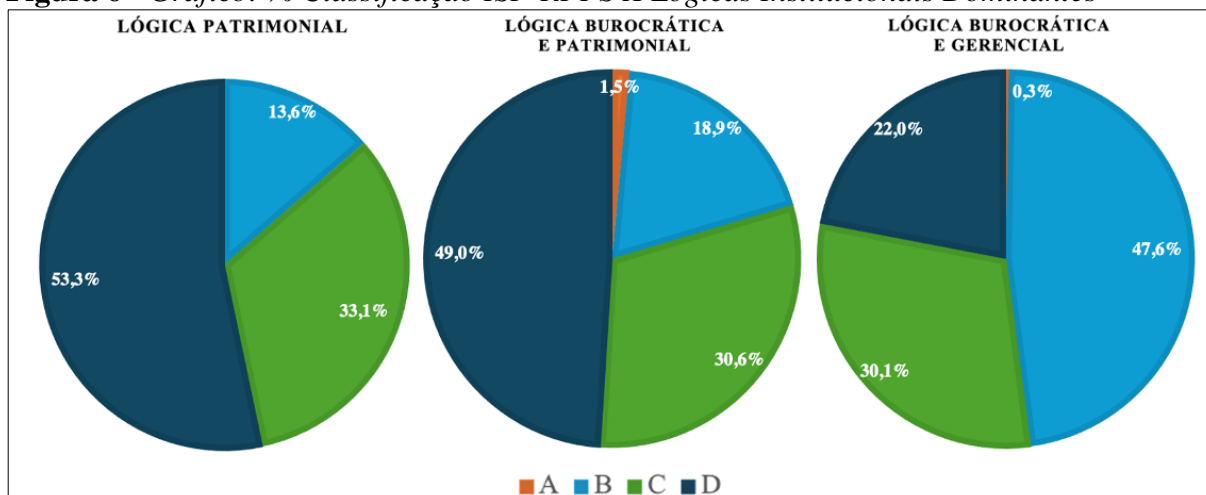
y o conceito obtido pelo RPPS na classificação do ISP-RPPS 2023, $y = \{A, B, C, D\}$;

z a lógica institucional dominante nos Tribunais de Contas dos estados nos quais o RPPS está localizado, $z = \{\text{Patrimonial, Burocrática e Patrimonial, Burocrática e Gerencial}\}$;

y/z o conceito obtido y dada a lógica institucional z .

Levando em consideração o cálculo acima, utilizando os valores percentuais constantes da Tabela 9, foi elaborado o gráfico de setores abaixo, que apresenta as diferenças percentuais nos conceitos obtidos pelos RPPS submetidos à fiscalização dos TCs das 3 lógicas institucionais definidas.

Figura 6 - Gráfico: % Classificação ISP-RPPS X Lógicas Institucionais Dominantes



Fonte: Elaboração do autor a partir de dados extraídos do software SPSS

A análise da Figura 6, demonstra que os RPPS sob a jurisdição de Tribunais de Contas que atuam sob uma lógica puramente patrimonial, por meio de análises apenas de prestações de contas periódicas, apresentam os piores conceitos no ISP-RPPS, sendo que 86,4% deles apresentaram conceitos inferiores (C e D) e apenas 13,6% obtiveram o conceito B, com nenhum representante no conceito A.

Os TCs que atuam sob a concorrência das lógicas burocrática e patrimonial, atuando com Auditorias de Conformidade, mas ainda muito vinculados à verificação de conceitos patrimoniais, obtiveram percentuais um pouco melhores, com 79,6% dos RPPS nos conceitos inferiores, e 20,4% nos conceitos superiores (A e B).

Finalizando essa primeira análise, os RPPS submetidos a auditorias de conformidade (lógica burocrática), influenciadas pela lógica gerencial, apresentaram percentuais bem mais promissores, com 47,9% obtendo conceitos superiores. Percentual esse, superior à soma dos outros dois grupos (34,1%).

Para a segunda análise realizada no ISP-RPPS, foram coletados os pontos médios dos tercis de cada Indicador Interno do ISP-RPPS (Gestão e Transparência, Situação Financeira e Situação Atuarial) e calculada a média desses indicadores, para cada grupo de Lógica Institucional. Já para o cálculo da pontuação do ISP-RPPS, foi tirada a média dos valores obtidos para os Indicadores Internos.

$$\mu_{ISP} = \left(\frac{\sum \mu_{II}}{3} \right)$$

Sendo, μ_{ISP} o ponto médio do ISP-RPPS;
 μ_{II} o ponto médio dos indicadores internos do ISP-RPPS (Indicador de Gestão e Transparência, Indicador de Situação Financeira e Indicador de Situação Atuarial).

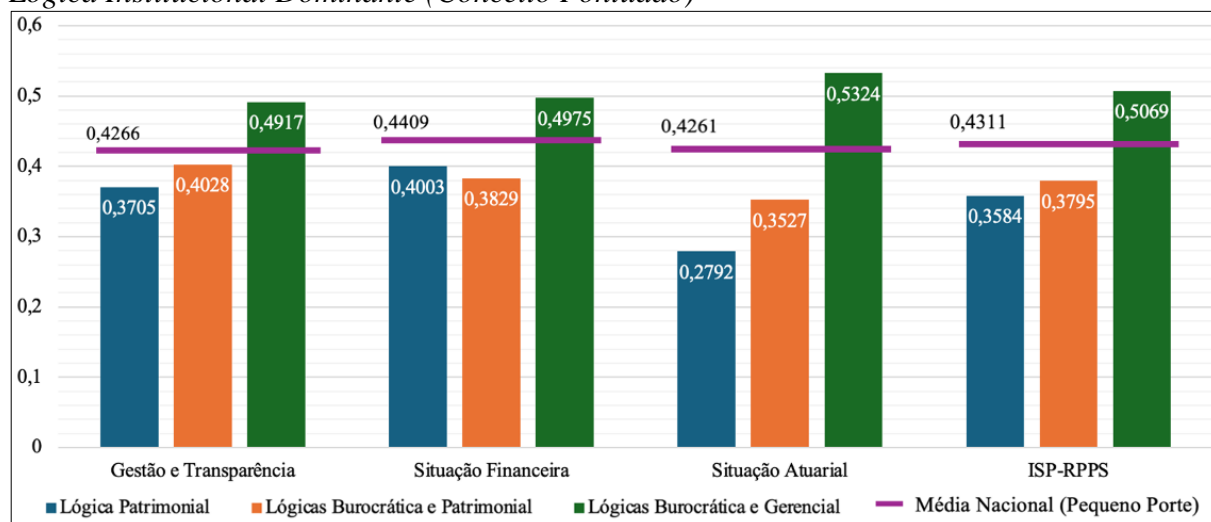
A Tabela 10, abaixo, apresenta os valores obtidos na comparação de médias extraída do software SPSS. Além dos valores apresentados pelo software, for acrescentada uma linha apresentando a média nacional obtida pelos RPPS de pequeno porte dos 23 estados onde ocorrem (Acre, Amapá e Roraima não apresentam RPPS de pequeno porte). Da Tabela 10 foi extraída a Figura 7, que apresenta didaticamente a comparação das médias obtidas e o valor da média nacional para regimes próprios de mesmo porte.

Tabela 10 - Médias dos Indicadores Internos e do ISP-RPPS por Lógica Institucional Dominante (Conceito Pontuado)

Lógicas Dominantes	Indicadores Internos do ISP-RPPS			ISP-RPPS
	Gestão e Transparência	Situação Financeira	Situação Atuarial	
Patrimonial	0,3815	0,3835	0,3102	0,3584
Burocrática e Patrimonial	0,4078	0,3730	0,3770	0,3859
Burocrática e Gerencial	0,4859	0,5287	0,5591	0,5246
Média Nacional (Pequeno Porte)	0,4266	0,4409	0,4261	0,4311

Fonte: Elaboração do autor a partir de dados extraídos do software SPSS

Figura 7 - Gráfico: Comparativo de Médias dos Indicadores Internos e do ISP-RPPS por Lógica Institucional Dominante (Conceito Pontuado)



Fonte: Elaboração do autor a partir de dados extraídos do software SPSS

Assim como na primeira, esta segunda análise também apresenta os RPPS submetidos à fiscalização de Tribunais de Contas cujas auditorias demonstram a concorrência entre as lógicas institucionais burocrática e gerencial com melhores resultados no ISP-RPPS 2023, do que aqueles que sofrem fiscalizações com predominância ou concorrência da lógica

patrimonial, sendo a única das 3 classificações que apresenta resultados superiores à média nacional dos RPPS de pequeno porte em todos os parâmetros analisados.

Comparando os dois grupos de Tribunais de Contas que realizam auditorias de conformidade (predominância de uma lógica burocrática), mas com influência (concorrência) das lógicas patrimonial e gerencial, verificamos que o segundo grupo apresenta resultados superiores nos indicadores de Gestão e Transparência (22,07%), Situação Financeira (29,93%) e Situação Atuarial (50,95%), bem como no ISP-RPPS (33,57%).

Comparando esse mesmo grupo (Lógicas Burocrática e Gerencial) com os RPPS que fiscalizam apenas prestações de contas (Lógica Patrimonial), o primeiro grupo apresenta resultados ainda mais significantes se comparado ao segundo, nos indicadores internos de Gestão e Transparência (32,71%) e Situação Atuarial (90,69%), bem como no ISP-RPPS (47,01%). Apenas no Indicador de Situação Financeira, o resultado apresentado pelos TCs de Lógica Burocrática e Gerencial foi inferior ao comparativo anterior, apresentando um resultado 24,28% maior do que os TCs de Lógica Patrimonial.

2.5 Conclusões e Recomendações

O objetivo principal deste estudo foi analisar a relação entre as lógicas institucionais dos Tribunais de Contas na fiscalização e a situação previdenciária dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) de pequeno porte, utilizando o ISP-RPPS como parâmetro de análise. O estudo buscou responder ao problema de pesquisa de como as lógicas institucionais dos Tribunais de Contas no âmbito de suas fiscalizações são refletidas na situação previdenciária dos regimes próprios de previdência social. Por meio de uma análise detalhada das lógicas patrimonial, burocrática, gerencial e de valor público, foi possível compreender as diversas nuances e implicações dessas abordagens na fiscalização e na gestão dos RPPS.

Os resultados indicaram que auditorias conduzidas sob a lógica patrimonial tendem a focar exclusivamente ou predominantemente na conformidade contábil e financeira, o que, embora garanta a legalidade e regularidade dos registros, não necessariamente promove melhoria na situação previdenciária dos RPPS. Em contrapartida, auditorias sob a lógica burocrática, com seu enfoque no cumprimento estrito de normas e regulamentos, também contribuem para uma fiscalização robusta e transparente, essencial para a *accountability* pública. Além disso, as auditorias sob a lógica gerencial, que priorizam a eficiência e a eficácia, mostraram-se mais eficazes em promover a sustentabilidade dos RPPS ao buscar melhorias na gestão e nos resultados dos fundos previdenciários levando os fundos a apresentarem uma melhor situação previdenciária, conforme resultados do ISP-RPPS.

A análise detalhada dos dados revela que os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) de pequeno porte fiscalizados por Tribunais de Contas que operam predominantemente sob uma lógica patrimonial, focando-se em análises de prestações de contas periódicas, apresentam os piores resultados no Índice de Situação Previdenciária (ISP-RPPS). Conforme ilustrado na Figura 6, 86,4% desses RPPS obtiveram conceitos inferiores (C e D) no ISP-RPPS, com apenas 13,6% atingindo o conceito B e nenhum alcançando o conceito A.

Por outro lado, Tribunais de Contas que incorporam a lógica burocrática em sua fiscalização, através de Auditorias de Conformidade, mas ainda mantêm uma forte ligação com a verificação patrimonial, mostram uma leve melhoria nos resultados. Nesse grupo, 79,6% dos RPPS estão nos conceitos inferiores, enquanto 20,5% estão nos conceitos superiores (A e B). No entanto, os melhores resultados são observados nos RPPS auditados sob a concorrência das lógicas burocrática e gerencial, onde 47,9% dos RPPS alcançaram conceitos superiores, indicando que a integração de práticas gerenciais às auditorias proporciona uma fiscalização mais eficaz.

Quando analisada a pontuação dos regimes próprios nos Indicadores Internos do ISP-RPPS, a diferença nos resultados foi ainda mais contundente, com os RPPS fiscalizados sob a lógica burocrática e gerencial apresentando resultados em média 34,1% superior aos fiscalizados sob as lógicas burocrática e patrimonial, e 49,2% superior aos fiscalizados apenas por meio de prestações de contas sob o enfoque exclusivamente patrimonialista.

No entanto, este estudo não está isento de limitações. Primeiramente, a análise se concentrou em RPPS de pequeno porte, o que pode não refletir completamente a realidade de RPPS de maior escala. Além disso, a pesquisa foi baseada em dados e documentos disponíveis, que podem não capturar todas as variáveis e contextos específicos de cada Tribunal de Contas. Outra limitação é a dependência das percepções dos auditores, que, embora essenciais, podem introduzir vieses pessoais nas avaliações.

Com base nos resultados, recomenda-se que os Tribunais de Contas adotem uma abordagem combinada de auditoria, integrando elementos das lógicas burocrática e gerencial. Essa combinação pode proporcionar uma fiscalização mais abrangente, que não só assegura a conformidade legal, mas também reflete uma melhor situação previdenciária dos RPPS. Recomenda-se também a capacitação contínua dos auditores para que possam aplicar as diversas modalidades e técnicas de auditoria de maneira integrada e eficaz.

Futuras pesquisas podem expandir o escopo deste estudo, incluindo uma análise mais abrangente que considere RPPS de diferentes portes e regiões. Além disso, estudos longitudinais que acompanhem os efeitos das mudanças nas práticas de auditoria ao longo do

tempo podem fornecer uma visão mais detalhada sobre o impacto das diferentes lógicas institucionais. Pesquisas comparativas entre diferentes estados ou países também podem oferecer insights valiosos sobre as melhores práticas na fiscalização de RPPS. Outra linha de pesquisa poderia examinar a eficácia de programas de capacitação para auditores na implementação de abordagens combinadas de auditoria.

Em resumo, este estudo contribuiu para a compreensão das lógicas institucionais na auditoria de RPPS e seus reflexos na sustentabilidade previdenciária. Embora não tenha sido possível esgotar todas as variáveis e contextos, os resultados fornecem uma base sólida para futuras pesquisas e práticas de auditoria, visando uma gestão previdenciária mais eficiente e sustentável.

3 PRODUTO TÉCNICO-TECNOLÓGICO: FRAMEWORK DE AUDITORIA OPERACIONAL EM RPPS

3.1 Introdução

A sustentabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) é vital para garantir a continuidade dos benefícios previdenciários aos servidores públicos (Giovanini et al., 2023; Kroth & Goularte, 2019; Louzano et al., 2019; Oliveira & Bueno, 2020; Silva & Santos, 2020). A fiscalização eficaz dos RPPS pode auxiliar a promover essa sustentabilidade (Fernandes & Sampaio, 2019; Silva & Diniz, 2021). Entretanto, as práticas de fiscalização podem variar devido às lógicas institucionais que orientam os Tribunais de Contas (Grossi et al. 2023; Lino, 2019; Lino & Aquino, 2020b; Luz et al., 2021; Reichborn-Kjennerud, 2014). Neste sentido, esse trabalho propõe um PTT, enquadrado como Processo/Tecnologia não patenteável, que apresenta um Framework de Auditoria Operacional em RPPS.

Tendo em vista que a auditoria operacional não é prática corriqueira na fiscalização dos RPPS, bem como a independência e autonomia de organização e de métodos e objetos de fiscalização, é possível vislumbrar a complexidade que surge da necessidade de compreender e consolidar as múltiplas práticas e desafios dos diferentes Tribunais de Contas. Neste sentido, o potencial inovador do PTT proposto reside na tentativa de inovar, homogeneizar e otimizar a abordagem de fiscalização dos RPPS no território nacional. Quanto à aplicabilidade, o padrão será pensado para ser não apenas teórico, mas eminentemente prático, conduzindo a uma fiscalização mais objetiva e uniforme. Dessa forma, o objetivo do PTT é aperfeiçoar a fiscalização dos RPPS, inovando quanto ao tipo de auditoria e consolidando as boas práticas de fiscalização dos Tribunais de Contas pesquisados, em vista de promover a boa gestão e a sustentabilidade dos RPPS.

Na primeira etapa deste projeto, o propósito foi identificar as adversidades organizacionais existentes na fiscalização dos RPPS por diferentes Tribunais de Contas, fundamentado em base teórico-empírica por meio de uma pesquisa-ação. A pesquisa-ação é uma abordagem de investigação social que combina ação e reflexão na busca pela resolução de problemas concretos, envolvendo de forma participativa os pesquisadores e os sujeitos diretamente ligados à situação investigada (Koerich et al., 2009; Thiollent, 2022; Tripp, 2005).

Esta metodologia se fundamenta na identificação e compreensão de desafios em um contexto social ou institucional específico, seguindo um ciclo de planejamento, coleta e análise de dados, identificação de necessidades de mudança e implementação de soluções. Em seu núcleo, visa aliar pesquisa e ação de maneira simultânea, integrando a teoria e a prática (Koerich

et al., 2009; Thiollent, 2022). Dentro do amplo espectro da investigação-ação, a pesquisa-ação destaca-se por sua ênfase na cooperação e participação ativa dos envolvidos, guiando-se pela melhoria contínua e aprendizado mútuo entre prática e investigação (Tripp, 2005).

Para atingir este objetivo, foram empregados métodos diversificados. Inicialmente, foi feita uma análise dos relatórios de fiscalização dos RPPS dos últimos cinco anos. Em seguida, foram aplicados questionários aos auditores de controles externo dos Tribunais de Contas, proporcionando uma visão aprofundada e subjetiva das práticas e desafios. Como resultado, foi possível discernir as lógicas institucionais dominantes nos Tribunais de Contas e estabelecer uma correlação entre estas lógicas e a forma de fiscalização dos RPPS.

Vencida essa etapa, esse PTT propõe uma intervenção fundamentada em evidências teórico-empíricas para otimizar a fiscalização dos RPPS. Para alcançar esse objetivo, foram realizadas a revisão bibliográfica aprofundada sobre as melhores práticas de fiscalização e submissão de papéis de trabalho e roteiros há quatro juízes, especialistas em gestão de RPPS, previdência, investimentos e atuária, a fim de garantir uma proposta coesa e eficaz, garantindo a integração de diversos pontos de vista. Como resultado, esta pesquisa apresenta uma proposição de um Framework de Auditoria Operacional em RPPS, respaldado por evidências teórico-empíricas e que se alinhe com a lógica institucional identificada como a mais alinhada com a eficácia das auditorias e a promoção de uma melhor gestão e sustentabilidade dos RPPS.

