

A CONTRIBUIÇÃO DOS NOVOS PADRÕES CONTÁBEIS PARA A GOVERNANÇA CORPORATIVA DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

*THE CONTRIBUTION OF THE NEW ACCOUNTING STANDARDS TO PUBLIC SECTOR
CORPORATE GOVERNANCE*

DOI: <http://dx.doi.org/10.13059/racef.v7i3.395>

Géssica Cappellesso^a, Lílian Mendes Figueiredo^b e Diana Vaz de Lima^c

^a **Géssica Cappellesso**

gessica_cappellesso@hotmail.com

Universidade de Brasília (UNB)

^b **Lílian Mendes Figueiredo**

lilifigueiredo@hotmail.com

Universidade de Brasília (UNB)

^c **Diana Vaz de Lima**

diana_lima@unb.br

Universidade de Brasília (UNB)

Data de envio do artigo: 01 de Julho de 2016.

Data de aceite: 02 de Dezembro de 2016.

Palavras-chave:

Governança Corporativa.
Setor Público. Padrões
Contábeis Internacionais.

Resumo A convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais trouxe mudanças com o propósito de melhorar a qualidade da informação, a gestão dos gastos e, conseqüentemente, a forma como as entidades do setor público são administradas e governadas. Diante dessas transformações, o objetivo do estudo foi analisar a contribuição dos novos padrões contábeis – NBCASP, MCASP e IPSAS – para as práticas de governança corporativa no setor público brasileiro, a partir dos mecanismos e princípios contidos no referencial básico de governança do TCU, no *Study 13* e no *International Framework: Good Governance in the Public Sector*, estes dois últimos publicados pela IFAC. Os achados do estudo mostram que ao estabelecer regras e conceitos sobre os registros, classificações, planejamento, controle, elaboração e divulgação de informações, os novos padrões contábeis contribuem positivamente para os mecanismos e princípios de governança preconizados pelo TCU e pela IFAC, especialmente no que diz respeito à transparência e *accountability*.

Keywords:

Corporate Governance.
Public Sector.
International Accounting
Standards.

Abstract *The convergence of Brazilian public accounting to international standards has brought changes in order to improve the quality of information, management of spending and hence how public sector entities are managed and governed. Given these changes, the goal of the study was to analyze the contribution of new accounting standards - NBCASP, MCASP and IPSAS - to corporate governance practices in the Brazilian public sector, from the mechanisms and principles contained in the basic reference of TCU, Study 13 and International Framework: Good Governance in the Public Sector, the latter two published by IFAC. The study findings show that by establishing rules and concepts about the records, rankings, planning, control, preparation and dissemination of information, the new accounting standards contribute positively to governance mechanisms and principles adopted by TCU and the IFAC, especially in with regard to transparency and accountability.*

1. INTRODUÇÃO

As diversas transformações no mundo contemporâneo, principalmente nas últimas três décadas, fizeram surgir a necessidade de um novo modelo para melhorar o desempenho do Estado, promovendo o desenvolvimento econômico e social sustentável, e exigindo novas ações na gestão pública. Como exemplo, tem-se a *New Public Management* (NPM) ou Nova Gestão Pública, com o objetivo de adaptação e transferência dos conhecimentos gerenciais do setor privado para o setor público (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Nesse contexto, a NPM “antecede a governança pública, pois são necessárias reformas consistentes, no sentido de construir um Estado que responda às necessidades do cidadão, conjuntamente com a reforma administrativa que possibilite a implantação do mecanismo de governança” (MELLO, 2006, p. 65).

Para Matias-Pereira (2012), a governança possui aspectos relacionados à legitimidade do

espaço público, a repartição do poder entre os que governam e são governados e a negociação entre os atores sociais. Além disso, a visão de governança corporativa também acentua a necessidade de eficácia e *accountability* na gestão dos bens públicos.

Com o advento do processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais, verificou-se uma crescente necessidade de harmonização de normas e de avaliação e revisão de procedimentos contábeis (FRAGOSO et al., 2012). Assim, em 2007, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou um conjunto de orientações estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade pública brasileira, dispondo que boas práticas de governança exigem a implantação e o aperfeiçoamento de alguns sistemas organizacionais, seja o de planejamento e orçamento, administração financeira, pessoal, patrimônio, contabilidade e controle interno.

Buscando resgatar os fundamentos da doutrina contábil no âmbito da Administração Pública brasileira, e em razão da necessidade de convergir

os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais de contabilidade, o CFC editou, em 2008, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) (AMARAL; LIMA, 2013), estabelecendo que, além dos aspectos orçamentários e financeiros, é preciso que se atente para os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, contemplando a dimensão custos no modelo de informação para tomada de decisão (CFC, 2007).

Nesse contexto, para que o processo de convergência fosse efetivamente operacionalizado, o CFC firmou, no ano de 2008, parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, responsável pela edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que passou a orientar a implantação de procedimentos contábeis patrimoniais e a melhoria da qualidade das informações divulgadas nos demonstrativos e relatórios contábeis (AMARAL; LIMA, 2013).

De acordo com Zarth (2010), a expectativa é que a adoção dos novos padrões contábeis irá gerar uma melhoria na informação e na gestão dos gastos públicos, possibilitando uma maior comparabilidade das informações entre as entidades públicas e uma melhor governança. Assim, o desafio é desenvolver normas que assegurem a qualidade da informação contábil, garantindo a compreensibilidade e a comparabilidade das informações, e reduzindo os custos associados ao processo de convergência (FRAGOSO et al., 2012).

Registre-se que a governança é um conceito muito amplo e complexo, que apresenta diversos domínios, como governança corporativa, governança orçamentária, governança participativa, entre outros. Contudo, em essência, a governança se refere a regulação de determinado processo social (EDWARDS et al., 2012) ou às relações entre atores sociais (DE BENEDICTO et al., 2013).

Dessa forma, conforme Matei e Drumasu (2015), a governança corporativa aplicada ao setor público, foco do presente estudo, é um conceito que vem ganhando cada vez mais atenção, tanto na literatura especializada quanto na prática. Prova disso é o Tribunal de Contas da União do Brasil, que está liderando um estudo internacional em parceria com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e mais 12 países, a fim de identificar as boas práticas de governança pública adotadas por órgãos centrais dos governos nacionais (TCU, 2014).

Considerando que uma melhor governança pública é importante e tem capacidade de gerar diversos benefícios tanto no curto como no longo prazo (TCU, 2014), o presente estudo tem como objetivo analisar a contribuição dos novos padrões contábeis para as práticas de governança corporativa no setor público brasileiro.

Para tratar a questão da pesquisa, foi realizada pesquisa bibliográfica e documental buscando atribuir interferência positiva dos novos padrões contábeis aplicados ao setor público brasileiro – NBCASP, MCASP e IPSAS – com os mecanismos e princípios contidos no referencial básico de governança do Tribunal de Contas da União (TCU) do Brasil, no *Study 13 – Governance in the Public Sector and no International Framework: Good Governance in the Public Sector*, estes dois últimos publicados pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Além desta introdução, o estudo está estruturado em quatro Seções. Na Seção 2 são apresentados os aspectos conceituais e os mecanismos e princípios aplicáveis à governança corporativa do setor público. A metodologia do estudo é apresentada na Seção 3. Na Seção 4 é apresentada a análise proposta pelo estudo. Na Seção 5 são apresentadas as considerações finais, seguidas das referências utilizadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1. Governança Corporativa Aplicada ao Setor Público

A base conceitual e intelectual da governança corporativa está contida na teoria da agência (BHATTA, 2003), uma vez que múltiplas estruturas de governança foram desenvolvidas a fim de reduzir os conflitos de interesses entre principal e agente, alinhar ações e trazer mais segurança para proprietários (TCU, 2014).

Consequentemente, não são só as organizações privadas devem adotar as práticas de governança, mas também os governos e instituições públicas (DE BENEDICTO et al., 2013), pois também ocorrem conflitos de interesses. Nesse sentido, a Nova Gestão Pública (*New Public Management* - NPM) e a crise

fiscal dos anos 80 propiciaram a discussão acerca da governança na esfera pública (TCU, 2014).

Contudo, a governança corporativa não tem uma única definição (BARRET, 2002). Para Bhatta (2003), enquanto a governança diz respeito a aquisição e distribuição de poder na sociedade, a governança corporativa se refere a maneira pela qual as corporações são governadas e administradas. A governança corporativa no setor público, por sua vez, refere-se à administração das agências do setor público por meio dos princípios de governança corporativa do setor privado, que são totalmente aplicáveis no setor geral do Estado, em que as agências de serviços não públicos são agrupadas.

Entre as visões de governança encontradas na literatura acadêmica, está a da governança baseada na necessidade da redução dos déficits públicos como uma nova forma de intervenção pública (STOCKER, 1995) e a acentuação feita por Tricker (1994) quanto à necessidade de eficácia e *accountability* na gestão dos bens públicos. Também é feita a relação da governança com a *New Public Management – NPM*, que introduziu métodos de gestão do setor privado e estabeleceu medidas incitativas no setor público (MATIAS-PEREIRA, 2012).

Atualmente, diversos organismos multilaterais e instituições privadas, como o Banco Mundial, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), a IFAC, o Movimento Brasil Competitivo – MBC e o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, têm tomado “medidas e ações para fomentar a aplicação da governança corporativa no setor público, nos níveis mundial e nacional” (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 115).

Como a governança pública é ampla, o TCU, por meio da cartilha “Governança Pública: Referencial

Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria”, estabelece que a mesma pode ser analisada sob quatro perspectivas de observação: sociedade e Estado; entes federativos, esferas de poder e políticas públicas; órgãos e entidades; e atividades intraorganizacionais (TCU, 2014).

Entretanto, de forma geral, a cartilha do TCU apresenta que a governança no setor público é “um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (TCU, 2014, p. 10).

Ainda de acordo com a cartilha, a governança pública tem várias funções, como definir o direcionamento estratégico; supervisionar a gestão; envolver as partes interessadas; gerenciar riscos estratégicos; gerenciar conflitos internos; auditar e avaliar o sistema de gestão e controle; e promover a *accountability* e a transparência (TCU, 2014).

De forma geral, o *International Framework: Good Governance in the Public Sector – estudo divulgado pelo The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)*, membro do comitê consultivo da IFAC para os profissionais britânicos – observa que a principal função da boa governança no setor público é garantir que as entidades alcancem os resultados pretendidos, enquanto agindo no interesse público (IFAC, 2014).

Porém, para que essas funções sejam executadas satisfatoriamente é necessário analisar os níveis de análise, verificando os mecanismos de governança e seus respectivos componentes, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Níveis de análise de governança da perspectiva do TCU

Mecanismos de governança	Componentes de governança
Liderança	Pessoas e competências
	Princípios e comportamentos
	Liderança organizacional
	Sistema de governança
Estratégia	Relacionamento com partes interessadas
	Estratégia organizacional
	Alinhamento transorganizacional
Controle	Gestão de riscos e controle interno
	Auditoria interna
	<i>Accountability</i> e transparência

Fonte: Elaboração própria com base na cartilha do TCU (2014).

Com relação à liderança, se refere “ao conjunto de práticas, de natureza humana ou com-portalmental, que assegura a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança” (TCU, 2014, p. 53). Assim, deve haver uma clara identificação e articulação da responsabilidade, um real entendimento das relações entre os *stakeholders* e os gestores, bem como uma efetiva comunicação entre eles (BARRET, 2002).

A estratégica, por sua vez, envolve a escuta das partes interessadas (*stakeholders*); a ava-liação do ambiente interno e externo da organização; a avaliação e prospecção de cenários; a definição e alcance da estratégia; a definição e monitoramento de objetivos de curto, médio e longo prazo; e o alinhamento de estratégias e operações das unidades de negócio e organizações envolvidas ou afetadas (TCU, 2014).

Por fim, o mecanismo de controle está relacionado a avaliação de riscos, a prestação de contas e a responsabilização pelos atos praticados (TCU, 2014), e para isso envolve a auditoria interna, a transparência das informações e o controle interno. Ademais, o controle representa as políticas e procedimentos que assegurem a tomada de

medidas para tornar os sistemas de monitoramento interno mais eficientes (MATEI; DRUMASU, 2015).

2.2. Study 13 da IFAC

Intitulado Governance in the Public Sector: a Governing Body Perspective, o Study 13 da IFAC estabelece os princípios comuns e recomendações sobre a governança das entidades do setor público, com o objetivo de orientar e ajudar os órgãos governamentais a desenvolver e revisar suas práticas de governança, de modo a permitir que eles operem de maneira mais eficaz, eficiente e transparente.

Ao se referir ao *Code of Best Practice*, conhecido como Relatório Cadbury, publicado em dezembro de 1992, o Study 13 considera que esse documento definiu três princípios básicos de governança para o setor privado e apresentou a governança corporativa como o “sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas” (IFAC, 2001), apresentando três princípios básicos de governança para o setor privado. O Study 13 adaptou esses princípios e estabeleceu sua aplicação para as entidades do setor público, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Princípios Básicos de Governança Pública segundo o Study 13 da IFAC

Princípios Básicos	Descrição
Transparência	A transparência é necessária para garantir que as partes interessadas possam ter confiança no processo de tomada de decisão e nas ações das entidades do setor público, na gestão de suas atividades, e nas pessoas que nela trabalham.
Prestação de Contas (<i>accountability</i>)	Prestação de contas é o processo onde as entidades do setor público, e os indivíduos dentro dela, são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a administração dos recursos públicos e todos os aspectos de desempenho, e se submetendo ao escrutínio externo apropriado. Isto é, prestação de contas é a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida.
Integridade	Baseia-se na honestidade e na objetividade, normas de propriedade e probidade na administração dos recursos públicos e na gestão da instituição.

Fonte: adaptado do estudo 13 da IFAC (2001).

Adicionalmente, o Study 13 da IFAC observa que os princípios básicos estão refletidos nas dimensões

de governança que as entidades do setor público devem adotar, que são:

- Padrões de comportamento: como o gestor da organização exerce liderança na determinação dos valores e padrões da organização, o qual define a cultura da organização e o comportamento de todos dentro dela. Inclui liderança e códigos de conduta;
- Processos e estruturas organizacionais: como a alta administração da organização é nomeada e organizada, como suas responsabilidades são definidas, e como ela é responsabilizada. Inclui responsabilidade estatutária, responsabilidade pelo dinheiro público, comunicação com as partes interessadas e papéis e responsabilidades;
- Controle: a rede dos vários controles estabelecidos pela alta administração da organização para apoiá-la na realização dos seus objetivos, a eficácia e eficiência das operações, a confiabilidade dos relatórios internos e externos, e a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e políticas internas. O controle inclui gerenciamento de riscos, auditoria interna, Conselho Fiscal, controle interno, orçamento, administração financeira e treinamento de pessoal;
- Divulgação externa: como a alta administração da organização demonstra sua prestação de contas da administração do dinheiro público e seu desempenho no uso dos recursos. Envolve a divulgação anual, o uso apropriado de normas contábeis, medidas de desempenho e auditoria externa.

Enfim, pode-se observar que existem algumas palavras-chaves em torno da governança corporativa aplicada ao setor público, como controle, transparência e *accountability*, e que essas palavras estão relacionadas ao próprio objetivo da contabilidade pública, que foi definido pela Resolução CFC nº 1.128/2008 do CFC, que estabeleceu a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.

2.3. International Framework: Good Governance in the Public Sector

A IFAC, em parceria com o *The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy* (CIPFA), divulgou, em julho de 2014, o Framework Internacional para

a boa governança no Setor Público. O objetivo desse framework é incentivar a melhor prestação de serviços e uma melhor prestação de contas ao estabelecer um ponto de referência para os aspectos da boa governança no setor público. Além disso, sua aplicação destina-se a todas as entidades que compõem o setor público, mas sem querer substituir os códigos de governança nacionais e setoriais (IFAC, 2014).

O *framework* observa que a governança compreende os arranjos postos em prática para assegurar que os resultados pretendidos para as partes interessadas sejam definidos e alcançados, o que mostra um esforço para reduzir o conflito de agência. Além disso, ele estabelece que a função fundamental da boa governança no setor público é assegurar que as entidades alcancem esses resultados enquanto agindo no interesse público.

Nesse sentido, a IFAC e o CIPFA estabelecem os seguintes princípios necessários para agir e definir mecanismos eficazes no interesse público:

- i. Agir com integridade, demonstrando forte compromisso com os valores éticos e respeitando as leis;
- ii. Assegurar a abertura e engajamento abrangente das partes interessadas. Esses princípios estão reciprocamente relacionados e permeiam a implantação dos outros princípios;
- iii. Definir resultados em termos de benefícios econômicos, sociais e ambientais sustentáveis;
- iv. Determinar as intervenções necessárias para aperfeiçoar a consecução dos resultados pretendidos;
- v. Desenvolver a capacidade da entidade e o potencial dos líderes e indivíduos que a compõem;
- vi. Gerir os riscos e o desempenho por meio de controle interno robusto, e forte gestão das finanças públicas;
- vii. Implantar boas práticas de transparência, divulgação e auditoria.

O princípio (i) está relacionado com a necessidade de que as entidades possam demonstrar a adequação de suas ações (assegurando políticas apropriadas e evitando conflitos de interesse), tenham mecanismos para encorajar o cumprimento dos valores éticos (tendo um código de conduta efetivo) e respeitem o Estado de direito (as entidades devem cumprir as leis e os regulamentos, usando seu poder para o benefício de todos e evitando a corrupção).

Quanto ao princípio (ii), levanta a necessidade de que as entidades assegurem a transparência nas suas atividades, fornecendo as informações utilizadas no processo de tomada de decisão. Nesse sentido, canais de comunicação e consulta claros e confiáveis deveriam ser usados para engajar os *stakeholders*, possibilitando as entidades a coletar e avaliar as opiniões das partes interessadas.

Por sua vez, o princípio (iii) define que os resultados devem ser sustentáveis, e que o governo deve assegurar que as suas decisões contribuem para os benefícios e resultados pretendidos, e permanecem dentro dos limites da autoridade e dos recursos. Nesse sentido, para alcançar os resultados de uma forma sustentável, o governo deve tomar decisões sobre os níveis de tributação e de despesa pública; os níveis de desempenho; e como gerenciar e contabilizar ativos e passivos, incluindo a dívida pública.

Quanto ao princípio (iv), a determinação do conjunto de intervenções é uma importante escolha estratégica que as entidades devem fazer para assegurar os resultados pretendidos. Assim, elas precisam de mecanismos robustos de tomada de decisão para assegurar que os resultados possam ser alcançados da melhor forma possível. Para isso, a entidade deve determinar as intervenções por meio de análise das várias opções, como riscos e resultados projetados. Além disso, deve planejar as intervenções, o que significa estabelecer ciclos de planejamento e controle robustos, que cobrem seus planos operacionais e estratégicos, prioridades, orçamentos, incluindo os processos de gestão de risco.

Então, de acordo com o princípio (iv), como parte do processo de planejamento, a entidade deve decidir como será medido o seu desempenho, ter certeza da capacidade de gerar a informação necessária para rever a entrega e a qualidade do serviço prestado. Por fim, esse princípio também requer a otimização da obtenção dos resultados pretendidos, que pode ser obtido por meio de um processo orçamentário adequado, levando em conta o custo total das operações a médio e longo prazo.

O princípio (v) observa que as entidades precisam de estrutura, liderança e habilidades pessoais apropriadas para operar, ou seja, deve-se assegurar a adequada capacidade operacional da gestão. Dessa forma, é necessário o desenvolvimento da capacidade da entidade, revendo regularmente as operações e resultados desta; e o desenvolvimento

da liderança e dos membros da entidade, estabelecendo e informando as responsabilidades e os papéis de cada um, e levando em consideração suas habilidades e conhecimentos.

Adicionalmente, o princípio (vi) estabelece que a gestão de risco e o controle interno são partes fundamentais de um sistema de gestão de desempenho, além de serem cruciais para o alcance dos resultados pretendidos. Não obstante, é essencial um forte sistema de gestão financeira para a implantação das políticas públicas e para o alcance dos resultados, uma vez que ele irá reforçar a disciplina financeira, a alocação estratégica de recursos, a prestação de serviço eficiente e a prestação de contas (*accountability*). As entidades precisam de estruturas de prestação de contas claras e processos de governança, gestão de risco e controle interno.

Nesse sentido, o princípio (vi) apresenta que um controle interno robusto ajuda a entidade a alcançar seus objetivos através do gerenciamento de riscos, mantendo a conformidade com as regras e a políticas organizacionais. Além disso, deve haver uma auditoria interna ou um comitê de auditoria que forneça segurança adicional sobre a adequação dos controles internos e da gestão do risco.

O princípio (vi) também considera que é necessário que a gestão financeira pública seja forte e garanta que o dinheiro público está seguro e é usado adequadamente, economicamente, eficientemente e efetivamente. Uma forte gestão financeira deve consistir em atividades como: financiamento e alocação para a prestação de serviços públicos, incluindo o estabelecimento de objetivos financeiros, políticas e estratégias, o planejamento de capital e orçamento, levantamento das finanças, planejamento fiscal e gestão de capital, fluxo de caixa e risco financeiro; gerenciamento de desempenho através do desenvolvimento e implementação de uma estratégia financeira, determinação de custos, orçamento, previsão e controles financeiros; e provisão, análise e interpretação da informação financeira e não financeira.

Por fim, o princípio (vii) trata da *accountability*, que se preocupa em divulgar as informações e assegurar que os *stakeholders* sejam capazes de entendê-las, além de executar suas atividades de forma transparente. Nesse contexto, a auditoria interna e externa contribui para a efetiva prestação de contas. Assim, esse princípio requer a implementação de boas práticas de transparência e a implementação de boas

práticas na divulgação, na qual as entidades do setor público devem divulgar, pelo menos anualmente, as demonstrações contábeis preparadas de forma consistente, tempestiva e comparável.

2.4. Novos Padrões Contábeis Aplicáveis ao Setor Público

De acordo com o CFC (2007), a globalização da economia, a disseminação de empresas multinacionais, a necessidade de alternativas de investimentos para o desenvolvimento dos países emergentes, bem como a expansão dos mercados de capitais com a oferta de ações em bolsas de valores internacionais, tornaram premente a existência de procedimentos padronizados de Contabilidade e Auditoria.

Nesse sentido, na qualidade de órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro da IFAC, o CFC instituiu Grupos de Estudo com a finalidade de estudar e propor Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, alinhadas com

as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) (CFC, 2007).

Reforçando a intenção de convergir a contabilidade pública brasileira para os padrões da IFAC (AMARAL; LIMA, 2013), em 2008 o CFC firmou parceria que resultou na publicação da Portaria nº 184, por meio da qual o Ministério da Fazenda do Brasil delegou à STN a responsabilidade de desenvolver os manuais e plano de contas do Setor Público, como o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, o que contribuiu para a adoção dos novos padrões de contabilidade (AMARAL; LIMA, 2013).

Para Siu (2010), a convergência dos padrões contábeis brasileiros aos padrões internacionais tem se dado em razão da importância de fornecer informações comparáveis e com transparência, que sejam compreendidas por todos usuários, além do adequado foco ao patrimônio público.

Com relação às NBCASP, até junho de 2016 havia 11 normas publicadas, todas de observância obrigatória pelas entidades que recebem, guardam, movimentam, gerenciam ou aplicam recursos públicos no Brasil, conforme Quadro 3.

Quadro 3 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Numeração	Resolução CFC	Título da Norma
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6 (R1)	1.437/13	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: CFC

Visando disseminar as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS), no ano de 2010 o CFC recebeu autorização da IFAC para que as referidas normas fossem traduzidas para a língua portuguesa, cuja edição está disponível no site do CFC desde então (CFC, 2010). Contudo, a cada

ano a IFAC edita uma nova edição do conjunto das IPSAS publicadas e de suas respectivas atualizações, totalizando em junho de 2016 38 IPSAS publicadas.

Quanto ao MCASP, periodicamente são apresentadas novas versões, tendo como base as NBCASP e as IPSAS, e busca apresentar de forma

operacional as mudanças requeridas no ambiente da contabilidade pública brasileira, com destaque para os novos procedimentos contábeis patrimoniais que devem ser adotados.

3. METODOLOGIA

O artigo se refere a uma pesquisa bibliográfica e documental, com o uso de referências teóricas publicadas em documentos na procura de explicar o problema (CERVO; BERVIAN, 1996). Gil (2008) complementa que esse tipo de pesquisa utiliza-se de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Além disso, a pesquisa possui caráter qualitativo, que foi definido por Strauss e Corbin (1990) como qualquer tipo de pesquisa que não utiliza procedimentos estatísticos nem outros meios de quantificação.

Quanto aos aspectos procedimentais, buscou-se atribuir interferência positiva dos novos padrões contábeis aplicados ao setor público brasileiro – NBCASP, MCASP e IPSAS – com os mecanismos e princípios contidos no referencial básico de governança do Tribunal de Contas da União (TCU) do Brasil, no *Study 13 – Governance in the Public Sector* e no *International Framework: Good Governance in the Public Sector*, estes dois últimos publicados pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

4. ANÁLISE DA CONTRIBUIÇÃO DA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA PARA A GOVERNANÇA CORPORATIVA DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Quanto ao quesito “liderança”, abordado na cartilha do TCU, no *Study 13* e no princípio (v) do Framework da IFAC, verifica-se que os novos padrões adotados preconizam a qualidade da informação contábil e seu consequente uso como subsídio para a tomada de decisão, fornecendo informações relevantes tanto aos gestores quanto à sociedade. Os novos padrões também buscam suportar a análise dos resultados alcançados, os aspectos orçamentários, econômicos e financeiros, além da instrumentalização do controle social, responsabilidade com o dinheiro público e

transparência, o que viabiliza melhores práticas para o exercício da liderança, dos padrões de comportamento, dos processos/estruturas organizacionais e o aperfeiçoamento da gestão pública.

Ao estabelecer que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierárquicos (Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA), comparando metas programadas com as realizadas e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas, a NBC T 16.3, que trata do planejamento, contribui positivamente com os componentes de estratégia e controle, abordados no item “estratégia” e Princípio (iv) do *Framework*. Portanto, a norma permite um alinhamento transorganizacional e uma estratégia organizacional com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, além de auxiliar o componente de controle através da evidenciação.

Ressalta-se que os objetivos estratégicos do governo estão presentes na estrutura de programas, definidos no Plano Plurianual (PPA), e as ações desempenhadas resultarão em bens ou serviços para atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Assim, conforme definido no MCASP, pode-se concluir que são medidas eficazes para os mecanismos de governança.

Ainda com relação ao princípio (iv) do *Framework*, a NBC T 16.8, que trata do controle interno, contribui como mecanismo de tomada de decisão. Mais especificamente, esta norma estabelece que o controle interno visa ao alcance dos objetivos da entidade do setor público. Dessa forma, espera-se que o mecanismo de controle possa assegurar que os resultados pretendidos possam ser alcançados da melhor forma possível e que ele possa ser usado para planejar as intervenções, conforme requerido no princípio (iv). Por outro lado, esse princípio também pode ser corroborado com a NBC T 16.11 e IPSAS 24, tendo em vista que as informações relacionadas aos custos e a orçamento podem otimizar os resultados.

No que tange ao “controle”, observado nos três documentos, a NBC T 16.2 de Patrimônio e Sistemas Contábeis pode contribuir na sua efetivação, uma vez que ela estabelece os sistemas contábeis, que representa a estrutura de informações sobre controle e evidenciação dos atos e fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e

suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Além disso, a NBC T 16.8 contribui positivamente para o controle, uma vez que ela estabelece referenciais para o suporte ao sistema de informação contábil, de forma a minimizar riscos e dar efetividade à essas informações. Ainda, os mecanismos de controle também são viabilizados pelo cumprimento do disposto no MCASP, à medida que os ingressos financeiros surtem efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido e são instrumentos que financiam os objetivos definidos nos programas, com vistas a satisfazer finalidades públicas. Tais normas também contribuem com o disposto no princípio (i), já que está relacionado à necessidade de demonstrar a adequação das ações ao assegurar políticas apropriadas; e também ao (vi), que estabelece que a gestão de risco e o controle interno são partes fundamentais de um sistema de gestão de desempenho e são cruciais para o alcance dos resultados.

Por outro lado, o princípio (vi) também é corroborado pela IPSAS 2 no que diz respeito a gestão financeira. Dessa forma, a IPSAS 2 - Demonstração dos Fluxos de Caixa - contribui com esse princípio, visto que a gestão financeira é essencial para o alcance dos resultados pretendidos, e que essa gestão deve consistir, dentre outras coisas, em um fluxo de caixa. Além do mais, a IPSAS 24 também pode fornecer auxílio, pois as informações orçamentárias também contribuem para a gestão financeira.

Outrossim, para a correta gestão do patrimônio deve-se gerenciar e contabilizar ativos e passivos, conforme definido no princípio (iii) e na NBC T 16.10. Nesse sentido, o alcance de resultados sustentáveis pode ser obtido ao seguir o disposto no MCASP, no qual as entidades devem aplicar métodos de mensuração ou avaliação de ativos e passivos, que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais. Por outro lado, a IPSAS 2 também pode contribuir com o princípio (iii) no que diz respeito aos resultados sustentáveis dentro do limite dos recursos. Nesse contexto, a referida IPSAS ressalta a tomada de decisões quanto à alocação de recursos, que dizem respeito à sustentabilidade das atividades da entidade.

Adicionalmente, o componente de transparência e *accountability*, observados nos princípios do *Study* nº 13 da IFAC e no princípio (vii) do Framework, podem ser cooperados pela NBC T 16.11 que trata dos custos no setor público, a qual afirma que

além das informações de custos serem necessárias para fins gerenciais elas também são requisitos de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social, melhorando a qualidade do gasto.

Além disso, a prestação de contas se constitui no próprio objetivo da contabilidade, conforme estabelece a NBC T 16.1, a qual afirma que as informações prestadas aos usuários apoiam o processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. Ainda, os entes devem divulgar as demonstrações contábeis preparadas de forma consistente, tempestiva e comparável, corroborado pela NBC T 16.6 e pela IPSAS 1, que estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades.

Nesse sentido, o item 15 da IPSAS 1 estabelece que “o objetivo das demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos gerais sob a ótica do setor público deve ser o de proporcionar informação útil para a tomada de decisão, e para demonstrar a existência da *accountability* (a prestação de contas e o cumprimento das responsabilidades) da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados”. Ademais, a IPSAS 1 também contribui com o mecanismo de controle do TCU (na prestação de contas e a responsabilização pelos atos praticados); para a dimensão de processos e estruturas organizacionais, a responsabilidade pelo dinheiro público; e para a dimensão de divulgação externa, que envolve a prestação de contas dos recursos públicos por meio de uma divulgação anual. Não obstante, a IPSAS 1 também auxilia no cumprimento do Princípio (ii), visto que as demonstrações ajudam a fornecer informações para tomada de decisão.

A IFAC apoia a promoção da integridade, verificada no conteúdo das IPSAS e também refletidos no código de ética da instituição. A integridade diz respeito ao cumprimento das leis e probidade na administração dos recursos, conceitos que podem ser atendidos ao observar o disposto nas normas. Mais especificamente, pode-se citar a NBC T 16.5 e sua exigência quanto à integralidade dos Registros Contábeis, corroborando para que as informações sejam confiáveis, fidedignas, imparciais e sem omissões.

Além disso, também pode-se citar a NBC T 16.8 que compreende a preservação do patrimônio, o controle da execução das ações e a observância das leis, regulamentos e diretrizes. Ademais, a IPSAS 2

também contribui com a integridade, uma vez que as informações permitem comprovar a conduta de responsabilidade na gestão do patrimônio público e avaliar como uma entidade pública obteve e usou os recursos de caixa. Dessa forma, espera-se que a IPSAS 2 contribua com a probidade da administração dos recursos públicos e com a gestão da instituição. Por fim, o cumprimento as normas (MCASP, NBCASP e IPSAS) auxiliam na mitigação do conflito de interesses, encoraja o cumprimento dos valores éticos e exige o respeito às leis e regulamentos, indo também ao encontro do disposto no princípio (i).

Considerando que as informações são íntegras e tempestivas, a divulgação se torna relevante,

e os entes têm a obrigação de divulgar suas demonstrações contábeis e as respectivas notas explicativas, conforme disposto na NBC T 16.6 e NBC T 16.11. Dessa forma, a transparência nas atividades e a disponibilização para a sociedade de forma clara e confiável, conforme levantado no princípio (ii), auxiliam no processo de coletar e avaliar as opiniões das partes interessadas.

Diante do exposto, percebe-se que a adoção de alguns dos novos padrões contábeis são mecanismos que auxiliam positivamente nas práticas de uma boa governança, contribuindo para um governo mais eficiente e responsável aos anseios da sociedade, conforme Quadro 4.

Quadro 4 - Contribuições da nova contabilidade pública sobre os principais aspectos da governança corporativa aplicada ao setor público

	Aspectos de Governança	Norma Contábil	Contribuição
TCU (2014)	Liderança	IPSAS NBCASP	Viabiliza melhores práticas para o exercício da liderança ao fornecer informações relevantes.
	Estratégia	MCASP NBC T 16.3	Cumprimento dos objetivos estratégicos traçados nos programas governamentais.
	Controle	MCASP NBC T 16.2 NBC T 16.8 IPSAS 1	Direcionamento quanto ao controle, à gestão do patrimônio e à prestação de contas, consequentemente satisfazendo o interesse público.
Estudo 13 da IFAC	Transparência	NBC T 16.1 NBC T 16.6 NBC T 16.11 IPSAS 1	Exigência da adequada prestação de informações.
	Accountability	NBC T 16.1 NBC T 16.6 NBC T 16.11 IPSAS 1	Exigência da adequada prestação de contas e divulgação, e responsabilização pelas ações.
	Integridade	NBC T 16.5 NBC T 16.8 NBC T 16.11 IPSAS 2	Integralidade dos registros, cumprimento das leis, observância aos valores éticos e probidade na administração dos recursos de caixa.
	Padrões de comportamento	IPSAS NBCASP	Melhora os padrões de comportamento ao conferir maior responsabilidade e liderança.
	Processos e estruturas organizacionais	IPSAS NBCASP	Viabiliza melhores práticas ao fornecer informações relevantes que asseguram a capacidade operacional e estrutural, e conferem maior responsabilidade.
	Controle	MCASP NBC T 16.2 NBC T 16.8	Direcionamento quanto ao controle, gerenciamento de riscos e gestão do patrimônio, satisfazendo o interesse público.
	Divulgação Externa	NBC T 16.1 NBC T 16.6 NBC T 16.11 IPSAS 1	Exigência da adequada prestação de contas e divulgação, e uso apropriado de normas contábeis.

Framework	Princípio A – Integridade	IPSAS NBC T 16.5 NBC T 16.8 MCASP	Direcionamento quanto ao controle e gestão do patrimônio, consequentemente satisfazendo o interesse público. Registros íntegros, sem omissões, e cumprimento de leis, regulamentos e código de conduta.
	Princípio B – Atendimento das partes interessadas.	NBC T 16.6 NBC T 16.11 IPSAS 1	Requer a divulgação de informações, possibilitando que os <i>stakeholders</i> tomem suas decisões.
	Princípio C – Resultados Sustentáveis	MCASP NBC T 16.2 NBC T 16.10 IPSAS 2	Aplicação de métodos de mensuração ou avaliação dos itens do patrimônio que possibilitem alcance dos resultados.
	Princípio D – Determinação de intervenções	MCASP NBC T 16.3 NBC T 16.8 NBC T 16.11 IPSAS 24	Cumprimento dos objetivos estratégicos traçados nos programas governamentais, resultando em bens e serviços para a sociedade.
	Princípio E – Estrutura e Liderança	IPSAS e NBCASP	Viabiliza melhores práticas para o exercício da liderança ao fornecer informações relevantes que asseguram a capacidade operacional e estrutura.
	Princípio F – Controle Interno e Gestão financeira	MCASP NBC T 16.2 NBC T 16.8 IPSAS 2 IPSAS 24	Direcionamento quanto ao controle e gestão do patrimônio, consequentemente satisfazendo o interesse público.
	Princípio G – Transparência, divulgação e auditoria	MCASP NBC T 16.1 NBC T 16.6 NBC T 16.11 IPSAS 1	Exigência da adequada prestação de contas e divulgação.

Fonte: Elaborado pelos autores

Entretanto, deve-se ressaltar que, de forma geral, o teor das normas (IPSAS, NBCASP e MCASP) contribui para a governança corporativa aplicada ao setor público, mesmo que indiretamente. Porquanto, o *Study* nº 13 da IFAC (2001) diz que as entidades devem adotar, dentre outras, a divulgação externa como dimensão de governança, a qual inclui o uso apropriado de normas contábeis.

Nesse sentido, o item 101 do capítulo 4 do *Study* nº 13 da IFAC apresenta que as entidades do setor público precisam assegurar que as demonstrações contábeis contidas no relatório anual são preparadas de acordo com as IPSAS, ou outro conjunto de normas reconhecido, e legislação aplicável. Portanto, todos padrões estabelecidos nas IPSAS, nas NBCASP e no MCASP são essenciais para garantir uma divulgação externa confiável, e por conseguinte, boas práticas de governança corporativa.

Em suma, pode-se observar que os novos padrões contábeis contribuem positivamente para

a governança aplicada ao setor público. Nesse contexto, os novos padrões estão diretamente relacionados aos princípios e mecanismos que tratam da transparência, *accountability* e controle, os quais se constituem no próprio objetivo da contabilidade pública.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a contribuição dos novos padrões contábeis para as práticas de governança corporativa no setor público brasileiro, a partir de uma revisão bibliográfica e documental buscando atribuir interferência positiva dos novos padrões contábeis aplicados ao setor público brasileiro – NBCASP, MCASP e IPSAS – com os mecanismos e princípios contidos no referencial básico de governança corporativa.

A revisão da literatura mostrou que a governança corporativa não tem uma única definição, e que enquanto a governança diz respeito a aquisição e distribuição de poder na sociedade, a governança corporativa se refere a maneira pela qual as corporações são governadas e administradas.

A cartilha do TCU apresenta que a governança no setor público representa um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Para o *Study 13* da IFAC, os padrões de comportamento, os processos e estruturas organizacionais, o controle e a divulgação externa estão entre os princípios básicos que estão refletidos nas dimensões de governança que as entidades do setor público devem adotar.

Para o framework produzido pela IFAC e pela CIPFA, a governança compreende os arranjos postos em prática para assegurar que os resultados pretendidos para as partes interessadas sejam definidos e alcançados, o que mostra um esforço para reduzir o conflito de agência.

Ao relacionar os novos padrões de contabilidade pública (IPSAS, NBCASP e MCASP) com o observado nos principais mecanismos e princípios de governança levantados (liderança, estratégia, controle, transparência, *accountability*, integridade e divulgação), observou-se que estão reciprocamente relacionados.

Na análise dos normativos vigentes, percebe-se que o objetivo precípua de ambos condiz com a melhoria da qualidade e da consistência das informações prestadas aos usuários. Assim, para o alcance do objeto em comum dos normativos, faz-se necessário o cumprimento de requisitos e procedimentos para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos atos e fatos administrativos.

Em resumo, a pesquisa mostrou que a adoção dos novos padrões contábeis contribui positivamente para a prática da boa governança no setor público, principalmente no que se refere à transparência, prestação de contas (*accountability*) e controle, que estão estritamente ligados ao objetivo da contabilidade pública.

Por fim, como sugestão de pesquisa futura, recomenda-se efetuar esse mesmo estudo em outros governos de países que se encontram em processo de convergência aos padrões internacionais.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. F.; DE LIMA, D. V. A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. **Revista Ambiente Contabil**, v. 5, n. 2, p. 173, 2013.

BARRETT, P. **Achieving better practice corporate governance in the public sector**. Australian National Audit Office, 2002.

BHATTA, G. **Post-NPM themes in public sector governance**. Working Paper n. 17, 2003.

BHATTA, G. **Portaria nº 184 de 25 de Agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, 2008.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1996.

COMISSÃO EUROPEIA. **Report from the Commission to the Council and the European Parliament – Towards implementing harmonised public sector accounting standards in the Member States**. UE: Janeiro, 2013. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Normas Internacionais de Contabilidade Para o Setor Público**. 2010. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 20 abr 2016.

CORBIN, J.; STRAUSS, A. **Basics of qualitative research: Grounded theory procedures and techniques**. Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, 1990.

DE BENEDICTO, S. C.; GUIMARÃES JÚNIOR, E. D. S.; PEREIRA, J. R.; DE ANDRADE, G. H. N. Governança corporativa: uma análise da aplicabilidade dos seus

conceitos na administração pública. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 15, n. 2, p. 286-300, 2013.

EDWARDS, M.; HALLIGAN, J.; HARRIGAN, B.; NICOLL, G. **Public sector governance in Australia**. ANU Press, 2012.

FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; DE GUSMÃO LOPES, J. E.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa–IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 4, p. 434-447, 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

IFAC Public Sector Committee. Governance in the Public Sector: A governing body perspective. **International Public Sector Study**, v. 8, n. 13, p. 53, 2001.

IFAC Public Sector Committee; CIPFA. **The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy**. International Framework: Good Governance in the Public Sector, 2014.

IPSASB **International Public Sector Accounting Standards Board**. Disponível em: <<http://www.ipsasb.org/>>. Acesso em: 27 abr. 2016.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO. (2010). **Secretaria do Tesouro Nacional**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 27 abr. 2016.

MATEI, A.; DRUMASU, C. Corporate Governance and Public Sector Entities. **Procedia Economics and Finance**, v. 26, p. 495-504, 2015.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 2, n. 1, p. 109-134, 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MELLO, G. R. D. **Governança corporativa no setor público federal brasileiro**. Tese (Doutorado)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

OCDE. **Diretrizes da OCDE sobre Governança Corporativa para empresas de controle estatal**, 2004. Disponível em: <<https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceofstateownedenterprises/42524177.pdf>>.

SIU, M. C. K. Fortalecimento da Contabilidade Governamental a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 39, n. 181, p.15-25, fev. 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Governança Pública**: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria/Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

ZARTH, S. B. **A aplicação integral do regime de competência na contabilidade pública brasileira segundo as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.