

Proposta de um Modelo para Avaliar o Grau de Transparência das Demonstrações Financeiras Publicadas por uma Instituição Pública de Ensino Superior Brasileira: a abordagem da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista

Maurício Vasconcellos Leão Lyrio
INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DA
GRANDE FLORIANÓPOLIS
E-mail: mauriciovll@gmail.com

Sandra Rolim Ensslin – doutora
Universidade Federal de Santa Catarina
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
E-mail: sensslin@gmail.com

Vera Brotti
Universidade Federal de Santa Catarina
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
E-mail: verabrotti@uol.com.br

Leonardo Ensslin – PhD
Universidade Federal de Santa Catarina – Pro-
grama de Pós-Graduação em Contabilidade
E-mail: ensslin@eps.ufsc.br

RESUMO: O presente trabalho explora a interface entre dois campos disciplinares – Contabilidade Pública e Contabilidade Financeira – ao tratar da questão da transparência das Demonstrações Financeiras (DFs) publicadas por uma Instituição Pública de Ensino Superior (IPES) brasileira, por meio da construção de um modelo para avaliar o grau de transparência das informações nas DFs publicadas por esta instituição. O constructo teórico adotado neste trabalho diz respeito às questões associadas às Demonstrações Financeiras Públicas (DFPs) e às premissas do instrumento teórico-metodológico de intervenção selecionado – Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista. Para a construção do modelo, foram utilizados os seguintes procedimentos: pesquisa documental (análise das DFs publicadas) e entrevistas não-estruturadas (com contadores e professores de um programa de pós-graduação em Contabilidade da região Sul do Brasil). Como resultados deste estudo de caráter exploratório-empírico, destacam-se que: (i) foi possível identificar os dez critérios segundo os quais a transparência seria avaliada (Apresentação: meios e nitidez; Defasagem; Divulgação; Comparabilidade: Períodos e Detalhamento; Entendimento do Usuário: notas explicativas, demonstrações auxiliares e gráficos; Desdobramentos); (ii) ficou evidenciado, por meio da construção dos descritores e das escalas cardinais, o que esses critérios iriam considerar e como seriam avaliados; (iii) foi demonstrado que as DFs publicadas apresentam um grau muito baixo de transparência (-72 pontos); (iv) a partir de (iii) foi possível propor duas ações de melhoria naqueles critérios que comprometem o resultado da avaliação, o que veio demonstrar o potencial do modelo para garantir o grau de transparência almejado.

PALAVRAS-CHAVE: Avaliação da Transparência das Demonstrações Financeiras. Instituição Pública de Ensino Superior Brasileira. Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C).

ABSTRACT: *This paper explores the interface between two disciplinary fields – Public Accounting and Financial Accounting – with a view to address the issue of transparency in Financial Reports published by a Brazilian Public Institution of High Education, by means of the construction of a model to evaluate the degree of transparency of the information in the Financial Reports published by this institution. The theoretical framework adopted concerns issues related to Public Financial Reports and to the premises of the theoretical-methodological intervention tool selected - the Multicriteria Decision-Aid – Constructivist (MCDA-C). For the construction of the model, these procedures were followed: documental research (analyzes of the Financial reports published) and non-structured interviews (with accounters and graduate professors in Accounting Programs in Southern Brazil). Among the findings of this exploratory-empirical study, the following are highlighted: (i) it was possible to identify the ten criteria according to which transparency is to be evaluated (Presentation: means and clarity; Displacement; Disclosure; comparability; Periods and Breakingdown; User's Understanding: explanatory notes, additional reports and graphics; Unfoldings); (ii) it became evident, as a result of the construction of the descriptors and of the ordinal scales, what these criteria would consider and how they would be evaluated; (iii) it was demonstrated that the Financial Reports published present a very low degree of transparency (-72 points); (iv) from (iii), it was possible to propose two improvement actions in those criteria negatively affecting the results of the evaluation, which finally proved the potential of the model proposed to guarantee the degree of transparency expected.*

KEYWORDS: *Evaluation of Transparency in Financial Reports. Brazilian Public Institution of High Education. Multicriteria Decision Aid Constructivist (MCDA-C).*

Recebido em 04/09/2007, aprovado em 25/01/2009, disponível em 21/02/2009.

Avaliado pelo sistema double blind review

Editor científico: Fátima de Souza Freire

1 Introdução

As Instituições Públicas de Ensino Superior (IPES) brasileiras afetam e são afetadas diretamente pela sociedade na qual estão inseridas, por questões da seguinte ordem: em primeiro lugar, as IPES são subsidiadas pelos cofres públicos, alimentados pelos impostos pagos pelos cidadãos; em segundo, e em contrapartida, a sociedade deposita nas IPES a credibilidade e a responsabilidade pela formação dos profissionais das diversas áreas que irão atuar no mercado de trabalho. Em função dessa relação de dupla parceria, a sociedade tem o direito – e as IPES têm a obrigação de informar sobre esses recursos – de tomar conhecimento da distribuição dos recursos alocados para esse fim.

Trazendo essas reflexões para o contexto da Contabilidade, pode-se traduzir esse direito e esse dever como acesso a informações contábeis transparentes e relevantes. O fato, aliado à definição e objetivos da Contabilidade – como sistema de informação e avaliação, que possui o objetivo de suprir seus usuários com demonstrações capazes de proporcionar análises de natureza econômica e financeira –, confere relevância ao estudo da transparência das Demonstrações Financeiras (DFs), divulgadas pelos órgãos públicos, para demonstrar a forma de aplicação dos recursos a eles disponibilizados.

Na interface entre a Contabilidade como sistema de promoção de informações aos usuários e a responsabilidade das IPES de disponibilizar informações contábeis relevantes e claras para a sociedade, instala-se a preocupação dos autores desse artigo com a transparência

das DFs publicadas por uma IPES específica, localizada no município de Florianópolis, estado de Santa Catarina (Brasil). Nesse contexto, questiona-se o grau de transparência das DFs no sentido de observar se a divulgação das demonstrações financeiras que tem sido praticada é suficientemente clara para o entendimento dos usuários externos: a própria sociedade.