3.2 Descrição geral do Framework de Auditoria Operacional em RPPS

3.2.1 Introdução

Este Produto Técnico-Tecnológico (PTT) apresenta um Framework de Auditoria Operacional especificamente projetado para os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), proporcionando um guia estruturado que abrange os procedimentos básicos de planejamento, execução, relatório e monitoramento das auditorias. Importante salientar que este documento não se propõe a substituir ou replicar os manuais completos de auditoria operacional existentes, mas oferecer uma adaptação desses procedimentos ao contexto específico dos RPPS, concentrando-se nas peculiaridades e desafios deste setor.

O desenvolvimento deste Framework é fundamentado tanto em normas nacionais quanto internacionais de auditoria operacional. As diretrizes do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU), das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP 300 e NBASP 3000), assim como as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 300 e ISSAI 3000), servem como pilares para a construção dos procedimentos propostos. Estas normas foram selecionadas para assegurar que

o Framework esteja alinhado com os mais altos padrões de qualidade e eficácia na auditoria operacional.

Cabe aos auditores que aplicarem este Framework consultar as normas mencionadas para uma compreensão aprofundada e detalhada dos procedimentos e requisitos de cada etapa da auditoria operacional. Além disso, é crucial que os auditores considerem as normas e regulamentações específicas estabelecidas pelos Tribunais de Contas aos quais estão vinculados, especialmente durante o planejamento dos trabalhos de auditoria. Este cuidado garante que as peculiaridades e requisitos locais sejam devidamente respeitados e incorporados no processo de auditoria, promovendo uma fiscalização efetiva e adaptada à realidade de cada entidade.

Definição, Conceitos e Características de Auditoria Operacional

A auditoria operacional é definida como um exame independente, objetivo e confiável que avalia se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão operando conforme os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, e se existe espaço para melhorias.

As auditorias operacionais analisam uma ou mais das principais dimensões de desempenho conhecidas como os quatro 'Es': economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Estas dimensões refletem a preocupação com o custo dos recursos utilizados (economicidade), a relação custo-benefício (eficiência), o alcance dos objetivos planejados (eficácia) e os efeitos a longo prazo das ações do governo (efetividade).

A auditoria operacional se distingue por sua adaptabilidade e abrangência. Ao contrário das auditorias de conformidade e financeiras, que seguem padrões mais fixos, a auditoria operacional lida com uma variedade de temas e requer flexibilidade na escolha de objetos e métodos. Este tipo de auditoria emprega uma ampla seleção de métodos de avaliação e investigação, fazendo uso intenso das ciências sociais e requerendo do auditor uma capacidade analítica elevada.

O ciclo de auditoria operacional abrange várias fases, iniciando com a seleção de temas e seguindo com o planejamento detalhado, onde se define a estratégia e se elabora o plano de auditoria. A fase de execução envolve a coleta e análise de dados, culminando na elaboração do relatório preliminar. Este relatório é revisado após receber feedback do gestor auditado, resultando em um relatório final que é avaliado e divulgado amplamente, visando a implementação das deliberações.

Os principais elementos de uma auditoria operacional incluem a identificação clara dos usuários e partes responsáveis da auditoria, o objeto de auditoria, e os requisitos normativos aplicáveis. Durante a auditoria, é essencial que o auditor mantenha uma abordagem apropriada para gerir eficazmente a influência dessas partes e garantir a objetividade e confiabilidade do processo.

Requisitos da Auditoria Operacional

A execução eficaz de uma auditoria operacional depende estritamente do cumprimento de uma série de requisitos essenciais que asseguram a integridade, a precisão e a confiabilidade dos procedimentos e dos resultados obtidos. Estes requisitos são delineados para orientar os auditores na condução de suas avaliações, garantindo que todas as fases da auditoria sejam realizadas sob padrões rigorosos de profissionalismo e ética. Compreendendo desde a postura ética e a independência do auditor até a adequação das habilidades técnicas e a eficácia da comunicação, tais padrões são fundamentais para a validade dos achados e para a credibilidade do relatório final. A seguir, são apresentados os principais requisitos da Auditoria Operacional:

a) Independência e Ética: A independência é o alicerce da credibilidade da auditoria operacional, garantindo que as conclusões e recomendações sejam imparciais e baseadas unicamente em evidências. Os auditores devem aderir a uma conduta ética rigorosa, evitando conflitos de interesse e garantindo a confidencialidade das informações coletadas;

b) Confiança e Asseguração: Os auditores devem conduzir seus trabalhos de maneira que forneçam uma segurança razoável de que os relatórios são livres de distorções significativas, sejam elas causadas por erro ou fraude. Este princípio é essencial para a validade e a confiança nas conclusões da auditoria;

c) Risco de Auditoria: Refere-se ao risco de que as conclusões da auditoria possam ser inadequadas devido a uma interpretação errada dos dados. Os auditores devem identificar, avaliar e mitigar esses riscos ao longo da auditoria para melhorar a precisão e a relevância de seus achados;

d) Comunicação: Uma comunicação eficaz é vital em todas as fases da auditoria. Isso inclui a clara definição dos objetivos da auditoria, o escopo e as metodologias utilizadas, bem como a comunicação dos resultados de forma compreensível para os destinatários do relatório;

e) *Habilidades*: Os auditores devem possuir as habilidades necessárias para realizar a auditoria operacional, que incluem conhecimentos técnicos em áreas específicas relacionadas ao objeto da auditoria, bem como habilidades analíticas e de julgamento;

f) *Supervisão*: A supervisão adequada deve ser exercida durante a auditoria para garantir que todos os aspectos do processo de auditoria sejam apropriadamente geridos e que os padrões de qualidade sejam mantidos em todas as fases;

g) *Julgamento e Ceticismo Profissionais*: Os auditores devem manter um ceticismo profissional ao longo do trabalho, questionando criticamente as evidências e não assumindo que estas estão corretas sem uma avaliação adequada.

3.2.2 Planejamento

O planejamento é uma etapa fundamental na auditoria operacional, estabelecendo a base para uma avaliação eficaz e eficiente. Ele não apenas define o curso de ação para a auditoria, mas também garante que todos os esforços estejam alinhados com os objetivos estratégicos e operacionais da entidade auditada. Segundo o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU), uma estratégia de planejamento bem elaborada é essencial para maximizar os recursos disponíveis, mitigar riscos e otimizar os resultados esperados.

Este processo envolve a identificação detalhada do objeto de auditoria, a seleção metódica de temas críticos, a formulação de questões chave, e a definição clara dos critérios de avaliação, todos cuidadosamente estruturados para abordar as áreas de maior impacto e interesse público. Ao planejar, o auditor garante que a auditoria operacional seja conduzida com rigor, transparência e foco em melhorias concretas, tornando-se um instrumento poderoso para promover a governança e a responsabilidade nas instituições públicas.

Seleção de Temas

A seleção de temas é um processo crucial na auditoria operacional, pois define o foco das auditorias subsequentes. O Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU) estabelece que a escolha do tema deve ser orientada pela relevância, risco e materialidade do assunto dentro do contexto governamental e administrativo. Esta etapa envolve uma análise detalhada das áreas potenciais de auditoria, priorizando aquelas que apresentam maior risco de impacto negativo sobre os objetivos públicos ou onde há significativas oportunidades de melhoria.

O processo inicia-se com a identificação de áreas ou temas que possam contribuir significativamente para a eficácia e eficiência da administração pública. Considera-se a possibilidade de ganhos tangíveis, a relevância social e econômica do tema, e o potencial para promover melhorias significativas ou correções de desvios. A decisão sobre quais temas auditar é informada por uma combinação de entrada de dados, feedback de partes interessadas, e um alinhamento com os objetivos estratégicos do órgão de controle.

Para cada tema selecionado, desenvolve-se um "perfil de auditabilidade", que avalia se o tema pode ser efetivamente auditado dentro dos recursos disponíveis e das competências da equipe de auditoria. Este perfil considera a disponibilidade de dados confiáveis, a clareza dos objetivos de desempenho associados ao tema, e a existência de critérios claros para avaliar o desempenho. A auditabilidade também implica avaliar se o tema permite uma investigação objetiva, independente e imparcial, conforme os padrões estabelecidos nas normas de auditoria.

Este processo estratégico assegura que as auditorias operacionais se concentrem em áreas onde possam efetivamente contribuir para melhorias administrativas e cumprimento dos objetivos governamentais, garantindo o uso eficiente dos recursos públicos e a *accountability*.

Atividades do Planejamento

O planejamento de uma auditoria operacional é uma fase crítica que define a eficácia e a eficiência de todo o processo de auditoria. Inicia-se com uma análise preliminar do objeto de auditoria, que inclui a compreensão dos sistemas operacionais, funções e vulnerabilidades associadas ao objeto. Esta análise é fundamental para estabelecer uma estratégia global de auditoria que orientará todas as fases subsequentes. A seguir, vamos trazer as definições e o que deve ocorrer em cada fase do planejamento de uma auditoria operacional:

a) Análise Preliminar do Objeto de Auditoria: Esta etapa envolve um exame detalhado do objeto a ser auditado para identificar riscos significativos, áreas de materialidade e potenciais ganhos de eficiência ou eficácia. A análise preliminar é crucial para definir o escopo da auditoria e as questões específicas que precisam ser abordadas. Ela orienta a elaboração de um plano de auditoria detalhado, assegurando que todos os aspectos críticos sejam cobertos;

b) Estratégia Global de Auditoria: Após a análise preliminar, a estratégia global de auditoria é desenvolvida para guiar a execução da auditoria. Essa estratégia deve considerar as melhores práticas e adaptá-las ao contexto específico do objeto auditado. A estratégia é

essencial para alinhar as metas da auditoria com os objetivos estratégicos mais amplos da organização ou da entidade governamental em questão;

c) Definição da Abordagem de Auditoria: A abordagem da auditoria deve ser definida para assegurar que ela seja adequada ao contexto e às necessidades específicas do objeto. Isso pode incluir a definição de um enfoque integrado de governo, o qual considera interações e interdependências entre diferentes áreas governamentais ou entre diferentes níveis de governo;

d) Definição do Escopo da Auditoria: Finalmente, o escopo da auditoria é definido para delimitar claramente os limites do que será auditado. Esta definição ajuda a concentrar os esforços da equipe de auditoria nas áreas mais críticas e relevantes, garantindo uma alocação eficiente de recursos e maximizando o impacto da auditoria;

e) Definição do Objetivo e das Questões de Auditoria: A definição clara dos objetivos e das questões de auditoria é fundamental para direcionar todo o processo de auditoria operacional. Os objetivos devem estar alinhados com as necessidades de informação dos usuários do relatório de auditoria e devem refletir questões relevantes que afetam o desempenho do objeto auditado. As questões de auditoria são derivadas dos objetivos e são formuladas para facilitar a obtenção de evidências necessárias para responder aos objetivos;

f) Definição dos Critérios de Auditoria: Os critérios de auditoria são os padrões usados para avaliar o desempenho do objeto auditado. Eles devem ser relevantes, confiáveis, neutros e aceitos pela comunidade profissional. A definição apropriada dos critérios é crucial para garantir que as conclusões da auditoria sejam bem fundamentadas e que as recomendações sejam práticas e implementáveis;

g) Matriz de Planejamento: A matriz de planejamento é uma ferramenta essencial que detalha as questões de auditoria, os critérios, as fontes de informação e os métodos para coletar e analisar dados. Ela ajuda a garantir que todos os aspectos importantes da auditoria sejam considerados e que o trabalho de auditoria seja eficientemente planejado e organizado;

h) Elaboração de Instrumentos de Coleta de Dados e Teste-Piloto: A elaboração cuidadosa de instrumentos para coleta de dados é crucial para coletar informações precisas e relevantes. Um teste-piloto dos instrumentos de coleta de dados pode ser realizado para identificar qualquer problema potencial e garantir que os dados coletados serão confiáveis e válidos para análise;

i) Plano de Auditoria: O plano de auditoria compila todas as informações da matriz de planejamento e adiciona detalhes sobre a alocação de recursos, prazos e responsabilidades. É

um documento que guia a execução da auditoria, assegurando que todos os membros da equipe entendam seus papéis e as expectativas do trabalho.

3.2.3 Execução

A fase de execução é essencial para a concretização dos objetivos de uma auditoria operacional, envolvendo a coleta e análise de dados que fundamentam os achados de auditoria. Durante esta etapa, a equipe de auditoria realiza as atividades planejadas para obter evidências suficientes e apropriadas que suportarão as conclusões e recomendações da auditoria.

Esta fase envolve a aplicação dos instrumentos de coleta de dados desenvolvidos e testados na fase de planejamento. Os métodos utilizados podem incluir revisão documental, pesquisa bibliográfica, entrevistas e questionários. É fundamental que o auditor obtenha informações de diferentes fontes e busque apoio de especialistas para garantir uma visão abrangente e equilibrada dos dados coletados.

O achado de auditoria é construído a partir das evidências coletadas durante os trabalhos de campo e é essencial para fundamentar as conclusões da auditoria. A elaboração da matriz de achados deve ser iniciada já durante os trabalhos de campo, permitindo a identificação e documentação de evidências e suas causas de maneira organizada.

A obtenção de evidências é o núcleo da fase de execução, requerendo que o auditor colete informações tanto factuais quanto opiniões e reflexões. Estas evidências devem ser suficientes e apropriadas para responder às questões de auditoria formuladas e devem ser coletadas de forma a não desviar do foco da auditoria.

A matriz de achados é uma ferramenta crucial para a organização das informações coletadas e para garantir que todos os achados sejam devidamente fundamentados e documentados. Esta matriz ajuda a equipe de auditoria a manter uma visão clara e organizada dos resultados da auditoria, facilitando a elaboração do relatório final.

Técnicas de Coleta de Dados

Durante a fase de execução da auditoria operacional, é fundamental empregar diversas técnicas de coleta de dados para assegurar a abrangência e a profundidade das informações. Estas técnicas permitem ao auditor obter uma compreensão detalhada do objeto auditado e são essenciais para a formação de achados bem fundamentados. A seguir, algumas técnicas que podem ser aplicadas na execução dos trabalhos de auditoria operacional:

a) Análise Documental: A análise de documentos é uma das técnicas mais utilizadas e envolve a revisão de documentos internos e externos ao objeto auditado. Esta técnica permite

verificar a conformidade com normas e regulamentos, assim como entender os processos e procedimentos vigentes;

b) Entrevista: Realizar entrevistas com gestores e funcionários é crucial para entender as operações internas e coletar opiniões e percepções sobre os processos auditados. As entrevistas podem revelar informações não documentadas e oferecer insights valiosos sobre o desempenho e os desafios enfrentados pela organização;

c) Aplicação de Questionários: Os questionários são úteis para coletar dados de uma grande quantidade de pessoas de maneira estruturada. Eles são especialmente eficazes para obter informações quantificáveis e comparáveis, permitindo análises estatísticas significativas;

d) Observação Direta: A observação direta dos processos e das atividades no local permite ao auditor verificar pessoalmente as práticas e condições existentes. Esta técnica é fundamental para obter uma visão realista e prática das operações auditadas;

e) Grupo Focal: Grupos focais são úteis para explorar temas complexos através de discussões em grupo. Eles permitem a coleta de uma variedade de perspectivas e aprofundamento em questões específicas, contribuindo para uma compreensão mais completa dos tópicos abordados na auditoria.

Técnicas de Análise de Dados

Durante a fase de execução de uma auditoria operacional, é crucial empregar técnicas de análise de dados robustas para garantir a validade e a precisão dos achados de auditoria. O Manual de Auditoria Operacional do TCU destaca diversas técnicas essenciais:

a) Estatística Descritiva: Fundamental para a análise inicial dos dados, a estatística descritiva permite uma compreensão geral das características dos dados coletados, incluindo medidas de tendência central e de dispersão;

b) Regressão: Essa técnica é utilizada para entender as relações entre variáveis e identificar fatores que podem influenciar o objeto da auditoria. A análise de regressão pode ajudar a explicar variações nos dados e prever tendências;

c) Análise de Conteúdo: Utilizada para examinar textos e transcrições de entrevistas ou grupos focais, essa técnica permite uma análise sistemática do conteúdo dos dados qualitativos, facilitando a interpretação de grandes volumes de informação textual;

d) *Triangulação*: Esta técnica envolve o uso de múltiplos métodos de pesquisa ou de coleta de dados para estudar a mesma questão, fortalecendo as conclusões da auditoria ao confirmar achados através de diversas fontes e abordagens;

e) *Cruzamento Eletrônico de Dados*: Empregada para comparar registros de diferentes bases de dados, esta técnica é eficaz para identificar discrepâncias ou irregularidades. O cruzamento de dados é frequentemente realizado com o auxílio de softwares específicos e pode revelar inconsistências importantes para a auditoria.

3.2.4 Relatório

A fase de relatório é uma etapa crucial na auditoria operacional, sendo o meio pelo qual os resultados são comunicados aos stakeholders. Esta fase não apenas encapsula os achados, análises e recomendações da auditoria, mas também desempenha um papel essencial na garantia de *accountability* e transparência na gestão pública.

Conforme o Manual de Auditoria Operacional do TCU, a elaboração do relatório deve ser tratada como um processo contínuo, que começa já no planejamento e se estende por toda a auditoria, garantindo que o relatório final seja informativo, claro e útil para todos os públicos-alvo. Este processo inclui a formulação, teste e revisão das ideias sobre o objeto auditado, garantindo que o relatório seja claro, objetivo e que responda às questões de auditoria definidas inicialmente.

A redação do relatório deve considerar a perspectiva do leitor e basear-se em uma matriz de achados para estruturar as informações de maneira lógica e coerente. O estilo de redação do relatório deve facilitar a compreensão por parte dos leitores, empregando uma linguagem clara e direta. É recomendável o uso de gráficos, tabelas e outros recursos visuais para ilustrar os pontos chave e melhorar a apresentação dos dados. A consistência e a precisão na apresentação dos dados são fundamentais para a credibilidade e a eficácia do relatório final.

Um relatório de auditoria operacional deve ser completo, convincente, tempestivo, legível e equilibrado. Deve incluir todos os detalhes necessários para abordar os objetivos e questões da auditoria, fundamentando adequadamente os achados e conclusões. A clareza e concisão são cruciais para garantir que o relatório seja acessível e útil, evitando extensões desnecessárias e promovendo a eficiência na comunicação dos resultados.

