

ACCOUNTABILITY NO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL: DESAFIOS E AVANÇOS NO MANUAL PRÓ-GESTÃO RPPS

Autoria

LUCIANO DE PAULA MORAES

Programa de Pós Graduação em Administração/Universidade Federal de Viçosa

THIAGO DE MELO TEIXEIRA DA COSTA

Programa de Pós Graduação em Administração/Universidade Federal de Viçosa

BRUNO TAVARES

Programa de Pós Graduação em Administração/Universidade Federal de Viçosa

MARCO AURELIO MARQUES FERREIRA

Programa de Pós Graduação em Administração/Universidade Federal de Viçosa

Resumo

Resumo: Este artigo, de natureza teórica e qualitativa, tem por objetivo analisar e comparar uma ferramenta de aplicação de boas práticas de gestão nos Regimes Próprios de Previdência Social, chamada Manual Pró-Gestão, que faz parte de um programa de certificação do Ministério da Previdência Social à luz da aplicação da Accountability nesses Regimes pelo Inventário Normativo da Accountability aplicada ao RPPS desenvolvido por Martins (2015). O referencial teórico traz a problemática e importância da inserção de boas práticas de gestão associadas à Accountability nos RPPSs, principalmente lavando-se em consideração alto número desses Regimes no país e volume financeiro movimentado pelos mesmos. Em seguida faz-se uma breve apresentação do Manual aludido, do programa de certificação que dele se desdobra, bem como da Accountability aplicada aos RPPSs através do Inventário Normativo. Após, com base no referencial teórico e sua problemática, é realizada a comparação do Manual Pró-Gestão com o Inventário Normativo, utilizando-se para isso em ambos os documentos, as ações reivindicadas pelos mesmos para alcance de seus objetivos. Os resultados demonstram que dispositivos da Accountability (Informação Transparente, Participação e Interação do Segurado e Mecanismos de Controle) são abordados no Manual, porém de maneira sintética, e, não obstante, o dispositivo Sanção não é tratado no Manual no âmbito de ações que possam minorar elisão ou sonegação fiscal nos RPPSs. O trabalho conclui que existem brechas para melhorias no programa de certificação e no Manual Pró-Gestão que podem subsidiar a longevidade dessas organizações que possuem importante papel econômico e social no país.

1 Administração Pública, Governo e Terceiro Setor

ACCOUNTABILITY NO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL: DESAFIOS E AVANÇOS NO MANUAL PRÓ-GESTÃO RPPS

Resumo: Este artigo, de natureza teórica e qualitativa, tem por objetivo analisar e comparar uma ferramenta de aplicação de boas práticas de gestão nos Regimes Próprios de Previdência Social, chamada Manual Pró-Gestão, que faz parte de um programa de certificação do Ministério da Previdência Social à luz da aplicação da *Accountability* nesses Regimes pelo Inventário Normativo da *Accountability* aplicada ao RPPS desenvolvido por Martins (2015). O referencial teórico traz a problemática e importância da inserção de boas práticas de gestão associadas à *Accountability* nos RPPSs, principalmente lavando-se em consideração alto número desses Regimes no país e volume financeiro movimentado pelos mesmos. Em seguida faz-se uma breve apresentação do Manual aludido, do programa de certificação que dele se desdobra, bem como da *Accountability* aplicada aos RPPSs através do Inventário Normativo. Após, com base no referencial teórico e sua problemática, é realizada a comparação do Manual Pró-Gestão com o Inventário Normativo, utilizando-se para isso em ambos os documentos, as ações reivindicadas pelos mesmos para alcance de seus objetivos. Os resultados demonstram que dispositivos da *Accountability* (Informação Transparente, Participação e Interação do Segurado e Mecanismos de Controle) são abordados no Manual, porém de maneira sintética, e, não obstante, o dispositivo Sanção não é tratado no Manual no âmbito de ações que possam minorar elisão ou sonegação fiscal nos RPPSs. O trabalho conclui que existem brechas para melhorias no programa de certificação e no Manual Pró-Gestão que podem subsidiar a longevidade dessas organizações que possuem importante papel econômico e social no país.

Palavras-chave: *Accountability*, RPPS, Gestão.

Abstract: This article, of a theoretical and qualitative nature, aims to analyze and compare a tool for applying good management practices in the Social Security Own Regimes, called the Pro-Management Manual, which is part of a certification program of the Ministry of Social Security in light of the application of *Accountability* in these Regimes by the Normative Inventory of *Accountability* applied to the RPPS developed by Martins (2015). The theoretical framework brings the problematic and importance of the insertion of good management practices associated to *Accountability* in the RPPSs, mainly considering the high number of these Regimes in the country and the financial volume moved by them. Following is a brief presentation of the Manual, its certification program, and the *Accountability* applied to the RPPSs through the Normative Inventory. Afterwards, based on the theoretical reference and its problematic, a comparison of the Pro-Management Manual with the Normative Inventory is carried out, using for both documents the actions claimed by them to reach their objectives. The results demonstrate that *Accountability* provisions (Transparent Information, Participation and Interaction of the Insured and Control Mechanisms) are addressed in the Manual, but in a synthetic way, and yet the Sanction device is not dealt with in the Manual in the context of actions that may reduce tax evasion or tax evasion in RPPSs. The study concludes that there are gaps for improvements in the certification program and in the Pro-Management Manual that can subsidize the longevity of those organizations that have an important economic and social role in the country.

Keywords: *Accountability*, RPPS, Management.

1 Introdução

A gestão da previdência social nos dias atuais demanda a realização da *accountability*, entendida de maneira genérica como prestação de contas dos agentes públicos pelos atos praticados e sua justificção. Em termos mais amplos, *accountability* pode ser vista como processo de avaliação e responsabilização constante, que é exercido mediante mecanismos de vigilância e restrições institucionais em relação ao exercício do poder do agente público, cujos principais elementos ou categorias constitutivas são: informação transparente, participação, mecanismos de controle e sanção (MARTINS, 2015; ARATO, 2002, ABRUCIO e LOUREIRO, 2002).

Não obstante, no Brasil, observa-se um ambiente propício para o desenvolvimento e aplicação da *accountability* na administração pública -incluindo o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), pois a premissa básica para o desenvolvimento de *accountability* está alicerçada na existência de democracia (ARATO, 2002; MARTINS, 2015). Os desafios que limitam a realização de *accountability* podem ser sumarizados nos seguintes obstáculos: práticas patrimonialistas, disfunções burocráticas, baixa noção de transparência dos agentes públicos e corrupção (TORRES, 2004).

De outro lado, *accountability* também pode ser visualizada como elemento integrador de Governança Corporativa, essa última que diz respeito ao conjunto de processos, políticas e normas aplicados a uma organização com o objetivo de consolidar boas práticas de gestão e garantir a proteção dos interesses de todos aqueles que com ela se relacionam, interna e externamente, aumentando a confiança de seus investidores e apoiadores. Alguns princípios fundamentais ligados à governança corporativa são a transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade (IBGC, 2015).

