



Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas(FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Michelly Elayne da Silva

**PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO DISTRITO FEDERAL E QUALIDADE DA  
INFORMAÇÃO CONTÁBIL DA DESPESA PARA ASSISTÊNCIA À SAÚDE**

Brasília, DF

2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva  
Vice Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Michelly Elayne da Silva

**PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO DISTRITO FEDERAL E QUALIDADE DA  
INFORMAÇÃO CONTÁBIL DA DESPESA PARA ASSISTÊNCIA À SAÚDE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília, como requisito à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora:  
Prof.<sup>a</sup> Dra. Andréa de Oliveira Gonçalves

Linha de pesquisa:  
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:  
Contabilidade Pública

Brasília, DF

2017

Michelly Elayne da Silva

**PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO DISTRITO FEDERAL E QUALIDADE DA  
INFORMAÇÃO CONTÁBIL DA DESPESA PARA ASSISTÊNCIA À SAÚDE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília, como requisito à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora:  
Prof.<sup>a</sup> Dra. Andréa de Oliveira Gonçalves

Brasília, 23 de novembro de 2017.

**Banca Examinadora**

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Andréa de Oliveira Gonçalves  
Universidade de Brasília – UnB

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Rosane Maria Pio da Silva  
Universidade de Brasília – UnB

SSI586p Silva, Michelly Elayne da  
Portal da Transparência do Distrito Federal e Qualidade  
da Informação Contábil / Michelly Elayne da Silva;  
orientador Profª Dra. Andréa de Oliveira Gonçalves. --  
Brasília, 2017.  
59 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis - Diurno) --  
Universidade de Brasília, 2017.

1. Accountability. 2. Framework - Eppler. 3. Portal da  
Transparência - DF. 4. Qualidade da Informação Contábil. 5.  
Saúde e Contas Públicas. I. Gonçalves, Profª Dra. Andréa de  
Oliveira, orient. II. Título.

*Aos meus pais, minha eterna  
gratidão.*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, a Deus pelo dom da vida, amor infinito, força e motivação para continuar seguindo meus sonhos, ainda que a jornada fosse árdua e cheia de obstáculos. Ele me guiou a cada momento e me ajudou a prosseguir.

A minha mãe, Maria Helena da Silva que estará sempre em meu coração e em meus pensamentos até o meu último suspiro. A quem tenho enorme admiração pela mulher forte e batalhadora que não mediu esforços a fim de me proporcionar o melhor. Agradeço todo o amor e sacrifício. Espero conseguir passar adiante as lições valiosas que me ensinou.

Ao meu pai, irmãos e familiares, pelo amor, carinho, preocupação, paciência e apoio nos momentos que mais precisei. Principalmente pelo incentivo a me tornar alguém melhor.

A minha orientadora, professora Doutora Andréa de Oliveira Gonçalves pelo tempo, suporte e dedicação para a elaboração deste trabalho, contribuindo para o aprimoramento e aperfeiçoamento. Além de estimular a busca de uma nova etapa da minha carreira.

Aos professores da Universidade de Brasília, do departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, aos colegas e amigos adquiridos ao longo do curso que contribuíram para minha formação e aprendizagem.

“Não morre aquele que deixou na terra a melodia de seu cântico na música de seus versos”.

**Cora Coralina**

# PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO DISTRITO FEDERAL E QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL DA DESPESA PARA ASSISTÊNCIA À SAÚDE

## RESUMO

A lei de acesso à informação foi criada com o intuito de garantir o acesso dos cidadãos às informações públicas de tal forma que fossem atendidos os princípios de *accountability* e transparência, e que houvesse a divulgação de informações em linguagem clara, objetiva e acessível. Este estudo avalia os relatórios de despesa com aquisição de medicamentos para assistência à saúde pública no Distrito Federal publicados no Portal da Transparência do DF, no período de 2009 a 2016, segundo os critérios de qualidade da informação contábil dos modelos de Eppler (2006), Hendriksen e Van Breda (2009), Glautier e Underdown (1994) e a lei n. 4.990 (2012). Para alcance desta proposta, o percurso metodológico utilizou para coleta de dados a pesquisa bibliográfica e análise documental. O instrumento de coleta de dados foi complementado pela validação dos especialistas que utilizaram o instrumento de avaliação do Portal da Transparência do DF para caracterizar a qualidade da informação. A classificação do instrumento utilizado foi a partir de péssimo, ruim, bom e ótimo. Os resultados apontaram que a tendência da qualidade da informação ficou entre *ruim e bom*, isso indica que, embora as informações divulgadas sejam importantes, o cidadão não compreende o funcionamento do portal, e não é capaz de navegar e encontrar as informações requeridas. Quando o cidadão encontra, não consegue fazer a análise crítica. Portanto, faz-se necessária uma reformulação do site do portal para que divulgue de forma eficaz e eficiente a informação com clareza e com linguagem de fácil entendimento para os cidadãos, a fim de que exerçam de fato o controle social e inclusive, sejam incentivados a exercê-lo, pois, a maior participação da sociedade é a alternativa mais rápida para termos uma gestão pública de qualidade.

**Palavras-chaves:** *Accountability. Framework* - Eppler. Portal da Transparência - DF. Qualidade da Informação Contábil. Saúde e Contas Públicas.

## ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

### FIGURAS

Figura 1 - <i>Framework</i> de Qualidade da Informação – Eppler (2006).....	23
Figura 2 - Organograma da hierarquia das qualidades da informação .....	27
Figura 3 - Diagrama de tendência do resultado da qualidade da informação por critério.....	49
Figura 4 - Diagrama de tendência do resultado da qualidade da informação por dimensão ....	50
Figura 5 - Diagrama de tendência geral da qualidade da informação do Portal.....	51

### QUADROS

Quadro 1 - Primeiro elemento do <i>Framework</i> de Eppler (2006) .....	24
Quadro 2 - Segundo elemento do <i>Framework</i> de Eppler (2006) .....	24
Quadro 3 - Terceiro elemento do <i>Framework</i> de Eppler (2006).....	25
Quadro 4 - Quarto elemento do <i>Framework</i> de Eppler (2006). .....	25
Quadro 5 - Instrumento de Avaliação do Portal da Transparência do DF .....	32
Quadro 6 - Instrumento de Avaliação e suas classificações por critérios .....	34
Quadro 7 - Instrumento de Avaliação e suas classificações por dimensões.....	36
Quadro 8 - Critérios baseados no <i>Framework</i> de Eppler (2006) – (Primeiro Elemento).....	37
Quadro 9 - Critérios baseados no Modelo de Hendriksen e Van Breda (2009) .....	38
Quadro 10 - Critérios baseados no modelo de Glautier e Underdown (1994) .....	38
Quadro 11 - Critérios conforme a lei n. 4.990/12 e o decreto n. 34.276/13.....	39
Quadro 12 - Resultado da dimensão Materialidade de 2009 a 2016.....	40
Quadro 13 - Resultado da dimensão relevância de 2009 a 2016.....	42
Quadro 14 - Resultado da dimensão solidez de 2009 a 2016.....	43
Quadro 15 - Resultado da dimensão comparabilidade de 2009 a 2016.....	44
Quadro 16 - Resultado da dimensão confiabilidade de 2009 a 2016 .....	45
Quadro 17 - Resultado da dimensão compreensibilidade de 2009 a 2016.....	46
Quadro 18 - Tendência da qualidade da informação do Portal da Transparência do Distrito Federal. ....	47
Quadro 19 - Resultado das tendências de cada dimensão por especialista .....	52

### TABELAS

Tabela 1 – Moda de cada dimensão.....	48
---------------------------------------	----

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ART – Artigo

CF – Constituição Federal

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGDF – Controladoria-Geral do Distrito Federal

DF – Distrito Federal

FASB – Financial Accounting Standards Board

IASB – International Accounting Standards Board

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

LAI – Lei de Acesso à Informação

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral

SFAC – Statement of Financial Accounting Concepts

SIS – Síntese de Indicadores Sociais

SUS – Sistema Único de Saúde

UNB – Universidade de Brasília

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1 Objetivos.....	15
1.2 Justificativa.....	16
1.3 Estrutura do Trabalho .....	16
<b>2 ARCABOUÇO TEÓRICO .....</b>	<b>18</b>
2.1 Saúde e Contas Públicas .....	18
2.2 Accountability .....	19
2.2.1 Transparência.....	20
2.2.2 Legislação.....	21
2.3 Qualidade da Informação Contábil.....	22
2.3.1 Modelo de Eppler (2006).....	23
2.3.2 Modelo de Hendriksen e Van Breda (2009).....	26
2.3.3 Modelo de Glautier e Underdown (1994).....	28
2.3.4 CPC 00/2011 – Pronunciamento Conceitual Básico (R1).....	28
2.3.5 Critérios de qualidade da informação da Lei n. 4.990/ 2012.....	29
<b>3 PERCURSO METODOLÓGICO .....</b>	<b>30</b>
3.1 Técnicas de Coleta de Dados.....	30
3.1.1 Instrumento de Avaliação do Portal da Transparência do DF.....	31
3.2 Técnicas de Análise dos Dados .....	37
<b>4. RESULTADOS E DISCUSSÕES .....</b>	<b>40</b>
4.1 Dimensão Materialidade.....	40
4.2 Dimensão Relevância .....	41
4.3 Dimensão Solidez .....	43
4.4 Dimensão Comparabilidade .....	44
4.5 Dimensão Confiabilidade .....	45
4.6 Dimensão Compreensibilidade.....	46

4.7 Tendência Geral da Qualidade da Informação Contábil .....	47
4.8 Visão dos Especialistas.....	52
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>56</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A lei n. 12.527 de 18 de novembro de 2011, também denominada de Lei de Acesso à informação – LAI foi criada com o intuito de regulamentar o direito à informação pública previsto na Constituição Federal de 1988. Em seu artigo 5º, no inciso XXXIII, indica que todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações que solicitam com exceção de informações sigilosas relacionadas à segurança da sociedade e do Estado.

Esta lei federal abrange os três Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário nas esferas federal, distrital, estadual e municipal. Ressalta-se, ainda, que qualquer pessoa tem o direito ao acesso da informação pública independente da idade e da nacionalidade, exceto nos casos de hipótese de informação sigilosa.

A fim de atender ao art. 45 da LAI – “cabe aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em legislação própria; obedecidas as normas gerais estabelecidas nesta Lei, definir regras específicas (...)” – foi elaborada a lei n. 4.990, de 12 de dezembro de 2012 que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelo Distrito Federal, visando a garantir o acesso às informações.

A transparência é o pilar da lei de acesso à informação, segundo a cartilha da LAI (2015), ser transparente significa que não é suficiente disponibilizar as informações, pelo contrário, é imprescindível que essas informações sejam divulgadas de forma clara, objetiva, e com linguagem de fácil entendimento. Atualmente os órgãos exercem, inclusive, a transparência ativa, na qual disponibilizam por iniciativa própria determinadas informações independentemente de solicitação.

Dessa forma, os órgãos e entidades públicas devem prestar contas, por exemplo, de suas competências e estrutura organizacional; horários e locais de atendimento ao público; repasses e transferências; procedimentos licitatórios; contratos celebrados; inspeções e auditorias; diárias e passagens e por fim, seus programas e ações em seus sítios eletrônicos.

Há um selo de acesso às informações presente nos sites de cada órgão e entidade do GDF – governo do Distrito Federal que direciona para as informações citadas. Só que, além disso, existe o selo da Transparência que conduz ao site do Portal da Transparência do DF, objeto de estudo deste trabalho.

Com o propósito de atender aos dispositivos citados acima, e facilitar o acesso dessa demanda social, a Controladoria-Geral do Distrito Federal – CGDF passou a gerir o Portal da Transparência do DF, e “zelar pela efetividade das ações de transparência pública e controle

social. consolidar as informações nas mais variadas fontes, e disponibilizá-las de forma consistente e transparente pra toda a sociedade” (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO DF).

Segundo dados do Portal da Transparência do Distrito Federal, desde 2015, as despesas das áreas de Educação e Saúde compõem o orçamento do Distrito Federal. Até 2014 eram executadas no Orçamento Geral da União. Além disso, das despesas liquidadas a participação correspondente à área da saúde, em 2016, somaram 21,44% o que equivale a mais de R\$ 5,5 bilhões. Por outro lado na área de educação a participação foi de 22,06%, ou seja, mais de R\$ 6 bilhões. Percebe-se, com isso, o impacto dessas áreas no orçamento das contas públicas.

A qualidade da informação é um elemento crucial para a efetiva transferência de conhecimento (NAZÁRIO et al, 2012, p.192). Quando a informação é de alta qualidade, ela facilita a transformação da mesma em conhecimento Logo, para que haja transparência efetiva a informação gerada deve ser de qualidade para que o cidadão possa compreender o seu significado e repercussões. (VIEIRA, 2015, p. 28 apud, EPPLER, 2006).