É fundamental que o relatório seja o principal produto da auditoria, servindo como base para avaliação do desempenho do objeto pelo auditado, por órgão do poder público e pela sociedade. Esta comunicação deve contribuir para a responsabilização dos agentes públicos, facilitando o controle parlamentar e social.

O público-alvo primário da auditoria operacional inclui o Poder Legislativo, o Executivo, entidades governamentais, cidadãos e, de forma mais ampla, a sociedade. Portanto, a divulgação dos relatórios de auditoria deve ser ampla, alcançando todas as partes interessadas, mas respeitando os regulamentos sobre informações confidenciais. Essa ampla divulgação é essencial para a credibilidade das auditorias, permitindo que os resultados influenciem positivamente a gestão do objeto auditado e contribuam para a implementação de melhorias.

3.2.5 Monitoramento

O monitoramento é uma etapa fundamental no ciclo de auditoria operacional, garantindo que as deliberações e recomendações resultantes da auditoria sejam efetivamente implementadas e que os problemas identificados sejam adequadamente corrigidos. Essa fase é crítica para assegurar que as ações de melhoria propostas tenham um impacto duradouro e significativo na gestão e operação dos entes auditados.

O monitoramento deve focar na verificação de como a entidade auditada tratou os problemas identificados e se implementou adequadamente as deliberações do Tribunal. É essencial que as ações corretivas sejam acompanhadas de perto para garantir que as melhorias sejam sustentáveis e eficazes. Além disso, o auditor deve reportar ao Poder Legislativo e outros órgãos competentes sobre os impactos das ações corretivas, destacando os benefícios e melhorias resultantes das auditorias anteriores.

A publicação do relatório de auditoria operacional não marca o fim do processo de auditoria. Ao contrário, ela inicia uma nova fase de acompanhamento e verificação da implementação das recomendações. Este acompanhamento é crucial para garantir que as mudanças propostas sejam efetivas e que os benefícios estimados sejam alcançados. O auditor deve permanecer engajado, monitorando o progresso e ajustando as deliberações conforme necessário para atender aos desafios que surgem durante a implementação.

Existem diversas formas de realizar o monitoramento, cada uma adaptada ao contexto específico da auditoria. Este pode incluir revisões periódicas, auditorias de seguimento ou outros mecanismos que ajudem a verificar o estado da implementação das recomendações. É importante que o monitoramento seja proativo e orientado para garantir que as ações implementadas estejam produzindo os resultados desejados e contribuindo para a melhoria contínua.

3.2.6 Temas Específicos de uma Auditoria Operacional em RPPS

A auditoria operacional em RPPS pode abordar diversos temas. Neste PTT, sugere-se quatro temas principais que podem ser fiscalizados nos RPPS pelos Tribunais de Contas por meio de auditoria operacional: gestão administrativa, gestão de benefícios previdenciários, gestão da carteira de investimentos e gestão atuarial.

Gestão administrativa

Este tema busca analisar a adequação e o funcionamento das estruturas que compõem a gestão do RPPS. Podem estar inclusos nesta análise os seguintes objetos de auditoria:

a) Gestão e estrutura da Unidade Gestora do RPPS: Examinar a governança, capacidade e autonomia da unidade gestora em administrar o RPPS de maneira eficiente, incluindo o cumprimento de procedimentos administrativos e contábeis;

b) Despesas administrativas e uso de recursos do RPPS: Investigar se as despesas administrativas estão sendo realizadas dentro dos limites legais e se os recursos do RPPS estão sendo utilizados exclusivamente para os fins previdenciários;

c) Pró-Gestão RPPS: Avaliar se o RPPS está enquadrado em algum dos níveis do Pró-Gestão RPPS e, caso contrário, verificar o nível de aderência do RPPS às práticas de governança e controles internos preconizadas pelo programa;

d) Transparência e tempestividade no envio de informações: Examinar o grau de aderência dos RPPS ao envio de demonstrativos e informações financeiras e atuariais dentro dos prazos estabelecidos.

Gestão de benefícios previdenciários

Este tema busca analisar a adequação dos procedimentos necessários à análise e concessão de benefícios previdenciários. Podem estar inclusos nesta análise os seguintes objetos de auditoria:

a) Procedimentos de concessão de benefícios previdenciários: Examinar o cumprimento das formalidades necessárias à análise de documentos e demais dados necessários à verificação de direito e cálculo dos benefícios previdenciários;

b) Contribuições previdenciárias: Avaliar a regularidade e a contabilização dos repasses das contribuições previdenciárias, tanto do ente como dos segurados, para garantir que os recursos estão sendo corretamente alocados ao RPPS;

c) Viabilização da compensação previdenciária: Avaliar a tempestividade do envio dos atos de aposentadoria e pensão por morte para registro junto ao Tribunal de Contas, bem como do cadastro dos requerimentos de compensação na ferramenta COMPREV.

Gestão da carteira de investimentos

Esse tema busca analisar a adequação da gestão dos recursos previdenciários bem como dos procedimentos de segurança na alocação destes recursos. Podem estar inclusos nesta análise os seguintes objetos de auditoria:

a) Investimentos do RPPS: Analisar as políticas de investimento, a gestão e a performance dos investimentos realizados pelo RPPS, assegurando que os investimentos estejam em conformidade com as diretrizes e limites regulamentares;

b) Funcionamento do Comitê de Investimentos: Analisar se o comitê de investimento funciona conforme esperado, participando efetivamente do processo de credenciamento das instituições que recebem ou administram recursos, analisando as condições de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez, motivação, adequação à natureza de suas obrigações e transparência previstas na Resolução do CMN.

c) Meta de rentabilidade: analisar o histórico recente de rentabilidade, bem como as ações implementadas para adequação dos investimentos quando do não atingimento da meta prevista na Política de Investimentos;

Gestão atuarial

Esse tema busca analisar a adequação das bases de dados, premissas e hipóteses utilizadas na avaliação atuarial do RPPS. Podem estar inclusos nesta análise os seguintes objetos de auditoria:

a) Cadastro Previdenciário: Avaliar a atualização e a suficiência da base cadastral dos segurados para garantir a precisão das avaliações atuariais e a adequada gestão dos benefícios;

b) Avaliação Atuarial Anual: Verificar a adequação e a razoabilidade das premissas atuariais utilizadas nas avaliações, o cumprimento das normas atuariais e a adequação do plano de amortização do déficit atuarial;

c) Cobertura dos compromissos previdenciários: Analisar se os fundos disponíveis e as aplicações financeiras são suficientes para cobrir as obrigações atuais e futuras dos RPPS, avaliando a solvência e a adequação das provisões matemáticas.

3.2.7 Questões de Auditoria Operacional em RPPS

Com base nos Temas selecionados acima, bem como nos objetos de auditoria exemplificados, as tabelas 11, 12, 13 e 14, a seguir, apresentam questões de auditoria a serem respondidas durante os trabalhos de auditoria operacional em RPPS:

Tabela 11 – *Questões de auditoria do tema gestão administrativa*

OBJETO	QUESTÕES
Gestão e estrutura da unidade gestora do RPPS	<ol style="list-style-type: none">1. A unidade gestora do RPPS possui um organograma definido e atualizado que reflete suas funções e responsabilidades?2. As políticas e procedimentos administrativos do RPPS estão documentados e são regularmente revisados?3. A unidade gestora possui autonomia e capacidade financeira suficiente para tomar decisões estratégicas e operacionais?4. Os dirigentes e membros de conselhos da unidade gestora possuem as qualificações necessárias e estabelecidas para o exercício da função?
Despesas administrativas e uso de recursos do RPPS	<ol style="list-style-type: none">5. As despesas administrativas do RPPS estão sendo realizadas dentro dos limites estabelecidos?6. Os recursos do RPPS estão sendo utilizados exclusivamente para fins previdenciários conforme as diretrizes legais?7. Existe um controle efetivo sobre as despesas administrativas, incluindo a aprovação e registro adequados?
Pró-Gestão RPPS	<ol style="list-style-type: none">8. O RPPS está enquadrado em algum dos níveis do Pró-Gestão RPPS? Se não, quais são as barreiras para o enquadramento?9. O RPPS segue as práticas de governança corporativa e controle interno recomendadas pelo Pró-Gestão RPPS?10. Há um plano de ação para alcançar os níveis superiores do Pró-Gestão RPPS e melhorar a governança?
Transparência e tempestividade no envio de informações	<ol style="list-style-type: none">11. O RPPS está cumprindo os prazos para o envio de demonstrativos financeiros e atuariais aos órgãos de controle?12. As informações enviadas pelo RPPS são completas, precisas e devidamente validadas?13. Existe uma política de transparência que assegura a divulgação tempestiva de informações relevantes para os segurados e cidadãos?14. Como o RPPS garante a qualidade e a precisão das informações enviadas para o controle externo?

Fonte: Elaboração do autor

Tabela 12 – *Questões de auditoria do tema gestão de benefícios previdenciários*

OBJETO	QUESTÕES
---------------	-----------------

Procedimentos de concessão de benefícios previdenciários	<p>1. Os procedimentos para análise e concessão de benefícios previdenciários estão compatíveis com os requisitos exigidos pela legislação, são documentados e seguidos de forma consistente?</p> <p>2. Os prazos para a análise e concessão de benefícios previdenciários estão são razoáveis?</p> <p>3. Existe um sistema de gestão que permita o acompanhamento e controle dos benefícios concedidos, bem como dos processos em andamento?</p> <p>4. Há registros adequados e completos da avaliação do controle interno, com manifestação sobre a conformidade do processo, incluindo justificativas e cálculos realizados, antes das decisões de concessão de benefícios?</p>
Contribuições previdenciárias	<p>5. As contribuições previdenciárias do ente e dos segurados estão sendo recolhidas de forma regular e tempestiva?</p> <p>6. Os valores das contribuições previdenciárias estão sendo corretamente calculados e registrados na contabilidade do RPPS?</p> <p>7. Existe um sistema de controle para monitorar e cobrar eventuais contribuições em atraso?</p>
Viabilização da compensação previdenciária	<p>8. Os atos de aposentadoria e pensão por morte estão sendo enviados tempestivamente para registro junto ao Tribunal de Contas?</p> <p>9. Os requerimentos de compensação previdenciária estão sendo cadastrados de forma adequada e oportuna na ferramenta de COMPREV?</p> <p>10. Há um acompanhamento contínuo das solicitações de compensação previdenciária para garantir que todas as pendências sejam resolvidas?</p>

Fonte: Elaboração do autor

Tabela 13 – *Questões de auditoria do tema gestão de investimentos*

OBJETO	QUESTÕES
Investimentos do RPPS	<p>1. A política de investimentos do RPPS está formalmente documentada, aprovada pelo Conselho Deliberativo e segue as diretrizes regulamentares?</p> <p>2. A carteira de investimentos do RPPS está diversificada de acordo com os limites estabelecidos pela política de investimentos e pelas normas regulatórias?</p> <p>3. Os riscos associados aos investimentos estão sendo identificados, analisados, avaliados, controlados e monitorados por meio de procedimentos e controles internos formalizados?</p> <p>4. Os investimentos estão sendo monitorados regularmente para avaliar a performance e a conformidade com as políticas de investimento?</p>
Funcionamento do Comitê de Investimentos	<p>5. O comitê de investimentos está regularmente realizando reuniões e mantendo atas detalhadas dessas reuniões?</p>

	6. O comitê de investimentos participa efetivamente do processo de credenciamento dos fundos de investimento?
	7. Há registros adequados e transparentes das decisões de investimento, incluindo análises de risco e retorno?
	8. As decisões do comitê de investimentos consideram as condições de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência previstas na Resolução do CMN?
Meta de rentabilidade	9. O histórico recente de rentabilidade dos investimentos do RPPS está sendo avaliado e comparado com a meta atuarial?
	10. Existe um plano de ação para melhorar a rentabilidade da carteira de investimentos, em caso de não atingimento da meta?
	11. Existem controles internos regulares que avaliam a gestão da carteira de investimentos do RPPS?

Fonte: Elaboração do autor

Tabela 14 – *Questões de auditoria do tema gestão atuarial*

OBJETO	QUESTÕES
Cadastro Previdenciário	<p>1. A base cadastral dos segurados utilizada na avaliação atuarial está atualizada e contém todas as informações necessárias?</p> <p>2. Existem procedimentos regulares para a atualização e verificação da precisão dos dados cadastrais dos segurados?</p> <p>3. Há controles internos para garantir a integridade e a segurança dos dados cadastrais?</p>
Avaliação Atuarial Anual	<p>4. As avaliações atuariais são realizadas por atuários devidamente qualificados e certificados?</p> <p>5. As premissas atuariais utilizadas nas avaliações anuais são adequadas e razoáveis, conforme as normas vigentes?</p> <p>6. A metodologia utilizada nas avaliações atuariais está alinhada com as melhores práticas do mercado?</p> <p>7. Existem relatórios regulares de acompanhamento que documentam o cumprimento das recomendações atuariais?</p> <p>8. O plano de amortização do déficit atuarial está devidamente documentado, é viável e segue as normas atuariais?</p>
Cobertura dos Compromissos Previdenciários	<p>9. Os estudos atuariais incluem análises de viabilidade financeira a longo prazo para assegurar a sustentabilidade do RPPS?</p> <p>10. Os ativos garantidores e os planos de custeio normal e suplementar são suficientes para cobrir as obrigações atuais e futuras dos RPPS?</p> <p>11. O RPPS adota boas práticas de gestão atuarial para monitorar e gerenciar os riscos atuariais, incluindo medidas para garantir a solvência do plano de benefícios?</p>

Fonte: Elaboração do autor

Estas questões visam cobrir as principais áreas de interesse nos temas de gestão de um RPPS, assegurando que todos os aspectos críticos sejam auditados de maneira abrangente. No entanto, se trata de um roteiro proposto, que deve ser avaliado de acordo com os objetivos, o tempo e o escopo da auditoria, bem como a qualificação dos membros da equipe de auditoria, devendo ser adaptado e sofrer alterações pertinentes ao trabalho de auditoria específico.

3.2.8 Modelos de Papéis de Trabalho da Auditoria Operacional em RPPS

Os papéis de trabalho são documentos e anotações preparados em diversos meios que contêm informações e evidências elaboradas diretamente pelo profissional de auditoria governamental ou sob sua supervisão. Estes documentos registram as evidências dos trabalhos executados e fundamentam as opiniões e comentários da equipe de auditoria. Eles constituem registros permanentes dos serviços realizados, detalhando os procedimentos seguidos, os testes efetuados, as informações obtidas e as conclusões derivadas do exame.

O registro das atividades de auditoria em papéis de trabalho auxilia na organização e no suporte necessário à fundamentação da opinião da equipe de auditoria, subsidia a elaboração do relatório, evidencia que os trabalhos foram executados conforme o planejado, facilita sua supervisão e revisão, e serve como fonte de informações para outros trabalhos. Além disso, os papéis de trabalho podem servir de prova em processos administrativos e judiciais, sendo necessário, portanto, que sejam suficientemente completos e detalhados permitindo a compreensão por qualquer pessoa que não tenha participado dos trabalhos. Exemplos de papéis de trabalho incluem Matriz de Planejamento, Plano de Auditoria, Matriz de Achados, Plano de Ação, Solicitação de Documentos, Roteiro de Entrevista, Matriz de Monitoramento, Notificações diversas, entre outros.

Na sequência são introduzidos quatro papéis de trabalho essenciais à execução da auditoria operacional. Os apêndices deste PTT apresentam modelos destes papéis de trabalho, indicando como preencher cada um dos campos indicados, além de modelos de matrizes de planejamento para cada um dos temas listados acima, sugerindo alguns procedimentos de auditoria específicos.

Plano de Auditoria

O Plano de Auditoria é um instrumento fundamental para a realização de auditorias operacionais eficazes. Ele detalha as etapas a serem seguidas pela equipe de auditoria, garantindo que todos os aspectos relevantes do objeto auditado sejam considerados e que os procedimentos sejam realizados de maneira sistemática e organizada. Este documento é

essencial para assegurar que os objetivos da auditoria sejam claramente definidos e alcançados, proporcionando uma base sólida para a análise e a tomada de decisões subsequentes.

Ao término da fase de planejamento, é necessário elaborar o Plano de Auditoria. Este documento, ao ser formalmente registrado, sintetiza a natureza do trabalho a ser realizado e os resultados almejados. Ele possibilita ao Tribunal de Contas compreender o objeto da auditoria e avaliar a viabilidade e a necessidade de sua execução. No âmbito de uma Auditoria Operacional, é crucial enfatizar os resultados esperados, destacando as oportunidades de melhoria e, sempre que possível, especificando os benefícios previstos, sejam eles quantitativos ou qualitativos. Isso facilita a análise de custo-benefício da auditoria e assegura que os esforços da equipe de auditoria sejam direcionados para áreas de maior impacto e relevância.

Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento é uma ferramenta essencial no processo de auditoria operacional. Ela organiza e detalha todas as etapas do planejamento, assegurando que cada aspecto relevante do objeto auditado seja considerado de maneira sistemática e eficaz. A matriz serve como um guia prático para a equipe de auditoria, facilitando a execução dos procedimentos de auditoria e a obtenção de evidências necessárias para alcançar os objetivos da auditoria. Este documento também garante a transparência e a consistência no processo de auditoria, permitindo um acompanhamento estruturado das atividades planejadas.

A Matriz de Planejamento é um documento de trabalho que reúne todas as informações relevantes para o planejamento da auditoria, servindo como uma referência para a execução dos trabalhos. Ela detalha todas as etapas e procedimentos a serem realizados durante a fase de execução, visando o alcance dos objetivos estabelecidos. Este instrumento de auditoria torna o planejamento mais sistemático e direcionado, facilitando a comunicação das decisões metodológicas e auxiliando a condução dos trabalhos de campo. A matriz é um documento dinâmico, que pode ser atualizado ou ajustado pela equipe de auditoria conforme o trabalho progride.

Matriz de Achados

A Matriz de Achados é um papel de trabalho crucial para documentar e organizar os achados da auditoria. Ela estabelece uma relação lógica entre os achados, a situação encontrada, os critérios aplicáveis, as causas identificadas, os efeitos observados, as boas práticas constatadas e as propostas de encaminhamento, além dos benefícios estimados caso essas recomendações sejam implementadas. Este documento é essencial para apoiar os trabalhos de

auditoria, fornecendo uma estrutura lógica e coerente que guia a elaboração do Relatório de Auditoria. A matriz de achados facilita a comunicação dos resultados e auxilia na compreensão das implicações dos achados, promovendo a tomada de decisões informadas e a implementação de melhorias.