Para avaliar tal grau de transparência, o presente trabalho apoia-se em dois campos disciplinares, aqui complementares – Contabilidade Pública e Contabilidade Financeira –, por meio da construção de um modelo para avaliar o grau de transparência das informações nas DFs publicadas pela instituição selecionada. Nesse cenário, surge a pergunta de pesquisa que orienta o trabalho: *Quais os critérios a serem considerados em um modelo que pretenda avaliar o grau de transparência das DFs publicadas por uma IPES brasileira?*

Com o intuito de responder à pergunta de pesquisa proposta pelos autores do trabalho, o objetivo geral da investigação pode ser definido como segue: construir um modelo para avaliar o grau de transparência das informações nas DFs publicadas por uma IPES. Para atingir esse objetivo geral, os seguintes objetivos específicos devem ser perseguidos: (i) identificar as informações relevantes aos usuários externos da instituição e a forma mais adequada de sua apresentação; (ii) estruturar as informações obtidas, em termos de critérios de avaliação da transparência das DFs da IPES pesquisada; (iii) traçar um perfil do grau de transparência das DFs analisadas; (iv) identificar e recomendar formas de aprimoramento na apresentação de tais DFs.

Para dar conta dos objetivos estabelecidos acima, os autores selecionaram a Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C), por acreditar que esta, partindo de um paradigma construtivista, consegue encapsular as percepções e experiências dos envolvidos no processo (BROTI, 2008; LYRIO, 2008; IGARASHI *et al.*, 2008). Cumpre esclarecer que as percepções e experiências que serão consideradas na construção do modelo são aquelas de contadores com experiência de mercado, sendo eles, aqui, considerados como usuários externos das DFs publicadas pela IPES analisada.

A relevância deste trabalho pode ser argumentada em termos da escassez de publicações sobre a transparência, em geral, e de transparência de DFs de IPES, em particular. Essa escassez foi aferida por uma revisão da literatura que buscou mapear pesquisas anteriores relativas ao tema tratado no presente artigo: os autores realizaram busca nos anais do EnAPG – Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD – e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

No caso do EnAPG, foram analisados os anais das duas edições do referido Encontro (2004 e 2006). Em 2004, foram apresentados 106 artigos, dentre os quais apenas um dizia respeito ao tema em análise (0,94%). Este único artigo buscou analisar o que mudou na transparência da gestão pública após a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, por meio de um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. Em 2006, foram apresentados 144 artigos, dentre os quais quatro tratavam de questões ligadas ao tema (2,77%). O trabalho intitulado “Transparência e Reputação: O caso do Banco Central do Brasil” aborda a transparência e sua correlação com a reputação institucional da Autoridade Monetária, tratando os dados com auxílio da metodologia de Simulação de Monte Carlo. O segundo artigo, “Transparência e Governança na Área Pública: Uma análise da Qualificação Econômica e Financeira das licitações de Estado de Santa Catarina” aborda o tema da transparência por meio de uma análise das variáveis econômico-financeiras associadas às licitações públicas, no âmbito do referido Estado. O artigo “Balanço Social para o setor Público: Uma proposta de Transparência” trata do tema por meio da utilização do Balanço Social como instrumento de evidenciação das ações públicas, como forma de gerar

maior transparência. Por fim, o artigo “A Identificação de Informações Relevantes para Avaliação da Gestão da Dívida Pública Municipal” trata da questão ao proceder à identificação das informações relevantes para uma evidenciação adequada da Gestão da Dívida Pública Municipal (GDPM) aos cidadãos, de tal forma que o conhecimento gerado possa orientar a administração pública na evidenciação das contas públicas. Assim, de um total de 250 artigos apresentados no EnAPG, constata-se que apenas cinco (2%) tratam do tema de transparência. Cumpre observar que nenhum deles se propõe a desenvolver um modelo para analisar a transparências das DFs das IPES.

A pesquisa realizada no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade compreendeu o período entre 2002 e 2006, abordando as áreas temáticas “Temas emergentes em contabilidade” e “Contabilidade aplicada para usuários externos”. De um total de 87 artigos encontrados na pesquisa, somente três trataram de assuntos relativos ao tema transparência, o que resulta em um percentual de 3,45% dos artigos. O artigo intitulado “A Evidenciação Contábil sob o Enfoque da Lei de Responsabilidade Fiscal” busca “[...] avaliar os métodos de evidenciação da Contabilidade Pública estatuídos pela Lei de Responsabilidade Fiscal sob o enfoque do Controle Social e Transparência na Gestão Pública”. O segundo artigo, “Análise de Balanços Aplicada ao Setor Público: O Caso da Universidade Federal do Ceará”, apresentou a técnica de análise de balanços aplicada em um estudo de caso realizado na Universidade Federal do Ceará. O último artigo, intitulado “Avaliação do Processo de Comunicação Entre a Contabilidade Pública e o Usuário da Informação: Uma Abordagem Sob o Enfoque da Teoria da Comunicação” analisou o grau de entendimento dos usuários externos, diante das terminologias utilizadas pelos gestores públicos nas Demonstrações Financeiras publicadas, utilizando-se da Teoria da Comunicação.

Os resultados obtidos no âmbito dos dois congressos demonstram que a questão do grau de transparência das DFs das IPES é pouco explorada na pesquisa da área, o que permite a inserção do tema do presente artigo em um nicho de pesquisa ao qual pouca atenção foi dada até o momento, justificando-se assim a opção por desenvolver este trabalho.

O presente artigo é organizado conforme explicado a seguir. Após esta primeira seção de caráter introdutório, a seção 2, Referencial Teórico, apresenta os eixos que informam a pesquisa, a saber: (i) Contabilidade Pública, as Obrigatoriedades Legais e as Demonstrações Financeiras Públicas obrigatórias; (ii) Princípio da Transparência na Gestão Pública; e, (iii) enfoque do Controle Social. A Seção 3, Metodologia da Pesquisa, é dividida em duas partes, que apresentam, respectivamente: (i) os procedimentos utilizados para a revisão da literatura e o enquadramento metodológico do presente artigo; e (ii) os procedimentos utilizados na construção do modelo, tendo como instrumento de intervenção a Metodologia Multicritério em Apoio à Decisão Construtivista (MC-DA-C). A seção 4, Resultados, apresenta o modelo construído, avalia o grau de transparência das DFs da IPES e procede à análise do grau de transparência delas. A seção 5, Considerações Finais, tece reflexões sobre o Grau de Transparência das DFs publicadas pela IPES, com base no modelo construído e faz recomendações para futuras pesquisas, com base nas limitações do estudo atual. Finalmente, a seção 6, Referências Bibliográficas, apresenta a bibliografia utilizada na pesquisa.

2 Referencial Teórico

Esta seção apresenta os eixos que informam a pesquisa, a saber: (i) Contabilidade Pública, as Obrigatoriedades Legais e as Demonstrações Financeiras Públicas obrigatórias; (ii) Princípio da Transparência na Gestão Pública; e, (iii) enfoque do Controle Social.