Diante do exposto, o presente estudo visa responder ao seguinte problema: *Os relatórios de despesas, com aquisição de medicamentos para assistência à saúde pública, publicados no Portal da Transparência do Distrito Federal obedecem aos critérios de qualidade da informação contábil?*

## **1.1 Objetivos**

Em função do problema formulado, este estudo avalia os relatórios da despesa com aquisição de medicamentos no período de 2009 a 2016 publicados no Portal da Transparência do Distrito Federal, segundo os critérios de qualidade da informação contábil. Para tal fim, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever os parâmetros de adequação à legislação do Portal da Transparência do Distrito Federal.
- b) Caracterizar a qualidade da informação contábil das contas de despesa com aquisição de medicamentos para assistência à saúde pública no Distrito Federal entre os anos 2009 a 2016 constantes no Portal da Transparência do DF.
- c) Descrever os atributos da qualidade da informação contábil segundo Eppler, Hendriksen e Van Breda, Glautier e Underdown, lei n. 4990 de 12 de dezembro de 2012 e o CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

- d) Identificar falhas na divulgação das informações da conta de despesa com aquisição de medicamentos para assistência à saúde pública no Distrito Federal constantes no Portal da Transparência do DF.

## **1.2 Justificativa**

Diante da extensa oferta de informações apresentadas nos sítios eletrônicos, de cada órgão e entidade, inclusive no Portal da Transparência do Distrito Federal, torna-se imprescindível verificar se há qualidade quanto ao aspecto econômico-financeiro do que está sendo transmitido, isto é, se agrega valor; se há relevância e confiabilidade; e conseqüentemente, se tais informações podem ser utilizadas para nortear um estudo crítico sobre determinado assunto.

Além disso, durante o processo da pesquisa observou-se uma lacuna acadêmica acerca de estudos sobre o Portal da Transparência especialmente no Distrito Federal e a qualidade das informações divulgadas. Conseqüentemente, este trabalho contribui para averiguar a viabilidade de se utilizar o Portal da Transparência do Distrito Federal como ferramenta para obtenção de dados sobre a Administração Pública e fomentar discussões e reflexões acadêmicas que podem acarretar impacto na sociedade.

Por fim, as pesquisas que envolvem dados públicos auxiliam no controle social que propicia um monitoramento dos recursos públicos e aprimoramento da gestão pública.

## **1.3 Estrutura do Trabalho**

Este trabalho é composto por cinco capítulos, incluindo essa Introdução, na qual é apresentada uma breve contextualização em relação ao objeto da pesquisa, o problema a ser respondido durante as discussões do trabalho, assim como os objetivos, e justificativas para tal estudo.

O segundo capítulo é composto pelo Arcabouço Teórico, o qual foi dividido em três seções. O tema da primeira seção trata a respeito da Saúde e Contas Públicas, o segundo refere-se à *Accountability* e Transparência Pública e, finalmente, a última seção versa sobre a Qualidade da Informação Contábil e os modelos de qualidade da informação contábil dos autores Hendriksen e Van Breda (2009); Glautier e Underdown (1994); o framework de Eppler (2006); critérios da lei n. 4990/2012 e do CPC 00/2011.

No terceiro capítulo é apresentado o Percurso Metodológico utilizado, em que são expostos os procedimentos de coleta, as técnicas de análise dos dados e o instrumento de avaliação do portal.

No quarto capítulo apresentam-se os Resultados e Discussões que visa fazer um aprofundamento da qualidade da informação contábil presente no Portal da Transparência do Distrito Federal, à luz dos diversos autores pesquisados.

Por fim, no quinto, têm-se as considerações finais onde é feita uma síntese da pesquisa na qual se comparam os objetivos propostos com os resultados obtidos. Assim como, há a exposição das limitações do estudo, importância do trabalho para a área da qualidade da informação e por último, sugestões de pesquisas futuras.

## 2 ARCABOUÇO TEÓRICO

### 2.1 Saúde e Contas Públicas

O Sistema Único de Saúde – SUS foi criado pela CF/88 e é regulamentado pela lei n. 8.080 de 19 de setembro de 1990, denominada Lei Orgânica da Saúde e adota “os princípios da universalidade, equidade e integralidade do atendimento, preconizados pela Organização Mundial de Saúde (OMS)” Isso proporcionou a possibilidade de toda a população ser atendida pelo sistema, que antes era voltado apenas para “aqueles que contribuíam para a Previdência Social”. (CORREIA e SILVA, 2017, p. 500).

De acordo com Correia e Silva (2017, p. 500) “a adoção desses princípios, aliado à gratuidade do atendimento, representou uma elevação dos gastos e indicou a necessidade de novas fontes de financiamento para a saúde”. Por outro lado, os autores afirmam que “o problema da insuficiência de recursos ainda é a principal reclamação dos gestores públicos. O grande dilema é saber se há insuficiência de recursos ou se falta eficiência na gestão deles”.

Esse é o cenário atual da Saúde tanto no Distrito Federal, quanto nos demais Estados que hoje passam pela crise fiscal e financeira, inclusive, observa-se que essa situação se agrava quando são observados os municípios, que recebem menos repasses e possuem má gestão.

A Secretaria de Estado de Saúde do Distrito Federal – SESDF é o órgão responsável em organizar e elaborar políticas públicas voltadas para a promoção, prevenção e assistência à saúde. É função da Secretaria de Saúde proteger e recuperar a saúde da população, reduzir as enfermidades, controlar as doenças endêmicas e parasitárias e melhorar a vigilância à saúde, proporcionando, assim mais qualidade de vida aos moradores do Distrito Federal. (SITE SESDF).

Um dos programas vigentes desse órgão é o Brasília Saudável é composto por:

“um conjunto de ações alinhadas e coordenadas pela SESDF no fortalecimento da Atenção Primária à Saúde, como estratégia de organização do sistema de atenção à saúde, articulando e otimizando os serviços de Urgência e Emergência, Atenção Ambulatorial Especializada e Atenção Hospitalar” (SITE SESDF).

Esse programa é o instrumento de organização da atuação governamental na esfera de seguridade social e é formado por diversas ações orçamentárias que segundo Castro e Lima

(2013, p. 213) “representa o termo máximo de agregação das metas de governo, através da qual é atingida a realização dos seus projetos e atividades”. O foco desta pesquisa é a ação aquisição de medicamentos da Unidade Gestora – SESDF.

A ação aquisição de medicamentos é voltada para a reposição de material de consumo de hospitais e UPA's – Unidades de pronto-atendimento, para que possam executar as atividades operacionais. Por se tratar de uma despesa da SESDF, seus valores e descrições de notas de empenho, por exemplo, são divulgados no portal da transparência do DF. Os dois princípios básicos que regem o portal é a *accountability* e a transparência que serão apresentados a seguir.

## 2.2 Accountability

Conforme descrito por Castro (2009, p.302), “o termo *accountability* ainda não possui tradução na nossa língua”, e destaca que começou a ser entendido como uma questão de democracia, ou seja, “quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*, que tende a acompanhar os avanços dos valores democráticos, tais como: igualdade, dignidade humana, participação, representatividade”. (CASTRO, 2009, p. 302).

Diante disso, afirma o seguinte:

Enquanto não se consegue uma tradução mais precisa para a *accountability*, podemos entendê-la como sendo uma filosofia de prestação de contas, ou seja: *accountability* significa a responsabilidade de se prestar contas ao cidadão das ações desenvolvidas e dos resultados alcançados. (CASTRO, 2009, p.305)

De acordo ainda com o mesmo autor, *accountability* seria considerada uma forma de proteção dos cidadãos às práticas de má gestão, garantindo com isso, que os recursos públicos sejam gastos de tal forma que fossem cumpridos os princípios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficácia e eficiência.

Por outro lado, Campos (1990, p. 5) defende que “a economia de recursos públicos, a eficiência e a honestidade requerem atenção especial, mas há outros padrões de desempenho que merecem consideração: qualidade dos serviços; maneira como tais serviços são prestados; justiça na distribuição de benefícios”.

A mesma autora ressalta também que “somente a partir da organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos haverá condição para a *accountability*” e traz o questionamento “quem controla o controlador?” logo afirma que esse controle seria uma

prerrogativa não de cidadãos agindo individualmente, mas de uma cidadania organizada. (CAMPOS, 1990, p. 5-6).

Contudo não basta prestar contas de uma gestão, é necessário ter a preocupação de utilizar uma linguagem acessível ao cidadão, como descreve Santana (2009 p. 38):

*Accountability*, portanto, é a responsabilidade de todo gestor público na prestação de contas à sociedade. Não se trata apenas de um mecanismo formal, alicerçado em demonstrativos puramente técnicos, longe da realidade da grande população. Deve ser encarado como o mecanismo que permita ao cidadão visualizar em todos os graus as responsabilidades individuais dos gestores públicos, eleitos pela maioria da sociedade e, poder, assim julgar e cobrar pelos atos praticados por esses administradores governamentais.

De acordo com Castro e Lima, (2013, p. 213), “*accountability* tem por objetivo oferecer transparência, e como consequência, criar condições de confiança entre governante e governado”. O termo transparência será abordado na próxima seção.

### **2.2.1 Transparência**

Segundo Campos et al (2013, p.429) “o princípio da transparência diz respeito à abertura e compartilhamento de informações, que torna o público mais capaz de decidir e fazer as escolhas políticas, aumenta a *accountability* e reduz o âmbito da corrupção”.

O IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa publicou em 2016 o Código Brasileiro de Governança Corporativa e um dos princípios norteadores é a transparência que:

“Consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse, e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização” (IBGC, 2016, p. 20).

Ainda que esse código seja voltado para as companhias de capital aberto na área privada, Santana (2008, p. 34) afirma que cada vez mais “tem havido um esforço para adaptar os conceitos de *accountability* e transparência para o setor público”.

Além do mais, Castro (2009, p. 306), afirma que a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF contribuiu para a implementação da *accountability* no Brasil ao exigir “a prestação de contas e a transparência dos gastos públicos, o equilíbrio entre ações e recursos durante o mandato do gestor”.

### 2.2.2 Legislação

A lei complementar n. 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e trata em seu art. 48 acerca da transparência:

**Art. 48.** 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 o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

*Parágrafo único.* A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Ademais, a lei complementar n. 131 de 27 de maio de 2009 acrescentou dispositivos à LRF, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Abaixo segue a uma das alterações realizadas no art. 48 da LRF:

Art. 1º O art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 48. ....

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.”

Segundo o Decreto nº 7.185/2010, “a liberação em tempo real se refere à disponibilização das informações, em meio eletrônico que possibilite amplo acesso público, até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo sistema”. Além disso, esse prazo é determinado até um ano da data de publicação da LC 131/2009.

Cabe enfatizar que tanto a LRF quanto sua posterior alteração determinam a divulgação em meios eletrônicos, isso possibilitou o surgimento dos portais de transparência

com o objetivo de facilitar o acesso do cidadão às informações públicas, como exemplo temos o Portal da Transparência do Distrito Federal.

A LAI é de 2011 e a Lei n. 4.990 de 2012, isto é, são dispositivos posteriores à LRF, e, portanto, atualizados sobre as diretrizes que devem ser seguidas pelos órgãos e entidades da Administração Pública que são:

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

I – observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;

II – divulgação de informações de interesse público independentemente de solicitações;

III – utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;

IV – fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;

V – desenvolvimento do controle social da administração pública.

Observa-se, com isso a preocupação com a transparência ativa, utilização de meios de comunicação mais avançados e o incentivo ao controle social. Contudo, é necessário analisar se há qualidade nas informações econômico-financeiras divulgadas nesses meios eletrônicos. Esse assunto será abordado no próximo tópico.

### **2.3 Qualidade da Informação Contábil**

A qualidade das informações é tratada por Vieira (2015) assim:

De acordo com Kaufmann (2008), é o grau em que essas informações ou esses dados podem ser considerados confiáveis, independente da fonte em que o usuário irá buscá-los. É necessário ter o conjunto de informações disponíveis, na hora certa, no lugar certo, para as pessoas certas usarem para tomadas de decisões eficazes, administrar e gerar negócios, atender os clientes e alcançar os objetivos da empresa. (VIEIRA, 2015, p.29 apud Kaufmann, 2008).