Plano de Ação

O Plano de Ação é um documento essencial no processo de auditoria, utilizado para delinear as etapas necessárias para a implementação das recomendações de auditoria. Ele detalha as ações corretivas que a entidade auditada deve adotar, especificando prazos, recursos necessários, responsáveis pela execução e status de realização. Este documento é fundamental para assegurar que as recomendações sejam efetivamente implementadas, promovendo melhorias contínuas na gestão e operação da entidade auditada. O Plano de Ação também facilita o monitoramento e a avaliação das ações corretivas, garantindo que os resultados esperados sejam alcançados e que os benefícios estimados se concretizem.

3.2.9 Plano de Implementação do PTT

Com intuito de proporcionar a efetividade desta iniciativa, serão adotados diversos métodos. O primeiro passo envolve a discussão do modelo no grupo de trabalho da Rede Integrar RPPS, composto por auditores de controle externo de todos os Tribunais de Contas do Brasil, a fim do desenvolvimento de um roteiro minucioso destinado à implementação do Framework em distintos Tribunais de Contas, assegurando sua aplicabilidade e adequação.

Reconhecendo a importância do capital humano neste processo, serão promovidos treinamentos e capacitações para auditores, fortalecendo suas competências e alinhando-os ao modelo. Paralelamente, haverá a formação de um grupo de trabalho para o monitoramento dos resultados da fiscalização, através da utilização de indicadores-chave de desempenho, buscando um acompanhamento efetivo das atividades. Este monitoramento permitirá a revisão e ajuste do padrão com base nos resultados e observações feitas no campo.

Como resultado almejado, busca-se a implementação exitosa do Framework de Auditoria Operacional em RPPS em uma variedade de Tribunais de Contas no ano de 2026 com a realização de um Auditoria Operacional Coordenada, promovida pela Rede Integrar. Esta implementação não será estática, mas sim adaptável, permitindo correções e modificações conforme os resultados e feedbacks recebidos.

Importante ressaltar que este projeto de intervenção elege a pesquisa-ação como sua metodologia norteadora. Tal escolha favorece uma abordagem prática e iterativa, possibilitando

uma constante evolução do processo. Através da identificação precisa de problemas, da proposição de soluções embasadas em evidências robustas e de uma implementação e avaliação contínuas, o projeto visa otimizar a fiscalização dos RPPS. Com isso, busca-se garantir não apenas a eficácia das fiscalizações, mas também a sustentabilidade dos RPPS, tudo em prol dos servidores públicos e da sociedade como um todo.

3.3 Base teórica utilizada

A elaboração deste PTT está ancorada em bases teórico-metodológicas. A complexidade deste trabalho reflete uma combinação de preceitos normativos, práticas de fiscalização avançadas e recentes contribuições acadêmicas que se interligam para formar o substrato teórico que guia a estrutura e operacionalização deste Framework.

O RPPS, conforme descrito por Louzano et al. (2019), é um sistema previdenciário essencialmente ligado à estrutura do serviço público no Brasil, regido por princípios de sustentabilidade financeira e atuarial. Este regime encontra fundamento legal na Constituição Federal de 1988, na Lei 9.717/1999 e normas infralegais, que estabelecem diretrizes para a gestão eficaz e eficiente destes regimes, garantindo os direitos previdenciários dos servidores públicos e suas famílias.

A literatura sobre RPPS evidencia desafios como o desequilíbrio atuarial e a necessidade de gestão qualificada para evitar práticas que comprometam a saúde financeira dos fundos (Oliveira e Bueno, 2020; Silva e Santos, 2020).

Os Tribunais de Contas têm um papel relevante na fiscalização dos RPPS, conforme descrevem Fernandes e Sampaio (2019), Silva (2018) e Silva e Diniz (2021). Estes órgãos garantem a legalidade e a legitimidade da gestão dos recursos públicos e, por extensão, dos fundos previdenciários dos RPPS. A adoção de metodologias de auditoria operacional por parte dos TCs reflete uma evolução no escopo de suas fiscalizações, indo além da mera conformidade legal para avaliar a eficiência, a eficácia e a economicidade das gestões avaliadas (Hazgui et al., 2022; Liberal et al., 2023).

Os TCs, conforme ressaltam Lino e Aquino (2020), desempenham suas funções em um ambiente que exige não apenas conformidade com normas estabelecidas, mas também a aplicação de uma visão crítica sobre a gestão dos fundos, utilizando critérios como materialidade, relevância e risco para direcionar suas auditorias. Estes desafios são refletidos nas práticas recomendadas pelas normas nacionais e internacionais, incluindo as normas ISSAI 300 e 3000, que são aplicáveis no contexto da auditoria operacional, e, neste trabalho, especificamente adaptadas para a realidade dos RPPS.

Além das referências teóricas, e das ISSAI 300 e 3000, a elaboração deste framework considerou normas e regulamentos específicos, como as NBASP 100, 300 e 3000, o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União, o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, a Resolução TCE/RS nº 1.158/2022, que dispõe sobre a Auditoria Operacional no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e o Acórdão nº 3414/2014–TCU, que determinou a realização de auditoria operacional coordenada com os Tribunais de Contas dos estados, municípios e Distrito Federal para avaliar os regimes próprios de previdência dos respectivos entes federativos, em questões afetas aos seus controles administrativos e operacionais, entre outros.

3.4 Relevância do produto

O PTT proposto, um Framework de Auditoria Operacional em RPPS, emerge como uma ferramenta crítica para fortalecer a sustentabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social. Com base na verificada ausência de auditoria operacional em RPPS municipais, e nas disparidades identificadas entre as práticas de fiscalização dos diferentes Tribunais de Contas, o produto apresenta uma solução estruturada para superar a variação de métodos e alinhar os procedimentos de auditoria em todo o território nacional, assegurando uma abordagem uniforme e eficiente.

3.4.1 Complexidade e aderência

O desenvolvimento deste Framework aborda a complexidade oriunda das múltiplas lógicas institucionais que influenciam os Tribunais de Contas, conforme identificado nos estudos preliminares. Sua aderência deriva da capacidade de integrar e respeitar a autonomia e independência dos tribunais, propondo um modelo flexível que se adapta às diferentes necessidades e contextos institucionais, garantindo, assim, uma aplicação eficaz e respeitosa das diretrizes das normas NBASP 300 e 3000.

3.4.2 Potencial inovador

O PTT detém um potencial inovador significativo ao introduzir um modelo padronizado de auditoria operacional que não é comumente utilizado nos RPPS. Esta inovação não reside apenas na padronização, mas também na incorporação de melhores práticas nacionais e internacionais, facilitando uma fiscalização mais objetiva, que é capaz de promover a transparência e a eficiência na gestão dos fundos de previdência.

3.4.3 Aplicabilidade

Projetado para ser prático e diretamente aplicável, o Framework visa facilitar a implementação de auditorias operacionais consistentes e rigorosas. Sua aplicabilidade é ampliada pelo desenvolvimento colaborativo envolvendo diversos Tribunais de Contas e auditores de controle externo especialistas em previdência, o que assegura sua relevância e utilidade prática em diversos contextos institucionais.

3.4.4 *Impacto potencial*

O impacto potencial do PTT é substancial, considerando a capacidade de melhorar a qualidade das auditorias dos RPPS. Espera-se que a implementação deste framework contribua para a identificação precoce de riscos e desvios, otimize a alocação de recursos e promova a sustentabilidade dos RPPS, impactando positivamente a vida de milhares de servidores públicos que dependem desses sistemas para sua segurança no futuro.

3.5 Documentos comprobatórios

RE: Juiz Validador

From: **Jailson Gomes De Araujo Junior** | [REDACTED]@aluno.unb.br July 5, 1:04 PM
To: [REDACTED]@hotmail.com | [REDACTED]@hotmail.com

[REDACTED] boa tarde!

Conforme contato telefônico, estou encaminhando 2 arquivos: A parte da minha pesquisa referente às matrizes de planejamento do Tema Gestão Atuarial para validação e o termo de consentimento e sigilo.

Quanto ao Termo, você pode assinar com assinatura eletrônica, se possuir, ou assinar manualmente e me enviar como arquivo digitalizado.

Me coloco à disposição para sanar quaisquer dúvidas.

At.te,

Jailson Gomes de Araújo Júnior

From: [REDACTED] | [REDACTED]@hotmail.com July 9, 11:32 AM
To: **Jailson Gomes De Araujo Junior** | [REDACTED]@aluno.unb.br

Jailson, bom dia!

Segue o termo de consentimento assinado com assinatura eletrônica.

Em breve estarei enviando o retorno do seu trabalho.

At.te.,

[REDACTED]

Re: Juiz Validador

From: **Jailson Gomes De Araujo Junior** [REDACTED]@aluno.unb.br

July 5, 1:03 PM

To: [REDACTED]@yahoo.com.br | [REDACTED]@yahoo.com.br

[REDACTED], boa tarde!

Conforme contato telefônico, estou encaminhando 2 arquivos: A parte da minha pesquisa referente às matrizes de planejamento do Tema Gestão Administrativa para validação e o termo de consentimento e sigilo.

Quanto ao Termo, você pode assinar com assinatura eletrônica, se possuir, ou assinar manualmente e me enviar como arquivo digitalizado.

Me coloco à disposição para sanar quaisquer dúvidas.

At.te,

Jailson Gomes de Araújo Júnior

From: [REDACTED] [REDACTED]@yahoo.com.br

July 5, 2:54 PM

To: **Jailson Gomes De Araujo Junior** | [REDACTED]@aluno.unb.br

Boa tarde

segue o termo assinado.

att

[REDACTED]

RE: Juiz Validador

From: **Jailson Gomes De Araujo Junior** (██████████@aluno.unb.br

July 5, 1:02 PM

To: ██████████@lemaef.com.br | ██████████@lemaef.com.br

██████████ boa tarde!

Conforme contato telefônico, estou encaminhando 2 arquivos: A parte da minha pesquisa referente às matrizes de planejamento do Tema Gestão de Investimentos para validação e o termo de consentimento e sigilo.

Quanto ao Termo, você pode assinar com assinatura eletrônica, se possuir, ou assinar manualmente e me enviar como arquivo digitalizado.

Me coloco à disposição para sanar quaisquer dúvidas.

At.te,

Jailson Gomes de Araújo Júnior

From: ██████████ | ██████████@lemaef.com.br

July 8, 11:25 AM

To: **Jailson Gomes De Araujo Junior** (██████████@aluno.unb.br

Jailson, bom dia.

Obrigado pelo convite e pela confiança.

Espero contribuir no nível desejado.

Segue termo assinado.

At.te,

ENC: Juiz Validador

From: **Jailson Gomes De Araujo Junior** [REDACTED]@aluno.unb.br

July 5, 1:01 PM

To: [REDACTED]@hotmail.com | [REDACTED]@hotmail.com

[REDACTED] boa tarde!

Conforme contato telefônico, estou encaminhando 2 arquivos: A parte da minha pesquisa referente às matrizes de planejamento do Tema Gestão de Benefícios Previdenciários para validação e o termo de consentimento e sigilo.

Quanto ao Termo, você pode assinar com assinatura eletrônica, se possuir, ou assinar manualmente e me enviar como arquivo digitalizado.

Me coloco à disposição para sanar quaisquer dúvidas.

At.te,

Jailson Gomes de Araújo Júnior

From: [REDACTED] | [REDACTED]@hotmail.com

July 22, 10:12 AM

To: **Jailson Gomes De Araujo Junior** | [REDACTED]@aluno.unb.br

segue com algumas sugestões no item 01. Se aceita, você deve alterar formulário **Matrizes de Planejamento do Tema: Gestão de Benefícios Previdenciários**

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A presente dissertação teve como objetivo a elaboração de um Framework de Auditoria em RPPS a partir da investigação de como as lógicas institucionais dos Tribunais de Contas se relacionam com a situação previdenciária dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), utilizando o Índice de Situação Previdenciária (ISP-RPPS) como variável dependente na análise. O estudo buscou responder ao problema de pesquisa de como diferentes abordagens institucionais se relacionam com a situação previdenciária dos RPPS. Por meio de uma análise detalhada das lógicas patrimonial, burocrática e gerencial, foi possível compreender as diversas nuances e implicações dessas abordagens na fiscalização e na gestão dos RPPS.

Os resultados indicaram que auditorias conduzidas sob a lógica patrimonial tendem a focar exclusivamente ou predominantemente na conformidade contábil e financeira, o que, embora garanta a legalidade e regularidade dos registros, não necessariamente promove a eficiência ou a eficácia na gestão dos recursos previdenciários. Em contrapartida, auditorias sob a lógica burocrática, com seu enfoque no cumprimento estrito de normas e regulamentos, contribuem para uma fiscalização robusta e transparente, essencial para a accountability pública. Além disso, as auditorias sob a lógica gerencial, que priorizam a eficiência e a eficácia, mostraram-se mais eficazes em promover a sustentabilidade dos RPPS ao buscar melhorias na gestão e nos resultados dos fundos previdenciários.

A análise revelou que os Tribunais de Contas, ao adotarem diferentes lógicas institucionais em suas práticas de fiscalização, apresentam significativa relação com os resultados dos RPPS. Os dados indicaram que os RPPS sob jurisdição de Tribunais de Contas que atuam predominantemente sob uma lógica patrimonial apresentaram os piores desempenhos no ISP-RPPS. Por outro lado, os RPPS fiscalizados por Tribunais que combinam lógicas burocráticas e gerenciais mostraram resultados mais promissores, destacando-se com melhores indicadores de gestão e transparência, situação financeira e atuarial.

No entanto, a pesquisa enfrentou algumas limitações. Primeiramente, a análise se concentrou em RPPS de pequeno porte, o que pode não refletir completamente a realidade de RPPS de maior escala. Além disso, a pesquisa foi baseada em dados e documentos disponíveis, que podem não capturar todas as variáveis e contextos específicos de cada RPPS. A variação nas práticas e na transparência das informações podem impactar a uniformidade dos dados analisados. Outra limitação foi a dependência das percepções dos auditores, que, embora essenciais, podem introduzir vieses pessoais nas avaliações.

Com base nos resultados, foi desenvolvido um Produto Técnico-Tecnológico (PTT), que apresenta um Framework de Auditoria Operacional específico para RPPS, sendo um passo

inovador para padronizar e otimizar os procedimentos de auditoria sob a Lógica Institucional Gerencial. Este Framework propõe diretrizes claras para o planejamento, execução, relatório e monitoramento das auditorias, adaptando-se às peculiaridades dos RPPS e buscando promover a transparência e a eficiência na gestão dos fundos de previdência.

Espera-se que a adoção deste Framework contribua para a sustentabilidade dos RPPS, melhorando a qualidade das auditorias e otimizando a alocação de recursos. A proposta tem potencial para impactar positivamente não somente os Tribunais de Contas e os RPPS jurisdicionados, mas também a vida de servidores públicos que dependem desses sistemas para sua segurança no futuro, promovendo uma gestão mais responsável e transparente dos recursos previdenciários.

Recomenda-se que os Tribunais de Contas adotem práticas de auditoria que integrem as lógicas burocrática e gerencial. Essa combinação pode proporcionar uma fiscalização mais abrangente, que não só assegura a conformidade legal, mas também promove a eficiência e a eficácia na gestão dos recursos previdenciários. Além disso, recomenda-se que essas instituições fortaleçam suas capacidades técnicas e analíticas para garantir uma fiscalização que não apenas verifique a conformidade com normas contábeis, mas também avalie o desempenho e a sustentabilidade dos RPPS, por meio da capacitação contínua dos auditores para que possam aplicar as diversas modalidades e técnicas de auditoria de maneira integrada e eficaz.

Futuras pesquisas podem expandir o escopo deste estudo, incluindo uma análise mais abrangente que considere RPPS de diferentes portes e regiões. Além disso, estudos longitudinais que acompanhem os efeitos das mudanças nas práticas de auditoria ao longo do tempo podem fornecer uma visão mais detalhada sobre o impacto das diferentes lógicas institucionais. Pesquisas comparativas entre diferentes estados ou países também podem oferecer insights valiosos sobre as melhores práticas na fiscalização de RPPS. Outra linha de pesquisa poderia examinar a eficácia de programas de capacitação para auditores na implementação de abordagens combinadas de auditoria. Além disso, a aplicação do Framework de Auditoria Operacional proposto pode ser testada em diferentes contextos para avaliar sua eficácia e adaptabilidade.

Em conclusão, este estudo não apenas contribui para o entendimento da influência das lógicas institucionais nas práticas de fiscalização, mas também oferece uma ferramenta prática para melhoria das práticas de auditoria em RPPS e na promoção da sustentabilidade previdenciária. Conquanto não tenha sido possível esgotar todas as variáveis e contextos, os resultados fornecem uma base sólida para futuras pesquisas e práticas de auditoria, visando uma gestão previdenciária mais eficiente e sustentável.

REFERÊNCIAS

- Acórdão TCU 3414/2014-Plenário, (2014). Recuperado de <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/ACORDAO-COMPLETO-1338178>. Acesso em: 12 mai. 2024.
- Almandoz, J. (2014). Founding teams as carriers of competing logics: When institutional forces predict banks' risk exposure. *Administrative Science Quarterly*, 59(3), 442-473.
- Alves, L. H., Saramago, G., de Fátima Valente, L., & de Sousa, A. S. (2021). Análise documental e sua contribuição no desenvolvimento da pesquisa científica. *Cadernos da FUCAMP*, 20(43).
- Azambuja, P. A., Teixeira, A., & Nossa, S. N. (2018). Aprovação de Contas Municipais com Irregularidades Gravíssimas: Quando a Auditoria Técnica não é Suficiente. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 12(1), 1-13.
- Azevedo, R. R., & Lino, A. F. (2018). O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13~ (2), 9e27.
- Barzelay, M. (2002). Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. *Revista do Serviço Público*, 53(2), 5.
- Besharov, M. L., & Smith, W. K. (2014). Multiple institutional logics in organizations: Explaining their varied nature and implications. *Academy of management review*, 39(3), 364-381.
- Bonollo, E. (2019). Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights. *Public Money & Management*, 39(7), 468-477.
- Brasil. (2023). *Painel Estatístico da Previdência - RPPS*. Recuperado de <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/estatisticas-da-previdencia/painel-estatistico-da-previdencia/regimes-proprios-de-previdencia-social-1>. Acesso em: 10 out. 2023.
- Chavarry, T. S. V., Lima, D. V., & Wilbert, M. D. Indicador de Situação Previdenciária dos Regimes Próprios e seu Desempenho nos Entes Subnacionais Brasileiros. In *Anais do XIX Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. São Paulo.

- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - Constituição. (1988). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 out. 2023.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research design: qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. 5. ed. Los Angeles, SAGE.
- Creswell, J. W., & Plano Clark, V. L. (2017). *Designing and conducting mixed methods research*. 3. ed. SAGE Publications.
- Estevam, T. C. W., Rodrigues, J. D., & Silva, L. (2021). Implantação das Normas Internacionais de Auditoria pelos Tribunais de Contas Brasileiros. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 20, e3217.
- Fernandes, G. A. A. L., Fernandes, I. F. L. A., & Teixeira, M. C. (2018). Estrutura de funcionamento e mecanismos de interação social nos Tribunais de Contas estaduais. *Revista do Serviço Público*, 69, 123-150.
- Fernandes, C. O., & Sampaio, F. J. C. S. (2019). Regime Próprio de Previdência Social: Um Estudo da Sustentabilidade Financeira de um Município Potiguar. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 7(1), 5-19.
- Field, A. (2009). *Descobrimo a Estatística Utilizando o SPSS*. 2ª ed. Artmed: Porto Alegre.
- Friedland, R., Alford, R. R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. *The new institutionalism in organizational analysis*, 232-263.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA.
- Giovanini, A., Conceição, J. P. S. R., & Almeida, H. J. F. (2023). Regimes próprios de Previdência Social: uma análise com base no índice de situação previdenciária. *Revista de Economia*, 43(81), 472-498.
- Gomes, M. B. (2002). Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (FES). *Revista do Serviço Público*, 53(2), 36-78.
- Graciliano, E. A., Moreira Filho, J. C., Nunes, A. D. P., Pontes, F. C. D. M., & Zampa, F. F. (2010). Accountability na administração pública federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU. *Pensar Contábil*, 12(47).

- Grossi, G., Hancu-Budui, A., & Zorio-Grima, A. (2023). New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors. *Public Money & Management*, 43(4), 378-381.
- Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the audit society: does good auditing generate less public sector corruption? *Administration & Society*, 50(10), 1508-1532.
- Hathaway, J., & Askvik, S. (2021). A typology of institutional logics for public accountability organizations in Zambia. *International Journal of Public Administration*, 44(4), 269-279.
- Hazgui, M., Triantafillou, P. and Elmer Christensen, S. (2022). On the legitimacy and apoliticality of public sector performance audit: exploratory evidence from Canada and Denmark. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 35 No. 6, pp. 1375-1401.
- Hidalgo, F. D., Canello, J., & Oliveira, R. L. (2016). Can Politicians Police Themselves? Natural Experimental Evidence from Brazil's Audit Courts. *Comparative Political Studies*, 49(13), 1739–1773.
- Holanda, B. de M., & Mendonça, P. M. E. de (2022). A implementação do Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil: dinâmicas entre as lógicas institucionais do Estado e da sociedade e sua implicação na coprodução: dinâmica organizativa Estado-sociedad y coproducción. *Administração Pública e Gestão Social*, 14(3).
- Instituto Rui Barbosa - IRB. (2021a). *NBASP 100 – Princípios fundamentais de auditoria no setor público*. Recuperado de <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em 20 abr. 2024.
- Instituto Rui Barbosa - IRB. (2021b). *NBASP 300 – Princípios de auditoria operacional*. Recuperado de <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-300-Principios-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em 20 abr. 2024.
- Instituto Rui Barbosa - IRB. (2021c). *NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional*. Recuperado de <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-3000-Norma-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em 20 abr. 2024.
- International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI. (2013). *Fundamental Principles of Performance Auditing (ISSAI 300)*. Recuperado de

<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300-Performance-Audit-Principles.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2024.

International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI. (2016). *Standards for Performance Auditing. (ISSAI 3000)*. Recuperado de <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2024.

International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. (2019). *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100)*. Viena, 2019. Recuperado de <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing-1.pdf>. Acesso em 20 abr. 2024.

Junior, E. B. L., Oliveira, G. S., Santos, A. C. O., & Schnekenberg, G. F. (2021). Análise documental como percurso metodológico na pesquisa qualitativa. *Cadernos da FUCAMP*, 20(44).

Koerich, M. S., Backes, D. S., de Sousa, F. G. M., Erdmann, A. L., & Albuquerque, G. L. (2009). Pesquisa-ação: ferramenta metodológica para a pesquisa qualitativa. *Revista Eletrônica de Enfermagem*, 11(3).

Kroth, C. I., & Goularte, J. L. L. (2019). Análise Financeira e Atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos Municípios do Vale do Rio Pardo-RS. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade - RAGC*, 7(28).

Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998. (1998). Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, os Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9717.htm. Acesso em: 12 mai. 2024.

Leotta, A., & Ruggeri, D. (2022). Coherence in the use of a performance measurement system and compatibility between institutional logics in public hospitals. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 19(5), 604-632.

Liberal, C. C. B. de A., Oliveira, A. G. de, & Catapan, A. (2022). Potenciais benefícios das auditorias operacionais para o desenvolvimento local/regional: os Tribunais de Contas sob novo enfoque. *International Journal of Scientific Management and Tourism*, 8(1), 48-72.

- Lino, A. F. (2019). *As lógicas conflitantes no tribunal de contas e o enfraquecimento de sua relevância social* [Tese de Doutorado]. Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, SP
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. (2018). A Diversidade dos Tribunais de Contas Regionais na Auditoria de Governos. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 29(76), 26-40.
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. (2020a). Práticas não adequadas nos Tribunais de Contas. *Revista de Administração Pública*, 54, 220-242.
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. (2020b). Lógicas institucionais conflitantes e a independência de Tribunais de Contas. *Anais do USP International Conference in Accounting*. Vol. 20. USP.
- Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Moraes, T. C. (2009). Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos Tribunais de Contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*, 43(4), 739-772.
- Louzano, J. P. de O., Tavares, B., Martins, F. J. de O., & Costa, T. D. M. T. da (2019). Accountability no regime próprio de previdência dos servidores municipais de diferentes estruturas institucionais. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 24(77).
- Luz, B. B. D. C., Guarido Filho, E. R., & Sousa, M. D. M. (2021). Legal, normativo e responsivo: frames no debate sobre a reforma dos Tribunais de Contas brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 55, 861-880.
- Machado, M. V. U. (2019). Os desafios dos Tribunais de Contas na fiscalização dos regimes próprios de previdência social à luz dos 30 anos da constituição federal. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 17(1), 285-306.
- Marques, M. D. C. D. C., & Almeida, J. J. M. D. (2004). Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15, 84-95.
- Mele, V., & Belardinelli, P. (2018). Mixed methods in public administration research: Selecting, sequencing, and connecting. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 29(2), 334-347.
- Melo, G. J. P. de, & Paiva, S. B. (2017). Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. *RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 16(1), 353-380.

- Meyer, R. E., & Hammerschmid, G. (2006). Changing institutional logics and executive identities: A managerial challenge to public administration in Austria. *American behavioral scientist*, 49(7), 1000-1014.
- Ministério da Fazenda - MF. (2017). *Indicador de situação previdenciária - apresentação*. Recuperado de <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/rpps/indicador-de-situacao-previdenciaria>. Acesso em: 10 out. 2023.
- Ministério da Previdência Social - MPS. (2023). *ISP 2023 - Relatório Final do Índice de Situação Previdenciária*. Recuperado de https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/rpps/documentos/ISP_2023_Relatorio_indice_de_Situacao_Previdenciaria.pdf. Acesso em: 02 jun. 2024.
- Moore, D.S., Notz, W.I., Fligner, M. (2018). *The Basic Practice of Statistics*. 8Ed. Freeman, New York.
- Moreira, E. A. L., & Vieira, M. M. F. (2003). Estruturas de poder e instituições como determinantes da efetividade do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. *Organizações & Sociedade*, 10(26), 119-138.
- Nagae, C. Y. (2007). *Amostragem intencional*. [Tese de Doutorado]. Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Nath, S. (2019). Risk Shift: An Institutional Logics Perspective. *Administration & Society*, 51(7), 1113–1147.
- Ngoye, B., Sierra, V., & Ysa, T. (2019). Assessing performance-use preferences through an institutional logics' lens. *International Journal of Public Sector Management*, 32(1), 2-20.
- Nunes, S. P. P., Marcelino, G. F., & Silva, C. A. T. (2019). Os Tribunais de Contas na Interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13(1), 1-15.
- Ocasio, W., & Radoynovska, N. (2016). Strategy and commitments to institutional logics: Organizational heterogeneity in business models and governance. *Strategic Organization*, 14(4), 287-309.
- Oliveira, M. D. D., & Bueno, N. P. (2020). Gerenciamento de Resultados nos Fundos de Pensão dos Regimes Próprios de Previdência Social. *Pensar Contábil*, 22(78).

- Oliveira, R. R. (2016). Regimes previdenciários: principais fatores que impactam sua gestão. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 33(4).
- Pallant, J. (2020). *SPSS Survival Manual: A Step-by-Step Guide to Data Analysis Using IBM SPSS*. 7. Ed. London: McGraw-Hill, Open University Press
- Pahnke, E. C., Katila, R., & Eisenhardt, K. M. (2015). Who takes you to the dance? How partners' institutional logics influence innovation in young firms. *Administrative Science Quarterly*, 60(4), pp. 596-633.
- Parker, L. D., Jacobs, K., & Schmitz, J. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 280–306.
- Peci, A., & Pulgar, O. C. R. (2019). Autonomous bureaucrats in independent bureaucracies? Loyalty perceptions within supreme audit institutions. *Public Management Review*, 21(1), 47-68.
- Portaria ME 19.451, de 18 de agosto de 2020. (2020). Altera o art. 15 da Portaria MPS nº 402, de 10 de dezembro de 2008, e o art. 51 da Portaria MF nº 464, de 19 de novembro de 2018, para dispor sobre a taxa de administração para o custeio das despesas correntes e de capital necessárias à organização e ao funcionamento do órgão ou entidade gestora dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS e dá outras providências. Recuperado de <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/rpps/legislacao-dos-rpps/portarias/arquivos/2020/portaria-seprt-no-19-451-de-18ago2020.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2024.
- Portaria MF 1, de 03 de janeiro de 2017. (2017). Altera disposições das Portarias MPS nº 204, de 10 de julho de 2008, nº 402, de 10 de dezembro de 2008, nº 519, de 24 de agosto de 2011, e dá outras providências. Recuperado de <http://sa.previdencia.gov.br/site/2017/01/PORTARIA-MF-n%C2%BA-01-de-03jan2017-altera-as-PTs-MPS-204-402-519.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2023.
- Portaria MTP 1.467, de 02 de junho de 2022. (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, em cumprimento à Lei nº 9.717, de 1998, aos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.887, de 2004 e à Emenda Constitucional nº 103, de 2019. Recuperado de <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/rpps/legislacao-dos->

- rpps/portarias/copy_of_PortariaMTPn1.467de02jun2022Atualizadaat28jun20231.pdf.
Acesso em: 05 mai. 2024.
- Reay, T., & Jones, C. (2016). Qualitatively capturing institutional logics. *Strategic Organization*, 14(4), 441-454.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368-385.
- Reichborn-Kjennerud, K., & Johnsen, Å. (2018). Performance audit and Supreme Audit Institutions' impact on public administration: The case of the Office of the Auditor General in Norway. *Administration & Society*, 50(10), 1422–1446.
- Resolução nº 1.158/2022 do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE/RS. (2022). *Dispõe sobre a Auditoria Operacional no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul*. Recuperado de <https://atosoficiais.com.br/tcers/resolucao-n-1158-2022-dispoe-sobre-a-auditoria-operacional-no-ambito-do-tribunal-de-contas-do-estado-do-rio-grande-do-sul?origin=instituicao>. Acesso em: 20 mai. 2024.
- Rossoni, L., Poli, I. T., de Sinay, M. C. F., & de Araújo, G. A. (2020). Materiality of sustainable practices and the institutional logics of adoption: A comparative study of chemical road transportation companies. *Journal of Cleaner Production*, 246, 119058.
- Sá-Silva, J. R., Almeida, C. D. D., & Guindani, J. F. (2009). Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista brasileira de história & ciências sociais*, 1(1), 1-15.
- Silva, A. C. da, & Santos, O. M. dos (2020). Regimes Próprios de Previdência Social: Uma Análise à Luz do Isomorfismo Institucional. *Administração Pública e Gestão Social*.
- Silva, F. W. F. (2018). Uma proposta de inovação no processo de auditoria dos regimes próprios de previdência social pelos Tribunais de Contas. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 16(2), 190-219.
- Silva, F. W. F. da, & Diniz, G. M. (2021). Fatores determinantes do resultado atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) municipais cearenses. *Revista Controle: Doutrinas e Artigos*, 19(2), 145-179.
- Silva, T. M., & Rossoni, L. (2022). A Corrupção como Lógica Institucional: Uma Análise Relacional entre Os Elementos Materiais e Simbólicos das Delações na Operação Lava-Jato. *Anais do EnANPAD*.

- Strauss, A. L., & Corbin, J. (2008). *Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada*. (L. O. Rocha, Trad.). Artmed.
- Thiollent, M. (2022). *Metodologia da pesquisa-ação*. Cortez editora.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (1999). Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: Executive succession in the higher education publishing industry, 1958–1990. *American Journal of Sociology*, 105(3), 801-843.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (2008). Institutional logics. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, 840, pp. 99-128.
- Thornton, P. H., Ocasio W., & Lounsbury M. (2012). *The institutional logics perspective: a new approach to culture, structure and process*. Oxford, England: Oxford University Press.
- Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. (2019). Are performance audits useful? A comparison of EU practices. *Administration & Society*, 51(3), 431–462.
- Tribunal de Contas da União – TCU. (2020). *Manual de auditoria operacional*. Recuperado de https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 20 abr. 2024.
- Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia – TCM/BA. (2021). *Manual de auditoria: Normas Gerais*. Recuperado de https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2021/12/manual-de-auditoria_revisao-para-publicacao-sce.pdf. Acesso em: 24 mai. 2024.
- Tripp, D. (2005). Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. *Educação e pesquisa*, 31, 443-466.
- Vergara, S. C. (2006). *Projetos e relatórios de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 34, 38.

APÊNDICES

APÊNDICE A: Roteiro Questionário Auditores

Seção 1: Identificação

1. Qual seu nome?
2. Qual seu e-mail para contato?
3. Qual seu telefone para contato?
4. Em qual Tribunal de Contas você trabalha?
5. Possui cargo efetivo?
 - a. Sim
 - b. Não
6. Qual seu cargo efetivo?
7. Ocupa função de chefia ou assessoramento?
 - a. Sim
 - b. Não (pular para questão 9)
8. Qual sua função de chefia ou assessoramento?

Seção 2: Estrutura de Fiscalização de RPPS

9. Quantos RPPS municipais estão sob jurisdição deste Tribunal de Contas?
10. O Tribunal de Contas executa exame de contas anuais nos RPPS?
 - a. Sim
 - b. Não
11. O Tribunal de Contas executa periodicamente procedimentos de auditoria específica nos RPPS?
 - a. Sim
 - b. Não
12. O Tribunal de Contas possui unidade específica para fiscalização dos RPPS?
 - a. Sim (pular a questão 18)
 - b. Não (pular para questão 18)
13. Qual o nome desta Unidade de Fiscalização de RPPS?
14. Quantos servidores atuam nesta unidade?
15. Quantos auditores de controle externo (ou cargo correlato) atuam nesta unidade?
16. Quantos atuários atuam nesta unidade?
17. A unidade de fiscalização de RPPS está subordinada a algum outro órgão/unidade do Tribunal de Contas?
 - a. Sim, a unidade superior de controle externo (Secretaria/Superintendência de Controle Externo, ou correlato)
 - b. Sim, a outra unidade intermediária de controle externo
 - c. Sim, diretamente ao Plenário
 - d. Sim, diretamente à Presidência do Tribunal de Contas
 - e. Não, atua de forma autônoma/independente
18. Em qua(is) unidade(s) se dá o exercício de controle dos RPPS?
19. O Tribunal de Contas possui norma específica sobre a fiscalização de RPPS?
 - a. Sim
 - b. Não (pular para questão 21)
20. Qual(is) norma(s) específica(s)?

21. No controle exercido de forma permanente pelo Tribunal de Contas, quais itens são avaliados nos RPPS? (pode marcar mais de uma alternativa)
- Contábil/Fiscal
 - Compliance (cumprimento de normas)
 - Investimentos financeiros
 - Gestão atuarial
 - Folha de pagamentos
 - Benefícios previdenciários
 - Caráter contributivo
 - Repasses financeiros
 - Qualidade da gestão
 - Resultados obtidos (atendimento da meta atuarial)
 - Gestão da taxa de administração
 - Qualificação dos servidores em posição de decisão (Presidente, diretores e membros de conselhos e comitês)

Seção 3: Lógicas Institucionais.

22. Numa escala de 1 a 5, como você avalia a importância dada aos itens a seguir no planejamento e execução das fiscalizações em RPPS?

Área	[1] Nada Importante	[2] Pouco Importante	[3] Razoavelmente Importante	[4] Muito Importante	[5] Extremamente Importante
Investimentos					
Atuária					
Benefícios Previdenciários					
Direito Previdenciário					
Gestão Administrativa					
Gestão Previdenciária					
Gestão Contábil/Fiscal					
Transparência					
Compliance					
Eficiência da Gestão					
Desempenho Financeiro					
Gestão de Risco					
Accountability (prestação de contas)					
Responsabilização					
Sustentabilidade					

23. Numa escala de 1 a 5, do seu ponto de vista, classifique a **importância** da realização dos seguintes tipos de auditoria nos RPPS:

Tipo de Auditoria	[1] Nada Importante	[2] Pouco Importante	[3] Razoavelmente Importante	[4] Muito Importante	[5] Extremamente Importante
De Conformidade					

Financeira					
Operacional (Gestão)					
Não Financeira (Foco no Resultado / Valor para a Sociedade)					

24. Numa escala de 1 a 5, classifique a **frequência da realização** dos seguintes tipos de auditoria nos RPPS:

Tipo de Auditoria	[1] Nunca	[2] Rara	[3] Eventualmente	[4] Periodicamente	[5] Frequentemente
De Conformidade					
Financeira					
Operacional (Gestão)					
Não Financeira (Foco no Resultado / Valor para a Sociedade)					

25. Numa escala de 1 a 5, classifique as afirmações a seguir do seu ponto de vista:

Afirmações	[1] Discordo Totalmente	[2] Discordo	[3] Não Concordo Nem Discordo	[4] Concordo	[5] Concordo Totalmente
O Tribunal de Contas determina ações corretivas com base no relatório de auditoria					
O Tribunal de Contas aplica sanções com base no relatório de auditoria					
A auditoria é importante por assegurar o cumprimento de Leis e Regulamentos					
A auditoria é importante porque permite a responsabilização dos mal gestores					
A auditoria tem como foco principal a melhoria da gestão pública					
A auditoria promove uma gestão mais eficiente, eficaz e econômica dos recursos públicos					
A auditoria melhora o resultado do serviço público prestado à sociedade					
A auditoria auxilia o bom gestor a tomar decisões acertadas					
A auditoria deve focar nos aspectos legais e financeiros					
A auditoria deve priorizar a avaliação da conformidade legal e regulamentar sobre a eficiência operacional					

A auditoria deve focar em questões conformidade e não interferir nos processos decisórios do gestor público					
O Tribunal de Contas através da auditoria atua como parceiro do gestor público					
O Tribunal de Contas impacta positivamente a sociedade					
O Tribunal de Contas deve contribuir para um serviço público ambientalmente responsável					

APÊNDICE B: Plano de Auditoria Operacional

Papel de Trabalho nº XXX

Informações institucionais	
Processo:	Identifique o número ou código do processo relacionado à auditoria.
Origem:	Especifique a origem da solicitação de auditoria, seja ela interna ou externa.
Entidade auditada:	Informe o nome da entidade que será auditada.
Responsável:	Indique o nome e o cargo do responsável pela entidade auditada.
Tema(s) da Auditoria:	Defina os temas centrais da auditoria operacional.
Objeto(s) auditado(s):	Descreva os objetos específicos que serão auditados.