Uma aproximação ou tentativa de adoção da *accountability* como elemento da Governança Corporativa nos RPPSs do Brasil foi conduzida pelo Ministério da Previdência Social (MPS), materializada na portaria nº 85/2015 e manifesta no Manual Pró-Gestão RPPS (MPG), que tem por finalidade ser um guia que apresente a proposta e ofereça as bases para a melhoria da gestão dos RPPSs, auxiliando os dirigentes e gestores no exercício de seus deveres legais e no alcance de melhores padrões de desempenho, na busca pela consecução de sua missão institucional (MPS, 2016). A melhoria da gestão nos RPPSs, de acordo com o manual, tem como tripé as dimensões: processos internos, governança corporativa e educação previdenciária, a serem refletidas, mapeadas e trabalhadas nos RPPS. Cada uma dessas três dimensões tem um grupo de ações relacionadas a serem cumpridas pelo RPPS que podem culminar na certificação desse Regime pelo Ministério da Previdência Social, nos níveis 1 (o mais básico), 2,3 e 4 (o mais avançado), o que pode ser entendido como *accountability* horizontal, já estabelecida por O'Donnell (1998).

Atualmente os RPPSs atravessam por graves problemas estruturais de ordem financeira, uma vez que se observa de maneira geral um aumento das despesas com benefícios pagos e decréscimos das receitas auferidas para custeio desses benefícios. Dados do Ministério do Planejamento apontam que em 2018 o déficit do Regime Próprio dos Servidores da União deve alcançar R\$ 77,7 bilhões, excluindo-

se dessa análise os estados e municípios que também possuem seus Regimes Próprios de Previdência.

Nesse sentido, as inserções de boas práticas de gestão associadas à *accountability* podem subsidiar a mitigação de riscos os quais os RPPS estão sujeitos, destacando-se a insolvência financeira, má gestão causada por conflito de interesses e ineficiência operacional no cumprimento de sua atividade fim.

Dado esse contexto, surge a possibilidade de uma investigação no Manual Pró-Gestão em suas três dimensões (Processos Internos, Governança Corporativa e Educação Previdenciária) e ações que delas se desdobram à luz dos elementos constitutivos da *accountability* (Informação Transparente, Participação Social e Interação do Segurado, Mecanismos de Controle e Sanções) utilizando para esse objetivo o Inventário Normativo da *Accountability* aplicado aos RPPSs desenvolvido por Martins (2015), no intento de responder às seguintes questões: 1) qual o volume de práticas de *accountability* traz o MPG? 2) o referido Manual avança nas possíveis práticas de *accountability* nos RPPSs? 3) o que o MPG desconsidera de práticas de *accountability* que podem ser relevantes para os RPPSs.

2 Referencial teórico

2.1 Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS)

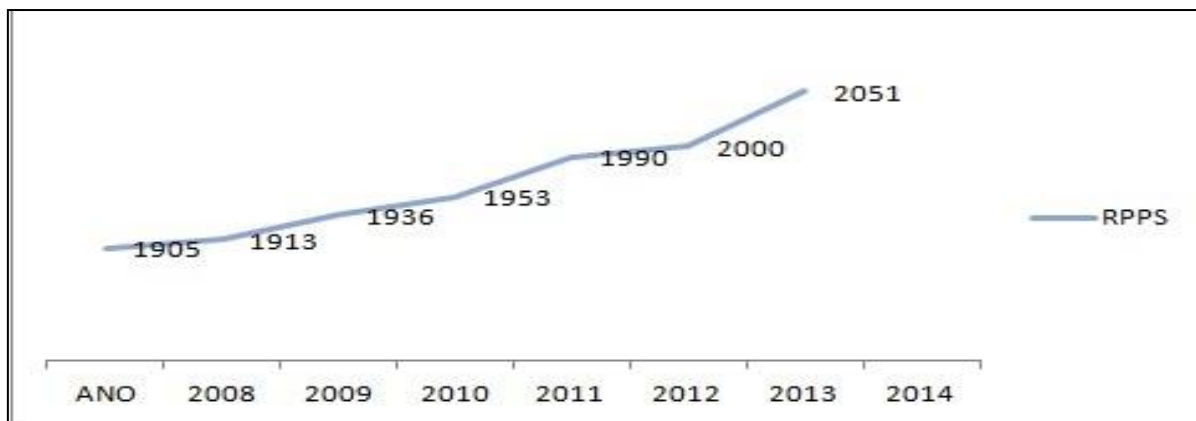
As mobilizações sociais dos anos 1980 trouxeram muitas conquistas que por sua vez ficaram inscritas na Constituição Federal de 1988 (CF/1988). A Seguridade Social se constitui uma das grandes partes destas conquistas, que assegurou o direito ao acesso à assistência social, saúde e previdência. A Seguridade Social pode ser definida como um conjunto integrado de ações de iniciativa do Poder Público e da sociedade, destinada a assegurar do direito à Saúde, à Assistência Social e Previdência Social, constituindo esses três elementos o tripé da Seguridade Social (SPECHOTO, 2015).

No escopo de análise desse trabalho será abordada a Previdência Social que é definida como um conjunto de instituições estatais destinadas a prestar assistência ao trabalhador e sua família em caso de perda da capacidade laborativa (SANDRONI, 1996). A Previdência Social é organizada em três regimes distintos, independentes entre si: Regime Geral de Previdência Social (RGPS) – Benefícios da Previdência Social (art. 201, CF/1988), Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) – Servidores Públicos (art. 40, CF/1988) e Regime Complementar de Previdência (RCP) (art. 202, CF/1988).

O RPPS é o sistema de previdência destinado aos servidores públicos civis e militares, que lhes garantam no mínimo os benefícios de aposentadoria e pensão por morte. É o regime de previdência estabelecido no âmbito de cada ente federativo (União, Estados e Municípios e Distrito Federal), que assegure por lei, a todos os servidores titulares de cargo efetivo, pelo menos os benefícios de aposentadoria e pensão por morte previstos no art. 40 da CF/1988 (LUIZETTI, 2014).

Dados do Ministério de Previdência Social (MPS), conforme gráfico 1 apontam que em 2014 existiam 2051 RRPSs no Brasil, que são responsáveis pela gestão de recursos acumulados da ordem de 165 bilhões de reais e a tendência é de crescimento (MORENO 2016).

Gráfico 1: Quantidade de RPPS no Brasil até 2014.



Fonte: Ministério da Previdência Social (MPS). Elaborado pelo autor.

Os números são altos, o que comprova a necessidade de se estudar os RPPSs não apenas nos aspectos financeiros e atuariais como em Costa (2007), Reis et al. (2017), Nogueira (2012) e Bogoni e Fernandes (2011), mas também na perspectiva de implementação de *accountability* nos RPPS, pois de acordo com Martins (2015), é importante conhecer o processo de *accountability* na unidade gestora do RPPS que, além de movimentar grandes quantias financeiras, constitui também o elo pelo qual o Estado realizará a proteção previdenciária do indivíduo.

