

Contabilização e divulgação de benefícios previdenciários do fundo do regime geral de previdência social (FRGPS) e do balanço geral da união (BGU) à luz da nova IPSAS 42 – *social benefits*

Francisco Robério de Sousa Junior

Orientador(a): Janilson Antonio da Silva Suzart

Coletânea de Pós-Graduação, v.1 n.13
Auditoria Financeira



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)

DIRETOR GERAL

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

Maria Camila de Ávila Dourado
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra
Marcelo da Silva Sousa
Rafael Silveira e Silva
Pedro Paulo de Moraes

COORDENADOR ACADÊMICO

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

COORDENADOR EXECUTIVO

Georges Marcel de Azeredo Silva

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

**Contabilização e divulgação de
benefícios previdenciários do fundo
do regime geral de previdência social
(FRGPS) e do balanço geral da
união (BGU) à luz da nova IPSAS 42 –
*social benefits***

Francisco Robério de Sousa Junior

Orientador(a):

Janilson Antonio da Silva Suzart

Resumo

A presente monografia possui como objetivo principal a identificação das semelhanças e diferenças do modelo contábil utilizado na contabilização e divulgação de benefícios previdenciários pelo Brasil em relação ao modelo proposto pela IPSAS 42. Este trabalho consistiu numa pesquisa documental, cuja estratégia compreendeu duas partes ou fases: primeiramente, buscou-se informações sobre os benefícios previdenciários e assistenciais pagos no País, por meio das quais foram formuladas questões envolvendo aspectos relacionados ao objetivo do trabalho; por fim, e utilizando a técnica de estudo descritivo, procurou-se responder aos questionamentos, a partir de exemplos coletados. Considerados benefícios sociais pelo senso comum, benefícios previdenciários e assistenciais são pagos, contabilizados e divulgados por órgãos distintos, pelo Fundo do Regime Geral de Previdência – FRGPS e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, respectivamente, sem seguirem modelo próprio de contabilização; com efeito, a contabilização e divulgação de benefícios sociais no Brasil carece ainda de requisitos específicos. Em janeiro de 2019, o *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB publicou a IPSAS 42 – *Social Benefits*, definindo critérios para reconhecimento, mensuração e divulgação de benefícios sociais. Cotejando os requisitos definidos pela IPSAS 42 para a caracterização de um benefício social com as particularidades dos benefícios previdenciários e assistenciais, verifica-se que os primeiros, por serem em essência contratos de seguro, não podem ser considerados benefícios sociais, ao passo que os segundos satisfazem a conceituação estabelecida pela norma internacional em referência, em especial o Benefício de Prestação Continuada – BPC, prestação pecuniária devida a pessoas com idade avançada ou com deficiência física que não possuem condições próprias de subsistência. Dessa forma, a contabilização e a divulgação dos benefícios previdenciários nas demonstrações contábeis do FRGPS não estão aderentes à IPSAS 42, fato que se verifica também nas Demonstrações Contábeis Consolidadas da União – DCON ou Balanço Geral da União – BGU. A consequente convergência da IPSAS 42 em âmbito nacional, materializada em uma Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, possibilitará a aderência do modelo brasileiro à prática contábil internacional, o que reforçará o caráter informacional das novas demonstrações contábeis pela fidedignidade das transações a serem representadas.

Palavras-chave: IPSAS 42, benefícios sociais, benefícios assistenciais, Benefício de Prestação Continuada – BPC, benefícios previdenciários, Fundo do Regime Geral de Previdência Social- FRGPS, Balanço Geral da União – BGU.

Abstract

The main objective of this monograph is to identify the similarities and differences of the accounting model used in the accounting and disclosure of social security benefits by Brazil in relation to the model proposed by IPSAS 42. This work consisted of a documentary research whose strategy comprised two parts or phases: firstly, information was sought on the social security benefits paid in Brazil, through which questions were formulated involving aspects related to the objective of the work; finally, and using the technique of descriptive study, it was tried to answer the questions, from examples collected. Considered social benefits by common sense, social security and welfare benefits are paid, accounted for and disclosed by different entities, by the Social Security General Fund (SSGF) and by the National Social Security Institute (NSSI), respectively, without following their own accounting model; in fact, the accounting and disclosure of social benefits in Brazil still lacks specific requirements. In January 2019, the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published IPSAS 42 – Social Benefits, defining criteria for recognition, measurement and disclosure of social benefits. Comparing the requirements defined by IPSAS 42 for the characterization of a social benefit with the particularities of social security and welfare benefits, it can be seen that the former, since they are essentially insurance contracts, can not be considered social benefits, while the latter satisfy the concept established by the international standard in reference, in particular the Continuous Benefit (CB), pecuniary benefit due to persons of advanced age or with physical disability that do not have their own subsistence conditions. Accordingly, the accounting and disclosure of social security benefits in the financial statements of the SSGF are not adherent to IPSAS 42, a fact that is also verified in the Consolidated Financial Statements of the Union (CFSU) or General Balance of the Union (GBU). The consequent convergence of IPSAS 42 at the national level, materialized in a Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector, will enable the adherence of the Brazilian model to the international accounting practice, which will reinforce the informational character of the new financial statements by the reliability of the transactions to be represented.

Keywords: IPSAS 42, social benefits, welfare benefits, Continuous Benefit (CB), security benefits, Social Security General Fund (SSGF), General Balance of the Union (GBU).