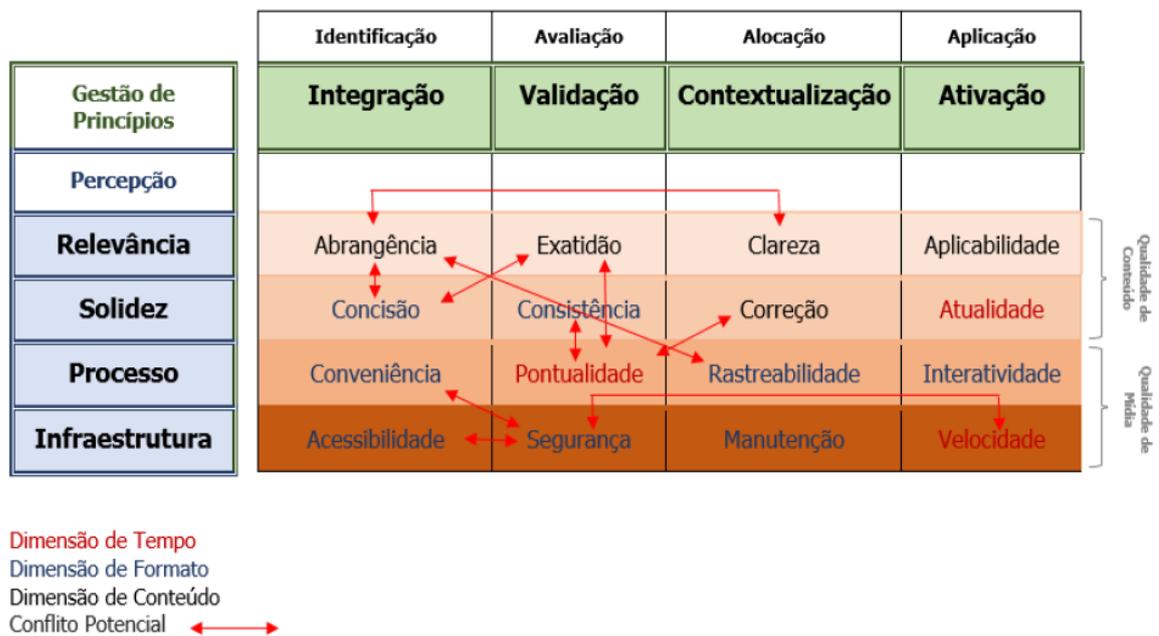
A qualidade da informação contábil é determinada de forma semelhante, pois também depende do usuário, e deve ser tempestiva, ou seja, oportuna, ocorrer no momento certo para auxiliar na tomada de decisão. Ela se baseia nos critérios presentes nos principais modelos, que são o Framework de Eppler (2006), modelo de Hendriksen e Van Breda (2009), modelo de Glautier e Underdown (1994) e o CPC 00 (2011) – Estrutura conceitual. Cada modelo será explicado nas seções a seguir.

### 2.3.1 Modelo de Eppler (2006)

Segundo Vieira (2015) em 2006 Eppler apresentou a estrutura de um *framework* (Figura 1). E define que:

*Frameworks* devem fornecer uma linguagem conceitual que pode ser utilizado para facilitar o entendimento do problema e coordenar as ações colaborativas. (VIEIRA, 2015, p. 29 apud Eppler, 2006).

Figura 1 - *Framework* de Qualidade da Informação – Eppler (2006)



Fonte: Vieira (2015), adaptado de Eppler (2006).

Em seguida a autora explica cada parte do *framework* de Eppler (2006):

Esse *framework* apresenta quatro elementos principais, primeiro, os níveis ou visões da comunidade-alvo; segundo, as fases do ciclo de vida da informação a partir do ponto de vista do usuário; terceiro, os critérios da qualidade da informação; e, por último, os princípios envolvidos nesses critérios. (VIEIRA, 2015, p.30).

Na estrutura vertical, encontra-se o primeiro elemento que são os critérios cruciais divididos por categorias em quatro níveis ou visões e para cada um há critérios relacionados. (VIEIRA, 2015). Essa estrutura é apresentada no Quadro 1 a seguir.

Quadro 1 - Primeiro elemento do *Framework* de Eppler (2006)

<b>Framework de Eppler (2006)</b>	
<b>Níveis</b>	<b>Crítérios</b>
<b>Informação relevante</b> (comunidade-alvo)	Abrangência Exatidão Clareza Aplicabilidade
<b>Solidez da Informação</b> (informação do produto)	Conciso Consistente Correto Atual
<b>Otimização do processo</b> (informação do processo)	Conveniência Oportunidade Rastreabilidade Interatividade
<b>Infraestrutura confiável</b>	Acessibilidade Segurança Manutenção Qualidade

Fonte: Vieira (2015), adaptado de Eppler (2006).

O segundo elemento do *framework* é a estrutura horizontal, na qual são apresentadas quatro fases do ciclo de vida da informação a partir do ponto de vista do usuário (VIEIRA, 2015). Esse elemento é apresentado no Quadro 2 a seguir.

Quadro 2 - Segundo elemento do *Framework* de Eppler (2006)

<b>Fases</b>	<b>Conceito/Aplicação</b>
<b>Identificação</b> Onde está a informação?	Disponibilizar a informação onde seja necessária e associá-las a tópicos relacionados
<b>Avaliação</b> Posso confiar?	Atividades que ajudam a julgar melhor a solidez e relevância da informação julgada e sua fonte
<b>Alocação</b> Posso adaptar para minha situação atual?	Conjunto de atividades que ajudam a adaptar a informação a um novo contexto de aplicação, reduzindo, convertendo ou estendendo a outro formato.
<b>Aplicação</b> Como posso melhor usar esta informação?	Aplicação na fase final, onde é disponibilizada para uso, última fase do ciclo onde irão surgir novas necessidades de informação.

Fonte: Vieira (2015), adaptado de Eppler (2006).

O terceiro elemento do *framework* são os critérios aplicados a cada fase do ciclo de vida da informação (VIEIRA, 2015, p.31). Esse elemento é apresentado no Quadro 3 a seguir.

Quadro 3 - Terceiro elemento do *Framework* de Eppler (2006)

Fases	Crítérios	Conceito/ aplicação
<b>Identificação</b>	Abrangência Concisão Conveniência Acessibilidade	A informação necessita ter uma abrangência concisa, ser desenhada de forma a disponibilizar a informação de maneira conveniente, e tem que estar acessível, pois se a infraestrutura não estiver acessível, então
<b>Avaliação</b>	Exatidão Consistência Pontualidade Segurança	Todos estes critérios influenciam na maneira como a informação é julgada pelo cliente.
<b>Alocação</b>	Clareza Correção Rastreabilidade Manutenção	Adaptar a informação a um novo contexto deve torná-la mais clara e deve revelar se a informação está correta. Alocar ou contextualizar a informação também significa explicitar sua origem, de forma que possa ser mantida, o que também irá ajudar na manutenção desta informação quando em uso.
<b>Aplicação</b>	Aplicabilidade Atualidade Interatividade Velocidade	Aplicabilidade é o principal critério desta fase, que indica o grau da aplicação e se ela agregará valor. Outros critérios importantes são se a informação que indica está atualizada e sua interatividade, ou seja, não pode ser uma informação obsoleta e tem o critério de velocidade, se a informação não for tão rápida quanto o esperado, então será uma informação fraca na cadeia de negócio.

Fonte: Vieira (2015), adaptado de Eppler (2006).

O quarto e último elemento do *framework* são os princípios aplicados aos critérios das fases do ciclo de vida da informação (VIEIRA, 2015, p. 33). Esse elemento é apresentado no Quadro 4 a seguir.

Quadro 4 - Quarto elemento do *Framework* de Eppler (2006).

Princípios	Definição
<b>Integração</b>	O princípio da integração declara que a informação tem que ser fornecida de forma abrangente e concisa, prática e acessível para ser de alta qualidade.
<b>Validação</b>	O princípio de validação estabelece que as informações de alta qualidade têm de ser validadas em termos de exatidão, consistência, pontualidade e segurança, a fim de apresentar somente informações justificadas para o consumidor da informação.
<b>Contextualização</b>	O contexto fornecido deve aumentar a clareza das informações (do que se trata), a exatidão percebida (onde se aplica) e onde leva (de onde vem e como se originou), e sua manutenção (onde e como ela pode ser atualizada).
<b>Aplicação/Ativação</b>	A informação deve ser fornecida num formato aplicável, sua versão mais atual, em um processo altamente interativo, e sobre uma infraestrutura rápida. Isso assegura que a informação é aplicável porque está disponível quando necessária e porque é facilmente notada e lembrada.

Fonte: Vieira (2015), adaptado de Eppler (2006).

### 2.3.2 Modelo de Hendriksen e Van Breda (2009)

Conforme descrevem Hendriksen e Van Breda (2009, p. 97) “as características qualitativas foram definidas como sendo as propriedades da informação que são necessárias para torná-la útil”, uma delas é a relevância que segundo o FASB – “seria a capacidade que a informação teria de fazer diferença numa decisão” isso só seria possível se “ajudasse os usuários a fazer previsões sobre o resultado de eventos passados, presentes e futuros” isso é denominado valor preditivo.

Além do valor preditivo os autores afirmam que a relevância também está relacionada ao valor como *feedback* em que se confirma ou corrige expectativas anteriores e finalmente à oportunidade que ocorre quando a informação está disponível em tempo hábil para que ainda possa influenciar o indivíduo que irá tomar a decisão.

Outra característica qualitativa que está relacionada com a utilidade para a tomada de decisão é a confiabilidade e os autores afirmam que foi definida no SFAC 2 com os seguintes termos:

“A qualidade da informação que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar” (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 2009, p. 99).

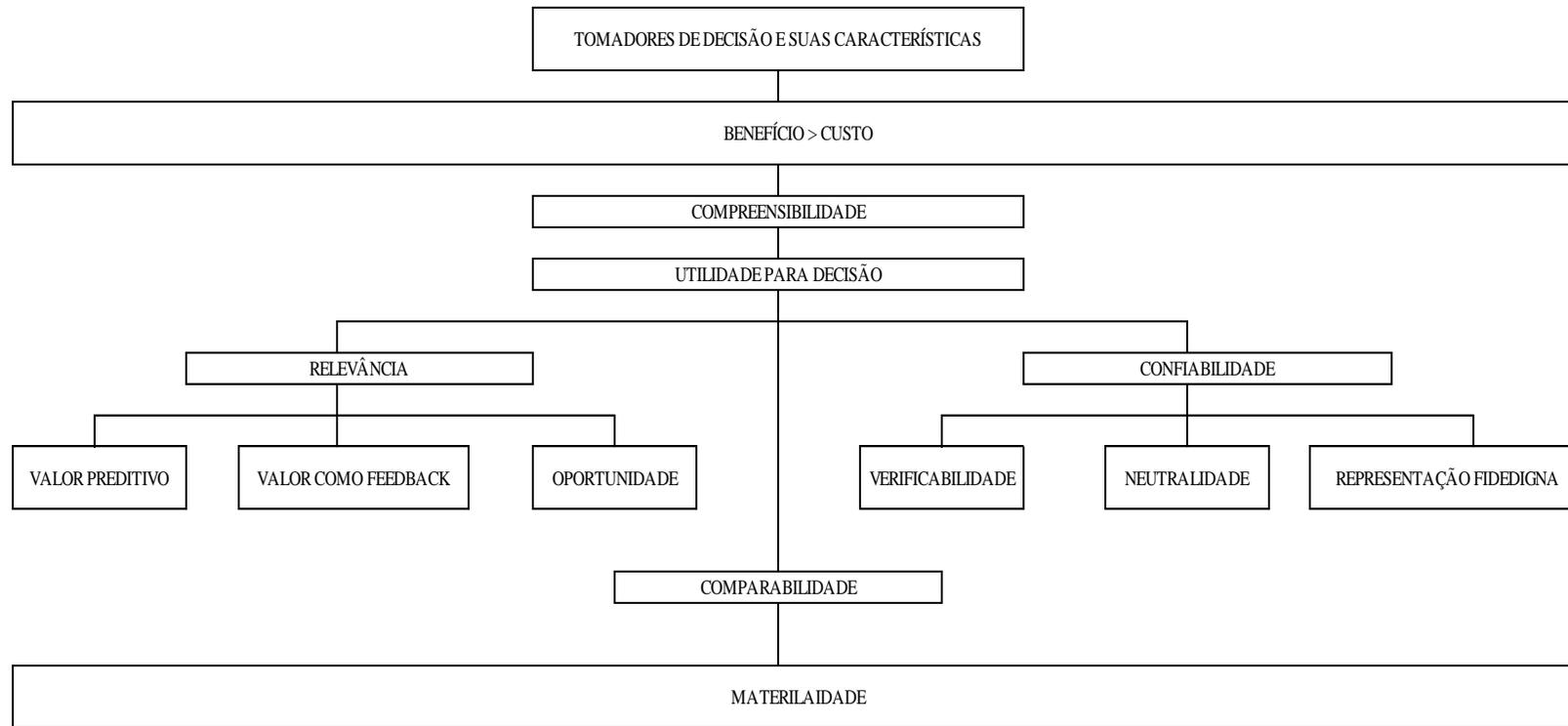
Ainda, destacam que tanto a relevância quanto a confiabilidade estão relacionadas às decisões, isto é são específicas às decisões. (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 2009)

Além do mais temos a comparabilidade que é entendida, de acordo com os autores como “a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos”. (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 2009, p. 101).

Para os autores, a compreensibilidade é uma característica específica aos usuários. Já consideram a materialidade da informação como o limite de reconhecimento e divulgação, ou seja, “a divulgação é necessária caso o conhecimento dessa informação seja importante para os usuários”. (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 2009, p.103).

A figura 2 a seguir, representa o organograma com a hierarquia das qualidades da informação contábil citadas acima, além do acréscimo dos usuários, avaliação do custo-benefício, por fim a utilidade para decisão.

Figura 2 - Organograma da hierarquia das qualidades da informação



Fonte: Elaborada pela autora, baseada em Santos (1998), Hendriksen e Van Breda (2009).