2.2 Manual Pró Gestão 2016

Necessário se faz um breve preâmbulo da proposta de criação do Manual Pró Gestão, apresentação essa fornecida nas linhas do referido Manual que surgiu do interesse de uma certificação institucional para a gestão dos RPPSs a partir de deliberação apresentada na 36ª Reunião do Conselho Nacional dos Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência Social (CONAPREV), ocorrida em abril de 2011, e aprovada na 37ª Reunião Ordinária do CONAPREV, em junho de 2011.

As primeiras versões da proposta de certificação foram elaboradas com a participação de representantes dos RPPSs de alguns estados brasileiros, além dos representantes da Associação Brasileira de Instituições de Previdência Estaduais e Municipais (ABIPEM) e Associação Nacional de Entidades de Previdência dos Estados e Municípios (ANEPREM). A proposta de certificação foi considerada estratégica pelo MPS, razão pela qual foi incluída, em 2013, como um dos componentes do Programa de Apoio à Modernização da Gestão do Sistema de Previdência Social (PROPREV).

O primeiro documento contendo critérios para certificação foi submetido à apreciação de entidades externas, tais como o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), o Instituto de Certificação dos Profissionais de Seguridade Social (ICSS) e a Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais (ANBIMA).

Em 2015 durante a 52ª Reunião Ordinária do CONAPREV foi apresentada a versão final do documento que manifestou apoio a iniciativa e a intenção de colaborar e apoiar sua implantação, além de referendar a proposta de minuta de Portaria destinada a instituir o Pró-Gestão RPPS.

Por meio da Portaria MPS nº 185/2015, publicada no Diário Oficial da União em 15 de maio de 2015, foi instituído o Programa de Certificação Institucional e Modernização da Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, intitulado como “Pró-Gestão RPPS”. Essa Portaria estabeleceu as linhas gerais do Pró-Gestão RPPS e atribuiu à Secretaria de Políticas de Previdência Social - SPPS a responsabilidade de elaborar e publicar o Manual do Pró-Gestão RPPS.

Por meio da Portaria SPPS nº 03/2015 foi publicada a versão inicial do Manual do Pró-Gestão RPPS e aberto processo de consulta pública para apresentação de dúvidas, críticas e sugestões, no período de 10 de dezembro de 2015 a 20 de fevereiro de 2016, posteriormente prorrogado até 21 de março de 2016, pela Portaria SPPS nº 01/2016. Participaram da consulta pública 16 colaboradores, alguns individuais e outros representando diferentes instituições, que apresentaram 123 contribuições, sendo 30 de dúvidas e 93 de propostas, das quais 43 foram acatadas, integral ou parcialmente, resultando em alterações no conteúdo desta versão do Manual do Pró-Gestão RPPS.

De maneira sucinta, o Pró-Gestão RPPS é um programa de certificação que visa ao reconhecimento das boas práticas de gestão adotadas pelos RPPSs. É a avaliação, por entidade certificadora externa, credenciada pela SPPS, do sistema de gestão existente, com a finalidade de identificar sua conformidade às exigências contidas nas diretrizes de cada uma das ações, nos respectivos níveis de aderência. Os níveis de aderência são 1,2,3 e 4, sendo o primeiro o mais básico e o último o mais avançado.

Tais ações contidas no manual estão estruturadas em três categorias ou dimensões, sendo elas: 1- Processos Internos, 2- Governança Corporativa e 3- Educação Previdenciária e possuem relação direta com ações da *accountability*, principalmente a dimensão 2 que a contém.

De acordo com o Manual, além de melhor gestão previdenciária as ações adotadas proporcionarão a qualificação de gestores e a introdução de padrões de qualidade nos processos de trabalho. Essas ações, se efetivadas, permitirão maior estabilidade na gestão e consolidação de avanços, evitando que as naturais mudanças no comando político do ente federativo resultem em descontinuidade ou retrocessos na gestão previdenciária. Ressalta-se que a adesão ao Pró-Gestão RPPS é facultativa aos Regimes Próprios de Previdência.

2.3 *Accountability* e Inventário Normativo

Accountability pode ser definida por responsabilização dos gestores públicos por atos praticados e sua inobservância da Legislação ou do interesse público. Tal definição é compartilhada por Schedler (1999), Arato (2002), Abrucio e Durand (2005) e Robl Filho (2013) e não obstante esse processo de responsabilização é exercido mediante aos dispositivos de controle desses gestores públicos pela sociedade. Esses dispositivos de controles se dividem em quatro dimensões ou categorias a serem observados na administração pública: Informação Transparente, Participação Social e Interação do Segurado, Mecanismos de Controle e Sanções.

Informação transparente para Schedler (1999) e Martins (2015) diz respeito à capacidade de a Administração Pública gerar informações de maneira democrática, com acesso a todos os públicos estratégicos e contemplando a qualidade dessas

informações, que por sua vez possam permitir um relacionamento de fato transparente entre as organizações e seus interessados. Nos Regimes Próprios de Previdência a informação transparente refere-se ao ato de divulgar relevantes informações (financeiras, administrativas e estratégicas) de maneira clara, justificando as decisões das mesmas e prestando conta dos atos de forma tempestiva, confiável e inteligível (MARTINS, 2015).

Participação social relaciona-se com a possibilidade de envolvimento dos administrados na implementação e execução das políticas públicas de forma que seja permitido o exercício do controle social na verificação de condutas responsivas do agente público (MARTINS, 2015). De acordo com Calazans (2013), uma das principais formas de envolvimento social no RPPS se dá pela participação social nos Conselhos Gestores, que são definidos de pelo Ministério da Previdência Social como um grupo de pessoas dentro do RPPS designados ou eleitos como corpo consultivo e ou deliberativo e ou administrativo de atividades públicas.

Mecanismos de controle podem ser definidos como mecanismos institucionalizados que permitem a fiscalização do exercício da função pública no âmbito da própria entidade/órgão (interno) ou externamente como um poder-dever dos agentes responsáveis pela realização desses controles (MARTINS, 2015). De acordo com Guimarães (2012) nos Regimes Próprios de Previdência os mecanismos de controle se manifestam de maneira mais clara quando os referidos Regimes se colocam à sujeição das inspeções e auditorias de natureza atuarial, contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos de controle interno e externo.

Sanções podem ser definidas como as consequências jurídicas das condutas praticadas no exercício da função pública que visam garantir a atuação da Administração Pública segundo determina a Lei (MARTINS, 2015). Para Calazans (2013) nos últimos anos o Ministério da Previdência Social editou dezenas de normas com a finalidade de promover mecanismos de incentivo, constrangimento e sanção capazes de impulsionar os RPPSs a se adequarem aos novos paradigmas da previdência social brasileira. Nesse diapasão a *accountability* vem se tornando um instrumento de gestão institucional na administração pública brasileira bem como nos RPPSs em função de normas jurídicas específicas para exercício e manutenção desse instrumento (leis e portarias), o que pode ser denominado de acordo com Bier e Braun (2014) como *Accountability* Previdenciária.