Lista de Siglas

BGU	Balanço Geral da União
BPC	Benefício de Prestação Continuada
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
FRGPS	Fundo do Regime Geral de Previdência Social
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standard Board</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RCPG	Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPC	Regime de Previdência Complementar
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
TCU	Tribunal de Contas da União

Sumário

1. INTRODUÇÃO	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1 A IPSAS 42: A VISÃO DO IPSASB SOBRE A CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS SOCIAIS	10
2.2 BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS: A VISÃO BRASILEIRA	12
2.3 A CARACTERÍSTICA DE SEGURO SOCIAL DOS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS.....	15
2.4 NECESSIDADE DA REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMO VALOR INFORMACIONAL A SER PRESERVADO	17
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	18
4. ANÁLISE DE RESULTADOS.....	21
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	23
REFERÊNCIAS	25

1. INTRODUÇÃO

Em vista do recente esforço do Brasil para se adequar às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2018), a adoção de práticas em conformidade com os padrões contábeis internacionais deve ser enfatizada no Setor Público. A contabilização de benefícios sociais reveste-se de fundamental importância, dada a sua repercussão na vida de pessoas e, principalmente, nas finanças nacionais de qualquer país, representando cerca de um quinto do PIB dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019). Nesse sentido, o *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB* publicou em janeiro de 2019 a *IPSAS 42 – Social Benefits*.

Cabe destacar que a ausência de critérios claros e objetivos, que se constituem em práticas em desconformidade com os padrões contábeis, tanto nacionais quanto internacionais, pode produzir resultados danosos à correta evidenciação da situação patrimonial e financeira de uma entidade pública. Exemplos dessa situação são as auditorias financeiras realizadas pelo Tribunal de Contas da União – TCU no Fundo do Regime Geral de Previdência Social – FRGPS, que têm identificado distorções relevantes nas respectivas demonstrações contábeis. A título exemplificativo, a auditoria financeira nas demonstrações referentes ao exercício de 2017 revelou distorções que, na avaliação da área técnica do TCU, são consequências da indevida contabilização de ativos e despesas, em desrespeito às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP e às IPSAS (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2018). Assim, a ausência de norma específica nacional tem provocado distorções relevantes nos demonstrativos contábeis do FRGPS, prejudicando o seu caráter informacional.

A publicação da citada *IPSAS 42 – Social Benefits*, que trata do reconhecimento, da contabilização e da divulgação dos benefícios sociais deverá ensejar a discussão sobre o modelo de contabilização e divulgação das demonstrações contábeis do FRGPS, haja vista a relação inerente de seguro entre os segurados do RGPS e o Ente Estatal a caracterizar os benefícios previdenciários. A Previdência Social, um dos três eixos da Seguridade Social no Brasil, visa à proteção dos indivíduos ocupados numa atividade laborativa remunerada, contra os riscos decorrentes da perda ou redução, permanente ou temporária, das condições de obter seu próprio sustento; essa seria a razão pela qual se dá o nome de seguro social ao vínculo estabelecido entre o segurado da Previdência e o ente segurador estatal.

Ante o exposto, coloca-se como problema da pesquisa o seguinte: qual o nível de alinhamento do modelo contábil adotado para a contabilização de benefícios previdenciários no Brasil em relação ao padrão sugerido pela *IPSAS 42*?

A presente monografia possui como objetivo principal a identificação das similaridades e dissimilaridades do modelo contábil utilizado na contabilização e divulgação de benefícios previdenciários pelo Brasil em relação ao modelo proposto pela IPSAS 42.

O trabalho está composto por mais quatro seções, além da introdução ora apresentada. Na segunda seção são apresentados: o modelo de benefícios sociais consignado na IPSAS 42; a discussão teórica sobre a contabilização dos benefícios previdenciários e assistenciais; a característica de seguro dos benefícios previdenciários; e a relevância das informações contábeis à luz da Estrutura Conceitual. Na terceira seção, são apresentados os principais procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. As duas últimas seções são destinadas à apresentação da análise dos resultados e das considerações finais da monografia.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A IPSAS 42: A VISÃO DO IPSASB SOBRE A CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS SOCIAIS

O objetivo da IPSAS 42 – *Social Benefits* é melhorar a relevância, a representatividade fidedigna e a comparabilidade da informação sobre benefícios sociais que um Ente Estatal provê em suas demonstrações contábeis, de modo a auxiliar os usuários das demonstrações e relatórios financeiros de propósito geral a aferir a natureza e as principais características dos benefícios sociais fornecidos e o respectivo impacto no desempenho financeiro, posição financeira e fluxos de caixa desse Ente (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019).

Especificamente, os benefícios sociais são definidos como transferências em dinheiro destinadas a (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019):

- Indivíduos e/ou famílias específicas que preencham os critérios de elegibilidade;
- Mitigar o efeito dos riscos sociais; e
- Atender às necessidades da sociedade como um todo.

Já os riscos sociais, como definido na IPSAS 42, representam eventos ou circunstâncias que se relacionam com as características dos indivíduos e/ou famílias, como por exemplo condição de saúde, idade, nível de pobreza e emprego, com o condão de afetar adversamente o seu bem-estar, seja impondo exigências adicionais

sobre seus recursos, seja reduzindo sua renda (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019).

Todavia, a IPSAS em comento não se aplica a transferências em dinheiro contabilizadas como instrumentos financeiros (que estão no escopo da IPSAS 41 – *Financial Instruments* ou da IPSAS 29 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement*), benefícios a empregados (que são abrangidos pela IPSAS 25 – *Employee Benefits*) e contratos de seguro tratados por padrão contábil nacional ou internacional, nesse caso mesmo que o risco coberto pelo contrato seja um risco social (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019).

Ademais, a norma não se aplica a serviços de qualquer espécie. A definição de benefícios sociais inclui apenas transferências de dinheiro, como já mencionado, não a prestação de serviços. Esta Norma não se aplica a transferências monetárias para indivíduos e agregados familiares que não abordem riscos sociais, por exemplo alívio para situações de emergência (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019).