### **2.3.3 Modelo de Glautier e Underdown (1994)**

No modelo de Glautier e Underdown (1994) são destacados dois atributos de qualidade da informação contábil os quais são materialidade e relevância.

“A materialidade para Glautier e Underdown (1994) é o requisito mínimo que deve conter a informação, caso contrário, segundo os mesmos autores, ela não poderá ser útil” Por outro lado “a relevância da informação está intimamente ligada às necessidades dos usuários quanto ao processo de tomada de decisão” (GONÇALVES, 2006, p. 52; 58, apud GLAUTIER E UNDERDOWN, 1994).

### **2.3.4 CPC 00/2011 – Pronunciamento Conceitual Básico (R1)**

O Brasil é um país signatário da Contabilidade Internacional, por isso, ele passou pelo processo de convergência às normas internacionais, e principalmente o seu CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico (R1) de 2011 foi reformulado para atender à padronização concebida por meio do IASB – *International Accounting Standards Board* e pelo FASB – *US Financial Accounting Standards Board*.

Nas Ciências Contábeis, a qualidade da informação é respaldada por um conjunto de parâmetros denominado "Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil", pertencentes à “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro” estabelecida como uma das Normas Brasileiras de Contabilidade de cunho técnico e de orientação geral. A referida norma, denominada Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral – NBC TG teve a sua redação alterada pela Resolução n. 1.374, de 2011, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 16 de dezembro de 2011 para ajustar-se ao Pronunciamento Conceitual Básico (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (VALENTE e FUJINO, 2016, p. 143).

Conseqüentemente, o seu conteúdo, quanto ao aspecto da qualidade da informação contábil é coincidente com os atributos definidos no modelo de Hendriksen e Van Breda (2009).

Para que a informação contábil-financeira seja considerada útil, ela precisa ser relevante e fidedigna que são as características fundamentais. “A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível”, ou seja, essas são as características de melhoria (CPC 00).

No CPC 00 (2011), é definido que “a informação relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários” para isso, deve ter valor preditivo

– “se puder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para prever futuros resultados” ou confirmatório – “se retro-alimentar – servir de *feedback* – avaliações prévias (confirmá-las ou alterá-las)” ou possuir os dois valores. Por outro lado, a informação fidedigna é aquela possui três atributos: completa, neutra e livre de erro.

O CPC 00 (2011), ainda estabelece que as características de melhoria: Comparabilidade – “permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles”, verificabilidade – “assegura aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar”, tempestividade “significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões” e por fim, a compreensibilidade – “classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão”.

### ***2.3.5 Critérios de qualidade da informação da Lei n. 4.990/ 2012***

A lei n. 4.990 de 2012 traz em seu art. 4º e 5º as seguintes considerações:

VI – disponibilidade: qualidade da informação que pode ser conhecida e utilizada por indivíduos, equipamentos ou sistemas autorizados;

VII – autenticidade: qualidade da informação que tenha sido produzida, expedida, recebida ou modificada por determinado indivíduo, equipamento ou sistema;

VIII – integridade: qualidade da informação não modificada, inclusive quanto à origem, ao trânsito e ao destino;

IX – primariedade: qualidade da informação coletada na fonte, com o máximo de detalhamento possível, sem modificações.

Art. 5º É dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, a ser franqueado mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente e clara, e em linguagem de fácil compreensão.

Os atributos de qualidade constantes nesta lei são disponibilidade, autenticidade, integridade, primariedade. O decreto n. 34.276 de 11 de Abril de 2013 acrescentou os seguintes atributos em seu art. 3º inciso XI:

XI - informação atualizada: informação que reúne os dados mais recentes sobre o tema, de acordo com sua natureza, com os prazos previstos em normas específicas ou conforme a periodicidade estabelecida nos sistemas informatizados que a organizam.

Nesse sentido, tendo como base os critérios descritos, elaborou-se o instrumento de avaliação do Portal da Transparência do Distrito Federal para caracterizar a qualidade das informações divulgadas no portal.

### **3 PERCURSO METODOLÓGICO**

Neste capítulo apresentam-se como foi realizado o delineamento da pesquisa, os procedimentos de coleta e análise de dados.

A pesquisa é definida segundo Gil (2010, p.1) “como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Além disso, Beuren et al (2006), afirmam que nas pesquisas em Contabilidade, é aconselhável utilizar as seguintes classificações para as tipologias de pesquisa divididas em três categorias: quanto aos seus objetivos, quanto aos procedimentos de coleta e análise de dados e quanto à abordagem do problema.

Este trabalho é caracterizado, quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratória cujo propósito “proporciona maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. (GIL, 2010, p. 26). Assim como, uma pesquisa descritiva que busca “medir as características em uma questão de pesquisa. As hipóteses, derivadas da teoria, normalmente servem para guiar o processo e fornecer uma lista do que precisa ser mensurado”. (HAIR et al, 2005, p.86).

Quanto aos procedimentos, foram adotados os tipos: pesquisa bibliográfica e análise documental. O primeiro refere-se à análise de material já publicado, como livros, artigos científicos a fim de explicar, justificar o problema; o segundo ocorre quando “o pesquisador identifica o conteúdo e as características de informações presentes no texto” (HAIR et al, 2005, p.154).

Por fim, quanto à abordagem do problema caracteriza-se como qualitativo, pois “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. (BEUREN et al, 2006, p.92).

#### **3.1 Técnicas de Coleta de Dados**

A respeito dos procedimentos de coleta, foram extraídos os dados de despesa com aquisição de medicamentos do Portal da Transparência do DF, no período de 2009 a 2016.

“O Portal da Transparência do Distrito Federal é uma ferramenta de participação da sociedade no controle das ações do Governo, nele estão disponíveis informações sobre os gastos do Governo do Distrito Federal, tais como: Instrumentos de Planejamento (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, Lei Orçamentária Anual – LOA),

receitas públicas arrecadadas pelo Governo, despesas públicas realizadas pelo Estado, entre outros. Tudo isso de forma simples e com linguagem de fácil entendimento pelo cidadão, sendo acessível a qualquer pessoa”. (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA – DF).

A Subcontroladoria de Transparência e Controle Social – SUTCS possui as seguintes competências: “Fomentar a participação da sociedade na prevenção e no combate à corrupção e estimular o controle social. Supervisionar, tratar e orientar os dados e informações disponibilizáveis no Portal da Transparência, com informações sobre a aplicação dos recursos públicos do GDF”. (SITE CGDF).

No site da Transparência, na aba despesa há diversas formas de fazer a pesquisa sobre a despesa seja por ação, por credor ou por órgão. Nesse caso, optou-se pela pesquisa por ação orçamentária e foi selecionada a ação – aquisição de medicamentos, devido a sua importância no orçamento e para a população do DF, dado que os medicamentos são utilizados no tratamento de pacientes atendidos pelo Sistema Único de Saúde – SUS no Distrito Federal.

As despesas de cada exercício são detalhadas segundo: unidade gestora; gestão; programa de trabalho; função; subfunção; programa; ação; subtítulo; categoria econômica; modalidade de aplicação; grupo de despesa; elemento de despesa; dotação inicial; despesa autorizada; empenhada; e liquidada.

Com o propósito de complementar a coleta de dados, foi disponibilizado, por correio eletrônico, o instrumento de avaliação do portal da transparência do DF a quatro especialistas os quais são estudantes de Graduação e da Pós-Graduação da área de Ciências Contábeis, todos com experiência profissional na área, da Universidade de Brasília.

Juntamente com o instrumento de avaliação, foram enviados o link do sítio eletrônico do portal – página inicial; o nome da despesa – aquisição de medicamentos; o período a ser investigado – 2009 a 2016; e por fim, foi estipulado o prazo de cinco dias para finalizar a avaliação.

No próximo tópico apresenta-se o Instrumento de Avaliação do Portal da Transparência do Distrito Federal.

### ***3.1.1 Instrumento de Avaliação do Portal da Transparência do DF***

A construção do instrumento de avaliação ocorreu da seguinte forma, primeiramente foram definidas as dimensões as quais são: materialidade, relevância, solidez, comparabilidade, confiabilidade e compreensibilidade, segundo seus respectivos autores, os

quais são Eppler (2006), Hendriksen e Van Breda (2009), Glautier e Underdown (1994) e a lei n. 4.990 (2012).

Em seguida, cada dimensão foi conceituada, e seus critérios definidos e também caracterizados. Após a identificação dos principais critérios presentes em cada modelo teórico e legal, realizou-se a seleção e adequação para a construção do instrumento de avaliação. Por isso, nem todos os critérios descritos no capítulo anterior aparecem de forma expressa no instrumento de avaliação, quadro 5 a seguir.

Quadro 5 - Instrumento de Avaliação do Portal da Transparência do DF

DIMENSÃO	CONCEITO	CRITÉRIOS	CARACTERÍSTICA
<b>MATERIALIDADE</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (2009)</b> <b>GLAUTIER &amp; UNDERDOWN (1994)</b>	Qualidade mínima da informação	Valores que afetam o lucro líquido	Impacto nos resultados futuros
		Relação com a sociedade	Impacto nas necessidades locais
<b>RELEVÂNCIA</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (2009)</b> <b>GLAUTIER &amp; UNDERDOWN (1994)</b> <b>EPPLER (2006)</b> <b>LEI N. 4.990 (2012)</b>	Informação para tomada de decisão	Valor Preditivo	Prediz futuros resultados
		Valor como feedback	Confirmação ou correção de expectativas anteriores
		Oportunidade	Informação disponível em tempo hábil para influenciar a decisão
		Abrangência	Informação adequada e suficiente
		Exatidão	Informação precisa e representa a realidade
		Clareza	A informação é clara para os para os usuários
		Aplicabilidade	A informação é útil e pode ser facilmente aplicada
<b>SOLIDEZ</b> <b>EPPLER (2006)</b> <b>LEI N. 4.990</b>	Informação segura e verdadeira	Conciso	Informação pontual sem excedentes
		Consistente	Informação que não apresenta contradições
		Correto	Informação livre de erros ou distorções
		Atual	Informação atualizada
<b>COMPARABILIDADE</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (1999)</b>	Permite identificar semelhanças (uniformidade) e diferenças (consistência)	Uniformidade	Eventos iguais representados de forma idêntica
		Consistência	Mesmos procedimentos contábeis de um ano a outro
<b>CONFIABILIDADE</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (1999)</b>	Razoavelmente livre de erros e representa fielmente o que visa representar	Fidelidade de representação	Informação que represente o que visa representar
		Verificabilidade	Método livre de erros e visão subjetiva
		Neutralidade	Não há viés tendencioso
<b>COMPREENSIBILIDADE</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (2009)</b> <b>LEI N. 4.990 (2012)</b>	Informação acessível a todos cidadãos	Acessibilidade	Linguagem simples e de fácil entendimento para os cidadãos

Fonte: elaborado pela autora, baseado em Hendriksen e Van Breda (2009), Glautier e Underdown (1994), Eppler (2006), Lei n. 4990 (2012), Gonçalves (2006).

Além da seleção dos principais critérios, também foram agrupados dentro da mesma dimensão critérios semelhantes, ou que estivessem subentendidos dentro de outros critérios. Como ocorreu com os atributos definidos na lei 4.990 e no decreto n. 34.276 em que diversos dos seus critérios foram incorporados nas dimensões relevância, solidez e compreensibilidade de forma implícita.

Para avaliar a qualidade da informação, foi consolidada a classificação para cada critério:

- Péssimo – as informações não possuem a qualidade do critério;
- Ruim – algumas informações possuem a qualidade do critério;
- Bom – várias informações possuem a qualidade do critério e;
- Ótimo – todas as informações possuem a qualidade do critério.

Para facilitar a classificação do volume de dados, a nomenclatura “péssimo, ruim, bom e ótimo” foi substituída da seguinte forma: Péssimo –1; Ruim –2; Bom – 3; Ótimo –4.

Vale ressaltar, que este é um estudo qualitativo o qual visa descobrir tendências de pensamento, opiniões e realizar discussões sobre os resultados obtidos.

O instrumento de avaliação do portal com a classificação referente a cada critério é apresentado no quadro 6 a seguir.