Equipe de Auditoria		
Nome:	Cargo/unidade:	Telefone de contato/e-mail
Liste os membros da equipe de auditoria, incluindo suas informações de contato.		

1. PLANO DE AUDITORIA

Descreva o objetivo deste documento, apresentando de forma resumida o objetivo da auditoria operacional e os principais temas e objetos a serem avaliados.

2. INFORMAÇÕES RELACIONADAS AO OBJETO DE AUDITORIA

Forneça uma visão detalhada do objeto auditado, incluindo:

- Localização;
- Tempo de atuação;
- Objetivos e histórico de alterações;
- Legislações, normas e instruções específicas;
- Estrutura organizacional e responsáveis pela gestão;
- Fontes de financiamento e principais itens de custo e despesa;
- Histórico de ações fiscalizadoras e julgamento de contas.

3. ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS DA ENTIDADE

Avalie a eficácia e a eficiência dos controles internos, destacando:

- Efetividade das operações;
- Validade e confiabilidade das informações;
- Cumprimento de leis e regulamentos;
- Salvaguardas de ativos;
- Prevenção de impropriedades e irregularidades.

4. OBJETIVO(S) DA AUDITORIA

Descreva o objetivo geral da auditoria operacional, destacando os principais aspectos a serem avaliados, e a origem da demanda, seja por fato ou irregularidade, programação anual ou outra origem.

5. NÍVEL DE ASSEGURAÇÃO PREVISTO

Informe e justifique se a auditoria buscará uma asseguração razoável ou limitada.

6. RISCOS IDENTIFICADOS

Descreva os riscos associados à auditoria, incluindo:

- Atividades/processos críticos;
- Perfil dos controles internos;
- Risco de detecção previsto;
- Riscos de auditoria identificados.

7. ESCOPO DE AUDITORIA

Apresente o núcleo central do objeto a ser auditado, identificando a extensão dos testes e a profundidade dos procedimentos aplicáveis.

8. QUESTÕES DE AUDITORIA

Liste as questões específicas a serem respondidas durante a execução da auditoria e possíveis achados esperados.

9. LIMITAÇÕES DE AUDITORIA

Descreva quaisquer possíveis limitações que possam afetar o alcance dos objetivos da auditoria.

10. PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA APLICÁVEIS

Descreva os procedimentos e técnicas de auditoria que serão utilizados para responder às questões de auditoria.

11. ESTIMATIVAS DE PESSOAL, CUSTOS E PRAZOS

Proponha os membros da equipe de auditoria para a fase de execução e, se necessário, outros servidores para o planejamento. Apresente um cronograma sintético para as fases de execução e elaboração do relatório. Inclua estimativas de custos para deslocamentos e diárias, se necessário.

12. CONCLUSÃO

Apresente uma conclusão sobre a viabilidade e necessidade da auditoria. Se for identificado que a auditoria não é viável ou necessária, sugira instrumentos de fiscalização alternativos ou o arquivamento do processo.

Local / Data (da elaboração do Plano de Auditoria)

Assinaturas Eletrônicas: Inclua as assinaturas eletrônicas dos membros da equipe de auditoria, do revisor e do responsável pela unidade técnica.

APÊNDICE C: Matriz de Planejamento

Papel de Trabalho nº XXX

Informações institucionais	
Processo:	Identifique o número ou código do processo relacionado à auditoria.
Origem:	Especifique a origem da solicitação de auditoria, seja ela interna ou externa.
Entidade auditada:	Informe o nome da entidade que será auditada.
Tema(s) da Auditoria:	Defina os temas centrais da auditoria operacional.

Equipe de Auditoria		
Nome:	Cargo/unidade:	Telefone de contato/e-mail

Liste os membros da equipe de auditoria, incluindo suas informações de contato.

Objeto de Auditoria: Descreva o objeto específico que será auditado. Se houver mais de um objeto, elabore um quadro separado para cada.					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
Elabore as questões de auditoria na forma de perguntas. Estas devem englobar todos os itens que compõem o escopo da auditoria com vistas à satisfação do objetivo	Identifique as informações necessárias para responder a cada questão de auditoria. Estas informações representam os dados que se busca e não devem ser confundidas com a fonte ou o documento onde se encontram registrados.	Especifique as fontes de cada item de informação. Exemplos incluem documentos, pessoas, comissões etc.	Especifique os procedimentos e ações indicando como serão executados os trabalhos. Deve ser elaborado pelo menos um procedimento para cada técnica a ser empregada.	Especifique as limitações quanto à estratégia metodológica adotada; ao acesso a pessoas e informações; à qualidade das informações; às condições operacionais de realização do trabalho.	Especifique as possíveis conclusões ou resultados a serem alcançados para cada questão de auditoria.

Local / Data (da elaboração da Matriz de Planejamento)

Assinaturas Eletrônicas: Inclua as assinaturas eletrônicas dos membros da equipe de auditoria, do revisor e do responsável pela unidade técnica.

APÊNDICE D: Matriz de Achados

Papel de Trabalho nº XXX

Informações institucionais	
Processo:	Identifique o número ou código do processo relacionado à auditoria.
Origem:	Especifique a origem da solicitação de auditoria, seja ela interna ou externa.
Entidade auditada:	Informe o nome da entidade que será auditada.
Objeto(s) auditado(s):	Descreva os objetos específicos que serão auditados.

Equipe de Auditoria		
Nome:	Cargo/unidade:	Telefone de contato/e-mail

Liste os membros da equipe de auditoria, incluindo suas informações de contato.

ACHADO Nº:	Devido a [CAUSA, fonte da vulnerabilidade encontrada], ocorreu [SITUAÇÃO ENCONTRADA, incluindo critério(s) contrariado(s)], o que levou a [EFEITOS, consequência negativa da situação encontrada], impactando [comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social.				
Situação encontrada	Efeitos	Causas	Boas práticas	Encaminhamentos	Benefícios
Descreva resumidamente a situação identificada, incluindo o período de ocorrência e como contraria o critério estabelecido.	Explique por que a situação encontrada é indesejável, identificando os objetivos não atingidos e a dimensão do impacto. Diferencie entre efeito real e efeito potencial.	Descreva os motivos que levaram à ocorrência da situação encontrada. Relacione a causa a pessoas, processos ou produtos, conforme as vulnerabilidades constatadas no planejamento.	Identifique ações que levariam a um bom desempenho e que podem subsidiar a proposta de recomendações e determinações.	Proponha recomendações para tratar a origem dos problemas diagnosticados e mitigar seus efeitos.	Mencione os ganhos para gestores, responsáveis e beneficiários com a implementação das propostas.
ACHADO Nº:	Devido a [CAUSA, fonte da vulnerabilidade encontrada], ocorreu [SITUAÇÃO ENCONTRADA, incluindo critério(s) contrariado(s)], o que levou a [EFEITOS, consequência negativa da situação encontrada], impactando [comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social.				
Situação encontrada	Efeitos	Causas	Boas práticas	Encaminhamentos	Benefícios

Local / Data (da elaboração da Matriz de Achados)

Assinaturas Eletrônicas: Inclua as assinaturas eletrônicas dos membros da equipe de auditoria, do revisor e do responsável pela unidade técnica.

APÊNDICE E: Plano de Ação

Papel de Trabalho nº XXX

Informações institucionais	
Processo:	Identifique o número ou código do processo relacionado à auditoria.
Origem:	Especifique a origem da solicitação de auditoria, seja ela interna ou externa.
Entidade auditada:	Informe o nome da entidade que será auditada.
Objeto(s) auditado(s):	Descreva os objetos específicos que serão auditados.

Equipe de Auditoria		
Nome:	Cargo/unidade:	Telefone de contato/e-mail

Liste os membros da equipe de auditoria, incluindo suas informações de contato.

ACHADO Nº:	Devido a [CAUSA, fonte da vulnerabilidade encontrada], ocorreu [SITUAÇÃO ENCONTRADA, incluindo critério(s) contrariado(s)], o que levou a [EFEITOS, consequência negativa da situação encontrada], impactando [comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social].					
Recomendação de Auditoria	Ação a ser implementada	Data início e prazo para implementar a ação	Recursos necessários	Responsável	Status de realização/evidências	Observações
Descreva a recomendação para corrigir ou mitigar a situação encontrada, a qual será objeto da ação a ser implementada.	Descreva a ação específica que será adotada para atender à recomendação de auditoria.	Especifique a data de início e o prazo estimado para a implementação da ação.	Indique os recursos (humanos, financeiros, materiais) necessários para implementar a ação.	Nomeie o responsável pela implementação da ação.	Documente o status atual da ação e quaisquer evidências que comprovem seu progresso ou conclusão.	Inclua qualquer informação adicional relevante para a implementação da ação.
ACHADO Nº:	Devido a [CAUSA, fonte da vulnerabilidade encontrada], ocorreu [SITUAÇÃO ENCONTRADA, incluindo critério(s) contrariado(s)], o que levou a [EFEITOS, consequência negativa da situação encontrada], impactando [comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social].					
Recomendação de Auditoria	Ação a ser implementada	Data início e prazo para implementar a ação	Recursos necessários	Responsável	Status de realização/evidências	Observações

Local / Data (da elaboração da Matriz de Achados)

Assinaturas Eletrônicas: Inclua as assinaturas eletrônicas dos membros da equipe de auditoria, do revisor e do responsável pela unidade técnica.

APÊNDICE F: Modelos de matriz de planejamento para auditoria operacional em RPPS

Tema: Gestão Administrativa

Objeto de Auditoria: Gestão e estrutura da unidade gestora do RPPS					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
1. A unidade gestora do RPPS possui um organograma definido e atualizado que reflete suas funções e responsabilidades?	<p>Verificar se a Unidade Gestora (UG) possui a organização necessária ao funcionamento do RPPS.</p> <p>Verificar se os dirigentes e órgãos colegiados previstos na norma geral estão definidos, implantados e em funcionamento no RPPS.</p>	<p>Lei que criou o RPPS.</p> <p>Lei(s) que dispõe(m) sobre a estruturação da Unidade Gestora (UG) do RPPS.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Atos de nomeação/designação dos dirigentes e membros dos órgãos colegiados da UG do RPPS.</p> <p>Organograma da UG.</p> <p>Site do RPPS.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Observação direta.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Possível dificuldade de acesso a documentos atualizados ou completos.</p> <p>Resistência dos entrevistados em fornecer informações detalhadas.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade do organograma com as funções e responsabilidades estabelecidas.</p> <p>Falhas na atualização e comunicação do organograma.</p> <p>Impacto da ausência de um organograma atualizado na gestão do RPPS.</p>
2. As políticas e procedimentos administrativos do RPPS estão documentados e são regularmente revisados?	<p>Verificar se a UG possui manuais e normas internas de organização e procedimentos administrativos.</p> <p>Verificar se a UG possui registro de atas de reuniões dos órgãos colegiados.</p>	<p>Normas internas da UG.</p> <p>Site do RPPS.</p> <p>Atas de reunião de órgãos colegiados.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Observação direta.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Possível falta de documentação formalizada.</p> <p>Dificuldade em obter registros completos de revisões e atualizações.</p>	<p>Identificação de políticas e procedimentos documentados e revisados regularmente.</p> <p>Falhas na documentação e revisão das políticas e procedimentos.</p> <p>Impacto da ausência de revisões regulares na eficácia administrativa do RPPS.</p>

<p>3. A unidade gestora possui autonomia suficiente para tomar decisões estratégicas e operacionais?</p>	<p>Verificar a regularidade das reuniões dos órgãos colegiados da UG.</p> <p>Verificar se as deliberações dos órgãos colegiados são adotadas na aplicação dos recursos previdenciários e administrativos.</p>	<p>Lei(s) que dispõe(m) sobre a estruturação da Unidade Gestora (UG) do RPPS.</p> <p>Normas internas da UG.</p> <p>Site do RPPS.</p> <p>Atas de reunião de órgãos colegiados.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Análise de Conteúdo.</p> <p>Observação direta.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Resistência em fornecer documentação completa sobre a autonomia.</p> <p>Possível falta de clareza nos documentos sobre a autonomia e as atribuições.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade da autonomia da unidade gestora.</p> <p>Impacto da autonomia (ou falta dela) nas decisões estratégicas e operacionais do RPPS.</p> <p>Identificação de áreas onde a autonomia pode ser melhorada.</p>
<p>4. Os dirigentes e membros de conselhos da unidade gestora possuem as qualificações necessárias estabelecidas para o exercício da função?</p>	<p>Verificar se os dirigentes da UG possuem os requisitos estabelecidos na norma geral e na legislação local para exercício das funções.</p> <p>Verificar se os membros dos órgãos colegiados da UG possuem os requisitos estabelecidos na norma geral e na legislação local para exercício das funções.</p>	<p>Diplomas e Certificados de graduação.</p> <p>Certificação profissional.</p> <p>Lei que define as atribuições dos cargos efetivos (PCS/PCCR do Ente).</p> <p>Lei(s) que dispõe(m) sobre a estruturação da Unidade Gestora (UG) do RPPS.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Lei 9.717/98</p> <p>Site do RPPS.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de Dados.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Dificuldade em obter documentação completa das qualificações.</p> <p>Resistência dos dirigentes e membros de conselhos em fornecer informações detalhadas.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade das qualificações com as normas estabelecidas.</p> <p>Impacto das qualificações (ou falta delas) na gestão do RPPS.</p> <p>Identificação de necessidades de treinamento e capacitação.</p>

Objeto de Auditoria: Despesas administrativas e uso de recursos do RPPS					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
5. As despesas administrativas do RPPS estão sendo realizadas dentro dos limites estabelecidos?	<p>Verificar se os limites da taxa de administração estabelecidos estão de acordo com o estabelecido na norma geral.</p> <p>Verificar se as despesas correntes e de capital do RPPS estão sendo custeados integralmente com recursos do custeio administrativo.</p>	<p>Lei que define as alíquotas de contribuição e o custeio administrativo.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Lei 9.717/98.</p> <p>Art. 167, XII, da CF/88.</p> <p>Extrato de Movimentação ou de Conciliação Bancária.</p> <p>Demonstrações Financeiras, DVP, BP e Razão Analítico.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Conciliação.</p> <p>Análise de Contas.</p> <p>Cruzamento de Dados.</p>	<p>Dificuldade de acesso a documentos financeiros atualizados.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade das despesas administrativas com os limites estabelecidos.</p> <p>Identificação de despesas que não estejam sendo custeadas conforme os recursos do custeio administrativo.</p> <p>Impacto da má gestão das despesas administrativas na sustentabilidade do RPPS.</p>
6. Os recursos do RPPS estão sendo utilizados exclusivamente para fins previdenciários conforme as diretrizes legais?	<p>Verificar se os recursos da taxa de administração e os recursos destinados ao pagamento de benefícios estão sendo mantidos em contas contábeis e bancárias distintas.</p>	<p>Extrato de Movimentação ou de Conciliação Bancária.</p> <p>Demonstrações Financeiras, DVP, BP e Razão Analítico.</p> <p>Lei 4320/64.</p> <p>Portaria MOG nº 42/99.</p> <p>PCASP.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Conciliação.</p> <p>Análise de Contas.</p> <p>Cruzamento de Dados.</p>	<p>Dificuldade em obter registros financeiros detalhados e segregados.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na segregação dos recursos previdenciários.</p> <p>Identificação de uso indevido de recursos previdenciários.</p> <p>Impacto da gestão inadequada dos recursos na sustentabilidade do RPPS.</p>
7. Existe um controle efetivo sobre as despesas administrativas, incluindo a aprovação e registro adequados?	<p>Verificar se as decisões de utilização de recursos da taxa de administração possuem o devido registro, incluindo a observação de autorização orçamentária.</p> <p>Verificar se existe formação de reserva administrativa e sua destinação.</p>	<p>Lei que define as alíquotas de contribuição e o custeio administrativo.</p> <p>Extrato de Movimentação ou de Conciliação Bancária.</p> <p>Demonstrações Financeiras, DVP, BP e Razão Analítico.</p> <p>Atas e registros de reunião do Conselho Deliberativo.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Conciliação.</p> <p>Análise de Contas.</p> <p>Cruzamento de Dados.</p>	<p>Possível falta de documentação formalizada.</p> <p>Dificuldade em obter registros completos das decisões e autorizações.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na autorização e registro das despesas administrativas.</p> <p>Falhas na formação e destinação das reservas administrativas.</p>

	<p>Verificar se a utilização de recursos da reserva administrativa é precedida de autorização pelo Conselho Deliberativo.</p> <p>Verificar a existência de reversão das sobras da taxa de administração ao ente federativo.</p>				
--	---	--	--	--	--