A observância da *Accountability* Previdenciária e seus elementos constituintes (leis e portarias) permitiu que Martins (2015) elaborasse o chamado “Inventário Normativo da *Accountability* aplicada ao RPPS”. Trata-se de uma ferramenta de identificação do processo da *accountability* nas Unidades Gestoras do RPPS municipal referente à cada dimensão de análise: Informação Transparente, Participação e Envolvimento do Segurado, Mecanismos Controle e Sanções.

A averiguação da *accountability* pelo Inventário se dá, portanto, na sua extensão formal, ou seja, permite a constatação da adequação do RPPS e da unidade gestora aos preceitos legais e ao ambiente institucionalizado da *Accountability* Previdenciária. O conjunto de normas que subsidiaram a construção do inventário aglomera não apenas as leis em sentido estrito (leis complementares, leis ordinárias) e a Constituição Federal (com as respectivas Emendas Constitucionais relacionadas ao tema), mas também os atos normativos diversos (portarias, instruções normativas, etc.) expedidos pelo Poder Executivo ou pelos órgãos ou

entidades que possuem atribuição constitucional de exercer o controle e a fiscalização das unidades gestoras do RPPS ou do ente a ela vinculado. Assim, por meio deste instrumento é possível saber se o RPPS se estrutura conforme prescreve a legislação, bem como se a unidade gestora planeja e organiza suas atividades de maneira que o processo de *accountability* em sua dimensão formal se efetiva (MARTINS, 2015).

Outro destaque, de acordo com a autora supracitada, a ser considerado para compreensão do inventário refere-se às exigências normativas destinadas ao ente federativo e às destinadas à Unidade Gestora do RPPS. Isso ocorre porque as unidades gestoras são estruturadas como órgão ou entidade integrante da Administração Pública, que exercem atividade tipicamente administrativa de gerenciamento e operacionalização dos recursos e benefícios do RPPS. Entretanto, se subordina ou vincula ao ente federativo, que é quem detém a competência tributária para instituir as contribuições previdenciárias e quem possui autonomia política, administrativa, financeira e organizacional para constituir a previdência para os seus servidores e criar o conjunto de normas pelas quais essa proteção previdenciária será conferida, o que se denomina Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos.

Quadro 1 - Síntese do Inventário Normativo da *Accountability* aplicada ao RPPS

SÍNTESE DO INVENTÁRIO NORMATIVO DA <i>ACCOUNTABILITY</i> APLICADA AO RPPS		
	Fundamento normativo	Conteúdo a identificar(Ações)
Estrutura mínima	CF, art. 40 e 195, II, § 5º; Lei 9.717/1998; Portaria 402 MPS/2008; Portaria 204 MPS/2008; Portaria 403 MPS/2008.	Existência de apenas um RPPS para servidores civis de cargos efetivos e uma única unidade gestora; cobertura exclusiva para os servidores públicos de cargo efetivo (e dependentes); caráter contributivo do RPPS.
Informação Transparente	Lei 9.717/1998; Lei 10.887/2004; LC 101/2000 Lei 12.527/2011 Portaria 402 MPS/2008; Portaria 204 MPS/2008; Portaria 403 MPS/2008. Portaria 519 MPS/2011 Orientação Normativa 02 SPPS/2009.	Garantia de pleno acesso aos segurados e pensionistas às informações atualizadas relativas à gestão do regime; publicação periódica dos demonstrativos financeiros e orçamentários; divulgação das datas e locais das reuniões dos órgãos de deliberação colegiada e do Comitê de Investimentos; divulgação na internet da prestação de contas e das atribuições da unidade gestora, da estrutura organizacional, de endereços e telefones e horários de atendimento ao público.
Participação e Interação do Segurado	Lei 9.717/1998; Lei 10.887/2004; LC 101/2000 Lei 12.527/2011 Portaria 402 MPS/2008; Orientação Normativa 02 SPPS/2009.	Existência de colegiado com participação paritária; participação de representantes dos servidores públicos ativos e inativos nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação; a unidade gestora promove audiências ou consultas públicas a respeito da previdência e da gestão do regime.
Mecanismos de controle	Lei 9.717/1998; Lei 10.887/2004 LC 101/2000 Portaria 6209 MPS/1999; Portaria 154 MPS/ 2008 Portaria 204 MPS/2008; Portaria 402 MPS/2008; Portaria 403 MPS/2008; Portaria 519 MPS/2011; Portaria 509 MPS/2013; Instrução Normativa 50 INSS/ 2011.	Existência de CRP (Certificado de Regularidade Previdenciária). Organização do regime com base em normas gerais de contabilidade e atuária; vinculação das receitas do Fundo Previdenciário com as despesas referentes ao pagamento dos benefícios do RPPS e das despesas administrativas; sujeição às inspeções e auditorias dos órgãos de controle interno e externo; repasse regular das contribuições previdenciárias à unidade gestora; existência de notificações de auditoria ou de algum processo administrativo envolvendo irregularidades na gestão do RPPS; envio dos demonstrativos exigidos nos prazos estabelecidos pela legislação ao Tribunal de Contas e ao Ministério da Previdência Social.
Sanções Previstas	CF, art. 195, II, § 3º; Lei 10.028/2000; Código Penal; Lei 8.137/1990; Lei 9.983/2000; Lei 8.429/1992 Portaria 402 MPS/2008.	CRP válido; suspensão das transferências voluntárias e do pagamento dos valores devidos pelo RGPS em razão da compensação financeira por inobservância da Lei 9717/1998; punições administrativas, penais ou civis de servidor da unidade gestora por atos praticados no âmbito da gestão previdenciária.

Fonte: Martins (2015). Elaborado a partir da Consolidação da Legislação dos Regimes Próprios de Previdência (BRASIL, MPS, setembro/2014).

3 Procedimentos metodológicos

Para a operacionalização do problema de pesquisa desse trabalho será utilizada a abordagem qualitativa e de acordo com o objetivo proposto utilizar-se-á a perspectiva descritiva, tendo em vista que a mesma permite descrever o objeto de estudo - Manual Pró-Gestão (MPG) e Inventário Normativo (IN) - com um bom nível de acuidade. Sob a ótica dos procedimentos técnicos a serem empregados serão utilizadas a pesquisa bibliográfica, documental e a técnica comparativa. Essa última de acordo com Prodanov e De Freitas (2013) é uma técnica que aplicamos toda vez que queremos demonstrar semelhanças e diferenças entre dois ou mais elementos

de pesquisa. Destarte, de acordo com Bulgacov (1998), faz-se necessária a identificação de categorias de análise, sendo elas as próprias dimensões e seus desdobramentos (ações) do MPG e IN. A partir disso, se utilizando dos objetos de pesquisa, objetiva-se primeiramente inquirir qual o volume de práticas da *accountability* traz o MPG? Para responder a esse questionamento aplicar-se-á a última técnica supramencionada confrontando o MPG com IN, que possuem o seguintes dimensões e ações a serem adotadas pelos RPPSs.