Quadro 6 - Instrumento de Avaliação e suas classificações por critérios

CRITÉRIOS	CARACTERÍSTICA	CLASSIFICAÇÃO			
		PÉSSIMO	RUM	BOM	ÓTIMO
<b>Valores que afetam o lucro líquido</b>	Impacto nos resultados futuros	Não impacta os resultados futuros	Impacta alguns resultados futuros	Impacta vários resultados futuros	Impacta todos resultados futuros
<b>Relação com a sociedade</b>	Impacto nas necessidades locais	Não possui impacto nas necessidades locais	Possui impacto em algumas necessidades locais	Possui impacto em várias necessidades locais	Possui impacto em todas necessidades locais
<b>Valor Preditivo</b>	Prediz futuros resultados	Não prediz resultados futuros	Prediz alguns resultados futuros	Prediz vários resultados futuros	Prediz todos resultados futuros
<b>Valor como feedback</b>	Confirmação ou correção de expectativas anteriores	Não confirma ou corrige expectativas anteriores	Confirma ou corrige algumas expectativas anteriores	Confirma ou corrige várias expectativas anteriores	Confirma ou corrige todas expectativas anteriores
<b>Oportunidade</b>	Informação disponível em tempo hábil para influenciar a decisão	Não possui informação disponível em tempo hábil	Possui algumas informações disponíveis em tempo hábil	Possui várias informações disponíveis em tempo hábil	Possui todas informações disponíveis em tempo hábil
<b>Abrangência</b>	Informação adequada e suficiente	Não possui informações adequadas e suficientes	Possui algumas informações adequadas e suficientes	Possui várias informações adequadas e suficientes	Possui todas informações adequadas e suficientes
<b>Exatidão</b>	Informação precisa e representa a realidade	Não possui Informações precisas e reais	Possui algumas informações precisas e reais	Possui várias informações precisas e reais	Possui todas informações precisas e reais
<b>Clareza</b>	A informação é clara para os usuários	Não possui informações claras	Possui algumas informações claras	Possui várias informações claras	Possui todas informações claras
<b>Aplicabilidade</b>	A informação é útil e pode ser facilmente aplicada	Não possui informações úteis e aplicáveis	Possui algumas informações úteis e aplicáveis	Possui várias informações úteis e aplicáveis	Possui todas informações úteis e aplicáveis

(continua na página seguinte)

CRITÉRIOS	CARACTERÍSTICA	CLASSIFICAÇÃO			
		PÉSSIMO	RUIM	BOM	ÓTIMO
<b>Conciso</b>	Informação pontual sem excedentes	Não possui informações concisas	Possui algumas informações concisas	Possui várias informações concisas	Possui todas informações concisas
<b>Consistente</b>	Informação que não apresenta contradições	Não possui informações consistentes	Possui algumas informações consistentes	Possui várias informações consistentes	Possui todas informações consistentes
<b>Correto</b>	Informação livre de erros ou distorções	Não possui informações corretas	Possui algumas informações corretas	Possui várias informações corretas	Possui todas informações corretas
<b>Atual</b>	Informação atualizada	Não possui informações atualizadas	Possui algumas informações atualizadas	Possui várias informações atualizadas	Possui todas informações atualizadas
<b>Uniformidade</b>	Eventos iguais representados de forma idêntica	Não possui uniformidade nas informações	Possui uniformidade em algumas informações	Possui uniformidade em várias informações	Possui uniformidade em todas informações
<b>Consistência</b>	Mesmos procedimentos contábeis de um ano a outro	Não utiliza os mesmos procedimentos contábeis ao longo do tempo	Utiliza os mesmos procedimentos em algumas informações	Utiliza os mesmos procedimentos em várias informações	Utiliza os mesmos procedimentos em todas informações
<b>Fidelidade de representação</b>	Informação que represente o que visa representar	Não possui fidelidade de representação nas informações	Possui fidelidade de representação em algumas informações	Possui fidelidade de representação em várias informações	Possui fidelidade de representação em todas informações
<b>Verificabilidade</b>	Método livre de erros e visão subjetiva	Não possui verificabilidade nas informações	Possui verificabilidade em algumas informações	Possui verificabilidade em várias informações	Possui verificabilidade em todas informações
<b>Neutralidade</b>	Não há viés tendencioso	Não possui neutralidade nas informações	Possui neutralidade em algumas informações	Possui neutralidade em várias informações	Possui neutralidade em todas informações
<b>Acessibilidade</b>	Linguagem simples e de fácil entendimento para os cidadãos	Não possui informações em linguagem simples e acessível	Possui algumas informações em linguagem simples e acessível	Possui várias informações em linguagem simples e acessível	Possui todas informações em linguagem simples e acessível

Fonte: elaborado pela autora, baseado em Hendriksen e Van Breda (2009), Glautier e Underdown (1994), Eppler (2006), Lei n. 4990 (2012), Gonçalves (2006).

Quadro 7 - Instrumento de Avaliação e suas classificações por dimensões

DIMENSÃO	CONCEITO	CLASSIFICAÇÃO			
		PÉSSIMO	RUIM	BOM	ÓTIMO
<b>MATERIALIDADE</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (2009)</b> <b>GLAUTIER &amp; UNDERDOWN (1994)</b>	Qualidade mínima da informação	Não há materialidade nas informações	Há materialidade em algumas informações	Há materialidade em várias informações	Há materialidade em todas informações
<b>RELEVÂNCIA</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (2009)</b> <b>GLAUTIER &amp; UNDERDOWN (1994)</b> <b>EPPLER (2006)</b> <b>LEIN. 4.990 (2012)</b>	Informação para tomada de decisão	Não há relevância nas informações	Há relevância em algumas informações	Há relevância em várias informações	Há relevância em todas informações
<b>SOLIDEZ</b> <b>EPPLER (2006)</b> <b>LEIN. 4.990 (2012)</b>	Informação segura verdadeira	Não há solidez nas informações	Há solidez em algumas informações	Há solidez em várias informações	Há solidez em todas informações
<b>COMPARABILIDADE</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (2009)</b>	Permite identificar semelhanças (uniformidade) e diferenças (consistência)	Não há comparabilidade nas informações	Há comparabilidade em algumas informações	Há comparabilidade em várias informações	Há comparabilidade em todas informações
<b>CONFIABILIDADE</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (2009)</b> <b>LEIN. 4.990 (2012)</b>	Informação razoavelmente livre de erros e representa fielmente o que visa representar	Não há confiabilidade nas informações	Há confiabilidade em algumas informações	Há confiabilidade em várias informações	Há confiabilidade em todas informações
<b>COMPREENSIBILIDADE</b> <b>HENDRIKSEN &amp; VAN BREDA (2009)</b> <b>LEIN. 4.990 (2012)</b>	Informação acessível a todos cidadãos	Não há compreensibilidade nas informações	Há compreensibilidade em algumas informações	Há compreensibilidade em várias informações	Há compreensibilidade em todas informações

Fonte: elaborado pela autora, baseado em Hendriksen e Van Breda (2009), Glautier e Underdown (1994), Eppler (2006), Lei n. 4990 (2012), Gonçalves (2006).

### 3.2 Técnicas de Análise dos Dados

No que diz respeito às técnicas de análise dos dados, foram realizadas a análise documental. Inicialmente, foram analisados os relatórios de despesa com aquisição de medicamento no período de 2009 a 2016 – especificamente os anos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016. E, posteriormente, foi realizada a avaliação acerca da qualidade da informação contábil divulgada no portal.

Com o intuito de avaliar a qualidade das informações divulgadas no portal, foram selecionadas as dimensões e seus respectivos critérios de qualidade dos seguintes modelos teóricos: do *framework* de Eppler (2006); modelo de Hendriksen e Van Breda (2009); do modelo de Glautier e Underdown (1994); e também, da legislação pertinente como: lei n. 4.990/2012 e o decreto n. 34.276/2013; tais critérios são descritos nos quadros 8, 9, 10 e 11 a seguir.

Quadro 8 - Critérios baseados no *Framework* de Eppler (2006) – (Primeiro Elemento)

<b>Framework de Eppler (2006)</b>	
<b>Informação relevante</b> (comunidade-alvo)	Abrangência Exatidão Clareza Aplicabilidade
<b>Solidez da Informação</b> (informação do produto)	Conciso Consistente Correto Atual

Fonte: elaborado pela autora, adaptado de Vieira (2015).

Considerando que o objeto de estudo deste trabalho é a informação divulgada no Portal da Transparência do DF, foram selecionados os critérios de qualidade da informação propostos pelo *framework* de Eppler (2006) que melhor se adequassem à avaliação da informação. Diante disso, foram selecionados os critérios: abrangência, exatidão, clareza, aplicabilidade, conciso, consistente, correto e atual, que tratam da qualidade da informação.

Por outro lado, foram excluídos os demais princípios, além do terceiro e quarto elementos do *framework* por serem voltados à percepção do serviço, ou seja, qualidade de mídia e não da qualidade da informação propriamente dita. Conforme expresso na figura 1 (ver página 37).

De acordo com o modelo de Hendriksen e Van Breda (2009) são identificados cinco critérios de qualidade da informação contábil os quais são apresentados no quadro 6 a seguir.

Quadro 9 - Critérios baseados no Modelo de Hendriksen e Van Breda (2009)

<b>Modelo de Hendriksen e Van Breda (2009)</b>	
<b>Critérios</b>	<b>Conceito</b>
<b>Compreensibilidade</b>	Qualidade da informação que depende da natureza do usuário, ou seja, é específica a usuários
<b>Relevância</b>	A informação deve ser oportuna, ter valor preditivo e valor como feedback
<b>Confiabilidade</b>	A informação deve ter fidelidade de representação, ser verificável e neutra
<b>Comparabilidade</b>	Qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças (uniformidade) e diferenças (consistência)
<b>Materialidade</b>	Quando o conhecimento da informação é importante para o usuário

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de Hendriksen e Van Breda (2009).

Deste modelo, todos os critérios são utilizados no instrumento de avaliação, devido a sua elevada importância e aplicabilidade.

Cabe ressaltar, que não foram citados nessa seção os critérios de qualidade identificados no CPC 00/2011 R1 – Estrutura Conceitual, pois se observou que se tratam dos mesmos critérios expostos por Hendriksen e Van Breda (2009) e, portanto, esse fato não justificaria a repetição.

Conforme o modelo de Glautier e Underdown (1994), dois atributos são identificados os quais são: materialidade e relevância, que são descritos no quadro 7 a seguir.

Quadro 10 - Critérios baseados no modelo de Glautier e Underdown (1994)

<b>Modelo de Glautier e Underdown (1994)</b>	
<b>Critérios</b>	<b>Conceito</b>
<b>Materialidade</b>	Qualidade mínima da informação para ser considerada útil para o usuário
<b>Relevância</b>	Informação para tomada de decisão

Fonte: elaborado pela autora, adaptado de Glautier e Underdown (1994) e Gonçalves (2006).

Por fim, em relação à legislação pertinente foram selecionados critérios identificados na lei n. 4.490 de 12 de Dezembro de 2012 e no decreto n. 34.276 de 11 de Abril de 2013. Esses critérios são apresentados no quadro 8 a seguir.

Quadro 11 - Critérios conforme a lei n. 4.990/12 e o decreto n. 34.276/13

<b>Lei n. 4.990/2012 e Decreto n. 34.276/2013</b>	
<b>Critérios</b>	<b>Conceito</b>
<b>Disponibilidade</b>	Qualidade da informação que pode ser conhecida e utilizada por indivíduos, equipamentos ou sistemas autorizados.
<b>Autenticidade</b>	Qualidade da informação que tenha sido produzida, expedida, recebida ou modificada por determinado indivíduo, equipamento ou sistema.
<b>Integridade</b>	Qualidade da informação não modificada, inclusive quanto à origem, ao trânsito e ao destino.
<b>Primariedade</b>	Qualidade da informação coletada na fonte, com o máximo de detalhamento possível, sem modificações.
<b>Objetividade</b>	Possui clareza e transparência.
<b>Compreensibilidade</b>	Linguagem acessível a todos, de fácil compreensão.
<b>Atualidade</b>	Informação que reúne os dados mais recentes sobre o tema, de acordo com sua natureza, com os prazos previstos em normas específicas ou conforme a periodicidade estabelecida nos sistemas informatizados que a organizam.

Fonte: elaborado pela autora, adaptado da lei n. 4.990 de 12 de Dezembro de 2012 e do decreto n. 34.276 de 11 de Abril de 2013.

Segundo Larson e Farber (2016, p.66-67), “a moda de um conjunto de dados é o valor que ocorre com a maior frequência. Um conjunto de dados pode ter uma moda, mais de uma moda, ou não ter moda”. Assim sendo, os critérios de cada dimensão foram analisados por meio da moda da classificação obtida. Visto que a moda é uma “medida de tendência central que pode ser usada para descrever dados no nível nominal de mensuração”.

## 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta etapa do trabalho, são apresentados os resultados e as discussões que foram baseadas nos objetivos específicos e no problema proposto. Além disso, esse capítulo possui o propósito de caracterizar a qualidade da informação contábil divulgada no portal da transparência do DF por meio dos critérios estabelecidos no capítulo anterior, e fundamentar a conclusão desta pesquisa.

Depois de realizada a coleta de dados da despesa com aquisição de medicamentos da Secretaria de Estado de Saúde do Distrito Federal – SESDF, referente ao período de 2009 a 2016, fez-se a tabulação, e cada ano foi analisado e classificado em: *péssimo*, *ruim*, *bom* e *ótimo*. Essa classificação consta no instrumento de avaliação do Portal da Transparência do DF – quadro 6.

O instrumento de avaliação utilizado possui seis dimensões: **materialidade**, **relevância**, **solidez**, **comparabilidade**, **confiabilidade** e **compreensibilidade**. Este capítulo segue essa ordem para apresentação dos resultados e discussões.

### 4.1 Dimensão Materialidade

A dimensão materialidade obtém o resultado *bom* nos oito anos avaliados, pois é constatado que os seus dois critérios “valores que afetam o lucro líquido” e “relação com a sociedade” também são assim classificados. Isso pode ser verificado no quadro 12 a seguir.

Quadro 12 - Resultado da dimensão Materialidade de 2009 a 2016

DIMENSÃO	CRITÉRIOS	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TENDÊNCIA
MATERIALIDADE	Valores que afetam o lucro líquido	Bom								
	Relação com a sociedade	Bom								

Fonte: dados da pesquisa 2017.

Esse resultado significa que em várias informações, sobre a ação aquisição de medicamentos, divulgadas no portal há materialidade, isso ocorre porque os valores dessa despesa afetam o lucro líquido da Unidade Gestora – SESDF. Além disso, essa despesa gera

impactos em várias necessidades locais, pois se trata de compra de material de consumo para os hospitais realizarem suas atividades operacionais.

Devido ao impacto da saúde no orçamento do Distrito Federal, observa-se a importância da divulgação dessas informações para os cidadãos. A divulgação sistemática dessas informações contribui para o cumprimento dos princípios de *accountability* e transparência. Além disso, permite que seja realizado o controle social ferramenta imprescindível, visto que é nítida a ineficiência da gestão dos recursos no Distrito Federal.

Ainda que a divulgação tenha relação com os princípios publicidade, *accountability* e transparência, visto que faz parte do processo de prestação de contas na Administração Pública, Santana (2008, p.40) afirma que “ser transparente significa mais do que o simples ato de divulgar as informações, deve o gestor público estar impelido pelo desejo de ser compreendido pelo cidadão, trazendo informações úteis e valiosas para a sociedade”.

Quanto à materialidade da informação contábil, Hendriksen e Van Breda (2009, p. 103), afirmam que “a informação pode ser considerada material (e, portanto, sua divulgação é necessária) caso o conhecimento dessa informação seja importante para os usuários”. Ainda, os autores citam que “itens que afetam o lucro líquido” e “relações especiais entre instituições e indivíduos que afetam os interesses de outros indivíduos ou grupos” são itens nos quais pode haver materialidade.

Segundo Glautier e Underdown (apud, Gonçalves, 2006, p.73), “a informação que não possui essa propriedade não pode ser útil. Desse modo, esse requisito é mencionado como qualidade mínima da informação”.

Nota-se que o resultado obtido para esta dimensão é corroborado pelos autores citados acima. Já que os critérios estabelecidos da dimensão materialidade são atendidos de forma satisfatória pelo portal.

## **4.2 Dimensão Relevância**

A dimensão relevância é classificada como *ruim* porque é identificado que dos seus sete critérios quatro são avaliados como *ruim*, logo esse é o resultado da tendência dessa dimensão. O resultado de cada um dos seus critérios é apresentado no quadro 13 a seguir.

Quadro 13 - Resultado da dimensão relevância de 2009 a 2016

DIMENSÃO	CRITÉRIOS	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TENDÊNCIA
RELEVÂNCIA	Valor Preditivo	Péssimo	RUIM							
	Valor como feedback	Ruim								
	Oportunidade	Bom								
	Abrangência	Ruim								
	Exatidão	Bom								
	Clareza	Ruim								
	Aplicabilidade	Ruim								

Fonte: dados da pesquisa 2017.

O critério “valor preditivo” é avaliado como *péssimo*, pois a despesa com aquisição de medicamentos não prediz resultados futuros, ou seja, essa informação considerada de forma isolada não é capaz de gerar previsões acerca dos futuros resultados da SESDF, como uma taxa de retorno é capaz, por exemplo. Porém, o fato de ser avaliado como *péssimo* não influencia de forma significativa o resultado da dimensão, apenas mostra que esse critério não se aplica para a ação estudada.

Em relação aos critérios classificados como *ruim*, observa-se que a despesa confirma ou corrige algumas informações; a informação é adequada e suficiente em algumas situações; algumas informações são claras, porém, outras não são porque se tratam de termos técnicos; e por fim, os dados somente em alguns casos são facilmente aplicáveis.

O critério exatidão tem o resultado *bom*, pois esse é um pressuposto legal, de que os dados divulgados são corretos. Assim como, o de oportunidade o qual afirma que os dados são divulgados em tempo oportuno, ou seja, em tempo hábil para a tomada de decisão dos usuários.

Quanto à relevância, Hendriksen e Van Breda (2009, p.97), afirmam que ela “requer que a informação seja pertinente ou esteja associada de maneira útil (...) aos resultados desejados”. Essa utilidade é garantida se a informação possui valor preditivo, valor como feedback e oportunidade. No caso do portal, apenas o critério oportunidade foi bem atendido.

Segundo Gonçalves (2006, p. 104), “na visão tanto de Hendriksen e Van Breda (1999), como de Glautier e Underdown (1994), a informação só é relevante caso ela tenha o poder de influenciar a decisão do usuário”.

De acordo com Eppler (2006) “A aplicabilidade indica o grau de aplicação da informação e se ela agregará valor” (VIEIRA, 2015, p. 33, apud EPPLER, 2006). Como os critérios aplicabilidade e clareza recebem a classificação ruim isso significa que por mais que

a informação de despesa seja importante para o usuário, ele não consegue entender a informação divulgada, assim como não consegue aplicar facilmente e utilizar em suas decisões.

Os resultados sugerem que a não observância dos critérios de abrangência, clareza e aplicabilidade torna a informação divulgada inútil, logo, irrelevante para os usuários do portal que são os próprios cidadãos, o público-alvo da lei de acesso à informação.

### 4.3 Dimensão Solidez

A dimensão solidez obtém o resultado *bom* devido ao fato de que a maioria dos seus critérios, quer dizer três dos quatro, que são conciso, correto e atual, receberam essa mesma classificação na maior parte do período investigado. Isso é verificado no quadro 14 a seguir.

Quadro 14 - Resultado da dimensão solidez de 2009 a 2016

DIMENSÃO	CRITÉRIOS	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TENDÊNCIA
SOLIDEZ	Conciso	Bom								
	Consistente	Bom	Bom	Bom	Ruim	Ruim	Ruim	Ruim	Ruim	
	Correto	Bom								
	Atual	Bom								

Fonte: dados da pesquisa 2017.

Observa-se que a informação é concisa, ou seja, pontual sem excessos. Vale ressaltar, que na busca constante no Portal da Transparência do DF é possível aumentar ou diminuir a quantidade de itens apresentados conforme a necessidade do usuário, por exemplo, discriminar: a ação; exercício; unidade gestora; gestão; esfera; programa; entre outros. Outros dois critérios que obtém o resultado bom são informação correta e atual.

O critério consistência primeiramente é avaliado como *bom* nos anos 2009, 2010 e 2011, porém, a classificação passa a ser *ruim* a partir de 2012 e permanece até 2016, porque é identificado no portal que os programas relativos a essa ação foram renomeados ao longo do período estudado. Primeiramente, era chamado de “Assistência Farmacêutica”, depois “Aperfeiçoamento do Sistema Único de Saúde”, e finalmente “Brasília Saudável”.

Essas constantes alterações podem estar relacionadas às mudanças de mandatos de governadores que costumam alterar os nomes de acordo com os objetivos de sua gestão.

Porém, isso gera inconsistências nas informações divulgadas, e se o usuário fizer a busca pelo nome do programa, a informação estaria incompleta e não representaria a realidade.

Quanto à solidez, Eppler (2006) afirma que esse critério, influencia de que forma a informação é julgada pelo usuário, se a informação não tiver consistência, por exemplo, o usuário não aceitará a informação, e, portanto, não a utilizará como base para tomar decisão. (VIEIRA, 2015, p. 33, apud EPPLER 2006).

A lei n. 4.990/2012 determina em seu art.7º inciso IV que é direito de todos obterem “informação primária, íntegra, autêntica e atualizada”, quanto a esses aspectos, o portal está em conformidade, visto que possui informações corretas e atuais.

#### 4.4 Dimensão Comparabilidade

A dimensão comparabilidade possui o resultado *ruim*, pois em algumas informações há mesma representação para eventos iguais, assim como, existem os mesmos procedimentos contábeis em alguns casos. Isso significa que em alguns anos foram atribuídos nomes ao subtítulo da despesa e em outros simplesmente não e como ocorreu nos casos dos programas, os nomes desses subtítulos foram alterados com a mudança de gestor. Logo, percebe-se que não há um padrão definido. Esse resultado é apresentado no quadro 15 a seguir.

Quadro 15 - Resultado da dimensão comparabilidade de 2009 a 2016

DIMENSÃO	CRITÉRIOS	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TENDÊNCIA
COMPARABILIDADE	Uniformidade	Bom	Bom	Bom	Ruim	Ruim	Ruim	Ruim	Ruim	RUIM
	Consistência	Bom	Bom	Bom	Ruim	Ruim	Ruim	Ruim	Ruim	

Fonte: dados da pesquisa 2017.

Quanto à comparabilidade, Hendriksen e Van Breda (2009, p.101), afirmam que é “a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos”. Isso é prejudicado quando, percebe-se que no portal, as informações divulgadas não sofrem ao menos segmentações por elemento de despesa, simplesmente são apresentados todos os registros da busca da ação aquisição de medicamentos.

Além disso, há um empecilho. A comparação dos valores deve ser feita a parte, ou seja, externamente, pois não é possível elaborar uma análise comparativa das informações da despesa ao longo dos oitos anos diretamente no portal, é necessário exportar primeiramente os

dados, utilizar programas específicos para então, gerar os gráficos correspondentes. Ainda cabe ressaltar, que isso requer conhecimento específico, que nem todo usuário possui.

Esse é mais um fator limitante do portal, pois não é suficiente apenas divulgar os dados, é preciso possibilitar ao cidadão comum a oportunidade de acessar esses dados, assim como, avaliar o que de fato eles representam, ou seja, conseguir analisar de forma crítica a gestão dos recursos públicos. Somente assim, o cidadão terá ferramentas que o auxiliarão, efetivamente, a exercer o controle social dos gastos públicos.

#### 4.5 Dimensão Confiabilidade

A dimensão confiabilidade obtém o resultado *bom*, porque dois dos seus três critérios também obtém esse mesmo resultado os quais são fidelidade de representação e neutralidade. Isso indica que em várias informações há representação fidedigna, e também neutralidade, isto é, não há viés tendencioso. O resultado é apresentado no quadro 16 a seguir.

Quadro 16 - Resultado da dimensão confiabilidade de 2009 a 2016

DIMENSÃO	CRITÉRIOS	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TENDÊNCIA
CONFIABILIDADE	Fidelidade de representação	Bom								
	Verificabilidade	Ruim								
	Neutralidade	Bom								

Fonte: dados da pesquisa 2017.

Todavia, há verificabilidade apenas em algumas informações, ou seja, em outras não tem como verificar e ter a certeza de que o método é livre de erros e distorções, para tanto, deve-se partir do pressuposto que seja correto.

Não é permitido ao usuário realizar a verificação imediata no portal, mesmo que haja descrição das notas de empenho, liquidação e pagamento, que são passíveis de investigação mais apurada, porém isso é algo desmotivador devido ao grau de dificuldade.

Conforme Hendriksen e Van Breda (2009, p.99), a confiabilidade “garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar”. No caso do portal, não é possível garantir razoavelmente que não existem erros, já que nem todas as informações podem ser verificadas.

#### 4.6 Dimensão Compreensibilidade

Por fim, a dimensão compreensibilidade, é classificada como *ruim*, porque há somente algumas informações que possuem linguagem simples e acessível a todos os cidadãos. O resultado é representado no quadro 17 a seguir.

Quadro 17 - Resultado da dimensão compreensibilidade de 2009 a 2016

DIMENSÃO	CRITÉRIOS	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TENDÊNCIA
COMPREENSIBILIDADE	Acessibilidade	Ruim								

Fonte: dados da pesquisa 2017.

Observa-se a existência de termos técnicos das finanças públicas e abreviações, por exemplo: valor empenhado; valor liquidado; modalidade de aplicação; restos a pagar não processados (PAGO RPNP); valor das retenções de pagamento de tributos federais, estaduais ou municipais (PAGO RET); que dificultam o entendimento de pessoas leigas nesse assunto.

Na lei n. 4990/2012, a qual se baseia o Portal da Transparência do DF, em seu art. 7º, inciso I, diz que os cidadãos têm “o direito de obter orientação sobre os procedimentos para a consecução de acesso, bem como sobre o local onde pode ser encontrada ou obtida a informação almejada”.

Ainda que o portal possua um vídeo educativo de como funciona o site, o qual indica o caminho para as perguntas frequentes e glossário dos termos técnicos, a aba do vídeo não possui destaque na página inicial, isto é, não tem uma cor em contraste.

Inclusive, a fim de garantir melhor acessibilidade o vídeo deveria ser reproduzido automaticamente, com isso, o cidadão seria primeiramente direcionado ao aprendizado, para que assim ele tenha maior facilidade na navegação do portal.

A respeito da compreensibilidade, Hendriksen e Van Breda (2009, p. 95) afirmam que “a inteligibilidade ou a compreensão da informação proposta depende da natureza do usuário (...) é específica ao usuário”.

A lei n.4990 de 2012 trata em seu artigo 5º que “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, a ser franqueado mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente e clara, e em linguagem de fácil compreensão”. Observa-se que esse critério não está sendo atingido em sua totalidade pelo portal, pois as informações não são acessíveis ao seu público-alvo e o seu sítio eletrônico apresenta lentidão no momento da pesquisa.

#### 4.7 Tendência Geral da Qualidade da Informação Contábil

Após a realização da classificação de cada um dos critérios nos oito anos investigados, é observada a tendência dos resultados obtidos por critério, e finalmente, é obtida a tendência da dimensão.

A determinação da tendência ocorre de acordo com a classificação mais frequente, por exemplo, no caso do critério oportunidade da dimensão relevância a tendência é *bom*, porque essa classificação aparece nos oitos anos.

Posteriormente, verifica-se a sequência dos resultados por critério. Como a dimensão relevância possui sete critérios, a tendência do resultado por critério a cada ano segue a seguinte ordem: *péssimo, ruim, bom, ruim, bom, ruim, ruim*. Diante disso é perceptível que o resultado *ruim* é mais frequente, ou seja, ele aparece quatro vezes nesse rol. Logo, essa é a tendência do resultado da dimensão relevância. Isso é abordado no quadro 18 a seguir.

Quadro 18 - Tendência da qualidade da informação do Portal da Transparência do Distrito Federal.

DIMENSÃO	CRITÉRIOS	RESULTADO /ANO	TENDÊNCIA DA DIMENSÃO/ CRITÉRIO	TENDÊNCIA
MATERIALIDADE	Valores que afetam o lucro líquido	BOM (8 anos)	BOM (2 critérios)	BOM
	Relação com a sociedade	BOM (8 anos)		
RELEVÂNCIA	Valor Preditivo	PÉSSIMO (8 anos)	PÉSSIMO (1 critério) RUIM (4 critérios) BOM (2 critérios)	RUIM
	Valor como feedback	RUIM (8 anos)		
	Oportunidade	BOM (8 anos)		
	Abrangência	RUIM (8 anos)		
	Exatidão	BOM (8 anos)		
	Clareza	RUIM (8 anos)		
	Aplicabilidade	RUIM (8 anos)		
SOLIDEZ	Conciso	BOM (8 anos)	RUIM (1 critério) BOM (3 critérios)	BOM
	Consistente	RUIM (5 anos)		
		BOM (3 anos)		
	Correto	BOM (3 anos)		
Atual	BOM (8 anos)			
COMPARABILIDADE	Uniformidade	RUIM (5 anos)	RUIM (2 critérios)	RUIM
		BOM (3 anos)		
	Consistência	RUIM (5 anos) BOM (3 anos)		
CONFIABILIDADE	Fidelidade de representação	BOM (8 anos)	RUIM (1 critério) BOM (2 critérios)	BOM
	Verificabilidade	RUIM (8 anos)		
	Neutralidade	BOM (8 anos)		
COMPREENSIBILIDADE	Acessibilidade	RUIM (8 anos)	RUIM (1 critério)	RUIM

Fonte: elaborado pela autora, baseado em Gonçalves (2006), Hendriksen e Van Breda (2009), Glautier e Underdown (1994), Eppler (2006), Lei n. 4.990 (2012).

Além do mais, atribuiu-se a cada classificação a numeração de 1 a 4, sendo que o 1 equivale a *péssimo*, 2 – *ruim*, 3 – *bom* e por fim, 4 – *ótimo*. A seguir, com base nos resultados obtidos, verificou-se a moda das classificações dos critérios de cada dimensão. Por exemplo, a dimensão materialidade possui dois critérios que tem a classificação *bom*, logo a sequência é (*bom, bom*), ou (3, 3). Assim, a moda é 3. Os resultados da moda de cada dimensão são apresentados na tabela 1 a seguir.

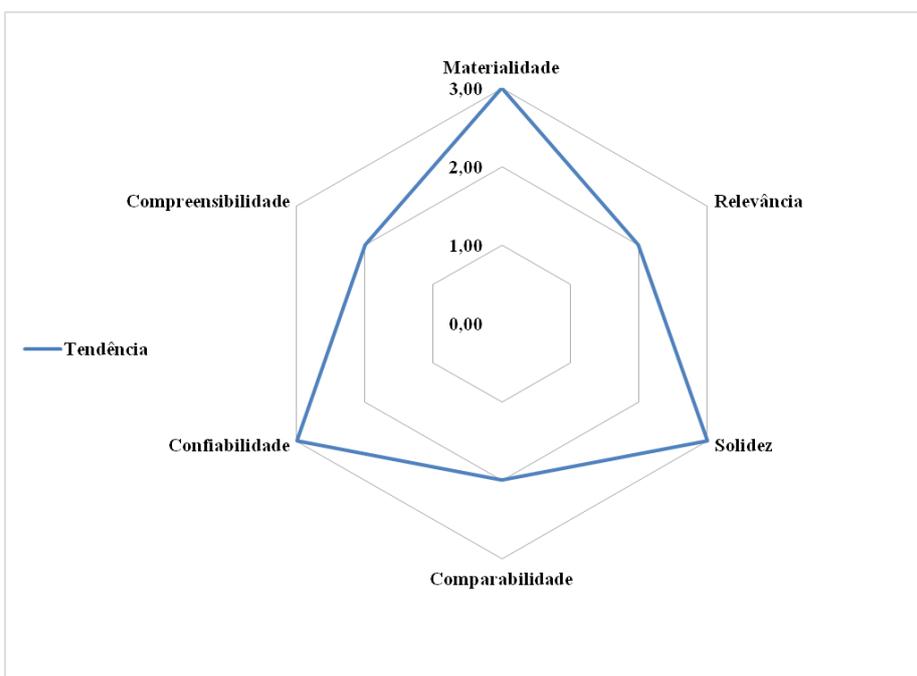
Tabela 1 – Moda de cada dimensão

DIMENSÃO	MODA
MATERIALIDADE	3
RELEVÂNCIA	2
SOLIDEZ	3
COMPARABILIDADE	2
CONFIABILIDADE	3
COMPREENSIBILIDADE	2

Fonte: elaborada pela autora, conforme resultados da pesquisa, 2017.

Observa-se que os valores das modas estão entre 2 e 3. Logo, a tendência geral também está entre 2 e 3. A partir dos valores das modas elaborou-se a o gráfico 1 que traz a tendência da qualidade da informação.

Gráfico 1 - Tendência geral da qualidade da informação contábil



Fonte: elaborado pela autora, conforme resultados da pesquisa, 2017.

Cada vértice do hexágono representa uma dimensão, e cada hexágono representa o valor da tendência, o maior equivale a 3 e os outros a 2 e 1. Como a tendência ficou entre 2 e 3, logo o gráfico situa-se apenas entre os hexágonos 2 e 3.

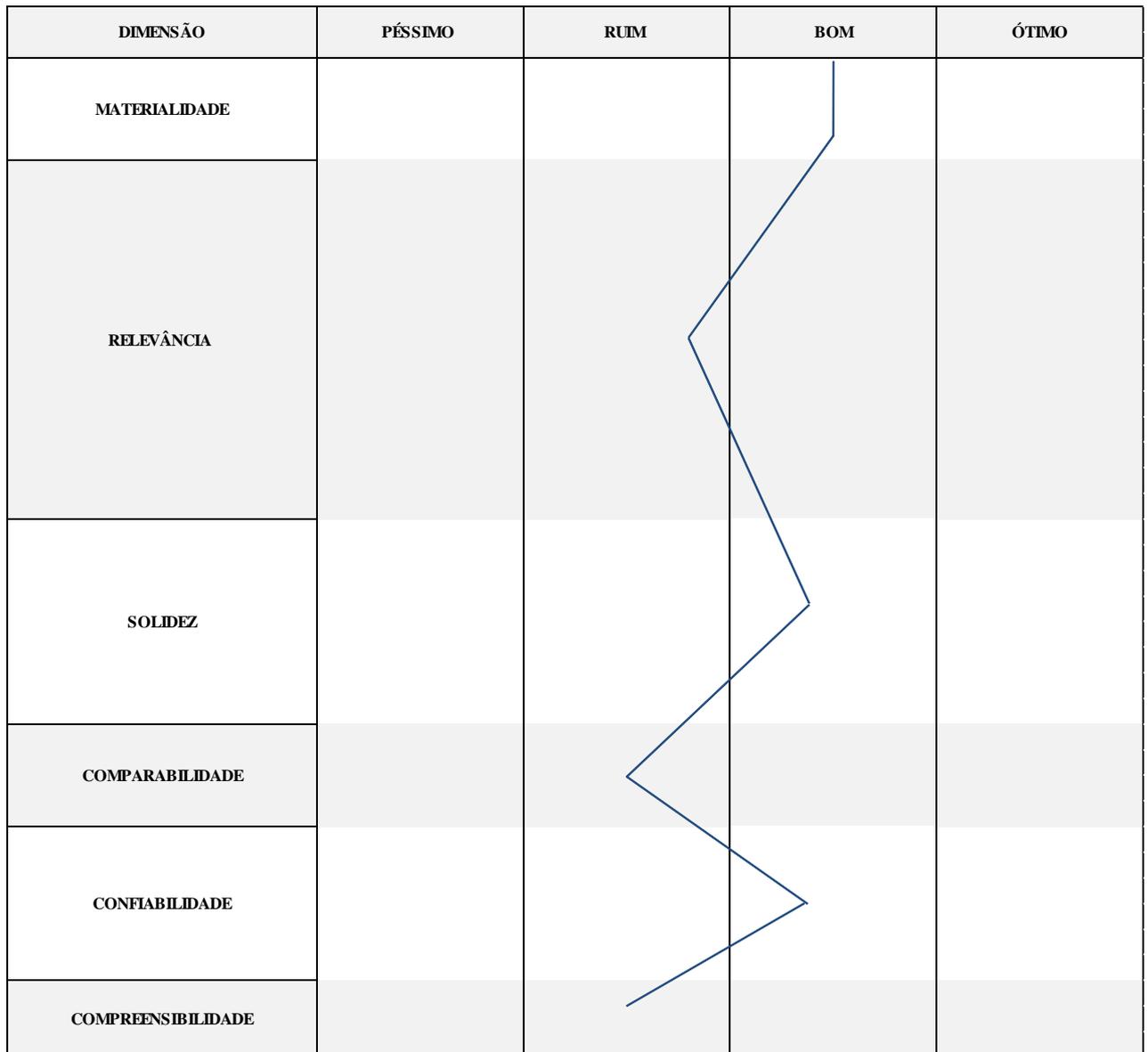
A título de exemplificação, apresentam-se a seguir os diagramas da tendência do resultado por critério, por dimensão e a tendência geral da qualidade da informação de despesa com aquisição de medicamentos no período de 2009 a 2016 nas figuras, 3, 4 e 5.

Figura 3 - Diagrama de tendência do resultado da qualidade da informação por critério

DIMENSÃO	CRITÉRIOS	PÉSSIMO	RUIM	BOM	ÓTIMO
<b>MATERIALIDADE</b>	Valores que afetam o lucro líquido				
	Relação com a sociedade				
<b>RELEVÂNCIA</b>	Valor Preditivo				
	Valor como feedback				
	Oportunidade				
	Abrangência				
	Exatidão				
	Clareza				
	Aplicabilidade				
<b>SOLIDEZ</b>	Conciso				
	Consistente				
	Correto				
	Atual				
<b>COMPARABILIDADE</b>	Uniformidade				
	Consistência				
<b>CONFIABILIDADE</b>	Fidelidade de representação				
	Verificabilidade				
	Neutralidade				
<b>COMPREENSIBILIDADE</b>	Acessibilidade				

Fonte: elaborada pela autora, conforme resultados da pesquisa, 2017.

Figura 4 - Diagrama de tendência do resultado da qualidade da informação por dimensão



Fonte: elaborada pela autora, conforme resultados da pesquisa, 2017.

Observou-se que a tendência das dimensões materialidade, solidez e confiabilidade tende a ser *bom*. Por outro lado, a tendência das dimensões relevância, comparabilidade e compreensibilidade tende a ser *ruim* no período avaliado. Essa tendência pode ser identificada na figura 5 a seguir.

Figura 5 - Diagrama de tendência geral da qualidade da informação do Portal

DIMENSÃO	CLASSIFICAÇÃO			
	PÉSSIMO	RUIM	BOM	ÓTIMO
MATERIALIDADE			●	
RELEVÂNCIA		●		
SOLIDEZ			●	
COMPARABILIDADE		●		
CONFIABILIDADE			●	
COMPREENSIBILIDADE		●		

Fonte: elaborada pela autora.

De acordo com os resultados obtidos, o gráfico e os diagramas; observa-se que a tendência geral da qualidade da informação contábil da despesa com aquisição de medicamentos divulgada no Portal da Transparência do DF é entre *ruim e bom* no período de 2009 a 2016.

Essa tendência significa que embora a informação seja importante para a os usuários, ou seja, causa impacto no orçamento do Distrito Federal; seja correta, atual e confiável. O usuário do portal, isto é, o cidadão não compreende como o portal funciona, não consegue buscar as informações, também não compreende o que os valores significam, visto que não é possível compará-los diretamente pelo portal e por não ter linguagem clara e de fácil entendimento.

A lei de acesso à informação do DF (4.990/2012) é clara e objetiva quanto ao aspecto da divulgação das informações em linguagem acessível. Percebe-se que, embora haja um instrumento legal que regulamente a divulgação e o acesso às informações públicas, o Portal da Transparência do Distrito Federal não cumpre essa determinação.

No próximo tópico, apresenta-se a visão dos especialistas acerca da qualidade da informação contábil da despesa com aquisição de medicamentos divulgada no Portal da Transparência do Distrito Federal entre 2009 e 2016.

#### 4.8 Visão dos Especialistas

O instrumento de avaliação, quadro 6, foi enviado por correio eletrônico para quatro especialistas dos quais dois são estudantes da Graduação do curso de Ciências Contábeis e os outros dois são estudantes da Pós-Graduação todos, da Universidade de Brasília e com experiência na área de contabilidade pública.

Além do mais, foi disponibilizado o link do sítio eletrônico do Portal da Transparência do DF, isto é, a página inicial; o nome da despesa pesquisada – aquisição de medicamentos; o período a ser avaliado – 2009 a 2016, e o prazo de cinco dias para finalizar a avaliação.

Em seguida, cada especialista acessou o portal e classificou as informações divulgadas dessa despesa, especificamente, no período discriminado, conforme os critérios constantes no instrumento de avaliação (ver páginas 34 e 35) recebido.

Os resultados das tendências de cada dimensão por especialista estão apresentados no quadro 19 a seguir.

Quadro 19 - Resultado das tendências de cada dimensão por especialista

DMENSÃO	ESPECIALISTAS				TENDÊNCIA
	1	2	3	4	
<b>MATERIALIDADE</b>	Bom	Péssimo	Bom	Bom	<b>BOM</b>
<b>RELEVÂNCIA</b>	Ruim	Péssimo	Bom	Bom	<b>BOM</b>
<b>SOLIDEZ</b>	Bom/ Ótimo	Péssimo	Bom	Bom	<b>BOM</b>
<b>COMPARABILIDADE</b>	Bom/ Ótimo	Péssimo	Ótimo	Bom/ Ótimo	<b>ÓTIMO</b>
<b>CONFIABILIDADE</b>	Bom	Péssimo	Bom	Bom	<b>BOM</b>
<b>COMPREENSIBILIDADE</b>	Péssimo	Péssimo	Ruim	Péssimo	<b>PÉSSIMO</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se que o resultado da percepção dos especialistas apresentou a mesma tendência observada nesta pesquisa nas dimensões materialidade, solidez e confiabilidade. No entanto, a dimensão relevância não apresentou a mesma tendência, isso pode ser explicado pelo fato de que a maior parte dos especialistas considerou o critério valor “preditivo” como *bom*, só que a despesa não prediz resultados futuros, logo é possível que não tenham entendido o conceito desse critério.

Outra dimensão que apresentou tendência divergente foi comparabilidade, os critérios uniformidade e consistência foram considerados *ótimo* e *bom* respectivamente. Porém como explicado anteriormente, não há uniformidade nas representações de eventos iguais, assim como em alguns eventos não foram adotados os mesmos procedimentos contábeis. Esse fato pode ser percebido em uma avaliação minuciosa, o que provavelmente não foi possível aos especialistas no período de cinco dias.

A dimensão compreensibilidade não apresentou a mesma tendência, contudo, nota-se que a classificação piorou e os especialistas consideraram que o portal não possui linguagem clara e de fácil entendimento, inclusive, relataram dificuldades para encontrar a despesa com aquisição de medicamentos.

Cabe ressaltar que segundo o SIS – Síntese de Indicadores Sociais de 2016 do IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística; a escolaridade média da população de 25 anos ou mais de idade aumentou entre 2004 e 2015, passando de 6,4 para 7,9 anos. Contudo, esse tempo não seria suficiente para completar o ensino fundamental que exige nove anos. Isso sugere que a maior parte da população brasileira teria dificuldade em navegar pelo portal e, principalmente, entender o que a informação divulgada significa devido à baixa escolaridade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho avaliou os relatórios de despesas publicados no Portal da Transparência do Distrito Federal, segundo os critérios de qualidade da informação contábil. Para tanto, descreveram-se as dimensões da qualidade da informação contábil segundo os modelos teóricos e legais. Além disso, caracterizou-se a qualidade da informação contábil da conta de despesa com aquisição de medicamentos divulgada no portal no período de 2009 a 2016. E por fim, identificaram-se falhas na divulgação dessas informações.

Verificou-se que o resultado geral da tendência da qualidade da informação contábil divulgada no portal ficou entre *ruim e bom*. Isso significa que embora a despesa com aquisição de medicamentos possua materialidade, isto é, seja útil para os usuários e por isso, deva ser divulgada, a falha encontra-se, justamente, de que forma ocorre a sua divulgação. A divulgação existe, porém não é eficaz e eficiente.

A eficiência da divulgação das informações ocorre quando o usuário é capaz tanto de encontrar as informações por ele requeridas quanto compreender a sua significação. A não compreensão da informação gerada resulta na inutilidade do que está sendo transmitido, logo, essa informação torna-se irrelevante para o usuário tomar decisão, isto é, torna-se inútil.

Inclusive, observou-se que especialistas com o ensino superior completo e o prévio conhecimento dos termos técnicos presentes no portal, relataram sérias dificuldades para localizar as informações solicitadas. Por isso, pode-se afirmar que esse seria um impedimento ainda mais grave para a maior parte da população que possui baixa escolaridade.

Outros dois pontos que apresentaram falhas são aplicabilidade e comparabilidade das informações. O portal não oferece a ferramenta de criar gráficos a partir dos elementos presentes no seu banco de dados. Apenas disponibiliza informações soltas e desconexas, que não farão sentido para o cidadão que pouco conhece termos técnicos e expressões da contabilidade pública. Isso tudo desestimula a utilização do portal da transparência do DF para pesquisas acadêmicas ou mesmo o controle social.

Ainda que seja observada a tendência *ruim* para as dimensões: relevância, comparabilidade e compreensibilidade. Nota-se que são obstáculos passíveis de solução, que no futuro podem ser revistos e melhorados a fim de proporcionar ao cidadão um instrumento eficiente para exercer o controle social.

Por outro lado, as dimensões materialidade, solidez e confiabilidade apresentaram a tendência boa no período investigado, e tendem a melhorar, pois estão relacionadas aos princípios da transparência e *accountability* que são bases da boa governança e geram resultados como credibilidade, confiança e boa reputação que são aspectos de grande preocupação da Administração Pública.

A presente pesquisa contribui para a área de qualidade da informação ao oferecer uma proposta de instrumento de avaliação que possibilita avaliar tanto os portais de transparência quanto quaisquer outros sistemas de divulgação de informações, por exemplo, os constantes em cada órgão da Administração Pública com o símbolo do acesso à informação.

Cabe esclarecer que este estudo apresenta como limitações a não utilização de entrevistas com pessoas diretamente ligadas à elaboração e divulgação das informações no Portal da Transparência do DF; escassez de literatura disponível, isto é, estudos que abordam a qualidade da informação contábil nos Portais de Transparência; falta de tempo hábil para os especialistas avaliarem o portal de forma mais aprofundada.

Por último, sugere-se como continuidade desta pesquisa, o desenvolvimento de um estudo que utilize o instrumento de avaliação de portais de transparência de forma comparativa entre os Estados que compõem a Região Centro-Oeste, por exemplo, ou entre o Distrito Federal e a União, através do Portal da Transparência do Governo Federal. Ainda, sugere-se aplicar questionários que avaliem a percepção de diferentes segmentos da população do DF a respeito da qualidade da informação divulgada pelo Portal da Transparência do Distrito Federal.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria et al (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 195p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 20 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.080 de 19 de setembro de 2017**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Brasília, DF, 19 set. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8080.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm)>. Acesso em: 12 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 26 ago. 2017. Brasil.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Determina a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 28 maio 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)> Acesso em: 30 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 7.185, de 27 de maio de 2010**. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm)>. Acesso em: 24 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 34.276, de 11 de abril de 2013**. Regulamenta a Lei nº 4.990, de 12 de dezembro de 2012, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do §3º do art. 37 e no §2º do art. 216, todos da Constituição Federal de 1988.

Disponível em:  
<[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34276&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34276&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=)>. Acesso em: 02 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Lei de Acesso à Informação. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 02 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.990, de 12 de dezembro de 2012.** Regula o acesso a informações no Distrito Federal previsto no art. 5º, XXXIII, no art. 37, § 3º, II, e no art. 216, § 2º, da Constituição Federal e nos termos do art. 45, da Lei federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e dá outras providências. Brasília, DF, 12 de dez. 2012. Disponível em: <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4990&txtAno=2012&txtTipo=5&txtParte=.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4990&txtAno=2012&txtTipo=5&txtParte=)>. Acesso em: 02 set. 2017.

CAMPOS, Anna Maria. **“Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?”** Revista de administração pública, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2: 30-50, Fev./Abr. 1990. p. 30-50.

CAMPOS, Rosana; PAIVA, Denise, GOMES, Suely. **Gestão da informação pública: um estudo sobre o Portal Transparência Goiás.** Sociedade e Estado, v. 28 n.2: 420-446, Mai./Ago. 2013. p. 420-446. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1590/S0102-69922013000200012>>. Acesso em: 04 set. 2017.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGS/** Domingos Poubel de Castro. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 R1 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.** Brasília, DF, 02 dez.

2011. Disponível em:  
<<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 21 ago. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução n.1.374/11, de 08 de dezembro de 2011.** Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, DF, 08 dez. 2011.

CONTROLADORIA-GERAL DO DISTRITO FEDERAL. **Competências.** Disponível em:  
<<http://www.cg.df.gov.br/controladoria-geral/competencias.html>>. Acesso em 10 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Cartilha da Lei de Acesso à informação.** Disponível em:  
<[http://www.cg.df.gov.br/images/institucional/cartilha\\_lai\\_dez2015.pdf](http://www.cg.df.gov.br/images/institucional/cartilha_lai_dez2015.pdf)>. Acesso em: 07 nov. 2017.

CORREIA, P. M. A Ribeiro e SILVA, F. L. Guimarães. **Uma avaliação da eficiência econômica das políticas públicas de saúde dos Estados brasileiros com o uso da análise envoltória de dados.** Revista Eletrônica Gestão & Saúde. v. 8 n. 3, set. 2017. Disponível em:  
<[periodicos.unb.br/index.php/rgs/article/download/24886/pdf](http://periodicos.unb.br/index.php/rgs/article/download/24886/pdf)>. Acesso em: 11 nov. 2017.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, Rodrigo de Souza. **Evidenciação de projetos sociais por empresas de capital aberto.** 2006. 226 f. Dissertação (Mestrado em -) - FECAP - Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2006. Disponível em:  
<<http://tede.fecap.br:8080/jspui/handle/tede/562>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

HAIR, Joseph F. Jr. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração.** Porto Alegre: Bookman, 2007. xii, 471 p

HENDRIKSEN, E. S. e VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade.** – 1. ed. – 7. reimp. – São Paulo: Atlas, 2009.

IBGC. **Código Brasileiro de Governança Corporativa: Companhias Abertas/ Grupo de Trabalho Interagentes;** coordenação Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo, SP: IBGC, 2016. 64 p. Disponível em:

<[http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/2014/files/Codigo\\_Brasileiro\\_de\\_Governanca\\_Corporativa\\_Companhias\\_Abertas.pdf](http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/2014/files/Codigo_Brasileiro_de_Governanca_Corporativa_Companhias_Abertas.pdf)>. Acesso em: 05 nov. 2017.

IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais de 2016**. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/educacao/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html?&t=resultados>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)** - 3. Ed. - 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2013.

NAZÁRIO, Débora Cabral. SILVA, Paulo Fernando da. ROVER, Aires José. **Avaliação da qualidade da informação disponibilizada no portal da transparência do governo federal**. Revista Democracia Digital e Governo Eletrônico (ISSN 2175-9391), n° 6, p. 180-199, 2012. Disponível em: <<http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/observatoriodoegov/article/view/34154>>. Acesso em: 2 nov. 2017.

**PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO DISTRITO FEDERAL**. Disponível em: <<http://www.transparencia.df.gov.br/#/sobre>>. Acesso em: 30 ago. 2017.

SANTANA JUNIOR, Jorge José Barros de. **Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil**. 2008. 177 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFPE/UFRN, Recife, 2008. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/4018>>. Acesso em: 21 ago. 2017.

SANTOS, Edilene Santana. **Objetividade x Relevância: o que o modelo contábil deseja espelhar?** Caderno de Estudos, São Paulo, FIECAFI, v.10, n.18, p. 1-16. maio/agosto 1998. Disponível:< <http://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5627/7157>>. Acesso em: 03 set. 2017.

VIEIRA, Priscila Rodrigues. **Avaliação da qualidade da informação em sistemas de informações estratégicas voltados ao judiciário brasileiro**. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico, Programa de Pós-Graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento, Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/136308>>. Acesso em: 21 ago. 2017.