Objeto de Auditoria: Pró-Gestão RPPS					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
8. O RPPS está enquadrado em algum dos níveis do Pró-Gestão RPPS? Se não, quais são as barreiras para o enquadramento?	<p>Verificar se qual nível de aderência do RPPS ao Pro-Gestão.</p> <p>Verificar se os dirigentes do RPPS vislumbram adesão ao Pro-Gestão.</p>	<p>Manual do Pro-Gestão.</p> <p>Site do Pro-Gestão.</p> <p>Atas e registros de reunião dos dirigentes do RPPS.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p> <p>Análise de conteúdo.</p>	<p>Dificuldade na identificação de barreiras e desafios.</p> <p>Resistência em fornecer informações sobre deficiências de gestão.</p> <p>Inabilidade dos gestores em compreender e fornecer detalhes sobre a situação do RPPS e planos futuros.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade do RPPS com os níveis do Pró-Gestão.</p> <p>Identificação de barreiras para a adesão ao Pró-Gestão.</p> <p>Impacto das barreiras identificadas na eficiência da gestão do RPPS.</p>
9. O RPPS segue as práticas de governança corporativa, transparência e controle interno recomendadas pelo Pró-Gestão RPPS?	<p>Verificar se, e em que medida os requisitos básicos de adesão ao Pro-Gestão estão implementados no RPPS.</p>	<p>Manual do Pro-Gestão.</p> <p>Site do Pro-Gestão.</p> <p>Atas e registros de reunião dos dirigentes do RPPS.</p> <p>Site do RPPS.</p> <p>Documentos e procedimentos internos do RPPS.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p> <p>Observação direta.</p>	<p>Inexistência ou dificuldade na obtenção de detalhes sobre práticas de governança, controle interno e transparência.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade com as práticas recomendadas pelo Pró-Gestão.</p> <p>Identificação de lacunas na governança, transparência e controle interno.</p> <p>Impacto das práticas (ou falta delas) na eficiência e transparência do RPPS.</p>
10. Há um plano de ação para alcançar os níveis superiores do Pró-Gestão RPPS e melhorar a governança?	<p>Verificar se há capacidade financeira e operacional, bem como o porte necessário para alcançar nível de aderência mais elevado.</p> <p>Verificar se existe plano documentado para adesão ou aumento do nível de aderência ao Pro-Gestão projetado ou em andamento no RPPS.</p>	<p>Site do RPPS.</p> <p>Documentos e procedimentos internos do RPPS.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Inexistência de planos de ação.</p> <p>Dificuldade em obter informações completas e de qualidade sobre iniciativas em andamento.</p>	<p>Existência ou não de um plano de ação documentado.</p> <p>Qualidade e abrangência do plano de ação.</p> <p>Impacto do plano de ação na melhoria da governança do RPPS.</p>

Objeto de Auditoria: Transparência e tempestividade no envio de informações					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
11. O RPPS está cumprindo os prazos para o envio de demonstrativos financeiros e atuariais aos órgãos de controle?	<p>Verificar se o RPPS tem encaminhado documentação exigida pelo Tribunal de Contas no prazo definido.</p> <p>Verificar se o RPPS tem encaminhado documentação exigida pelo Ministério da Previdência Social no prazo definido.</p>	<p>Sistemas internos do Tribunal de Contas.</p> <p>Norma do Tribunal de contas que define o envio de documentação dos RPPS.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>CADPREV.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Dificuldade em obter registros completos e atualizados de envios de documentação.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade com os prazos de envio de documentação.</p> <p>Identificação de atrasos ou falhas no envio de documentos.</p> <p>Impacto da falta de tempestividade no cumprimento das obrigações regulatórias.</p>
12. As informações enviadas pelo RPPS são completas, precisas e devidamente validadas?	<p>Verificar as notificações e procedimentos do Tribunal de Conas que visam a correção de dados fornecidos pelo RPPS.</p> <p>Verificar as irregularidades apontadas no CADPREV quanto ao envio de informações.</p>	<p>Sistemas internos do Tribunal de Contas.</p> <p>Diário Oficial do Tribunal de Contas.</p> <p>Norma do Tribunal de contas que define o envio de documentação dos RPPS.</p> <p>CADPREV.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Dificuldade em obter registros detalhados de notificações e correções.</p> <p>Possível resistência em fornecer informações completas sobre dados enviados.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na precisão e completude das informações enviadas.</p> <p>Identificação de falhas na validação dos dados fornecidos.</p> <p>Impacto das informações incorretas ou incompletas nas contas do RPPS.</p> <p>Impacto das informações incorretas ou incompletas na emissão do CRP.</p>
13. Existe uma política de transparência que assegura a divulgação tempestiva de informações relevantes para os segurados e cidadãos?	<p>Verificar a existência de política de divulgação de dados e transparência no RPPS.</p> <p>Verificar a existência e a qualidade dos dados fornecidos no site do RPPS ou Portal Transparência.</p>	<p>Site do RPPS.</p> <p>Portal Transparência do RPPS.</p> <p>Documentos e procedimentos internos do RPPS.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Análise de conteúdo.</p> <p>Observação direta.</p>	<p>Inexistência de site ou portal transparência do RPPS.</p> <p>Dificuldade em acessar informações completas sobre as políticas de transparência.</p>	<p>Existência ou não de uma política de transparência documentada.</p> <p>Qualidade e tempestividade das informações divulgadas.</p> <p>Impacto da transparência (ou falta dela) na confiança dos segurados e cidadãos.</p>

	Verificar a existência de Cartilha dirigida aos segurados que contemple os conhecimentos básicos essenciais sobre o RPPS e os benefícios previdenciários.				
14. Como o RPPS garante a qualidade e a precisão das informações enviadas para o controle externo?	Verificar a ação da governança e dos controles internos na qualidade das informações prestadas ao Tribunal de Contas e ao MPS.	Documentos e procedimentos internos. Lei(s) que dispõe(m) sobre a estruturação da Unidade Gestora (UG) do RPPS. Ato de designação de responsáveis pelo Controle Interno. Extratos de entrevistas.	Análise documental. Entrevista. Observação direta	Dificuldade em obter detalhes completos dos controles internos. Resistência em fornecer informações sobre práticas de governança.	Conformidade ou não conformidade dos controles internos com as melhores práticas. Identificação de falhas na governança que afetam a qualidade das informações. Impacto dos controles internos na precisão e confiabilidade dos dados fornecidos.

Tema: Gestão de Benefícios Previdenciários

Objeto de Auditoria: Procedimentos de concessão de benefícios previdenciários					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
1. Os procedimentos para análise e concessão de benefícios previdenciários estão compatíveis com os requisitos exigidos pela legislação, são documentados e seguidos de forma consistente?	<p>Verificar a existência de fluxo ou desenho de processo para análise e concessão de benefícios.</p> <p>Verificar se há manual ou material didático interno para instrução de servidores quanto ao procedimento de análise e concessão de benefícios.</p> <p>Verificar se os processos de análise e concessão de benefícios são devidamente formalizados e possuem padronização no rito de apreciação.</p>	<p>Documentos e procedimentos internos.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p> <p>Processos formais de concessão de benefícios.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p> <p>Observação direta</p>	<p>Possível falta de formalização de procedimentos.</p> <p>Dificuldade em obter documentos completos e atualizados.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na documentação e consistência dos procedimentos de concessão.</p> <p>Identificação de falhas na formalização e padronização dos processos.</p> <p>Impacto das inconsistências na eficiência e eficácia dos processos de concessão de benefícios.</p>
2. Os prazos para a análise e concessão de benefícios previdenciários estão são razoáveis?	<p>Verificar o tempo médio de tramitação de processos de concessão benefícios.</p> <p>Mensurar a razoabilidade da duração e eficácia dos procedimentos de análise de requerimentos de benefícios.</p>	<p>Documentos e procedimentos internos.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p> <p>Processos formais de concessão de benefícios.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p> <p>Observação direta</p>	<p>Dificuldade em obter registros precisos e atualizados dos prazos.</p> <p>Dificuldade no estabelecimento de benchmarks para definição de parâmetros razoáveis de análise.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade dos prazos de concessão com os padrões estabelecidos.</p> <p>Identificação de atrasos e gargalos nos processos de concessão.</p> <p>Impacto dos prazos inadequados na satisfação dos beneficiários.</p>
3. Existe um sistema de gestão que permita o acompanhamento e controle dos benefícios concedidos, bem como dos processos em andamento?	<p>Verificar a existência de sistema informatizado que permita maior controle e celeridade na tramitação de processos de análise e concessão de benefícios.</p>	<p>Sistemas informatizados do RPPS.</p>	<p>Entrevista.</p> <p>Observação direta</p>	<p>Dificuldade ne acesso e obtenção de informações detalhadas sobre os sistemas de gestão.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na utilização de sistemas de gestão para acompanhamento e controle dos benefícios.</p>

				Terceirização de sistemas e procedimentos de controle.	Identificação de falhas ou limitações nos sistemas informatizados.
4. Há registros adequados e completos da avaliação do controle interno, com manifestação sobre a conformidade do processo, incluindo justificativas e cálculos realizados, antes das decisões de concessão de benefícios?	<p>Verificar se há procedimentos formalizado e padronizado da atuação do controle interno nos processos de análise e concessão de benefícios.</p> <p>Verificar a existência e adequação dos pareceres de controle interno em processos de análise e concessão de benefícios.</p>	<p>Documentos e procedimentos internos.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p> <p>Processos formais de concessão de benefícios.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p> <p>Observação direta</p>	<p>Possível inexistência de controles internos.</p> <p>Possível controle interno centralizado no Poder Executivo.</p> <p>Possível resistência em fornecer informações sobre a avaliação dos controles.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na avaliação e registro dos controles internos.</p> <p>Identificação de falhas na justificativa e cálculos das decisões de concessão.</p> <p>Impacto das falhas de controle na confiabilidade e transparência das decisões de concessão.</p>

Objeto de Auditoria: Contribuições previdenciárias					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
5. As contribuições previdenciárias do ente e dos segurados estão sendo recolhidas de forma regular e tempestiva?	<p>Verificar se os valores devidos de contribuição patronal do ente são compatíveis com os valores repassados ao RPPS.</p> <p>Verificar se os valores retidos de contribuição dos segurados ente é compatível com os valores repassados ao RPPS.</p> <p>Verificar se a data dos repasses é compatível com a determinação normativa.</p>	<p>DIPR.</p> <p>Extrato de Movimentação ou de Conciliação Bancária.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Dificuldade na obtenção de detalhes sobre a base de cálculo e aplicação das alíquotas de todas as entidades vinculados ao RPPS.</p> <p>Inexistência de registros formais de movimentação bancária no RPPS.</p> <p>Dificuldade de obtenção de arquivos de retorno bancário junto às instituições financeiras.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na regularidade e tempestividade dos repasses.</p> <p>Identificação de atrasos ou inconsistências nos valores repassados.</p> <p>Impacto da falta de regularidade nos repasses na sustentabilidade financeira do RPPS.</p>
6. Os valores das contribuições previdenciárias estão sendo corretamente calculados e registrados na contabilidade do RPPS?	<p>Verificar se a base de cálculo das contribuições previdenciárias dos segurados é compatível com os valores constantes em folha de pagamento.</p> <p>Verificar se a base de cálculo das contribuições previdenciárias dos segurados é a mesma utilizada para a contribuição patronal.</p> <p>Verificar se as alíquotas definidas para o plano de custeio estão sendo corretamente aplicadas.</p> <p>Verificar se os lançamentos contábeis referentes aos repasses foram realizados de acordo com as NBASP</p>	<p>DIPR.</p> <p>Extrato de Movimentação ou de Conciliação Bancária.</p> <p>RGF e extratos de transparência da DTP do Ente Federativo.</p> <p>Demonstrações Financeiras, DVP, BP e Razão Analítico.</p> <p>Legislação pertinente ao Plano de Custeio do RPPS.</p> <p>IPC14.</p> <p>MCASP e PCASP estendido.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Conciliação.</p> <p>Conferência de cálculos.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Dificuldade na obtenção de detalhes sobre a base de cálculo e aplicação das alíquotas de todas as entidades vinculados ao RPPS.</p> <p>Dificuldade em obter registros completos e atualizados dos cálculos e registros contábeis.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade nos cálculos e registros das contribuições.</p> <p>Identificação de falhas ou inconsistências nos cálculos e registros contábeis.</p> <p>Impacto da má gestão dos cálculos e registros na precisão das demonstrações financeiras do RPPS.</p>

<p>7. Existe um sistema de controle para monitorar e cobrar eventuais contribuições em atraso?</p>	<p>Verificar se o RPPS dispõe de sistema próprio de controle financeiro e de cálculo, dos RPPS.</p> <p>Verificar os procedimentos definidos diante do atraso ou ausência de repasses.</p>	<p>Sistemas informatizados do RPPS.</p> <p>Procedimentos formalizados de controle e cobrança de repasses.</p>	<p>Observação direta.</p> <p>Análise documental.</p>	<p>Dificuldade ne acesso e obtenção de informações detalhadas sobre os sistemas de controle.</p> <p>Possível resistência em fornecer detalhes sobre a eficácia dos procedimentos de cobrança.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na existência e utilização de sistemas de controle.</p> <p>Identificação de falhas ou limitações nos procedimentos de cobrança.</p> <p>Impacto da falta de controle eficaz nos atrasos de repasses e na sustentabilidade financeira do RPPS.</p>
--	---	---	--	---	--

Objeto de Auditoria: Viabilização da compensação previdenciária					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
8. Os atos de aposentadoria e pensão por morte estão sendo enviados tempestivamente para registro junto ao Tribunal de Contas?	<p>Verificar se o envio dos atos de aposentadoria e pensão por morte são encaminhados para fins de registro junto ao Tribunal de Contas.</p> <p>Verificar o prazo médio de envio desses atos ao Tribunal de Contas e sua compatibilidade com a norma regulamentadora.</p>	<p>Norma do Tribunal de Contas que regulamento o envio de atos de aposentadoria e pensão por morte para fins de registro.</p> <p>Processos de concessão de benefícios.</p> <p>Protocolos de processos de atos de aposentadoria e pensão por morte para fins de registro.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Dificuldade em obter registros de envios de documentação.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na tempestividade dos envios.</p> <p>Identificação de atrasos ou falhas no envio de atos.</p> <p>Impacto da falta de tempestividade na regularização dos benefícios.</p>
9. Os requerimentos de compensação previdenciária estão sendo cadastrados de forma adequada e oportuna na ferramenta de COMPREV?	<p>Verificar se o RPPS já firmou convênio para a realização de compensação previdenciária.</p> <p>Verificar se houve contratação de empresa de assessoria para a realização de compensação previdenciária.</p> <p>Verificar se os atos de aposentadoria e pensão por morte elegíveis e homologados pelo Tribunal de Contas estão sendo cadastrados no sistema COMPREV.</p> <p>Verificar o prazo médio de requerimento de compensação previdenciária.</p> <p>Verificar a existência de requerimentos realizados</p>	<p>Protocolos de requerimento de compensação previdenciária.</p> <p>Sistema COMPREV.</p> <p>Diário Oficial ou Site do Tribunal de Contas.</p> <p>Processos de concessão de benefícios.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Dificuldade em obter registros dos requerimentos de compensação previdenciária.</p> <p>Dificuldade na identificação e seleção de processos elegíveis à compensação previdenciária.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade nos cadastros de requerimentos.</p> <p>Identificação de atrasos ou falhas no cadastro e processamento dos requerimentos.</p> <p>Existência de empresa contratada de forma inadequada para viabilização da compensação previdenciária.</p> <p>Impacto da má gestão na compensação previdenciária.</p>

	com prescrição de parcelas de compensação previdenciária.				
10. Há um acompanhamento contínuo das solicitações de compensação previdenciária para garantir que todas as pendências sejam resolvidas?	<p>Verificar se existem procedimentos internos formalizados de acompanhamento dos requerimentos de compensação previdenciária.</p> <p>Verificar a existência de sistema informatizado de acompanhamento dos requerimentos de compensação previdenciária.</p>	<p>Sistemas informatizados do RPPS.</p> <p>Procedimentos formalizados de controle compensação previdenciária.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p> <p>Observação direta.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Dificuldade em obter informações detalhadas sobre os procedimentos de acompanhamento.</p> <p>Resistência em fornecer detalhes sobre os procedimentos de acompanhamento.</p> <p>Dificuldade ne acesso e obtenção de informações detalhadas sobre os sistemas de controle.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na existência e utilização de sistemas de acompanhamento.</p> <p>Identificação de falhas ou limitações nos procedimentos de acompanhamento.</p> <p>Impacto da falta de acompanhamento contínuo na regularização dos processos de compensação previdenciária.</p>

Tema: Gestão de Investimentos

Objeto de Auditoria: Investimentos do RPPS					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
1. A política de investimentos do RPPS está formalmente documentada, aprovada pelo Conselho Deliberativo e segue as diretrizes regulamentares?	<p>Verificar a existência de Política de Investimentos aprovada pelo Conselho Deliberativo antes do início do exercício.</p> <p>Verificar se a Política de Investimentos cumpre os requisitos predefinidos na legislação aplicável.</p> <p>Verificar o envio do Demonstrativo da Política de Investimentos ao órgão regulador.</p>	<p>Atas de reunião do Conselho Deliberativo.</p> <p>Política Anual de Investimentos.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Resolução CMN 4963/2021.</p> <p>DPIN.</p> <p>CADPREV.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Ausência de atas de reunião do conselho deliberativo.</p> <p>Possível ausência de elaboração da Política de Investimentos e de envio do DPIN.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade da política de investimentos com as diretrizes regulamentares.</p> <p>Identificação de falhas na documentação ou no cumprimento das normas legais.</p> <p>Impacto da não conformidade nas decisões de investimento e na gestão de recursos do RPPS.</p>
2. A carteira de investimentos do RPPS está diversificada de acordo com os limites estabelecidos pela política de investimentos e pelas normas regulatórias?	<p>Verificar se as aplicações de recursos realizados durante o exercício de análise estão de acordo com o estabelecido na Política de Investimentos.</p>	<p>Política Anual de Investimentos.</p> <p>DAIR.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Resolução CMN 4963/2021.</p> <p>Relatórios de investimentos.</p> <p>DPIN.</p> <p>CADPREV.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Dificuldade na obtenção de extratos detalhados dos investimentos.</p> <p>Dificuldade na obtenção ou inexistência de relatórios dos investimentos.</p> <p>Não envio do DAIR</p>	<p>Conformidade ou não conformidade da diversificação da carteira com as normas regulatórias.</p> <p>Identificação de concentrações de risco ou falhas na diversificação de investimentos.</p> <p>Impacto das decisões de investimento no risco e retorno dos fundos do RPPS.</p>
3. Os riscos associados aos investimentos estão sendo identificados e gerenciados adequadamente?	<p>Verificar a existência de Autorização de Aplicação e Resgate – APR para as movimentações de investimentos.</p>	<p>Política Anual de Investimentos.</p> <p>DAIR.</p> <p>Resolução CMN 4963/2021.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Possível inexistência de documentação formal (APR).</p> <p>Dificuldade na obtenção de extratos detalhados dos investimentos.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade no gerenciamento de riscos dos investimentos.</p> <p>Identificação de falhas na avaliação de risco ou no</p>

	Verificar o enquadramento dos investimentos aos limites estabelecidos na legislação e pela Política de Investimentos de acordo com o perfil de risco do RPPS.	Relatórios de investimentos. DPIN. APRs. Pró-Gestão RPPS.		Dificuldade na obtenção de dados para o correto enquadramento dos investimentos nas hipóteses normativas.	cumprimento dos limites de investimento. Impacto das decisões de gerenciamento de risco na rentabilidade dos investimentos do RPPS.
4. Os investimentos estão sendo monitorados regularmente para avaliar a performance e a conformidade com as políticas de investimento?	Verificar a existência de relatórios de acompanhamento dos investimentos. Verificar atuação do RPPS na manutenção do enquadramento dos investimentos ao estabelecido na Política de Investimentos. Verificar se o Comitê de Investimentos reporta formal e periodicamente a situação dos investimentos aos Conselhos Deliberativo e Fiscal.	Política Anual de Investimentos. DAIR. Resolução CMN 4963/2021. Relatórios de investimentos. Atas de reuniões do Comitê de Investimentos. Comunicações formais entre o Comitê de Investimentos e os Conselhos Deliberativo e Fiscal.	Análise documental. Cruzamento de dados.	Dificuldade em obter relatórios regulares ou detalhados de monitoramento.	Conformidade ou não conformidade na monitoração regular dos investimentos. Identificação de falhas no processo de monitoramento ou desalinhamentos com as políticas estabelecidas. Impacto das práticas de monitoramento na eficácia da gestão de investimentos.