Como se observa dos parágrafos anteriores, a nova norma internacional exclui do conceito de benefício social quaisquer prestações que não se configurem como transferência pecuniária que mitigue riscos sociais, riscos esses cuja essência reside em características ou situações específicas relacionadas com indivíduos ou grupos deles, tais como idade avançada, desemprego ou redução de sua capacidade laborativa que diminua seu nível de renda ou condição para sua sustentabilidade.

A avaliação se um benefício é fornecido para mitigar o efeito dos riscos sociais é feita por referência à sociedade como um todo. Um exemplo é quando um governo paga benefícios para todos aqueles acima de determinada idade, independentemente de renda ou riqueza, para garantir que as necessidades sejam atendidas daqueles cujos rendimentos, após a aposentadoria, seriam insuficientes. Tais benefícios satisfazem os critérios de que são fornecidos para mitigar o efeito dos riscos sociais (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019).

Os benefícios sociais são organizados para garantir que as necessidades da sociedade como um todo sejam abordadas. Isso os distingue dos benefícios fornecidos por meio de contratos de seguro, que são organizados para o benefício de indivíduos ou grupos de indivíduos. Abordar as necessidades da sociedade como um todo não exige que cada benefício social cubra todos os membros da sociedade. Em alguns países, os benefícios sociais são fornecidos por meio de uma série de benefícios similares que abrangem diferentes segmentos da sociedade. Benefício social que cubra um segmento da sociedade como parte de um sistema mais amplo de benefícios sociais respeita a exigência de atender às necessidades da sociedade como um todo, no conceito da IPSAS 42 (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019).

Merece destaque nesse ponto a distinção entre benefícios sociais, nos termos da norma internacional, e os contratos de seguro, que representam proteção contra eventos adversos a indivíduos ou grupos de indivíduos específicos, em contraposição com os benefícios sociais, disponibilizados para toda a sociedade, desde que satisfeitos os respectivos critérios de elegibilidade.

Os riscos sociais relacionam-se com as características dos indivíduos e/ou famílias. A natureza de um risco social é que se relaciona diretamente com as características de um indivíduo e/ou agregado familiar. A condição, evento ou circunstância que leva ou contribui para um evento não planejado ou indesejado surge das características dos indivíduos e/ou famílias. Isso distingue os riscos sociais de outros riscos, em que a condição, evento ou circunstância que leva ou contribui para um evento não planejado ou indesejado surge de algo diferente das características de um indivíduo ou de uma família (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019).

Por exemplo, os subsídios de desemprego são benefícios sociais porque a condição, evento ou circunstância coberta pelo respectivo subsídio resulta de características dos indivíduos e/ou agregados familiares; neste caso, uma alteração na condição de emprego de um indivíduo. Em oposição, a ajuda fornecida imediatamente após um terremoto ou *tsunami* não é um benefício social, por exemplo. A condição, evento ou circunstância que leva ou contribui para um evento não planejado ou indesejado é uma falha da natureza, e o risco é que um possível terremoto ou *tsunami* cause danos. Como o risco está relacionado à geografia, e não a indivíduos e/ou famílias, esse risco não é um risco social do ponto de vista da norma em referência (INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2019).

Como decorrência disso, os serviços prestados e os dispêndios com o pagamento de eventual ajuda a familiares de mortos e desaparecidos, concedidos pelo Governo Federal, por ocasião do recente rompimento da barragem da Vale do Rio Doce, localizada em Córrego do Feijão em Brumadinho (MG), não pode ser considerado benefício social, em que pese o relevante impacto social causado pelo fato e a necessidade de amparo às famílias das vítimas.

2.2 BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS: A VISÃO BRASILEIRA

O Regime Geral de Previdência Social – RGPS foi tratado na Constituição Federal em seu artigo 201, ao organizá-lo sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, com a finalidade de atender à cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada, à proteção à maternidade e a trabalhador em situação de desemprego involuntário, e de conceder os benefícios do salário-família, do auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda e da pensão

por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes (BRASIL, 1988).

Nos termos do artigo 18 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e alterações posteriores, o RGPS compreende as seguintes espécies de prestações ou benefícios: (i) quanto ao segurado, aposentadoria por invalidez, aposentadoria por idade, aposentadoria por tempo de contribuição, aposentadoria especial, auxílio-doença, salário-família, salário-maternidade e auxílio-acidente; (ii) quanto ao dependente, pensão por morte e auxílio-reclusão; e (iii) quanto ao segurado e dependente, serviço social e reabilitação profissional (BRASIL, 1991).

Citam-se ainda os Encargos Previdenciários da União – EPU, que constituem-se em gastos destinados ao pagamento de proventos de aposentadorias e pensões, decorrentes de leis específicas como: (i) complementação de aposentadorias – pessoal civil; (ii) complementação de pensões – pessoal civil; (iii) pensões vitalícias de seringueiros; (iv) pensões das vítimas de hanseníase; (v) pensões de anistiados políticos; (vi) pensões da Síndrome de Talidomida; (vii) pensões graciosas e indenizações por leis específicas; (viii) 13º salário – pensões civis EPU; (ix) pensões das vítimas da hemodiálise de Caruaru; (x) 13º salário – pessoal civil EPU; e (xi) salário-família inativo civil (INSS, 2019).