Manual Pró- Gestão	Dimensões	**Ações	Inventário Normativo	Dimensões	**Ações
	Processos Internos	a, b, c ...		*Estrutura Mínima	d, e, f ...
	Governança Corporativa	a, b, c ...		Informação Transparente	d, e, f ...
	Educação Previdenciária	a, b, c ...		Participação e Interação do Segurado	d, e, f ...
			Mecanismos de Controle	d, e, f ...	
			Sanções Previstas	d, e, f ...	

* A dimensão Estrutura Mínima não será elemento de análise no trabalho por entender que o MPG assume a existência de estrutura nos RPPSs e a adoção do Manual é por adesão, ou seja, assume a existência institucional e física do Regime Próprio. ** Cada uma das ações do MPG estão dispostas em 4 níveis (1 o nível mais básico até 4, o nível mais avançado) e cada ação em cada nível será comparada com a estrutura de ações do IN.

Observa-se também a não necessidade de comparar dimensões e ações consequentes do MPG (como por exemplo Governança Corporativa e suas ações) com dimensões e ações consequentes do IN (como por exemplo Mecanismos de Controle e suas ações). Uma ação de Governança Corporativa do MPG pode estar bem representada em Participação e Interação do Segurado ou Informação Transparente do IN. Conforme já visualizado em literatura acadêmica as ações da *accountability* se entrelaçam umas às outras -ver Abrucio e Loureiro (2002), Rocha (2011), Ceneviva e Farah (2006), Albuquerque e Oliveira (2012), Martins (2015).

A partir da técnica comparativa, poder-se-á responder às demais questões de pesquisa desse trabalho: 2) o referido MPG avança nas práticas de *accountability* nos RPPSs? 3) o que o MPG desconsidera de práticas de *accountability* que podem ser relevantes para os RPPSs?

Discussão dos resultados

O Manual elaborado pelo MPS e parceiros ficou aberto para consulta pública para apresentação de dúvidas, críticas e sugestões de 12/2015 a 03/2016, sendo que nesse período 16 participantes colaboraram com o Manual apresentando ocorrendo 123 contribuições (30 dúvidas e 93 propostas), das quais 43 foram adotadas integral ou parcialmente. Dada a população de RPPS no Brasil e sua importância do ponto de vista econômico, financeiro e social, observa-se que na versão final do Manual, a aproximação da *accountability* nos RPPSs expostas no Manual ficou aquém do ponto de vista da responsabilização do gestor público, tendo em vista a abordagem de somente três dimensões (Processos Internos, Governança Corporativa e Educação Previdenciária) que não tangenciam a dimensão Sanções da

accountability do IN. Por outro lado, caso os RPPSs não atendam as ações dos níveis 1 a 4 do Manual, os mesmos ficam sujeitos à não certificação pelo MPS, que pode ser encarada como uma consequência negativa da *accountability* horizontal que é caracterizada pela existência de agências estatais de controle dispostas a supervisionar suas entidades subordinadas.

A dimensão Sanções para Calazans (2013) e Martins (2015) convergem para que a possibilidade de aplicar punições à atitudes que vão de encontro ao interesse público. Nesse sentido Bier e Braun (2014) asseveram que as sanções que devem ser impostas ao agente público em caso de inobservância das leis são: a não recondução dos Conselheiros, a exoneração ou não recondução da Diretoria Executiva e a não emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), que em caso de inexistência restringem a realização de transferências voluntárias de recursos pela União, impede a celebração de acordos, contratos, convênios ou ajustes, bem como de recebimento de empréstimos, financiamentos, avais e subvenções em geral de órgãos ou entidades da Administração direta e indireta da União, inabilita a liberação de recursos de empréstimos e financiamentos por instituições financeiras federais e recebimentos de compensação financeira do RGPS.

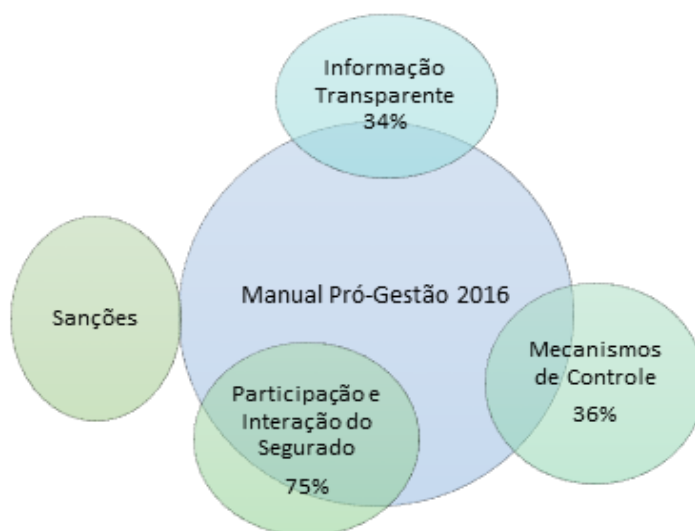


Figura 1- Ações do Inventário Normativo identificadas no Manual Pró-Gestão

A dimensão Participação e Interação do Segurado do IN é bem abordada no Manual e está disposta na dimensão Governança Corporativa. A participação da sociedade civil (*accountability* vertical) pode ser uma forma de reduzir ou eliminar a visão tecnocrática e possibilitar o aumento da eficácia das decisões, visto que serão compartilhadas com todos os atores envolvidos (CALAZANS, 2013). Em termos práticos é abordada no Manual na composição paritária entre os representantes dos segurados e do ente federativo, todos com formação superior ou especialização em área compatível, com a presidência do Conselho Fiscal sendo exercida por um dos representantes dos segurados, que terá o voto de qualidade. Já no Conselho Deliberativo, além de todos os requisitos anteriores, a presidência deverá ser exercida por um dos representantes do ente federativo, que terá também o voto de qualidade. Cabe ressaltar que essa perspectiva se encontra nos níveis de 3 e 4 do Manual (os mais avançados) e que no nível 1 é requerido em ambos Conselhos pelo menos um representante dos segurados. A participação social nos RPPSs é de

extrema importância pois favorece a autorregulação e controle social, como forma de buscar uma coordenação mais efetiva da gestão dos RPPS (GUIMARÃES, 2012; CALAZANS, 2013; MARTINS, 2015). Já a interação dos interessados nos RPPSs é potencializada quando a dimensão Informação Transparente é bem operacionalizada, onde é reforçado que as dimensões do MPG e IN não podem ser visualizadas de forma estanques. A interação do segurado em ambos documentos é colocada mormente na existência de canal de comunicação institucional (ouvidoria e site) do ente federativo ou do RPPS no modelo “fale conosco”, contudo de forma mais profissionalizada no MPG uma vez que no nível 4 é requerido no mínimo 1 servidor efetivo exercendo a função de Ouvidor na estrutura da unidade gestora do RPPS, com certificação de Ouvidor e com procedimentos de atuação devidamente definidos em ato específico.