Objeto de Auditoria: Funcionamento do Comitê de Investimentos					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
5. O comitê de investimentos está regularmente realizando reuniões e mantendo atas detalhadas dessas reuniões?	<p>Verificar a existência de calendário e registros das reuniões do Comitê de Investimentos.</p> <p>Verificar se os membros do Comitê de Investimentos cumprem os requisitos estabelecidos na legislação</p>	<p>Atas de reuniões do Comitê de Investimentos.</p> <p>Ato(s) de designação do Comitê de Investimento.</p> <p>Documentação de suporte das decisões de investimentos.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Resolução CMN 4963/2021.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p> <p>Entrevista.</p> <p>Observação Direta.</p>	<p>Dificuldade em acessar as atas das reuniões.</p> <p>Resistência em fornecer informações sobre a regularidade e conteúdo das reuniões.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na realização e documentação das reuniões do Comitê.</p> <p>Conformidade ou não conformidade na composição do Comitê de Investimentos.</p> <p>Identificação de falhas na manutenção de atas detalhadas.</p> <p>Impacto da falta de documentação adequada na transparência das decisões de investimento.</p>
6. O comitê de investimentos participa efetivamente do processo de credenciamento dos fundos de investimento?	<p>Verificar se constam das Atas de reuniões do Comitê de Investimentos a análise de documentos e credenciamento de Fundos de Investimentos.</p>	<p>Atas de reuniões do Comitê de Investimentos.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Resolução CMN 4963/2021.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Dificuldade em acessar as atas das reuniões.</p> <p>Dificuldade em verificar a participação ativa do comitê no processo de credenciamento.</p> <p>Resistência em fornecer informações sobre a participação ativa do comitê no processo de credenciamento</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na participação do comitê nos processos de credenciamento.</p> <p>Identificação de falhas ou lacunas no processo de análise e decisão de investimentos.</p>
7. Há registros adequados e transparentes das decisões de investimento, incluindo análises de risco e retorno?	<p>Verificar se constam das atas de reuniões do Comitê de Investimentos decisão quanto às aplicações e resgates de investimentos realizados.</p>	<p>Atas de reuniões do Comitê de Investimentos.</p> <p>DAIR.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Dificuldade em acessar as atas das reuniões.</p> <p>Dificuldade em obter documentação completa sobre as decisões de</p>	<p>Conformidade ou não conformidade nos registros de decisões de investimento.</p> <p>Identificação de falhas na documentação das análises de risco e retorno.</p>

	<p>Verificar se documentação que suporta a tomada de decisão nos processos de seleção de fundos de investimentos está arquivada digitalmente.</p> <p>Verificar se o Comitê de Investimentos anuiu com as aplicações e resgates de investimentos com a assinatura das APR.</p>	<p>Resolução CMN 4963/2021.</p> <p>Site do RPPS.</p> <p>Relatórios de investimentos.</p> <p>APR.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>		<p>investimento, incluindo justificativas detalhadas.</p>	<p>Impacto das falhas na avaliação da eficácia das decisões de investimento.</p>
<p>8. As decisões do comitê de investimentos consideram as condições de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência previstas na Resolução do CMN?</p>	<p>Verificar se a análise e credenciamento de fundos de investimento cumpre os requisitos estabelecidos na legislação.</p> <p>Verificar se o Comitê de Investimentos está assegurado quanto à capacidade técnica e desempenho positivo dos prestadores de serviços contratados no que se refere às aplicações dos recursos.</p> <p>Verificar se há comprovação formal, via atestado, da liquidez e sua compatibilidade com o fluxo de pagamentos do RPPS em caso de aplicações que apresentem prazos para desinvestimento, inclusive para vencimento, resgate, carência ou conversão de cotas.</p>	<p>Atas de reuniões do Comitê de Investimentos.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Resolução CMN 4963/2021.</p> <p>Relatórios de investimentos.</p> <p>APR.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Dificuldade em acessar as atas das reuniões.</p> <p>Dificuldade na obtenção de documentação suficiente para concluir se as decisões de investimento estão em conformidade com os padrões regulatórios.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade das decisões do comitê com os requisitos de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência.</p> <p>Identificação de falhas na observância dos padrões regulatórios nas decisões de investimento.</p> <p>Impacto das falhas na gestão de riscos e no desempenho dos fundos do RPPS.</p>

Objeto de Auditoria: Meta de Rentabilidade					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
9. O histórico recente de rentabilidade dos investimentos do RPPS está sendo avaliado e comparado com a meta atuarial?	<p>Verificar se a meta de rentabilidade estabelecida na Política de Investimentos é compatível com a meta atuarial estabelecida no Relatório de Avaliação Atuarial.</p> <p>Verificar se a rentabilidade apresentada dos investimentos está de acordo com a meta de rentabilidade estabelecida na Política de Investimentos.</p> <p>Verificar, em caso de registro de retorno não aderente à meta, se há justificativa formal e se é dada ciência aos Conselhos Deliberativo e Fiscal.</p>	<p>Política Anual de Investimentos.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Resolução CMN 4963/2021.</p> <p>Relatórios de investimentos.</p> <p>Comunicações formais entre o Comitê de Investimentos e os Conselhos Deliberativo e Fiscal.</p> <p>DPIN.</p> <p>Relatório de Avaliação Atuarial.</p> <p>DRAA.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Dificuldade em obter dados atuais e completos sobre as metas e resultados reais de rentabilidade.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade da rentabilidade dos investimentos com as metas atuariais e de política de investimentos.</p> <p>Identificação de discrepâncias entre a rentabilidade planejada e a realizada.</p> <p>Impacto das discrepâncias na sustentabilidade financeira do RPPS.</p>
10. Existe um plano de ação para melhorar a rentabilidade da carteira de investimentos, em caso de não atingimento da meta?	<p>Verificar se a Política de Investimentos contempla plano de contingência.</p>	<p>Política Anual de Investimentos.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>DPIN.</p>	<p>Análise documental.</p>	<p>Possível inexistência de planos de contingência detalhados ou atualizados.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na existência de planos de ação para melhorar a rentabilidade.</p> <p>Identificação de medidas proativas ou reativas adotadas pelo RPPS para gerenciar desvios das metas de rentabilidade.</p>
11. Existem controles internos regulares que avaliam a gestão da carteira de investimentos do RPPS?	<p>Verificar a existência de controles internos sobre a gestão da carteira de investimentos.</p>	<p>Política Anual de Investimentos.</p> <p>Atas de reunião do Comitê de Investimentos.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Possível inexistência e controle interno formal.</p> <p>Dificuldade em verificar a eficácia e regularidade dos controles internos.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na implementação e funcionamento de controles internos.</p>

					<p>Identificação de falhas nos controles internos que afetam a gestão adequada da carteira de investimentos.</p> <p>Impacto das falhas de controle na eficácia da gestão de investimentos e no cumprimento das metas de rentabilidade.</p>
--	--	--	--	--	--

Tema: Gestão Atuarial

Objeto de Auditoria: Cadastro Previdenciário					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
1. A base cadastral dos segurados utilizada na avaliação atuarial está atualizada e contém todas as informações necessárias?	<p>Verificar se o quantitativo de segurados, ativos, aposentados e pensionistas, é compatível com o apresentado no eSocial das entidades vinculadas ao RPPS.</p> <p>Verificar se o quantitativo de segurados, ativos, aposentados e pensionistas, é compatível com o quantitativo informado no DIPR.</p> <p>Verificar a completude da base utilizada, contendo dados essenciais como ingresso, nascimento, número de dependentes, características de dependentes, tempo de contribuição e vínculos anteriores etc.</p>	<p>Base cadastral fornecida pelo Ente.</p> <p>eSocial.</p> <p>DRAA.</p> <p>DIPR.</p> <p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados</p>	<p>Possível dificuldade em acessar as bases de dados utilizadas na avaliação.</p> <p>Restrição de acesso aos dados de pessoal do ente federativo.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade das informações cadastrais com as necessidades de avaliação atuarial.</p> <p>Identificação de deficiências na base de dados que podem afetar a precisão das avaliações atuariais.</p> <p>Ausência de censo ou recenseamento previdenciário.</p>
2. Existem procedimentos regulares para a atualização e verificação da precisão dos dados cadastrais dos segurados?	<p>Verificar a existência de procedimentos formalizados de verificação da completude e consistência da base cadastral.</p> <p>Verificar a existência e periodicidade da realização do censo previdenciário.</p>	<p>Manuais ou procedimentos formalizados de análise da base cadastral.</p> <p>Registros do atuário quanto à análise de base cadastral.</p> <p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Exame de procedimentos de verificação e atualização restrito aos aplicados e relatados pelo atuário responsável.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade nos procedimentos de atualização e verificação dos dados cadastrais.</p> <p>Identificação de práticas eficazes ou falhas no processo de manutenção de registros atualizados e precisos.</p>

<p>3. Há controles internos para garantir a integridade e a segurança dos dados cadastrais?</p>	<p>Verificar a existência de controles internos quanto à conformidade da base cadastral com as folhas do ente federativo.</p>	<p>Base cadastral fornecida pelo Ente. eSocial. Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental. Entrevista.</p>	<p>Dificuldade em avaliar a eficácia dos controles internos devido à falta de acesso ou transparência nas operações de dados.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na existência e eficácia dos controles internos sobre os dados cadastrais.</p> <p>Identificação de vulnerabilidades que possam comprometer a integridade e consistência dos dados.</p> <p>Impacto das falhas de controle na confiabilidade das informações cadastrais.</p>
---	---	--	--	---	--

Objeto de Auditoria: Avaliação Atuarial Anual					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
4. As avaliações atuariais são realizadas por atuários devidamente qualificados e certificados?	<p>Verificar se o Relatório de Avaliação Atuarial foi elaborado por atuário.</p> <p>Verificar se o atuário possui as qualificações necessárias para atuação junto a RPPS.</p>	<p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p> <p>Site do IBA.</p> <p>Extratos de entrevistas.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Ausência de entidade/conselho profissional.</p> <p>Dificuldade em estabelecer os critérios de qualificação tendo em vista ausência de norma geral.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade das qualificações dos atuários responsáveis pelas avaliações atuariais.</p> <p>Identificação de atuários não qualificados realizando avaliações.</p>
5. As premissas atuariais utilizadas nas avaliações anuais são adequadas e razoáveis, conforme as normas vigentes?	<p>Verificar se o Relatório de Avaliação Atuarial apresenta de forma transparente as premissas utilizadas.</p> <p>Verificar se as premissas atuariais estão em conformidade com as normas vigentes.</p> <p>Verificar se as premissas atuariais são adequadas às características da massa de segurados.</p>	<p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p> <p>Relatório de Análise das Hipóteses.</p> <p>Dados da base cadastral.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>eSocial.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Dificuldades em acessar detalhes completos das premissas atuariais usadas.</p> <p>Complexidade inerente ao critério utilizado na definição das premissas atuariais.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade das premissas atuariais utilizadas.</p> <p>Identificação de premissas inadequadas.</p>
6. A metodologia utilizada nas avaliações atuariais está alinhada com as normas melhores práticas do mercado?	<p>Verificar se o Relatório de Avaliação Atuarial foi elaborado em conformidade com a legislação vigente.</p>	<p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p> <p>Relatório de Análise das Hipóteses.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p>	<p>Análise documental.</p>	<p>Limitações devido à complexidade técnica das metodologias atuariais.</p> <p>Dificuldades em acessar detalhes metodológicos específicos ou justificações para escolhas metodológicas.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade da metodologia utilizada nas avaliações atuariais.</p> <p>Identificação de metodologias desatualizadas ou inadequadas.</p>
7. Existem relatórios regulares de acompanhamento que documentam o cumprimento das recomendações atuariais?	<p>Verificar a existência de registros ou relatórios de ações de acompanhamento das recomendações atuariais.</p>	<p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p> <p>Planos e registros de reuniões internas dos Conselhos Fiscal e Deliberativo.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Entrevista.</p>	<p>Possíveis dificuldades em acessar relatórios e registros das recomendações e ações tomadas.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade na geração e acompanhamento de recomendações atuariais.</p> <p>Identificação de falhas no processo de monitoramento e</p>

		<p>Extratos de entrevistas.</p> <p>Ata de reunião do Conselho Deliberativo de apresentação do resultado atuarial.</p>			implementação de recomendações.
<p>8. O plano de amortização do déficit atuarial está devidamente documentado, é viável e segue as normas atuariais?</p>	<p>Verificar se o Relatório de Avaliação Atuarial sugere Plano de Amortização do Déficit atuarial.</p> <p>Verificar se existe Plano de Amortização do Déficit Atuarial vigente.</p> <p>Verificar a adimplência do ente federativo com o Plano de Amortização do Déficit Atuarial vigente.</p> <p>Verificar a aderência entre o Plano de Amortização do Déficit Atuarial vigente e o proposto no Relatório de Avaliação Atuarial.</p> <p>Verificar a legalidade, consistência e viabilidade do Plano de Amortização do Déficit Atuarial em longo prazo.</p> <p>Verificar se o plano de amortização foi pactuado utilizando o Limite do Déficit Atuarial – LDA.</p>	<p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>DIPR.</p> <p>Extrato de Movimentação ou de Conciliação Bancária.</p> <p>Demonstrações Financeiras, DVP, BP e Razão Analítico.</p> <p>DIPR.</p> <p>Lei que estabelece o Plano de Amortização do Déficit Atuarial (Custeio Suplementar).</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Complexidade em avaliar a viabilidade de longo prazo dos planos de amortização propostos.</p> <p>Desafios em avaliar a viabilidade a longo prazo sem projeções ou análises de cenário detalhadas.</p>	<p>Conformidade ou não conformidade do plano de amortização do déficit atuarial.</p> <p>Identificação de planos não viáveis ou inadequadamente documentados.</p> <p>Identificação de planos com a utilização do LDA, que não garantem o suficiente para equalizar o déficit de forma integral.</p>

Objeto de Auditoria: Cobertura dos Compromissos Previdenciários					
Questões de Auditoria	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Técnicas e Procedimentos de Auditoria	Limitações	Possíveis Achados
9. Os estudos atuariais incluem análises de viabilidade financeira a longo prazo para assegurar a sustentabilidade do RPPS?	<p>Verificar se as avaliações atuariais incluem projeções detalhadas e adequadas das obrigações previdenciárias futuras.</p> <p>Verificar a consistência dos fluxos de receitas e do método de financiamento escolhido pelo atuário.</p> <p>Verificar a adequação do método de financiamento às características da massa de segurados.</p> <p>Verificar existência de déficit financeiro.</p> <p>Verificar se os planos estabelecidos pelo atuário garantem a cobertura do pagamento integral dos benefícios mensais.</p>	<p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p> <p>DRAA.</p> <p>DIPR.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p>	<p>Análise documental.</p>	<p>Complexidade da avaliação das análises de viabilidade.</p>	<p>Conformidade ou não das projeções atuariais com as necessidades de sustentabilidade do RPPS.</p> <p>Identificação de riscos financeiros a longo prazo (atuarial).</p> <p>Identificação de riscos financeiros a curto e médio prazo (financeiro).</p>
10. Os ativos garantidores e os planos de custeio normal e suplementar são suficientes para cobrir as obrigações atuais e futuras dos RPPS?	<p>Verificar a consistência do fluxo atuarial, verificando o equilíbrio de entradas projetadas e saídas esperadas de recursos.</p>	<p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p> <p>DRAA.</p> <p>Portaria MTP 1467/2022.</p> <p>Demonstrações Financeiras, DVP, BP e Razão Analítico.</p>	<p>Análise documental.</p> <p>Cruzamento de dados.</p>	<p>Limitações devido à complexidade e variação nos modelos de previsão financeira.</p>	<p>Conformidade ou não do fluxo de caixa projetado com as políticas atuariais e financeiras.</p> <p>Identificação de inadequações no plano de financiamento.</p>
11. O RPPS adota boas práticas de gestão atuarial para monitorar e gerenciar os riscos atuariais, incluindo medidas para garantir a	<p>Verificar se as recomendações do Relatório de Avaliação Atuarial propõem medidas de mitigação de riscos atuariais.</p>	<p>Relatório de Avaliação Atuarial Anual.</p> <p>Demonstrações Financeiras, DVP, BP e Razão Analítico.</p>	<p>Análise documental.</p>	<p>Dificuldades em verificar a implementação efetiva de estratégias de mitigação.</p>	<p>Adequação ou deficiências nas estratégias de gestão de riscos atuariais.</p>

<p>solvência do plano de benefícios?</p>	<p>Verificar a formação de fundos e reservas para enfrentamento de riscos e contingências.</p> <p>Verificar se o RPPS faz estudos de impacto atuarial quando há alguma reformulação de plano de cargos e salários, bem como reajustes acima da inflação e acima da hipótese utilizada na avaliação atuarial.</p>	<p>Estudos de Impacto Atuarial</p>			<p>Eficácia das medidas implementadas para garantir a solvência.</p>
--	--	------------------------------------	--	--	--