O seguro-desemprego tem por finalidade prover assistência financeira temporária ao trabalhador dispensado involuntariamente. Previsto na Constituição de 1946, foi introduzido no Brasil no ano de 1986, por intermédio do Decreto-Lei n.º 2.284, de 10 de março de 1986, e regulamentado pelo Decreto n.º 92.608, de 30 abril de 1986. Após a Constituição de 1988, o benefício do seguro-desemprego passou a integrar o Programa do Seguro-Desemprego que tem por objetivo, além de prover assistência financeira temporária ao trabalhador desempregado em virtude de dispensa sem justa causa, inclusive a indireta, auxiliá-lo na manutenção e busca de emprego, promovendo para tanto, ações integradas de orientação, recolocação e qualificação profissional. Atualmente, existem cinco modalidades de Seguro-Desemprego: (i) Seguro-Desemprego Formal; (ii) Seguro-Desemprego Pescador Artesanal; (iii) Bolsa de Qualificação Profissional; (iv) Seguro-Desemprego Empregado Doméstico; e (v) Seguro-Desemprego Trabalhador Resgatado (BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2016).

O benefício do Abono Salarial assegura o valor de um salário mínimo anual aos trabalhadores brasileiros que recebem em média até dois salários mínimos de remuneração mensal de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social – PIS ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP (BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2016).

Cumpra-se também que os benefícios supramencionados se compõem de valores pagos a título de renda mensal ou equivalente, a depender da espécie de pres-

tação, com exceção do serviço social e da reabilitação profissional que são serviços prestados em sua essência aos segurados e seus dependentes (BRASIL, 1991).

A assistência social, cujas prestações correspondem aos benefícios assistenciais, encontra-se insculpida principalmente no art. 203 da Constituição Federal, que será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e terá como objetivos: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei (BRASIL, 1988).

Dentre os benefícios assistenciais destaca-se o Benefício de Prestação Continuada – BPC, benefício que garante a transferência mensal de um salário mínimo à pessoa idosa com 65 anos ou mais e à pessoa com deficiência de qualquer idade, entendida como aquela que apresenta impedimentos de longo prazo (aqueles que produzem efeitos pelo prazo mínimo de dois anos) de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas. Nos dois casos, o cidadão que pleiteia o benefício deve comprovar não possuir meios de se sustentar ou de ser sustentado pela família (MDS, 2019).

No que diz respeito ao pagamento, contabilização e divulgação de informações de benefícios previdenciários, é imperioso destacar a criação do Fundo do Regime Geral de Previdência Social – FRGPS, pelo artigo 68 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000), que possui como finalidade a garantia de recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo RGPS. Embora tenha sido criado em 2000, a efetiva implementação do FRGPS somente ocorreu em 2014, com a inclusão de órgão específico no SIAFI (código 37904), em cumprimento à determinação contida no Acórdão TCU 2.059/2012 – Plenário (BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2012). Até então, as despesas e as receitas previdenciárias eram contabilizadas juntamente com as não previdenciárias, como também os respectivos bens e os direitos, que eram registrados contabilmente no Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, que detém a responsabilidade pela gestão do FRGPS; a partir de 2014, a contabilização dos recursos deste fundo passou a ser feita de forma distinta no respectivo órgão (INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL, 2019).

Atualmente, o FRGPS abrange mais de 65 milhões de contribuintes e possui média mensal de 31,1 milhões de benefícios pagos, cujo orçamento em 2016 alcançou R\$ 510 bilhões (INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL, 2016).

Este Fundo é constituído por bens móveis e imóveis, valores e rendas do INSS não utilizados na operacionalização do Instituto, bens e direitos que a qualquer título lhe sejam adjudicados ou que vierem a ser vinculados por força de lei, receitas provenientes de contribuições sociais, produtos da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social, e do resultado da aplicação financeira de seus ativos e recursos provenientes do orçamento fiscal da União. Por outro lado, compreendem despesas previdenciárias do FRGPS a folha de pagamento de benefícios, repasses a empresas convenientes, acordos internacionais e a Compensação Previdenciária – COMPREV (INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL, 2019).

Por sua vez, os benefícios assistenciais, em sua essência, são pagos, contabilizados e divulgados pelo INSS, compondo as demonstrações contábeis da Autarquia Previdenciária, juntamente com as despesas relacionadas com a sua gestão (INSS, 2019).

Frisa-se que tais informações contábeis, previdenciárias e assistenciais, são consolidadas, juntamente com informações das mais diversas áreas de atuação do Estado Brasileiro, nas Demonstrações Contábeis Consolidadas da União – DCON ou Balanço Geral da União – BGU (BRASIL, 2017).

2.3 A CARACTERÍSTICA DE SEGURO SOCIAL DOS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS

A característica de relação de seguro envolvendo os segurados da Previdência Social, obrigatórios ou facultativos, destaca-se com uma de suas características-chave, embora não se verifique consenso entre os autores do tema.

Para Martins (2019), existem seis teorias que informam a natureza jurídica da contribuição à Seguridade Social, das quais uma delas é a Teoria do Prêmio de Seguro, que apregoa que a natureza jurídica da contribuição à Seguridade Social se equipara ao prêmio de seguro pago pelo beneficiário às companhias seguradoras, podendo ser chamada de “prêmio de seguro de direito público”, haja vista a obrigatoriedade da contribuição que é efetuada em benefício dos segurados, atendendo ao regime jurídico de custeio do sistema de seguridade social (MARTINS, 2019). Tal tese é defendida por Alberto Xavier, citado pelo autor em referência, que afirma que se trata sim de relação sinalagmática própria de toda e qualquer relação de seguro em que uma prestação, no caso o prêmio, é realizada como contrapartida de uma prestação aleatória, devida pela ocorrência do risco assegurado (MARTINS, 2019). Para o próprio Martins (2019) todavia, tal conclusão não encontra amparo na realidade brasileira, tendo o autor elencado determinadas características que, na sua visão, ressaltam isso, como o fato de a contribuição para a Previdência Social ser compulsória e independente da vontade dos segurados, pelo menos quanto aos obrigatórios (MARTINS, 2019).

A posição defendida por Martins (2019) sustenta-se na premissa de que para ser uma relação de seguro deveriam estar presentes as características do contrato de seguro privado, especialmente o caráter volitivo da prestação, o que não se verifica na relação do segurado com a Previdência Social.