Mecanismos de Controle se relacionam estritamente com Informação Transparente e é tratada de forma sintética no MPG e mais analítica no IN. No Manual pode ser bem visualizada na dimensão Governança Corporativa, na medida em que são propostas ações de elaboração do Relatório de Gestão Atuarial, contemplando a análise dos resultados das avaliações atuariais anuais relativas aos três últimos exercícios, com comparativo entre a evolução das receitas e despesas estimadas e as efetivamente executadas, contemplando adicionalmente estudo técnico de aderência das hipóteses biométricas, demográficas, econômicas e financeiras do plano de benefícios dos RPPS, que deverá ser aprovado pelo Conselho Deliberativo e, obrigatoriamente, embasar as hipóteses atuariais adotadas na avaliação atuarial. Os Mecanismos de Controle no Manual também estão explícitos nas ações de Política de Investimentos, na elaboração e divulgação de análise da conjuntura econômica, cenários e perspectivas do mercado financeiro, definição de objetivos e diretrizes que orientam a gestão do fundo para o ano seguinte, cenários que pautam as projeções financeiras, tendo em vista os limites de enquadramento para aplicação por segmento e modalidade, definidos na Resolução Conselho Monetário Nacional (CMN) nº 3.922/2010 e análise contínua dessas ações. Não obstante, a dimensão Mecanismos de Controle também pode ser observada no MPG na dimensão Processos Internos que propõe a gestão e controle da base de dados cadastrais dos servidores públicos, aposentados e pensionistas dos RPPSs no mínimo a cada 3 (três) anos para aposentados e pensionistas e a cada 5 (cinco) anos para os servidores ativos, com atualização no Cadastro Nacional de Informações Sociais de Regimes Próprios de Previdência Social (CNIS/RPPS), no nível mais básico do MPG e com maior frequência de recenseamento no nível mais avançado.

A dimensão Informação Transparente no MPG aproxima-se do mesmo volume de ações de Mecanismos de Controle, pois conforme ressaltado anteriormente as dimensões de entrelaçam na aplicação da accountability. A transparência das informações é tratada de compilada no MPG e diz respeito à elaboração e divulgação nos meios de comunicação institucionais dos RPPSs em todos os níveis de adesão ao Manual dos documentos: Regimentos internos e atas dos órgãos colegiados, certidões negativas de tributos, Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP) e links para acesso, no endereço eletrônico da Previdência Social na Internet, ao Extrato Previdenciário e aos demonstrativos obrigatórios previstos no art. 5º, XVI da Portaria MPS nº 204/2008, Composição mensal da carteira de investimentos, por segmento e ativo, cronograma de ações de educação previdenciária, cronograma das reuniões dos órgãos colegiados, Código de Ética, Demonstrações financeiras e contábeis, avaliação atuarial anual, informações

relativas a procedimentos licitatórios e contratos administrativos, relatório de avaliação do passivo judicial (apenas Níveis III e IV), Plano de Ação Anual (Níveis I e II) ou Planejamento Estratégico (Níveis III e IV), relatórios de controle interno (Níveis I e II: semestral; Nível III: trimestral; Nível IV: mensal), relação das entidades escolhidas para receber investimentos por meio de credenciamento e Acórdãos das decisões do Tribunal de Contas sobre as contas anuais do RPPSD dada essa exposição e discussão dos primeiros resultados acredita-se ter alcançado responder à primeira questão de pesquisa do presente trabalho.

Destarte, inicia-se análise dos documentos (MPG e IN) para repontar a segunda questão de pesquisa: o referido Manual avança nas possíveis práticas de *accountability* nos RPPSs?

O tema avanços na prática de *accountability* nas organizações públicas têm sido pesquisados por alguns pesquisadores no Brasil, sob à luz de diferentes elementos, como por exemplo Sacramento (2004) que analisou os respectivos avanços levando-se em consideração a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que quando respeitada, reforça a *accountability* vertical e horizontal apresentada por O'Donnell (1998). Contudo, ao abordar a presença da *accountability* em portais de governos estaduais e municipais no Brasil, Pinho (2006) constatou que os avanços, no tocante à *accountability* e a informação transparente, ainda são modestos. O que se observa é que os portais ainda não fazem uso das tecnologias de informação e comunicação para promover interatividade com a sociedade, sendo a ideia de interatividade e de exploração do potencial da comunicação ainda praticamente inexistente.

Nesse diapasão, embora avanços possam ser observados considerando alguns elementos de análise e em outros casos não, pôde-se verificar que o Manual Pró-Gestão traz consigo algumas ações que reforçam a *accountability* nos RPPSs. O mapeamento e manualização dos processos internos dos Regimes Próprios, principalmente no nível 4, determina que 90% desses processos estejam mapeados dentro da estrutura institucional, o que por sua vez impulsiona a dimensão Mecanismos de Controle do IN. Ações relacionadas ao fortalecimento de Estrutura de Controle Interno dos Regimes é bem apresentada no Manual e propõe no último nível a existência, na estrutura organizacional da unidade gestora do RPPS, a criação de área específica de controle interno, que se reportará diretamente ao Conselho Deliberativo, que deverá conter membros capacitados e de todos os Conselhos. Essas ações estimulam também Mecanismos de Controle sua atuação e possíveis sanções negativas, caso necessário.

Na dimensão Governança Corporativa é onde ocorrem ações que podem amplificar as dimensões Mecanismos de Controle, Informação Transparente e Participação e Interação do Segurado trazidas no IN, na medida em que reivindica maior capacitação de gestores e membros dos Conselhos, a elaboração de Código de Ética Institucional que ajude a orientar a cultura organizacional dos RPPSs, Definições de Limites de Alçadas para estabelecer critérios e limites para a tomada de decisões relativas a atos administrativos que envolvam recursos orçamentários ou financeiros do RPPS, Mandato Representação e Recondução que implica disciplinar o processo de escolha dos membros da Diretoria Executiva, dos Conselhos, afixar tempo mínimo e máximo de mandato e reconduções e elaboração e publicização de Planejamento Estratégico Organizacional, contemplando as ações a serem implementadas, metas para melhoria de cada processo, responsabilidades e prazos, bem como o monitoramento qualitativo de seus resultados. Contudo, para

Fontes Filho (2014) as difusões de algumas metodologias de planejamento estratégico no setor público com ampla literatura sobre o tema geraram resultados ainda incipientes, além de fragmentados, onde predominam descrições de casos de sucesso, com raras avaliações empíricas, o que pode dificultar a implementação dessa ferramenta de gestão nos RPPSs