2.1 Contabilidade Pública, as Obrigatoriedades Legais e as Demonstrações Financeiras Públicas obrigatórias

Em relação à Contabilidade Pública, a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece, em seu artigo 83, que: “A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Segundo Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 185),

[...] com este artigo, a lei inicia as disposições que orientarão o exercício das funções contábeis na Administração Pública, impondo à contabilidade, como técnica processadora de informações para o controle e avaliação da gestão patrimonial, as regras que deverão evidenciar-se através dos registros e relatórios em que se louvarão as decisões administrativas.

Pode-se entender, então, que a Lei mencionada responsabiliza a Contabilidade pelo registro, controle, demonstração, evidenciação e transparência das contas públicas, bem como da maneira pela qual os bens públicos estão sendo geridos. Pode-se concluir, ainda, que a Contabilidade deve, mediante controles das ações administrativas do gestor público em relação aos recursos disponíveis, evidenciar as contas públicas por meio de demonstrações, sob pena de estar infringindo a referida Lei, em caso de não-evidenciação e transparência de tais ações.

No que diz respeito à prática da Contabilidade, a Lei n. 4.320, em seu artigo 85, estabelece que

[...] os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Tomando-se por base o acima exposto, pode-se compreender que o objetivo da aplicação desta Lei (Lei de Responsabilidade Fiscal), a partir de sua entrada em vigor, é fazer com que a Administração Pública se torne mais transparente para a população, em função dos vários mecanismos de controle e das obrigatoriedades conforme estabelecidos. Compreende-se, ainda, que a referida Lei visa melhorar o planejamento da Contabilidade Financeira.

No que diz respeito às demonstrações financeiras, a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, em seu artigo 101, estabelece que “[o]s resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17”. Sendo estas as DFs obrigatórias, são elas o objeto de análise do presente trabalho no contexto da IPES catarinense.

Conforme Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 190), além dessas demonstrações exigidas por esta lei, a Lei Complementar n. 101/2000 estabelece outras demonstrações para informar certas situações que se apresentam. Tais autores afirmam, entretanto, que a Contabilidade é basicamente patrimonial, e que os demais relatórios são especializações referentes a agrupamentos ou separações de contas, objetivando gerar informações das mais diversas naturezas, para obtenção de outras informações financeiras.

2.2 Princípio da Transparência na Gestão Pública

O Princípio da Transparência na Gestão Pública tem como base a Lei de Responsabilidade Fiscal, que associa a Transparência a critérios de confiabilidade, relevância e compreensibilidade das informações prestadas. A esse respeito, Machado Jr. e Reis esclarecem que a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, em seu artigo 48,

[...] dispõe que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e os respectivos pareceres prévios; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, e as versões simplificadas desses documentos [...].

Machado Jr. e Reis (2002/2003, p. 192) ressaltam, ainda, que

[...] os instrumentos de que tratam os arts. 48 e 49 e respectivos parágrafos, acima mencionados, são repositórios de informações, que devem ter aquelas características, dentre as quais sobressai a que diz respeito ao conteúdo informativo, cujo significado é de transcendental importância para que o cidadão neófito não tenha dificuldades ao examiná-los (itálicos adicionados).

Os segmentos salientados nessa citação chamam atenção para a importância da clareza da informação oferecida.

O Capítulo IX da LRF trata da transparência, controle e fiscalização, em seu artigo 48. Cruz *et al.*, (2006, p. 187) listam os instrumentos de transparência da gestão fiscal, que incluem “os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos”.

Os referidos autores lembram que a transparência da gestão fiscal por ser traduzida como um “sistema [que] busca franquear ao público acesso a informações relativas à política fiscal, divulgando-as segundo padrões de confiabilidade, abrangência e comparabilidade” (CRUZ *et al.*, 2006, p.189). Cumpre, neste momento, fazer uma distinção entre a expressão de transparência e princípio da publicidade, constante na Constituição Federal: a transparência objetiva não apenas a publicidade das ações e números de gestão ocorridos, mas, também, proporcionar à população condições para entender o que está sendo divulgado.

Observe-se que, conforme apontado por Cruz *et al.*, (2006, p. 19), “[...] a percepção do especialista em sistema de transparência nas contas públicas nem sempre coincide com a do usuário comum”. Nesse sentido, cabe ao gestor público um grau de comprometimento de tal forma a conhecer as preferências da população em relação às formas de divulgação dos dados e/ou informações nessa área. Em outras palavras, embora existam mecanismos para garantir a transparência no momento do planejamento do orçamento (o orçamento participativo, por exemplo) e mesmo existindo critérios legais para “garantir” transparências nas divulgações, a discrepância entre a percepção do especialista e a do cidadão comum não deve ser desconsiderada. Daí a necessidade de buscar formas de aferir a percepção da transparência por usuários externos.

2.3 Enfoque do Controle Social

A investigação do grau de transparência das DFs apresentadas pela IPES analisada passa a atividade de controle social, uma vez que a sociedade em geral, direta ou indiretamente, é afetada pelo desempenho da instituição; atividade esta exercida pela sociedade civil sobre os órgãos públicos. O controle social está intimamente ligado à proposta deste artigo, uma vez que se questiona a transparência da divulgação das demonstrações financeiras que tem sido praticada pela IPES em estudo, tendo em vista tornar as DFs suficientemente claras para o entendimento dos usuários externos – a própria sociedade. Entende-se ser importante analisar a forma como são publicadas essas demonstrações com o fim de determinar se as informações divulgadas são realmente esclarecedoras e úteis à sociedade. Nas palavras de Slomski (2005, p. 16), “existe uma brutal assimetria informacional, pois o Estado informa, mas o cidadão não entende”.

Essa afirmação nos mostra que: (i) o Estado possui a intenção de estar sempre prestando contas à sociedade; e (ii) a forma como as contas são prestadas não é suficientemente clara para permitir ao cidadão entender e analisar as informações divulgadas. Argumenta-se que a sociedade tem o direito de receber informações compreensíveis, relevantes e úteis para análise da situação da entidade. Sendo assim, melhorar/aprimorar a forma como são divulgadas as DFs, constituíram-se como uma forma de aumentar o grau de entendimento por parte do cidadão, sobre a entidade analisada.

3 Metodologia da Pesquisa

Conforme apresentada na introdução, a metodologia da pesquisa utilizada no artigo se divide em duas partes. A primeira parte se dedica aos procedimentos utilizados para a revisão da literatura e ao enquadramento metodológico da pesquisa; a segunda parte apresenta o instrumento de intervenção e os procedimentos utilizados na construção do modelo.