Já para Castro e Lazzari (2019), o Estado Contemporâneo possui, entre suas funções, a proteção social dos indivíduos em relação a eventos que lhes possam causar a dificuldade ou até mesmo a impossibilidade de subsistência por conta própria, pela atividade laborativa. Tal proteção, que tem formação embrionária do Estado Moderno, encontra-se consolidada nas políticas de Seguridade Social, dentre as quais se destaca, para os fins deste estudo, a Previdência Social.

A distinção entre os conceitos de Seguro Social e Assistência Social é bem identificada por Augusto Venturi (CASTRO e LAZZARI, 2019):

“Seguro e assistência, por suas naturezas e técnicas completamente diferentes, agem, em realidade, em dois planos completamente distintos. O seguro social garante o direito a prestações reparadoras ao verificar-se o evento previsto, antes que os danos possam determinar o estado de indigência, de privação, da pessoa golpeada. A assistência intervém, não de direito, mas segundo avaliação discricionária, somente quando, por causa de eventos previstos ou não previstos, esteja já em ato um estado de indigência, de privação, que ela tem o fim de combater.”

Dessa forma, a Previdência Social é o ramo da atuação estatal que visa à proteção de todo indivíduo ocupado numa atividade laborativa remunerada, contra os riscos decorrentes da perda ou redução, permanente ou temporária, das condições de obter seu próprio sustento (CASTRO e LAZZARI, 2019). Essa seria a razão pela qual se dá o nome de seguro social ao vínculo estabelecido entre o segurado da Previdência e o ente segurador estatal. Para os citados autores, não há relação de seguro social sem filiação prévia. O direito do indivíduo à proteção previdenciária só se perfaz quando este se encontra, compulsória ou facultativamente, filiado a um regime de Previdência Social (CASTRO e LAZZARI, 2019).

Por sua vez, Rocha (2019) argumenta que o vocábulo “previdência” encontra sua origem no verbo latino *praevidere*, significando prever, antever, prevenir, precaver, cuidar do futuro. A previdência, ou seguro social, emerge como obra do homem destinada ao enfrentamento dos riscos que, embora seja imprevisíveis, isoladamente considerados, são constantes na vida da sociedade, atingindo apenas alguns indivíduos dentro de determinado período; assim, a Previdência Social é um seguro social compulsório que busca propiciar meios indispensáveis à subsistência de seus segurados e seus dependentes quando não podem obtê-los ou não é socialmente desejável que eles

sejam auferidos através do trabalho por motivo de maternidade, velhice ou invalidez (DANIEL MACHADO DA ROCHA, 2019).

2.4 NECESSIDADE DA REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMO VALOR INFORMACIONAL A SER PRESERVADO

Os Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público – RCPGs são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a. Os RCPGs abrangem as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, como também a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam tais demonstrativos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários dos RCPGs para a prestação de contas e responsabilização (“*accountability*”) e tomada de decisão. A elaboração e a divulgação de informação contábil não são um fim em si mesmas. O propósito é fornecer informações úteis aos usuários dos RCPGs. Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil são determinados com base nos usuários dos RCPGs e suas necessidades de informações (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Para Ribeiro e Coelho (2014), as características qualitativas da informação contábil-financeira útil são padrões que devem ser adotados para que haja uniformização nos registros contábeis, bem como nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades em geral. Tratadas na NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, tais características são divididas em dois grupos: (i) características qualitativas fundamentais, consideradas as mais críticas, quais sejam, a relevância e a representação fidedigna; e (ii) características qualitativas de melhoria, menos críticas mas ainda assim altamente desejáveis, no caso a comparabilidade, a verificabilidade, a tempestividade e a compreensibilidade (RIBEIRO e COELHO, 2014).

Segundo Martins, Machado e Callado (2015), para que a credibilidade desejada pelos usuários da informação contábil seja alcançada, é necessário que a contabilidade reúna determinadas características. Nesse sentido, e segundo os citados autores, para a Estrutura Conceitual do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 00 (R1), a representação fidedigna é uma das características-chave de utilidade da informação contábil, e para que essa informação possa representar fidedignamente um fenômeno, ela deve ser neutra, completa e livre de risco.

Silva, Sarmiento e Duarte (2015), citando Alves (2002), reforçam isso ao argumentarem que a qualidade do processo de tomada de decisões está diretamente interligada com a qualidade da informação contida nas demonstrações contábeis que lastreiam tais decisões. Ainda de acordo com a Estrutura Conceitual do IASB, as características qualitativas são os atributos que tornam a informação contábil útil aos seus usuários, distinguidas entre características qualitativas fundamentais e de reforço ou melhoria. Dentre as características fundamentais que fornecem qualidade e utilidade às informações contábeis, a representação fidedigna é a característica que se assume como a representação fiel dos fenômenos econômicos representados e que é alcançada quando essa representação é completa, neutra e livre de erros materiais (SILVA, SARMENTO e DUARTE, 2015).

Nesse sentido, a representação fidedigna da informação contábil consiste em retratar a substância do evento ou transação representada, independentemente da forma jurídica utilizada na representação (essência econômica sobre a forma). Ademais, a completude da representação é alcançada não somente por sua representação numérica, mas também por meio de informações de cunho descritivo e explicativo do item a ser evidenciado. Já a neutralidade diz respeito à ausência de qualquer viés que possa provocar distorção no entendimento da transação representada, ou seja, a informação utilizada para a representação não deve estar direcionada ao atingimento de resultado específico ou particular. E por fim, livre de erros materiais importa na ausência de erros ou omissões que afetem a correta evidenciação da transação representada.