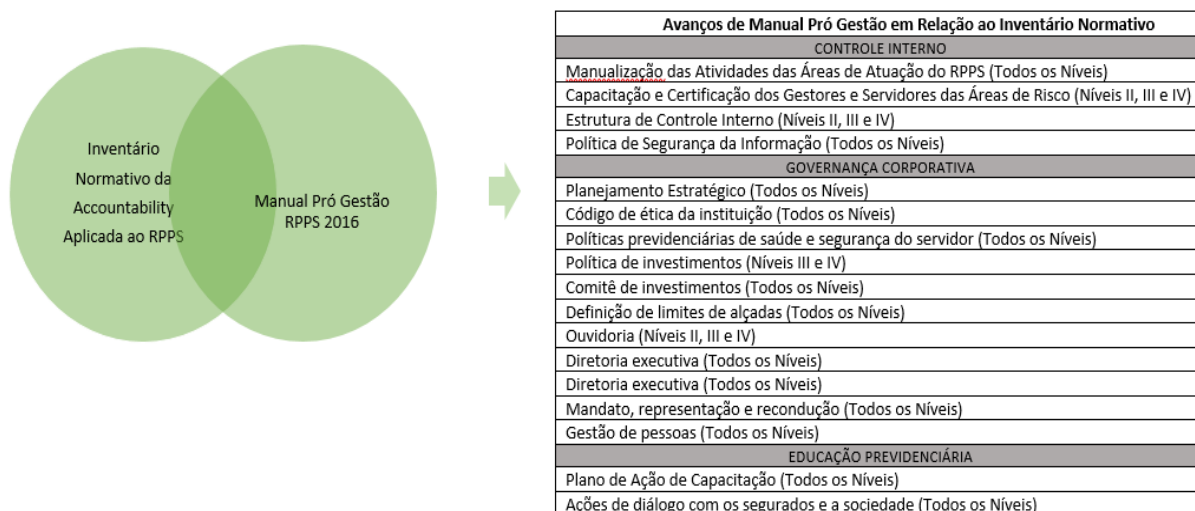


Figura 2- Avanços do Manual Pró-Gestão em relação ao Inventário Normativo

Por fim, no intento de responder à terceira questão de pesquisa desse trabalho propõe-se discutir de maneira a não exaurir o assunto, ações de *accountability* que são importantes dentro dos RPPSs e que não foram abordadas no MPG. Um dos pontos que mais chama a atenção é a ausência de dispositivos ou ações no Manual que abordem a necessidade de redução ou eliminação da elisão e sonegação de receitas nos Regimes Próprios, conforme figura 3.

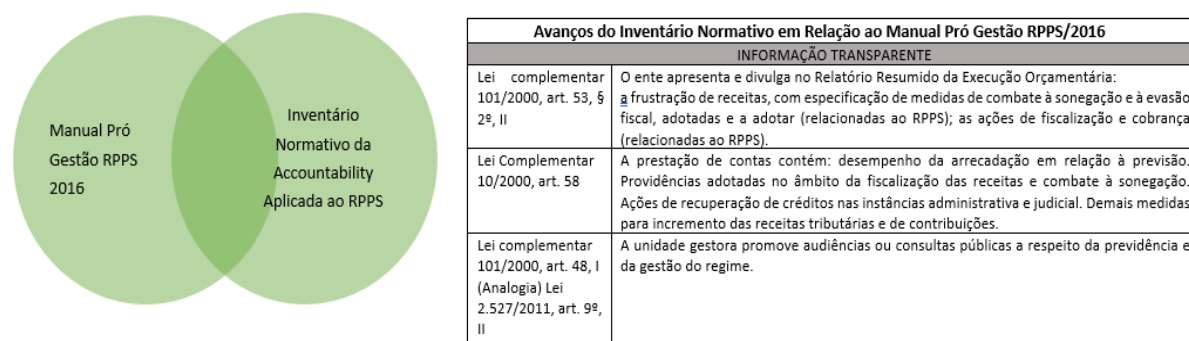


Figura 3- Avanços do Inventário Normativo em relação ao Manual Pró-Gestão

Para Huck (1997), elisão ou sonegação fiscal são fenômenos sociais que coexistem com a figura do tributo, não importando o grau de desenvolvimento econômico ou cultural do povo, pois o objetivo de sempre pagar menos tributos é uma constante na sociedade. No escopo da Administração Pública a Lei complementar 101/2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e subsidia os Regimes Próprios na mitigação dos riscos de insolvência financeira por falta de recursos, pois a referida lei atua como *enforcement*, impelindo a falta de acuidade do gestor público na gestão financeira. Do ponto de vista

empírico, a lei, se bem utilizada, obrigaria os gestores dos RPPSs a demonstrarem para seus interessados o retardamento dos repasses financeiros dos entes federativos em favor de seus servidores públicos, o que na prática não acontece pois tais gestores possuem seus cargos indicados pelo poder executivo. Tal fato é evidenciado por Gouveia (2017) em seu trabalho ao se referir à alguns RPPSs da zona da mata mineira, onde as percepções apreendidas pela autora na análise de dados de sua pesquisa apontaram que a estrutura legal disposta para a maioria dos Conselhos permite a ação oportunista do agente e principalmente do ente federado, permitindo a sua participação direta e indireta nos conselhos de administração em detrimento à participação dos segurados quando houver divergência de interesses.

Desta forma, afere-se que a abordagem do tema “sonegação” e ações para minorá-la poderia ser contemplada nas ações do MPG, que por sua vez coadunaria com boas práticas de gestão, principalmente na Administração Pública, onde tal tema é recorrente e relevante.

Considerações finais

Este trabalho teve por objetivo principal comparar o Manual Pró-Gestão RPPS com o Inventário Normativo da *Accountability* Aplicada ao RPPS desenvolvido por Martins (2015), tendo como referência a necessidade de adoção de ações boas práticas de gestão observadas pelo Ministério da Previdência Social, que por sua vez também dialogam com *accountability*, sendo essa última de extrema relevância para os Regimes Próprios, o que já é atestado pela literatura e realidade empírica.

Os resultados evidenciaram que as dimensões da *accountability* (Participação e Interação do Segurado, Mecanismos de Controle e Informação Transparente) estão dispostos e prescritos no Manual, de maneira sintética, contudo compreendendo o escopo do programa de certificação.

De outro lado, o Manual transcende o escopo do Inventário Normativo e prescreve ações que podem alavancar a *accountability* nos RPPSs, como por exemplo, elaboração e publicização do Planejamento Estratégico, que pode amplificar os resultados das dimensões supramencionadas, a Manualização das Atividades que pode melhor ajustar os Mecanismos de Controle, a criação de Estrutura de Controle Interno, que eleva o potencial de Controle e se necessário, aciona a dimensão Sanções. Entretanto, o Manual, e por consequência o Programa, deixam de tratar em seu escopo de atuação, a dimensão Sanção e ações que dela se desdobrariam, como a divulgação de frustração de receitas, com o detalhamento de medidas de combate à elisão e sonegação fiscal, principalmente as ações de fiscalização e cobranças de repasses do ente federativo criador do Regime Próprio em destaque Estados e Municípios.

As contribuições deste trabalho estão pautadas em duas dimensões: teóricas e práticas. A primeira diz respeito à ampliação da discussão sobre prática da *accountability* nos RPPSs, algo que faz parte da Administração Pública Contemporânea, além de propiciar questionamentos sobre possíveis melhorias no Programa e Manual Pró-Gestão do Ministério da Previdência Social. As contribuições práticas se darão na medida em que novos elementos ou ações oriundas dessas indagações para a prática de *accountability* possam ser tratadas em versões posteriores do Manual e reflitam em melhor gestão nos Regimes Próprios de Previdência Social.