3.1 Revisão da Literatura e Enquadramento Metodológico

Em primeiro lugar, foi realizada uma pesquisa principalmente em livros, por meio da qual se buscou fazer um levantamento do referencial teórico pertinente ao assunto tratado. Em seguida, buscaram-se artigos científicos, em que se procurou fazer uma análise do desenvolvimento da pesquisa nesse campo e verificar a existência de trabalhos similares. Para tanto, foi realizada uma revisão nos anais do EnAPG e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Nessa análise, foram verificados os títulos, palavras-chave e resumos, em que o baixo índice de pesquisas relativas ao tema acabou por tornar-se uma justificativa ao presente trabalho.

Em relação ao enquadramento metodológico, esta pesquisa é de caráter exploratório e se constitui em um estudo de caso, uma vez que os autores buscam analisar um objeto específico – as DFs publicadas por uma IPES. A fonte de coleta dos dados é de natureza *primária*, no que tange à construção do modelo, pelo fato de terem sido coletados diretamente com os decisores (3.2); além disso, a fonte pode ser considerada de natureza *secundária*, no que tange à etapa de avaliação das DFs da IPES. A abordagem metodológica utilizada neste estudo pode ser classificada como qualitativo-quantitativa, uma vez que faz uso não só de instrumental estatístico na coleta e no tratamento dos dados, mas também de dimensões qualitativas quando da identificação dos critérios que compõem o modelo. Como instrumento de intervenção para

a construção do modelo, fez-se uso da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA–C). Optou-se por utilizar essa metodologia por sua capacidade de encapsular as percepções dos envolvidos (usuários externos) à situação analisada, de proporcionar condições de mensurar esses critérios e de apresentar oportunidades de melhoria naqueles critérios cujo grau de transparência não foi considerado suficientemente claro.

3.2 Metodologia Multicritério em Apoio à Decisão – Construtivista (MCDA–C)

Roy (1993) e Roy e Vanderpooten (1996) afirmam que a MCDA se propõe a auxiliar e modelar o contexto decisório, considerando as convicções, percepções e valores dos envolvidos no processo, de tal forma a permitir a construção de um modelo no qual os decisores possam basear suas decisões, levando-se em conta o que estes acreditam ser mais relevante naquele contexto específico. Todo esse processo é permeado pela visão construtivista de Piaget (1967 *apud* LANDRY, 1995), segundo a qual o conhecimento é resultado de algum tipo de interação entre o subjetivo e o objetivo, ou seja, interação entre um sujeito ativo em busca de uma adaptação a um objeto, encontro este que resulta em uma representação que é válida e legítima: válido como código científico e legítimo como código social (ENSSLIN, S., 2002). Assim, a metodologia MCDA pressupõe a noção de produção de conhecimento (BANA e COSTA e SILVA, 1994; ROY, 1993; LANDRY, 1995; ENSSLIN, S., 2002; BROTI, 2008; LYRIO, 2008; IGARASHI *et al.*, 2008).

As Metodologias Multicritérios constituem-se uma evolução da Pesquisa Operacional (PO). Dentro da mesma comunidade científica, duas principais correntes de pensamento multicritério se desenvolveram: *Multicriteria Decision Making (MCDM)* e *Multicriteria Decision Aid (MCDA)*. A principal diferença entre essas metodologias é que, enquanto a MCDM pretende desenvolver um **modelo matemático** para explicar uma situação e chegar a uma **decisão ótima**, baseada em uma situação **reconhecida como real, independentemente dos envolvidos**, a MCDA se propõe a **modelar** o contexto decisório, com vistas a **gerar conhecimento aos envolvidos** no processo, de tal forma a permitir a **construção de um modelo** no qual as decisões são baseadas em função do que se **acredita ser o mais adequado** à situação específica (ROY, 1990; ENSSLIN; ENSSLIN, S; DUTRA, 2000). Os segmentos em negrito sinalizam as diferenças básicas entre as duas correntes. A pesquisa aqui relatada afilia-se à MCDA e a seus pressupostos construtivistas, conforme praticada no âmbito do Laboratório LabMCDA-EPS-UFSC (Laboratório de Metodologias Multicritério de Apoio à Decisão do Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas da Universidade Federal de Santa Catarina); essa metodologia passa a ser denominada, deste ponto em diante, metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA–C).

Para cumprir sua função, a metodologia MCDA-C faz uso da atividade de apoio à decisão. Essa atividade de apoio à decisão consiste de três fases, quais sejam: a Fase de Estruturação, a Fase de Avaliação e a Fase de Elaboração de Recomendações (ENSSLIN; MONTIBELLER; NORONHA, 2001). A primeira fase consiste na estruturação do contexto decisório; em seguida, passa-se à construção do modelo de avaliação de alternativas; e, finalmente, à formulação de recomendações de ações de aperfeiçoamento para aqueles critérios em que o desempenho não está de acordo com as expectativas dos decisores (IGARASHI; ENSSLIN, S; PALADINI, 2007). Cada fase se desdobra em etapas, conforme explicado a seguir.

A Fase de Estruturação consiste na contextualização do problema, realizada por meio de uma descrição do contexto em que se indica o “dono” da insatisfação, a fonte da insatisfação, o desempenho atual e o desempenho pretendido. Além disso, é importante mencionar a relevância da situação e a sua factibilidade (se ela é passível de resolução) (CHECKLAND e SHOLES, 1999).

No caso desta pesquisa, foram realizadas entrevistas de natureza semiestruturada e com utilização da técnica de *brainstorming*, com o objetivo de gerar conhecimento sobre o contexto decisório, tendo em vista identificar subsídios para a construção do modelo de avaliação do grau de transparência das DFs publicadas pela IPES analisada. O contexto foi definido da seguinte forma:

Dono da insatisfação: a sociedade, em seu direito de receber informações claras sobre as DFs da IPES, os pesquisadores preocupados em tentar garantir à sociedade o atendimento a tal direito.

A fonte da insatisfação: interesse acadêmico em identificar o grau de transparência das DFs divulgadas para a sociedade pela IPES.

Desempenho atual: ausência de um modelo formalizado para identificação e análise do grau de transparência das DFs divulgadas por esta IPES.

Desempenho pretendido: construção de um modelo de avaliação do grau de transparência das DFs publicadas pela IPES analisada.