Por todo o exposto, conclui-se da importância da representação fidedigna das informações contidas nas demonstrações contábeis como forma de aumentar a respectiva qualidade informacional, de modo a possibilitar aos usuários subsídios para a adequada tomada de decisões gerenciais.

O destaque dado à supracitada característica, em detrimento das demais, deve-se a sua característica de ser uma das duas qualidades fundamentais das informações contábeis, e, principalmente, a sua maior aderência ao objetivo pretendido no presente trabalho, o de identificar, pela ótica da IPSAS 42, se os benefícios previdenciários são ou não, em sua essência, também benefícios sociais, como também outros no modelo brasileiro.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Gil (2007), a presente pesquisa pode ser classificada como sendo uma pesquisa documental. Trata-se de um estudo sobre o FRGPS, com objetivo de conhecer o tratamento contábil dado aos benefícios relacionados com o fundo em comento.

A pesquisa documental utiliza “materiais que não receberam ainda um tratamento analítico” (GIL, 2007), permitindo uma cobertura mais ampla do fenômeno estudado.

A estratégia da pesquisa compreende uma análise comparativa das práticas contábeis utilizadas pelo FRGPS e pelo Governo Federal Brasileiro, tendo como referencial os dispositivos da IPSAS 42.

A escolha do Brasil decorreu em função da não existência de uma regulamentação clara sobre a evidenciação dos benefícios sociais. O País possui um conjunto de benefícios que podem ou não atender aos critérios descritos pela IPSAS 42. Na atualidade, o Brasil vive o processo de convergência a padrões internacionais e, provavelmente, a IPSAS 42 deverá ser convergida para as normas brasileiras.

Ademais, o FRGPS é de grande relevância no cenário econômico nacional, pelos motivos já elencados no referencial teórico.

Em um primeiro momento, buscou-se informações em seus sítios eletrônicos sobre os benefícios previdenciários e assistenciais pagos pelo FRGPS e pelo Governo Federal Brasileiro. Foram levantadas informações sobre dezenove itens segregados em dois blocos: (i) no primeiro, informações relacionadas com a estrutura do órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários, em especial sobre suas demonstrações contábeis e do respectivo ente controlador; e (ii) no segundo, informações relacionadas com a evidenciação dos benefícios sociais, considerando os principais aspectos destacados pela IPSAS 42.

As informações foram obtidas entre janeiro e março de 2019. As demonstrações contábeis se referem aos últimos períodos disponíveis, nos sítios eletrônicos oficiais, tanto para o FRGPS, quanto para o Governo Federal Brasileiro.

Em um segundo momento, passou-se a análise das informações coletadas, com a escolha da técnica de estudo descritivo. A partir do instrumento de pesquisa, foram consultadas as demonstrações contábeis, os normativos aplicáveis e outros documentos que permitissem a obtenção de respostas para os questionamentos feitos, para as quais buscou-se agregar exemplos que ilustrassem a situação identificada.

No Quadro 1 a seguir demonstrado, são apresentadas as questões que foram analisadas no presente estudo:

Quadro 1: Blocos de Questões

Bloco	Questão	Descrição
1	a01	O órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários também paga benefícios assistenciais?
1	a02	O órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários possui demonstrações contábeis próprias?
1	a03	As demonstrações contábeis do órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários são consolidadas nas demonstrações contábeis do ente nacional?
1	a04	O passivo atuarial relativo às obrigações previdenciárias futuras é evidenciado nas demonstrações contábeis do órgão responsável?
1	a05	O regime previdenciário é único?
1	a06	O ente nacional divulga informações sobre os benefícios a empregados de longo prazo (passivo atuarial, especialmente)?
1	a07	O órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários adota um modelo próprio de evidenciação das informações contábeis?
2	b01	Existem benefícios sociais relacionados com a idade?
2	b02	Existem benefícios sociais relacionados com condições de saúde?
2	b03	Existem benefícios sociais relacionados com situação de desemprego?
2	b04	Existem benefícios sociais relacionados com situação de pobreza?
2	b05	O órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários é também responsável pelos benefícios sociais relacionados com a idade?
2	b06	O órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários é também responsável pelos benefícios sociais relacionados com condições de saúde?
2	b07	O órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários é também responsável pelos benefícios sociais relacionados com situação de desemprego?
2	b08	O órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários é também responsável pelos benefícios sociais relacionados com situação de pobreza?
2	b09	O regime de aquisição aos benefícios previdenciários funciona como uma espécie de contrato de seguro?
2	b10	Os passivos relacionados com os benefícios sociais estão evidenciados nas demonstrações contábeis do órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários?
2	b11	Os passivos relacionados com os benefícios sociais estão evidenciados nas demonstrações contábeis do ente nacional?
2	b12	O ente nacional evidencia as informações sobre os pagamentos de benefícios sociais?

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

A análise das respostas ao rol de questões formuladas buscou aferir o nível de aderência da contabilização e divulgação dos benefícios previdenciários e assistenciais, no caso brasileiro, a aspectos da IPSAS 42.

Nos termos da relação das questões constantes no Quadro 1, o Bloco 1 procurou identificar características da estrutura do órgão responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários e de suas demonstrações contábeis e do respectivo ente controlador. Conforme já mencionado, o FRGPS paga, contabiliza e divulga apenas os benefícios previdenciários do RGPS, em demonstrações contábeis próprias e distintas das demonstrações do INSS, responsável por sua gestão, ao passo que os benefícios de natureza assistencial são pagos, contabilizados e divulgados pela citada Autarquia Previdenciária (questões a01 e a02). As demonstrações contábeis do FRGPS não seguem modelo próprio, mas devem obediência aos preceitos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, da Lei nº 4.320/1964, do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, além da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) (INSS, 2019) (questão a07).