No que tange às sugestões de pesquisas futuras propõe-se verificar na realidade empírica dos RPPSs se há um distanciamento entre as dimensões abordadas no Manual e as necessidades práticas dos Regimes Próprios, dada a pouca participação na elaboração desse documento. Na mesma direção recomenda-se estudos que enfoquem Planejamento Estratégico nas organizações públicas, principalmente municipais, procurando identificar oportunidades de melhorias nos Regimes, bem como metodologias de planejamento mais aderentes à essas organizações. Por fim sugere-se que emirjam estudos que explorem mais detalhadamente os conflitos de interesses que podem surgir o gestor do RPPS que cumpre sua atividade de forma irrestrita e o gestor do ente federativo que o criou, principalmente nas esferas municipais, pois o chefe do poder executivo é o responsável por indicar o responsável que cuidará da gestão do Regime Próprio de Previdência Social.

Referências

_____. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. [on line] Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 04 jul. 2017.

ABRUCIO, F. L.; DURAND, M. R. G. L. Finanças públicas, democracia e accountability: o debate teórico e o caso brasileiro (versão preliminar do trabalho que será apresentado no **XXIX Encontro da Anpocs**, em outubro de 2005). In: Plataforma Democrática. Disponível em: <http://www.plataformademocratica.org/Publicacoes/Publicacao_10705_em_17_06_2011_10_24_34.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2017.

ABRÚCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Incrementalismo, negociação e accountability: Análise das reformas fiscais no Brasil. Em O Estado numa era de reformas: Os anos FHC (Parte 2). **Coleção Gestão Pública**, volume 7. Brasília, 2002.

ALBUQUERQUE, C. C. B.; OLIVEIRA, A. G. O e-government como instrumento de accountability e disclosure para a sustentabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Municipal. **Gestão Contemporânea**, n. 12, 2012.

ARATO, A. Representação, soberania popular e accountability. **Lua Nova**, v. 55, p. 56, 2002.

BIER A.; BRAUN, C. D. J. J. A Accountability Previdenciária como garantia de maior eficiência e transparência na gestão dos RPPSS estaduais. **Prisma Jurídico**, v. 13, n. 2, 2014.

BOGONI, N. M.; FERNANDES, F. C. Gestão de risco nas atividades de investimento dos regimes próprios de previdência social (RPPS) dos municípios do estado do Rio Grande do Sul. **REAd-Revista Eletrônica de Administração**, v. 17, n. 1, p. 117-148, 2011.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** [on-line] Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 04 jul. 2017.

BULGACOV, S. Estudos comparativo e de caso de organizações de estratégias. **Organizações & Sociedade**, v. 5, n. 11, p. 53-76, 1998.

CALAZANS, F. F. Participação e controle social: a experiência da gestão compartilhada nos regimes estaduais de previdência dos funcionários públicos. Belo Horizonte: **Revista TCE-MG**, abr-mai-jun, 2013.

CENEVIVA, R.; FARAH, M. F. S. Democracia, avaliação e accountability: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. *In: Encontro de Administração Pública e Governança, II, 2006*, São Paulo. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2006.

COSTA, E. R. O desafio do equilíbrio financeiro e atuarial para a gestão dos regimes próprios de previdência social. **Estudos**, v. 34, n. 3, p. 423-436, 2007.

FONTES FILHO, J. R. Planejamento estratégico no setor público pós-NPM: diagnóstico e premissas para seu desenvolvimento. *In: Planificación estratégica. Nuevos desafíos y enfoques en el ámbito público. SAAP-CERALE*, 2014.

GOUVEIA, A. G. P. Estrutura de governança e atuação dos conselhos de Administração dos RPPS de Minas Gerais. 2017. 94 f. **Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Viçosa (UFV)**. Viçosa/MG, 2017.

GUIMARÃES, O. G. Os regimes de previdência social dos servidores públicos do Brasil e o equilíbrio financeiro e atuarial (**EFA**). 2012.

HUCK, H. M. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: **Saraiva**, 1997.

IBGC- CÓDIGO DAS MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. 5. ed. **Instituto Brasileiro de Governança Corporativa**. - São Paulo, SP: IBGC, 2015. Acesso em: 18 set. 2016.

LUIZETTI, D. Histórico completo da previdência social: a noção de proteção social no Brasil e no mundo. São Paulo: **Guapiaçu**, 2014.

MARTINS, F. J.O. Accountability nas unidades gestoras do regime próprio de previdência dos servidores públicos municipais: um estudo de caso no IPREVI-Viçosa/MG. 2015. 172 f. **Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Viçosa (UFV)**. Viçosa/MG, 2015. Disponível em: < <http://www.locus.ufv.br/handle/123456789/7596>. Acesso em: 21 jul. 2016.

MORENO, R. C. Manual de gestão dos regimes próprios de previdência social: foco na prevenção e combate à corrupção. São Paulo: **LTr**, 2016.

MPG- MANUAL DO 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 (Portaria MPS nº 185/2015)**. Disponível em < <http://www.previdencia.gov.br/wp-content/uploads/2015/12/MANUAL-DO-PR%C3%93-GEST%C3%83O-RPPS-VERS%C3%83O-PARA-CONSULTA-P%C3%93-9ABLICA-2015-12-07.pdf> >. Acesso em: 20 jul. 2016.

MPS- **MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL**. Perguntas frequentes. Disponível em < <http://www.previdencia.gov.br/perguntas-frequentes/>>. Acesso em: 21 mar. 2016.

NOGUEIRA, N. G. O equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política pública de Estado. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 81, n. 4, p. 75-91, 2012.

O'DONNELL G. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova**. N° 44. 1998.

PINHO, J. A. G. Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. *In: Encontro de Administração Pública e Governança*, II, 2006, São Paulo. Anais... Rio de Janeiro: **ANPAD**, 2006.

PRODANOV, C. C.; DE FREITAS, E. C. Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico-2ª Edição. **Editora Feevale**, 2013.

REIS, C. E.; LIMA, D. V.; WILBERT, M. D. Impacto do registro contábil da provisão matemática previdenciária dos servidores públicos federais no balanço geral da União. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 31, p. 108-126, 2017.

ROBL FILHO, I.N. Conselho Nacional de Justiça: estado democrático de direito e accountability. São Paulo: **Saraiva**, 2013.

ROCHA, A. C. Accountability na administração pública: modelos teóricos e abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 2, 2011.

SACRAMENTO, A. R. S Transparência na administração pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da Região Metropolitana de Salvador. *In: Encontro de Administração Pública e Governança*, I, 2004, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: **ANPAD**, 2004.

SANDRONI, P. Dicionário de administração e finanças. São Paulo: **Best Seller**, 1996.

SCHEDLER, A. Conceptualizing accountability. In *The self-restraining state. Power and accountability in new democracies*. Andreas Schedler, Larry Diamond, Marc F. Plattner (eds). **Boulder and London, Lynne Rienner Publishers**, 1999.

SPECHOTO, K. Dos regimes próprios de previdência social. São Paulo: **LTr**, 2015.

TORRES, M. D. F. Estado, democracia e administração pública no Brasil. **FGV Editora**, 2004.