Relevância: reconhecimento do impacto que a transparência das DFs divulgadas pela IPES tem na sociedade na qual esta se insere.

Factibilidade: o problema é passível de solução, devido ao interesse das partes envolvidas na criação de um instrumento (modelo) de avaliação capaz de identificar o grau de transparência das DFs da IPES.

Dando sequência à contextualização, são apresentados os atores, ou seja, aqueles que participam do processo, de forma direta ou indireta – o decisor, o facilitador e os agidos diretos e indiretos. No estudo de caso em questão, estes foram assim definidos:

Decisor: contadores com experiência de mercado e professores de um programa de Pós-Graduação em Contabilidade interessados no processo.

Facilitador(es): autores do trabalho.

Agidos diretos: a IPES analisada.

Agidos indiretos: a sociedade, que sofrerá os impactos relativos à transparência das informações divulgadas pela IPES.

A última parte da contextualização consiste em definir o rótulo para o problema analisado. O rótulo é o enunciado do problema (ENSSLIN, MONTIBELLER e NORONHA, 2001). No caso do presente estudo, o rótulo foi definido como: **Avaliação do Grau de Transparência das DFs publicadas por uma IPES.**

Após a definição do contexto, dos atores e do rótulo do problema, passa-se à construção do modelo propriamente dito.

Em primeiro, lugar devem ser identificados os Elementos Primários de Avaliação (EPAs) que são as primeiras preocupações manifestadas pelos decisores, quando estes confrontam a situação (KEENEY, 1992).

Elementos Primários de Avaliação (EPAs)	Polo Presente	Polo Oposto
I. Atualização constante das demonstrações financeiras	Minimizar a defasagem em relação à data de acesso às DFs e à data de sua publicação para no máximo 3 meses (DFs atualizadas e publicadas trimestralmente).	Ter uma defasagem de, no máximo, 15 meses em relação à data de acesso às informações e a data de sua publicação. (Demonstrações atualizadas e publicadas anualmente.)

<p>2. Acesso às DFs para os usuários externos, em diversos canais de comunicação</p>	<p>Disponibilizar as DFs no <i>site</i> da IPES, em jornais de grande circulação, boletins, comunitários, Diário Oficial da União (DOU) e outros.</p>	<p>Publicar as informações financeiras apenas no Diário Oficial da União</p>
---	---	--

Quadro 1: Exemplos de Elementos Primários de Avaliação identificados

Fonte: Dados da pesquisa.

Os EPAs, por natureza, são orientados à ação; em função disso, são transformados em conceitos, os quais identificam dois pólos – o pólo presente (pretendido) e o pólo oposto (mínimo aceitável pelo decisor), conforme Quadro 1 (ENSSLIN, MONTIBELLER e NORONHA, 2001; BROTI, 2008; LYRIO, 2008). Nesta pesquisa, a técnica de *brainstorming* utilizada durante as entrevistas gerou um número de 26 Elementos Primários de Avaliação.

Os EPAs têm o objetivo de gerar uma melhor compreensão das preocupações, deixando claras as fronteiras entre o pretendido e o mínimo aceitável. Com base na formulação dos conceitos, estes são agrupados em áreas de afinidades, ou *clusters* (EDEN, 1988) sendo, então, estruturados hierarquicamente, com base em suas relações de influência. Essa estrutura hierárquica é denominada, na metodologia MCDA-C, Árvore de Pontos de Vista (BANA e COSTA e SILVA, 1994) ou estrutura hierárquica de valores (KEENEY, 1992). A Figura 1 apresenta a estrutura hierárquica de valor – aceita e negociada pelos decisores e, portanto, legitimada – construída.

Nesta estrutura arborescente, são visualizados as duas áreas de interesses (A1 e A2) e seus desdobramentos em Pontos de Vista Fundamentais (PVF) (A1.1, por exemplo) e Pontos de Vista Elementares (PVE) (A1.1.1). Observe-se que este desdobramento é realizado até que se identifique um Ponto de Vista (PV) passível de mensuração, neste momento, denominado por critério.

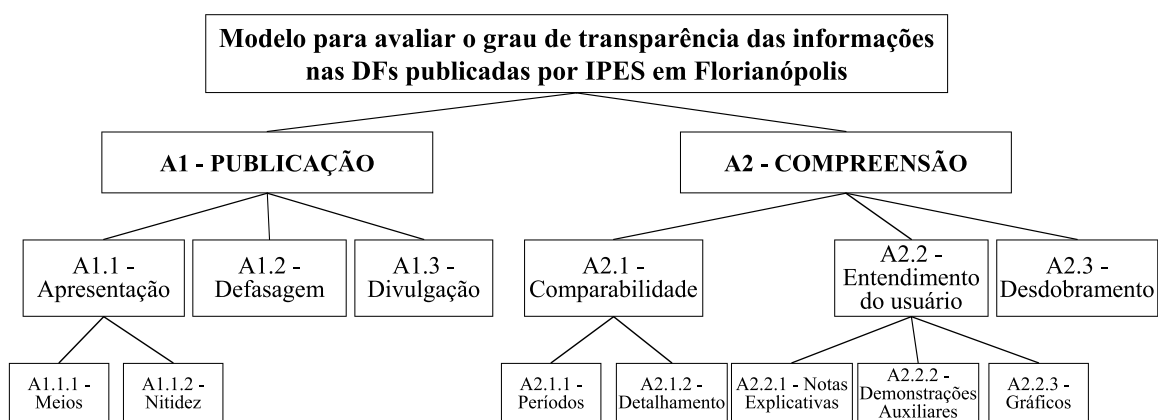


Figura 1: Árvore de Pontos de Vista

Fonte: Dados da pesquisa.

Construída a Árvore de Pontos de Vista, a próxima etapa da fase de estruturação do modelo consiste na construção dos descritores, que vão permitir a mensuração e a avaliação do desempenho das ações potenciais (nesta pesquisa, DFs). Conforme explicado em Dutra (1998, p. 154):

um descritor pode ser definido como um conjunto de níveis, associado a um PV, o qual descreverá os possíveis impactos das ações potenciais. Assim, quando se proceder à avaliação local (avaliação de uma ação em relação a um determinado PV [critério]) de uma ação potencial, basta identificar em qual dos níveis de seu descritor esta ação impacta.

O Quadro 2 apresenta um dos descritores desenvolvidos nesta pesquisa, relativo ao critério A1.2-Defasagem. Esse descritor tem por objetivo analisar o grau de defasagem das DFs publicadas quanto à relação entre a data de sua publicação e a data de acesso às informações. Com esta etapa, conclui-se a fase de estruturação do modelo.

A Fase de Avaliação propõe-se, em primeiro lugar, a determinar escalas cardinais locais, por meio da construção das funções de valor para os níveis dos descritores. Esse processo é realizado com o auxílio do *software Macbeth-scores* (BANA e COSTA e VASNICK, 1997). Para tanto, são definidos níveis de referência para cada descritor (BANA e COSTA e SILVA, 1994), também conhecidos como níveis-âncora. Esses níveis determinam as faixas limítrofes, no interior das quais os níveis impactados são considerados como nível de mercado. O nível acima do “Bom” é considerado *benchmarking* – o nível de excelência buscado; o nível abaixo do “Neutro” é considerado comprometedor e é penalizado no modelo (IGARASHI; ENSSLIN, S; PALADINI, 2007). Terminada a ancoragem, é importante identificar a diferença de atratividade entre os níveis determinados anteriormente; para tanto, cria-se uma função de valor para cada um deles, utilizando-se o método do julgamento semântico, por meio de comparações par-a-par e utilizando-se o *software Macbeth-scores* (BANA e COSTA, STEWART, VASNICK, 1995), conforme demonstrado no Quadro2.

NÍVEL DE IMPACTO (PREFERÊNCIA)	Nível de referência	DESCRIÇÃO	FUNÇÃO DE VALOR (MACBETH)
N5		Até 3 meses	125
N4	BOM	De 3 meses e 1 dia a 4 meses	100
N3		De 4 meses e 1 dia a 6 meses	75
N2	NEUTRO	De 6 meses e 1 dia a 12 meses	0
N1		De 12 meses e 1 dia a 15 meses	-125

Quadro 2: Descritor e função de valor do critérios A1.2 – Defasagem das informações
Fonte: Dados da pesquisa.

Observe-se, no Quadro2, que as três primeiras colunas se referem ao descritor; a quarta e última coluna representa a escala cardinal construída para esse descritor.

A etapa seguinte da fase de Avaliação consiste na identificação das taxas de substituição que informam a importância relativa de cada critério no modelo. Ao serem obtidas as taxas de substituição de cada critério, pode-se transformar o valor da avaliação de cada critério em valores de uma avaliação global. Primeiramente ordenam-se os critérios e, na sequência, constrói-se a matriz semântica do julgamento de valor, de forma semelhante àquela usada para a construção das funções de valor. A única diferença é a introdução de um critério de referência – A0 – que será usado como uma ancoragem (ponto zero), recebendo, assim, uma importância de 0% (zero por cento).

Após a geração das taxas de substituição, o modelo de avaliação está concluído e já terá atingido seu objetivo maior – gerar entendimento sobre quais critérios são importantes no momento de analisar o grau de transparência das DFs publicadas pela IPES investigada, o que esses critérios iriam considerar e como seriam avaliados.

Porém, uma vez que também se objetiva conhecer o grau de transparência das DFs publicadas (avaliação global) da IPES analisada, cabe, agora, agregar essas avaliações locais (avaliação nos PVs/critérios). A avaliação global de uma ação é calculada por meio da seguinte equação matemática de agregação aditiva:

$$V(a) = W_1 * V_1(a) + W_2 * V_2(a) + W_3 * V_3(a) + \dots + W_n * V_n(a)$$

onde:

$V(a)$ = Valor Global do *status quo*

$V_1(a), V_2(a), \dots, V_n(a)$ = Valor parcial nos critérios 1, 2, 3, ..., n.

W_1, W_2, \dots, W_n = Taxas de Substituição nos critérios 1, 2, 3, ..., n.

n = número de critérios do modelo.

Na Fase de Elaboração de Recomendações, são sugeridas as ações potenciais que visam melhorar o desempenho em relação ao *status quo*. O processo de geração de ações de recomendação é feito com base nos descritores cujo desempenho não atendeu às expectativas dos decisores (IGARASHI; ENSSLIN, S; PALADINI, 2007; BROTTI, 2008; LYRIO, 2008).

4 Resultados: Modelo Construído

A IPES para a qual foi construído o modelo é uma instituição de ensino superior criada em 1965, com sede em Florianópolis, capital do Estado de Santa Catarina (Brasil). Oferece ensino gratuito e destaca-se como uma das melhores universidades estaduais do País. Sua missão é comprometer a gestão do conhecimento com o momento atual e o futuro de Santa Catarina. A estrutura da IPES analisada é constituída por oito centros distribuídos pelo Estado.

Após o processo de construção do modelo, foi possível identificar os dez critérios que deveriam compor o modelo a ser utilizado para avaliar o grau de transparência das DFs da IPES, quais sejam: A1.1 – Apresentação, com relação a A1.1.1 – Meios e A1.1.2 – Nitidez; A1.2 – Defasagem; A1.3 – Divulgação; A2.1 – Comparabilidade, em termos de A2.1.1 – Períodos e A2.1.2 – Detalhamento; A2.2 – Entendimento do Usuário, por meio de A2.2.1 – Notas explicativas, A2.2.2 – Demonstrações auxiliares, A2.2.3 – Gráficos; e A2.3 – Desdobramentos.

A Figura 2 apresenta o modelo construído para fins desta pesquisa, onde podem ser vistos os dez critérios, bem como o impacto das DFs, formando o perfil de desempenho.

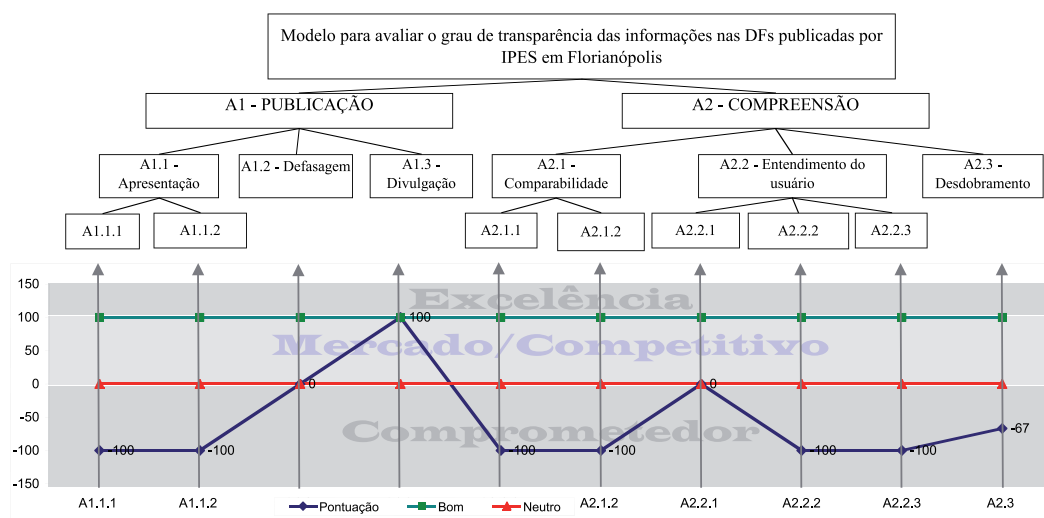


Figura 2: Perfil de Desempenho da situação atual no Modelo – Avaliação do Grau de transparência das DFs publicadas por uma IPES

Fonte: Dados da pesquisa.

Isto posto, procede-se à sua avaliação global, por meio do método de agregação aditiva:

$$V(a) = \{0,50* [0,22*(0,5*-100 + 0,50*-100) + 0,44*0 + 0,34*100]\} + \{0,50* [0,38*(0,5*-100 + 0,50*-100) + 0,29*(0,39*0 + 0,36*-100 + 0,25*-100) + 0,33*-67]\} = -72$$

Como resultado obtido na avaliação do grau de transparência das DFs publicadas, a IPES analisada atingiu a pontuação negativa de -72,00, em uma escala de “0” a “100”, o que caracteriza um desempenho abaixo da expectativa dos decisores, ou seja, as DFs analisadas apresentam um grau de transparência comprometedor. Entretanto, a simples identificação desse perfil de desempenho não é suficiente para subsidiar o processo de melhoramento no grau de transparência das DFs. Assim, a representação gráfica do perfil de desempenho é elucidativa no sentido de permitir a visualização daqueles PVs (critérios) responsáveis pelo comprometimento do desempenho das DFs da IPES. Esta visualização é apresentada na Figura 2.

Conforme demonstrado na Figura 2, os critérios A1.1.1 – Meios, A1.1.2 – Nitidez; A2.1.1 – Períodos; A2.1.2 – Detalhamento; A2.2.2 – Demonstrações auxiliares, A2.2.3 – Gráficos; e, A2.3 – Desdobramentos são os responsáveis por comprometer o desempenho das DFs da IPES analisada. De posse dos critérios (PVs) que comprometem o desempenho da IPES, pode-se então partir para a proposição de ações de melhoria, conforme orientado na fase de elaboração de recomendações, o processo de geração de ações de recomendação é feito com base nos descritores. Assim, apresenta-se o Quadro 3, a fim de demonstrar o processo de geração de ações de melhoria que venham por garantir o grau de transparência almejado.

Descritor: A 1.1.1 - As extensões (Meios) para apresentação das Informações			
Nível de Impacto	Nível de Referência	DESCRIÇÃO	MACBETH
N5		DFs apresentadas em formato EXCEL, WORD, HTML, PDE, TXT	150
N4	B	DFs apresentadas em formato EXCEL, WORD, HTML, PDF	100
N3		DFs apresentadas em formato EXCEL, HTML, PDF	75
N2	N	DFs apresentadas em formato Excel e PDF	0
N1		DFs apresentadas em formato PDF	-100
Objetivo: verificar a forma de apresentação das DFs aos usuários e sua legibilidade			

Quadro 3: Descritor, função de valor do critério A1.1.1–Meios e o impacto das DFs da IPES

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, no Quadro 3, que as DFs da IPES estão impactando no nível de referência N1 (salientado em cinza), ou seja, as DFs estão sendo apresentadas em formato PDF. Diante desse desempenho, esse critério atinge uma pontuação local de -100 (cem pontos negativos). Caso a IPES opte por disponibilizar as DFs em formato EXCEL, WORD, HTML, PDF, atitude esta que não requer muito investimento, o impacto corresponderia ao nível de referência N4, levando a avaliação do grau de transparência de uma pontuação de -72 para - 61.

Nesse contexto, propõe-se outra ação de melhorias: Ação 1 – Incluir informações de três períodos anteriores, no momento da elaboração das DFs (A2.1.1): tal atitude, individual, levaria a avaliação do grau de transparência de uma pontuação de -72 para - 53; em conjunto

com a ação anteriormente apresentada, a avaliação passaria de -72 para -42 . Os resultados da pesquisa e as projeções feitas com base neles demonstram que as diferentes ações acabariam por surtir diferentes efeitos sobre o modelo. Nesse contexto, a IPES pode optar pelas ações que gerem melhor relação custo-benefício. A próxima subseção tece considerações finais, apresenta as limitações do estudo e, a partir daí, sugerem-se áreas para futuras pesquisas.

5 Considerações Finais

O presente trabalho relatou uma pesquisa desenvolvida no âmbito da interface entre dois campos disciplinares – Contabilidade Pública e Contabilidade Financeira – tendo como objetivo geral construir um modelo para avaliar o grau de transparência das informações constantes das DFs publicadas por uma IPES catarinense (Brasil), com o intuito de contribuir para aumentar o grau de entendimento das DFs divulgadas por uma IPES, por parte do cidadão (usuário externo).

O constructo teórico adotado foi calcado em três eixos complementares, quais sejam: Demonstrações Financeiras Públicas (DFPs), transparência da gestão pública e o enfoque do controle social. Adicionalmente, o *framework* adotado incluiu as premissas do instrumento teórico-metodológico de intervenção selecionado – Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista.

Os objetivos específicos da pesquisa, transcritos a seguir, foram contemplados nas etapas de construção do modelo, por meio da metodologia MCDA-C:

- (i) identificar as informações relevantes aos usuários externos dessa instituição e a forma mais adequada de sua apresentação: objetivo alcançado por meio da identificação e tratamento dos EPAs;
- (ii) estruturar as informações obtidas, em termos de critérios de avaliação da transparência das DFs da IPES pesquisada: alcançado por meio da construção da Árvore de Pontos de Vista e dos descritores;
- (iii) traçar um perfil do grau de transparência das DFs analisadas: alcançado por meio da determinação do impacto das DFs nos descritores (Figura 2 e Quadro 3);
- (iv) identificar e recomendar formas de aprimoramento na apresentação de tais DFs: alcançado por meio da identificação daqueles critérios em que o desempenho não estava em consonância com as expectativas dos decisores e da geração de ações de aperfeiçoamento em tais critérios.

Resgatando-se a pergunta norteadora da pesquisa – *Quais os critérios a serem considerados em um modelo que pretenda avaliar o grau de transparência das Demonstrações Financeiras publicadas por uma Instituição Pública de Ensino Superior brasileira?* – remete-se à Figura 2, que permite a visualização dos dez critérios identificados. Conclui-se, assim, que o modelo construído atende aos requisitos sugeridos na pergunta de pesquisa, pois foram contempladas as preocupações principais dos envolvidos no processo e foram propostas formas de gerar DFs que realmente informem a situação da IPES de forma clara e transparente.

Depois de construído o modelo, foi possível avaliar o grau de transparência das DFs da IPES, avaliação esta que resultou em uma pontuação negativa de $-72,00$ (setenta e dois pontos negativos) e que permite afirmar que as DFs, em seu formato atual, parecem não gerar informações claras aos usuários externos, devido ao seu baixo grau de transparência.

No que diz respeito à metodologia utilizada como ferramenta de intervenção, a pesquisa demonstrou que as informações coletadas e organizadas com base nas percepções dos usuários externos à IPES analisada, mostrou-se capaz de gerar subsídios para que os usuários internos dessas DFs, a saber, os gestores da dita IPES, possam desenvolver ações que visem aumentar o grau

de transparência e entendimento das DFs apresentadas à sociedade.

Como limitações da pesquisa, apontam-se os seguintes aspectos: (i) foi construído um único modelo para avaliar as DFs da IPES; (ii) a amostra de decisores não pode ser considerada exaustiva, uma vez que não representa os vários possíveis usuários das informações das DFs.

Apontadas as limitações, sugerem-se os seguintes tópicos para futura pesquisa: (i) construção de um modelo específico para avaliar o grau de transparência de cada DFs; e (ii) aumentar a representatividade do universo de decisores.

Referências

KEENEY, R. L. *Value Focused-Thinking: A Path to Creative Decision-making*. Cambridge: Harvard Univ. Press, 1992.

LANDRY, M. *A Note on the Concept of "Problem"*. *Organization Studies*, 16/2 p. 315-343 – EGOS 0170-8406/95 – 0016-0012, 1995.

BANA e COSTA, C. A.; SILVA, F. N. **Concepção de uma "Boa" Alternativa de Ligação Ferroviária ao Porto de Lisboa**: uma aplicação da metodologia multicritério de apoio à decisão e à negociação. *Investigação Operacional*, v 14, p. 115-131, 1994.

BANA e COSTA, C. A.; STEWART, T.J.; VANSNICK, J. C. *Multicriteria decision analysis: some thoughts based on the tutorial and discussion sessions of the ESIGMA meetings*. In: EURO CONFERENCE, 14, 1995, Jerusalem, p.261-272.

BANA e COSTA, C.A.; VASNICK, J. C. *Applications of the MACBETH Approach in the Framework of an Additive Aggregation Model*. *Journal of Multi-criteria Decision Analysis*, v.6, n. 2, p. 107-114, 1997.

BRASIL. Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

BRASIL. Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000. (Lei de Responsabilidade Fiscal).

BROTI, V. **Modelo multicritério para avaliar e selecionar os projetos a serem contemplados pela reserva de orçamento de contingências (ROC) da Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)**. Florianópolis, 2008. 336f.. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina.

CHECKLAND, P.; SCHOLLES, J. *Soft Systems Methodology in Action: a 30-year retrospective*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 1999.

CRUZ, F. da; VICCARI JR, A; GLOCK, J. O; HERZMANN, N.; TREMEL, R. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, A. **Elaboração de um sistema de Avaliação de Desempenho dos Recursos Humanos da Secretaria de Estado da Administração – SEA à luz da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão.** Florianópolis, 1998. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.

EDEN, C. *Cognitive mapping*. *European Journal of Operational Research*, n. 36, p. 1-13, 1988.

ENSSLIN, S. R. **A Incorporação da Perspectiva Sistêmico-Sinérgica na Metodologia MCDA Construtivista: uma ilustração de implementação.** Florianópolis, 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina.

ENSSLIN, L.; MONTIBELLER, G. N.; NORONHA, S. M. **Apoio à Decisão: Metodologias para Estruturação de Problemas e Avaliação Multicritério de Alternativas.** S.L.: Ed. Insular, 2001.

ENSSLIN, L., ENSSLIN, S. R., DUTRA, A. *MCDA: a constructivist approach to the management of human resources at a governmental agency.* *International Transactions in Operational Research*, Estados Unidos, v. 7, p. 79-100, 2000.

IGARASHI, D.C.C; ENSSLIN, S.R; ENSSLIN, L; PALADINI, E.P. A qualidade do ensino sob o viés da avaliação de um programa de pós-graduação em contabilidade: proposta de estruturação de um modelo híbrido. **RAUSP - Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, v. 43, n. 2, p. 117-137, abr/maio/jun 2008.

IGARASHI, D.C.C; ENSSLIN, S.R; PALADINI, E.P. A Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtiva como Subsídio para o Gerenciamento Interno: Estudo de Caso do PPGC/UFSC. **O&S - Revista Organizações & Sociedade**, v.14, n.42, p. 133-149, julho/setembro, 2007

LYRIO, M. V. L. **Modelo Para Avaliação de Desempenho das Secretarias de Desenvolvimento Regional (SDRs) do Governo do Estado de Santa Catarina: A Perspectiva da MCDA-C.** Florianópolis, 2008. 201f.. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina.

MACHADO JR, J. T.; REIS, H. da C. **Lei n. 4.320 Comentada: e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 31. ed. Rio de Janeiro: Ibam, 2002/2003.

PIAGET, J. Les Méthodes de l' 'épistémologie' in Logique et connaissance scientifique. J. PIAGET (Ed.), 62-131. Paris: Gallimard, Encyclopédie de La Pléiade, 1967.

PIAGET, J. Psychologie et épistémologie. Paris: Editions Denoel, 1970^a.

PIAGET, J. L' 'épistémologie génétique. Paris: Presses universitaires de France, Collection 'Que sais-je', n°1399. 1970B.

ROY, B. *Decision science or decision-aid science?* *European Journal of Operacional Research*, v.8, n.1, p. 184-203, 1993.

ROY, B. Decision-aid and decision making. In: BANA e COSTA (Ed.) ***Readings in Multiple Criteria Decision Aid***. Berlin: Springer, p. 17-35, 1990.

ROY, B.; VANDERPOOTEN, D. *The European School of MCDA: Emergence, Basic Features and Current Works*. ***Journal of Multi-Criteria Decision Analysis***, v. 5, p. 22-38, 1996.

SLOMSKI, V. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.