Especificamente quanto ao passivo atuarial, não se identifica a contabilização do passivo do RGPS, mas, essencialmente, estimativas de fluxo de caixa comparativo de receitas e despesas do regime geral projetado para o período de quarenta anos (INSS, 2019) (questão a04).

Quanto à consolidação das informações contábeis no Ente Nacional, materializadas no Balanço Geral da União – BGU, verifica-se a divulgação das informações de cunho previdenciário (BRASIL, 2017) (questão a03). Adicionalmente, o BGU incorpora informações atuariais do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS do Pessoal Civil da União, em conformidade com a IPSAS 25 – *Employee Benefits* (BRASIL, 2017) (questão a06).

Por fim, convém lembrar que a Previdência Social brasileira se sustenta em quatro regimes previdenciários: o Regime Geral de Previdência Social – RGPS; o Regime Próprio de Previdência Social – RPPS; o Regime de Previdência Complementar – RPC; e o Regime dos Militares das Forças Armadas (CASTRO e LAZZARI, 2018). O RGPS abrange obrigatoriamente todos os trabalhadores da iniciativa privada, de filiação compulsória e automática para os segurados obrigatórios, possibilitando ainda a inscrição de segurados facultativos para as pessoas não enquadradas como segurados obrigatórios e que não estejam vinculados a regime próprio de previdência.

Já o RPPS compreende o regime de previdência de agentes públicos ocupantes de cargos efetivos e vitalícios, também de filiação compulsória para tais agentes, com a

possibilidade de existência de tal regime para os servidores públicos de cada um dos Entes da Federação.

O RPC apresenta como características a complementariedade e a filiação facultativa, sendo ainda privado e gerido por entidades, abertas e fechadas, de previdência fiscalizadas pelo Poder Público.

Por fim, podemos considerar o Regime dos Militares das Forças Armadas como um quarto regime, já que os militares não são mais considerados servidores públicos, em face da promulgação da Emenda Constitucional nº 18, de 05/02/1998, que criou tratamento diferenciado para os membros das Forças Armadas, basicamente extinguindo o tratamento isonômico exigido pelo texto original da Constituição Federal entre servidores civis e militares.

Dessa forma, o regime previdenciário do RGPS não é único no modelo brasileiro (questão 05).

O Bloco 2 de questões tratou basicamente de informações relacionadas com a evidência dos benefícios sociais, considerando os principais aspectos destacados pela IPSAS 42. Inicialmente, identificou-se a existência de benefícios assistenciais provenientes da Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS (Benefícios de Prestação Continuada – BPC) que garantem um salário mínimo mensal à pessoa com deficiência e ao idoso com 65 anos ou mais que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção, nem de tê-la provida por sua família. Correlacionando as características dos BPC com os requisitos presentes na norma internacional, quais sejam, a existência de critérios de elegibilidade para a percepção do benefícios, no caso idade, condições de saúde e pobreza, que mitigam riscos sociais e que atendem as necessidade da sociedade como um todo, percebe-se tratarem-se de benefícios sociais conforme preconizados pela IPSAS 42 (questões b01, b02 e b04).

Neste ponto, torna-se relevante destacar que, no modelo brasileiro, o benefício por situação de desemprego não pode ser considerado benefício social nos moldes propugnados pela norma internacional, haja vista este possuir a característica de relação de seguro, devido aos trabalhadores em situação temporária de perda de colocação no mercado de trabalho formal, aliás, marca indelével dos benefícios previdenciários, quer para os segurados obrigatórios, quer para os segurados facultativos (questão b03, b07 e b09).

Dessa forma, verifica-se que o órgão responsável pelo pagamento, contabilização e divulgação dos benefícios previdenciários (FRGPS) não é o responsável pelo pagamento, contabilização e divulgação de benefícios sociais, relacionados por idade, condições de saúde ou situação de pobreza, simplesmente pelo fato de os benefícios

previdenciários revestirem-se na condição de um contrato de seguro (questões b05, b06, b08 e b10).

Com relação à consolidação no BGU das informações de benefícios sociais, repise-se os BPC, percebe-se a divulgação dessas informações no balanço geral, todavia é silente quanto ao passivo atuarial de tais benefícios (questões b11 e b12).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos resultados da presente pesquisa possibilitou a identificação das conclusões a seguir elencadas. Inicialmente, os benefícios previdenciários não satisfazem o conceito de benefício social conforme propugnado pela IPSAS 42, dado o caráter de seguro inerente a essa espécie de benefício, que consiste basicamente na salvaguarda ou proteção contra os infortúnios que eventualmente possam acontecer aos respectivos segurados; conseqüentemente, pode-se afirmar que as respectivas contabilização e divulgação de informações de benefícios previdenciários nas demonstrações contábeis do FRGPS não são aderentes à norma internacional. Interessante destacar mais uma vez que o benefício devido à condição de desemprego, ou seguro-desemprego, utilizado como referência de benefício social pela própria IPSAS em comento, não pode ser considerado como tal no modelo brasileiro, dado corresponder em essência a um contrato de seguro pela perda involuntária de ocupação no mercado de trabalho formal.

Outro aspecto que merece ser destacado diz respeito à identificação, no modelo brasileiro, da existência de benefícios sociais nos moldes traçados pela IPSAS 42, no caso os benefícios assistenciais, especificamente os Benefícios de Prestação Continuada – BPC, criados com a finalidade de prover recursos mínimos para a subsistência dos indivíduos necessitados, em decorrência de idade avançada e deficiência física incapacitante, que comprovem não possuir os meios para prover a própria manutenção. Verificou-se que o BPC apresenta os requisitos da norma internacional, quais sejam, transferências em dinheiro destinadas a indivíduos e/ou famílias específicas que preencham os critérios de elegibilidade, que mitiguem o efeito dos riscos sociais, e que atendam às necessidades da sociedade como um todo. Repise-se que os riscos sociais são aqueles que representam eventos ou circunstâncias que se relacionam com as características dos indivíduos e/ou famílias, com o condão de afetar adversamente o seu bem-estar, seja impondo exigências adicionais sobre seus recursos, seja reduzindo sua renda.

Concluiu-se também que o Balanço Geral da União não apresenta aderência à IPSAS 42, haja vista a não evidenciação dos passivos atuariais relacionados com os benefícios assistenciais, em essência benefícios sociais, nos termos da citada norma internacional, conforme revelado nesta pesquisa.

Cabe ressaltar que a IPSAS em questão foi aprovada apenas em janeiro de 2019 pelo IPSASB, inexistindo a obrigatoriedade de aplicação em âmbito nacional até a conclusão do respectivo processo de convergência pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC a ser materializada na edição de norma brasileira. Todavia, a utilização da IPSAS 42 deve ser fortemente encorajada por órgãos e entidades públicos, no sentido de preservação do caráter informacional das respectivas demonstrações contábeis, haja vista que a representação fidedigna dos eventos ou transações possibilita a adequada tomada de decisão pelos usuários das demonstrações. Nos termos das Notas Explicativas do BGU 2017, considerando que no Brasil ainda não houve total convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, as referidas normas foram utilizadas de maneira subsidiária e não foram observadas em sua totalidade. As IPSAS ainda não possuem aplicação integral e obrigatória pelas entidades governamentais brasileiras, porém, quando não há norma semelhante ou quando a norma brasileira é mais sucinta, tais normas auxiliam na busca por uma melhor evidenciação dos fenômenos econômicos (BRASIL, 2017). Cita-se, ainda, que a não adoção integral das normas nacionais e internacionais tem possibilitado a ocorrência de distorções relevantes nas demonstrações contábeis do FRGPS, como as identificadas nas auditorias financeiras realizadas pelo TCU.

Ademais, e não menos importante, a utilização da IPSAS 42 deve propiciar ganho de qualidade nas demonstrações contábeis de benefícios previdenciários e assistenciais, ao dar transparência e clareza daquilo que é, efetivamente, benefício social ou não, revelando os dispêndios governamentais com tão relevante atuação estatal.

Por fim, considera-se como proposta de trabalho futuro a comparação das práticas contábeis identificadas no caso brasileiro com as utilizadas por Canadá, Reino Unido, Estados Unidos e México, a fim de se relacionar semelhanças e diferenças entre os respectivos modelos e entre estes e a IPSAS 42. A escolha de Canadá e Estados Unidos justifica-se por possuírem sistemas semelhantes ao RGPS (BRASIL, 2017); relativamente a Reino Unido e México, foram levados em consideração aspectos como proximidade geográfica, no caso do México, e a possibilidade de pesquisar as características de países anglo-saxões, como o Reino Unido.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Balanco Geral da União – exercício de 2017, 2017**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243309/BGU_2017.pdf/d78aaa06-7907-4175-81d3-075f9cc315e5>. Acesso em: 26 mar 2019.

_____. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/536043/CF88_EC99_livro.pdf>. Acesso em: 25 fev 2019.

_____. **Lei nº 8.213, 1991**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8213compilado.htm>. Acesso em: 25 fev 2019.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 out 2018.

_____. **MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Ministério da Economia - Trabalho, 2016**. Disponível em: <<http://trabalho.gov.br/seguero-desemprego>>. Acesso em: 25 fev 2019.

_____. **MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Ministério da Economia - Trabalho, 2016**. Acesso em: 25 <http://trabalho.gov.br/abono-salarial> fev 2019.

_____. **TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 2.059/2012 - Plenário, 2012**. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A2059%2520ANOACORDAO%253A2012%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>. Acesso em: 19 out 2018.

_____. **TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 978/2018 - Plenário: Relatório, Brasília, 2018**. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A978%2520ANOACORDAO%253A2018%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>. Acesso em: 19 out 2018.

CASTRO, C. A. P. D.; LAZZARI, J. B. **Manual de Direito Previdenciário**. 21ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP Estrutura Conceitual**. Brasília: [s.n.], 2016.

INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL. **Boletim Estatístico Gerencial: INSS em números (julho)**. Brasília. 2016.

_____. **Demonstrativos Contábeis e Notas Explicativas do FRGS - exercício de 2018, 2019**. Disponível em: <<https://www.inss.gov.br/wp-content/uploads/2019/01/NE-2018-FRGPS.pdf>>. Acesso em: 25 fev 2019.

INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **IPSAS 42, Social Benefits, 2019**. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-42-social-benefits>>. Acesso em: 04 fev 2019.

_____. **Supporting Resources: IPSAS 42, Social Benefits, 2019**. Disponível em: <<https://www.ifac.org/supporting-resources-ipsas-42-social-benefits>>. Acesso em: 08 mar 2019.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, S. P. **Direito da Seguridade Social**. 38ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MARTINS, V. G.; MACHADO, M. A. V.; CALLADO, A. L. C. Relevância e representação fidedigna da informação de ativos financeiros mensurados a valor justo. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 34, n. 3, p. 77-94, set./dez. 2015.

RIBEIRO, O. M.; COELHO, J. M. R.. **Princípios de Contabilidade**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ROCHA, D. M. **Comentários à Lei de Benefícios da Previdência Social**. 17ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SILVA, J. L. M. D.; SARMENTO, M.; DUARTE, M. M. R. **A Relevância enquanto característica qualitativa das demonstrações financeiras – A perspectiva dos preparadores da informação financeira (TOC)**. Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC). Lisboa: OTOC. 2015. p. 1-25.

Missão

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

Visão

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável