



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

**Processo de Prestação de Contas e Controle Social por meio de Pesquisa
Participante: Uma Análise do Conselho Municipal de Saúde de Anápolis/Go**

RICARDO BORGES DE REZENDE
Universidade de Brasília

RODRIGO DE SOUZA GONÇALVES
Universidade de Brasília

PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS E CONTROLE SOCIAL POR MEIO DE PESQUISA PARTICIPANTE: UMA ANÁLISE DO CONSELHO MUNICIPAL DE SAÚDE DE ANÁPOLIS/GO

RESUMO

O controle social na saúde é uma importante ferramenta de acompanhamento da gestão dos recursos do Sistema Único de Saúde (SUS), sendo exercido pelos conselhos de saúde dentre outros meios, por instrumentos de *accountability*, que buscam garantir a transparência das informações geradas pelos gestores públicos. Nesse sentido, nos termos dos arts. 36 a 38 da Lei Complementar nº 141/2012, a referida prestação de contas deverá retratar as tomadas de decisões realizadas para melhoria do SUS, em consonância com os instrumentos de planejamento. Neste contexto, o presente estudo tem por objetivo analisar o processo de prestação de contas e controle social da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) ao Conselho Municipal de Saúde (CMS) de Anápolis/GO, por meio de pesquisa participante. Entende-se o processo de prestação de contas como o ciclo que envolve a apresentação e elaboração do relatório de prestação de contas da SMS ao CMS, bem como leitura, análise e manifestação por parte do conselho de saúde. Dentre as etapas da pesquisa participante foram realizadas: a) observação de reuniões plenárias; b) análise documental acerca da composição conselho; c) entrevista coletiva com os conselheiros e d) treinamento com os conselheiros. Para a análise dos relatórios de prestação de contas utilizou-se instrumento proposto por Gonçalves *et. al.* (2010). Como principais resultados da pesquisa têm-se a proposição de resolução que normatiza o processo de prestação de contas; a elaboração de manual que orienta a leitura e análise dos relatórios de prestação de contas, bem como uma mudança na visão dos conselheiros de saúde perante o processo de análise dos referidos relatórios com ênfase na qualidade e vinculação da informação ao planejamento, de modo que venha a melhorar sua tomada de decisão e exercício do controle social.

Palavras-chaves: Qualidade da Prestação de Contas. Conselho Municipal de Saúde. *Accountability*. Características Qualitativas da Informação Contábil. Pesquisa-Participante.

1. INTRODUÇÃO

O Controle Social no Brasil tem um histórico de lutas e empenho de seus representantes na sociedade, onde segundo Barros (1998), por diversos anos, os governos direcionaram os objetivos de suas ações aos interesses particulares de alguns grupos dominantes da sociedade, sem qualquer compromisso com a coletividade.

Nesse cenário destaca-se a necessidade do controle social sobre a ação estatal na perspectiva da democratização dos processos decisórios com vistas à construção da cidadania. A área da saúde segue o mesmo contexto, demandando uma gestão pública do Sistema Único de Saúde - SUS democrática, devendo ser submetida ao controle da sociedade, estando amparada nos artigos 196 a 200 da Constituição Federal de 1988 – CF/88.

Autores como Carvalho (1995), Barros (1998), Raichelis (1998), Cohn (2000) e Bravo & Matos (2002), defendem que a evolução do controle social na saúde se fortaleceu após a promulgação da CF/88 e com a instituição das Conferências e Conselhos de Saúde, através da Lei nº 8.142/1990.

O relatório final da 14ª Conferência Nacional de Saúde em 2011 defende a gestão do SUS sem privatização, através de um sistema único e controle social amplo. Reafirma a

incompreensão de alguns gestores para com a participação da comunidade e o papel deliberativo dos conselhos traduzidos na Lei nº 8.142/90, perante a necessidade do fortalecimento dos conselhos de saúde em seu caráter deliberativo, promovendo a efetividade do controle social.

A Lei Complementar nº 141/2012 reforça a relevância de uma ampla evidência dos gastos com a saúde, por meio da aplicação dos recursos do SUS, fortalecendo os instrumentos de acompanhamento e fiscalização, previstos em seus arts. 36 a 38. Ressaltando-se que essa lei complementar regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal e dispõe sobre as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas três esferas de governo, tratadas anteriormente, através das Leis nº 8.080/1990 e 8.142/1990.

Porém, pontua-se a necessidade que a informação prestada seja compreensível, relevante, confiável e tempestiva, contribuindo para a tomada de decisões no âmbito dos conselhos. Essa informação útil aos usuários, especialmente ao CMS, demanda de melhorias no que tange a qualidade dessa informação prestada por meio dos relatórios.

Para Gonçalves, Gonçalves, Lustosa & Celestino (2010) a prestação de contas pode ser vista sob dois ângulos diferentes. De um lado, como valor preditivo, ou seja, subsidiando decisões acerca de eventos futuros, tais como o montante e a forma de alocação dos recursos disponíveis. De outro, como valor confirmativo, ou seja, auxiliando na avaliação de eventos ocorridos tais como o montante e a forma de recursos aplicados em determinado programa de saúde e seus resultados respectivos.

Nesse sentido, ressalta-se como questão-problema dessa pesquisa: *de que forma é realizado o processo de prestações de contas da Secretaria de Saúde ao Conselho de Saúde que possibilite o exercício do controle social?* Para tanto, esta pesquisa tem como objetivo analisar processo de prestação de contas da aplicação dos recursos do SUS, da Secretaria Municipal de Saúde (SMS), encaminhadas ao Conselho Municipal de Saúde (CMS), do município de Anápolis - Goiás, focando a capacitação técnica dos conselheiros de saúde e a qualidade das informações contábeis dos relatórios para o exercício do controle social.

Como objetivos específicos têm-se: a) avaliar a percepção dos conselheiros de saúde quanto ao processo de prestação de contas; b) avaliar os relatórios de prestação de contas do SUS encaminhados pela SMS ao CMS; c) promover treinamentos/capacitações junto aos conselheiros de saúde acerca da leitura e análise dos relatórios de prestação de contas; e d) descrever a mudança no processo de leitura e análise das prestações de contas pelos conselheiros.

Por fim, o estudo contribuirá como uma reflexão a respeito do exercício dos conselhos municipais de saúde no cumprimento de suas atribuições legais e consequente controle social sobre a gestão do SUS. Permitirá ainda, aos conselheiros de saúde uma maior compreensão da informação recebida, nas prestações de contas, com subsídio de monitorar os gestores, na apresentação de informações, que subsidiem sua tomada de decisões, na aplicação dos recursos públicos e atendimento das demandas sociais, em face da técnica de pesquisa utilizada.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Accountability no Setor Público

Para o exercício da cidadania em um governo democrático é desejável a transparência dos atos dos agentes públicos, demandando uma mudança institucional e consequente o amadurecimento dos instrumentos de *accountability* (Oliveira, 2006).

Campos (1990) associa *accountability* à responsabilização pessoal do agente público pelos atos que pratica e, explicitamente, à exigente prontidão para a prestação de contas. Nessa associação entre a *accountability* e a responsabilização do agente, Keohane (2002), afirma que, a *accountability* não restringe a responsividade (*answerability*) do agente público (governante ou burocrata), mas também recai sobre a capacidade do agente fiscalizador em demandar uma justificação desse gestor por seus atos ou omissões e nos casos previstos em lei aplicar-lhe às devidas sanções.

Assim, Oliveira (2002) corrobora que a *accountability* não se restringe a publicar os atos governamentais e prestar contas, demonstrando que a gestão pública tem uma postura proba na aplicação do erário. Mas, deverá promover uma integração entre os meios de controles para que possibilite a exibição de suas contas a qualquer momento por meio de demonstrativos capazes de ampliar a quantidade dos usuários dessa informação.

Esse fato denotaria um ato de prestação de contas, não podendo, portanto, simplesmente amesquinhar o princípio constitucional da publicidade, preconizado no art. 37 da CF/88, mas, servir de um instrumento que cumpra a função de induzir a responsabilidade governamental, fazendo com que os governos estejam à altura da confiança e das expectativas dos cidadãos.

2.2 Controle Social, Planejamento na Saúde e Conselhos de Saúde

No contexto da construção dos instrumentos de *accountability*, observa-se o planejamento como uma ferramenta basilar de todo o processo, culminando no exercício do controle social. Para Mintzberg (2004), o planejamento consiste na formalização de um procedimento para a obtenção de um resultado articulado, de forma que as decisões possam estar integradas umas às outras. Nesse sentido, infere-se que há uma relação entre planejamento e decisões, na qual o planejamento constitui-se no mecanismo empregado para auxiliar a tomada de decisão, orientando a sua implementação.

Conforme Vieira (2009, p. 1566), “sem a realização do planejamento, as atividades são executadas por inércia”, ou seja, as ações e serviços da saúde são executados de forma desestruturada e reativa, ficando ainda, subordinada a percepção de cada dirigente sem uma vinculação com a política de saúde determinada pela gestão.

Até a publicação da Lei nº 8.080/1990, os instrumentos disponíveis aos gestores de saúde restringiam-se aos oficiais de formulação do orçamento geral, Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA, que não permitiam a interiorização da lógica do planejamento ao setor de saúde.

Após diversos debates, promovidos pelo Ministério da Saúde em 2005/2006, foi criado o Sistema de Planejamento do SUS – PlanejaSUS, por meio da Portaria GM nº 3.322/2006, que deve ser entendido como uma estratégia relevante para a efetivação do SUS (Brasil, 2009). Esse instrumento tem como bases de seu funcionamento a formulação e revisão periódica dos instrumentos de planejamento do SUS, que está estruturado no Plano de Saúde (PS), nas Programações Anuais de Saúde (PAS) e nos Relatórios Anuais de Gestão (RAG).

Corroborando com a importância do planejamento na área da saúde, a Lei Complementar nº 141/2012, em seu art. 30, referenciou os instrumentos de planejamento, destacando ainda, a necessidade de anuência dos Conselhos de Saúde para deliberação sobre as diretrizes para o estabelecimento das prioridades.

A relação de dependência entre o controle social e a *accountability* é consolidada, visto que para existência do efetivo exercício de fiscalização por parte da sociedade (cidadão) é imprescindível observar duas condições, onde do lado da sociedade, surge o cidadão

consciente e organizado em torno de reivindicações cuja consecução pelo poder público signifique a melhora das condições de vida de toda a coletividade; e da parte do Estado, o provimento de informações completas, claras e relevantes a toda a população. (Mawad, 2002).

O controle social em seu pleno exercício demanda um grande esforço, configurando um desafio que requer a ruptura com a postura de submissão aos que tratam a questão dos recursos com uma questão de técnicos e gestores. Almeja-se ainda, o enfrentamento da burocracia que utiliza instrumentos complexos para prestar contas, dificultado a compreensão e a avaliação (Bicalho, 2003).

Morita, Guimarães & DiMuzio (2006) afirmam que, a institucionalização do controle social pela CF/88, criou perspectivas para o exercício da democracia no setor de saúde, baseando-se na capacidade da sociedade civil interferir na gestão do SUS, orientando as ações estatais e/ou os referidos gastos voltados ao atendimento dos interesses coletivos.

Gonçalves *et. al.* (2010) descrevem que juntamente com a criação dos conselhos de saúde e no intuito de dotá-los de mecanismos hábeis para o exercício de suas atribuições, a legislação estabeleceu também que o gestor do SUS, em cada esfera de governo, preste contas da gestão aos conselheiros, a fim de subsidiar o exercício do controle social.

Nesse sentido, os conselhos podem ser instrumentos privilegiados para fazer valer os direitos, que segundo Gerscham (2004), rompem com as tradicionais formas de gestão, possibilitando a ampliação dos espaços de decisões/ações do poder público, impulsionando a constituição de esferas públicas democráticas e sendo potenciais capacitores dos sujeitos sociais para processos participativos mais amplos e de interlocução ético-política com o Estado.

Segundo Lima (2003) as prestações de contas submetidas aos conselhos exercem, além do controle das contas publicadas em saúde, o controle social com o estabelecimento de garantias para a atuação da população, no desenvolvimento de ações que levem em conta suas necessidades e dando transparência às suas ações.

No contexto da atuação dos conselhos, especialmente na avaliação das prestações de contas, faz-se necessário a discussão da efetividade dessa atuação e o acesso desse resultado a sociedade. Neste sentido, Cotta, Casal & Martins (2010) garantem que democratizar as informações e permitir sua avaliação por parte dos usuários seria colocá-los no processo, numa relação de corresponsabilidade. Porém, esse objetivo somente será alcançado com a existência de canais de participação desobstruídos e fluxo constante de informações, promovendo ainda, processos que favoreçam a participação ativa, representativa, autônoma e corresponsável, que possibilite o crescimento dos agentes ou das organizações coletivas.

2.3. Qualidade da Informação das Prestações de Contas

A avaliação dos relatórios de prestação de contas dos gestores do SUS, realizado pelos órgãos de controle e especialmente, pelos conselhos de saúde, demandam previamente a divulgação de informações úteis e inteligíveis que cumpram o seu papel social e subsidia a tomada de decisões.

No âmbito da prestação de contas aos conselhos de saúde, Gonçalves *et. al.* (2010), destacam a importância da qualidade da informação contábil prestada aos conselheiros, no intuito de os auxiliarem no exercício de suas atribuições. Destacam também, que a avaliação das características qualitativas da informação contábil contribuirá com a decisão de divulgar ou não determinada informação em detrimento de sua utilidade e custo de elaboração.

Nesse sentido, segundo o pronunciamento *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Setor Entities* emitido pelo *International Federation*

of Accountants (IFAC), através de seu conselho de contabilidade aplicada ao setor público, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), descreve que o objetivo dos relatórios das entidades públicas é de fornecer informações que sejam úteis para os usuários para fins de prestação de contas e para fins de tomada de decisão (IPSASB, 2013).

O IPSASB (2013) relata as características qualitativas da informação incluídas nos relatórios contábeis são os atributos que tornam essa informação útil para os usuários. Destaca-se dentre essas características a relevância, representação fiel, a compreensibilidade, a tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

Nessa prerrogativa da qualidade da informação contábil, observa-se que as prestações de contas encaminhadas aos conselhos de saúde precisam possuir os aspectos que assegurem a qualidade da informação prestada, permitindo aos conselheiros a sua compreensão, subsidiando o exercício de suas atribuições perante o controle e avaliação da gestão dos recursos do SUS.

Neste contexto, é pertinente destacar a garantia de divulgação de uma informação confiável aos conselhos possibilitará a definição de estratégias para a aplicação dos recursos públicos e o cumprimento da função consultiva atribuída aos conselheiros de saúde.

3. METODOLOGIA

Com o objetivo de avaliar a qualidade dos relatórios de prestação de contas do SUS e a percepção e análise dos conselheiros de saúde sobre esse instrumento de *accountability*, a presente pesquisa foi realizada utilizando o método de Pesquisa Participante, para avaliar a percepção e análise dos conselheiros de saúde sobre os relatórios de prestação de contas encaminhado pela secretaria municipal de saúde.

Na execução da pesquisa participante foi aplicado o instrumento de avaliação da qualidade da informação disponibilizada nos relatórios de prestação de contas do SUS, elaborado por Gonçalves *et. al.* (2010).

Sales (1984) entende a pesquisa participativa como forma de obtenção de informações que redunde num processo de discussão, troca de experiência e conhecimentos entre pesquisadores e comunidade, no qual os resultados e condições também sejam debatidos e utilizados pelas partes envolvidas, numa perspectiva de elevação da capacidade crítica e da consciência dos problemas sócio-econômico-culturais existentes.

3.1. Elaboração da Pesquisa Participante

A pesquisa participante, tão como a pesquisa-ação, possui uma construção através de fases cíclicas e reaplicáveis em movimento espiral e que suas quantidades variam conforme concepção de alguns autores, tais como Holanda & Riccio (2001); Lopes, Ribeiro, Pederneiras & Ribeiro (2006); Soares, Paton, Santos & Bezerra (2009); Krafta, Freitas, Martan & Andres (2009).

Foram utilizadas as observações de Soares *et. al.* (2009), sobre a construção da metodologia da pesquisa-ação e/ou pesquisa participante, com abordagem de no mínimo quatro grandes etapas/fases para construção do método, dessa forma as fases elaboradas são as seguintes: Exploratória, de Planejamento, Ação e de Avaliação, pela aplicação da análise dos relatórios de prestação de contas da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) ao Conselho Municipal de Saúde (CMS) de Anápolis/GO, conforme apresentado no Quadro 1.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Fase do Estudo	Técnicas Utilizadas
Fase Exploratória: DIAGNÓSTICO da situação atual	- Entrevistas com os Conselheiros - Observação das Reuniões Plenárias do Conselho - Análise dos documentos constitutivos do Conselho
Fase de Planejamento: PROPOSIÇÃO de método de análise da informação	- Coleta e Análise aos relatórios de Prestação de Contas - Entrevista com os conselheiros da Comissão de Prestação de Contas, quanto à percepção de sua análise. - Reuniões com a Comissão de Prestação de Contas
Fase da ação: IMPLEMENTAÇÃO do método de análise	- Seminário de treinamento com os conselheiros de saúde com base nos instrumento de avaliação qualitativa dos relatórios de prestação de contas - Elaboração de minuta de Resolução do CMS para análise e manifestação sobre os relatórios de prestação de contas.
Fase de Avaliação: OBSERVAÇÃO da aplicação para ajustes	- Observação da Reunião da Comissão de PC após intervenção - Reuniões com os conselheiros do CMS para percepção do método de avaliação.

Quadro 1 - Fases e técnicas da pesquisa participante no Conselho Municipal de Saúde.

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Krafta *et. al.* (2009)

Na fase exploratória realizou-se o diagnóstico da situação atual da avaliação dos relatórios de prestação de contas encaminhados pela SMS de Anápolis ao CMS utilizando a técnica de observação estruturada, através de um roteiro de observação, na reunião de apresentação do Relatório Anual de Gestão (RAG) ao CMS, com a presença da Comissão de Prestação de Contas da CMS de Anápolis/GO.

Paralelamente a observação não-participante, também foi realizada a coleta dos documentos constitutivos do CMS, tais como, Regimento Interno do Conselho, Composição do Conselho e de suas Comissões, Plano Municipal de Saúde 2010–2013, Relatórios de Prestação de Contas dos exercícios de 2008 a 2012, Pareceres do CMS.

Neste sentido, a presente pesquisa realizou um diagnóstico do ambiente de controle do conselho de saúde e o comportamento dos seus conselheiros, por meio da observação das reuniões plenárias e pela coleta de documentos utilizados no exercício da fiscalização das contas apresentadas pela SMS.

Na fase de planejamento, aplicou-se um questionário, a 17 conselheiros do CMS de Anápolis (total de 24 conselheiros efetivos e 24 conselheiros suplentes), sendo que nesse total estavam os 9 (nove) conselheiros representantes da Comissão de Prestação de Contas.

O questionário foi desenvolvido por Gonçalves, Gonçalves & Tavares (2011), sendo composto de oito perguntas fechadas sobre a importância e o nível de conhecimento acerca do funcionamento do SUS e das necessidades locais ao processo decisório; o grau de compreensão e a qualidade das informações, bem como a tempestividade de sua disponibilização e a necessidade de capacitação os conselheiros à análise dos relatórios. Para cada pergunta foi atribuída notas em um escala de 0 a 10 (ou 0% a 100%), conforme o grau de concordância dos conselheiros respondentes.

Paralelamente, a aplicação dos questionários, foi requisitado, junto ao CMS os relatórios trimestrais (2010 e 2011), quadrimestrais (2012) e anuais (2010 a 2012) de prestação de contas, a fim de analisar as informações de natureza econômico-financeiras.

Para execução da fase de implementação da pesquisa participante, subsidiado pelo diagnóstico e as estratégias definidas na fase de planejamento dessa pesquisa, realizou-se um Seminário para discussão dos problemas identificados e treinamento dos conselheiros perante as técnicas de avaliação da qualidade dos relatórios de prestação de contas.

Nesse sentido, aplica-se a etapa de treinamento do seminário, no intuito de promover as ações necessárias para a modificação do cenário de avaliação das prestações de contas da saúde. Esse treinamento foi segmentado com o intuito de subsidiar os conselheiros com informações que permitam avaliar as prestações de contas do SUS encaminhados pela Secretaria Municipal de Saúde – SMS, de forma estruturada e compreensível.

Utilizou-se a seguinte estrutura: i) avaliação da percepção dos conselheiros sobre os relatórios de prestação de contas, através de entrevista/debate; ii) apresentação da relação entre os instrumentos de planejamento da saúde e as prestações de contas; iii) descrição da qualidade da informação nos relatórios, através da apresentação do instrumento de avaliação dos relatórios; e iv) análise das prestações de contas e exercício do controle social, através das recomendações do conselho.

Na última fase da pesquisa participante realizou-se a revisão do método de avaliação proposto para a análise das prestações de contas, através da observação sem intervenção do pesquisador (observação não participante), acompanhando as reuniões subsequentes a realização do Seminário. O objetivo dessa observação é verificar a percepção e consequente análise dos conselheiros de saúde perante os relatórios de prestação de Contas encaminhados pela SMS.

3.2. Instrumento de Avaliação da Qualidade dos Relatórios de Prestação de Contas

O instrumento utilizado nessa pesquisa visa avaliar a qualidade dos relatórios de prestações de contas da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Anápolis ao Conselho Municipal de Saúde (CMS), está sustentado a partir das características qualitativas da informação contábil tratados por Hendriksen & Van Breda (1999) e Glautier & Underdown (1994) proposto por Gonçalves *et. al.* (2010).

A aplicação desse instrumento foi realizada em dois momentos nessa pesquisa, inicialmente, na avaliação da qualidade dos relatórios de prestação de contas encaminhados pela SMS ao CMS na fase exploratória da pesquisa participante, com intuito de elaborar o diagnóstico da situação encontrada no conselho. O segundo momento da utilização do instrumento de avaliação da qualidade dos relatórios foi à consecução do referido seminário, sendo o subsídio básico para orientação dos conselheiros sobre os critérios de análise dos relatórios, possibilitando o levantamento das evidências necessárias para sustentar a opinião dos mesmos na emissão de seu parecer.

O presente instrumento é composto por três dimensões qualitativas da informação contábil: Materialidade, Relevância e Confiabilidade, sendo segregado em doze indicadores e suas respectivas variáveis, conforme Quadro 2.

Dimensão: Materialidade			
Indicadores			
Dados quantitativos	Grau de itemização dos dados quantitativos	Relações entre a SMS e o Conselho de Saúde	Planos e expectativas relevantes da administração
Variáveis			
Evidenciação da aplicação dos recursos financeiros	Especificação da fonte dos recursos financeiros	Participação das decisões do Conselho nas decisões da Secretaria de Saúde	Planos e expectativas relevantes da administração
Dimensão: Relevância			
Indicadores			
Valor Preditivo	Valor Confirmativo	Oportunidade	
Variáveis			

Recursos previstos na proposta/lei orçamentária	Confronto dos resultados obtidos com as metas estabelecidas para a área da saúde	Periodicidade de disponibilização dos relatórios	Disponibilidade do relatório em análise		
Dimensão: Confiabilidade					
Indicadores					
Conteúdo		Valor descritível e mensurável	Neutralidade	Precisão	Prudência
Variáveis					
Prioridade para a destinação dos recursos financeiros	Retificações orçamentárias	Previsão de recursos compreendidos no PPA para a área da saúde	Divulgação dos pontos que necessitam de melhorias	Conteúdo Legal	Reserva de recursos financeiros frente a eventos incertos e eventuais

Quadro 2 – Instrumento de avaliação da qualidade dos relatórios - Indicadores e variáveis

Fonte – Gonçalves *et. al.* (2010)

Para avaliação de cada variável do instrumento, segundo Gonçalves *et. al.* (2010), é utilizada uma escala, do tipo Likert, que busca aferir o nível de evidenciação. Tal escala é denominada como categorias teóricas (Bardin, 1977), sendo: i) Restrita – a informação requerida não é divulgada; ii) Baixa – a informação requerida não é divulgada, contudo, o gestor manifestou intenção em passar a divulgar; iii) Média – o gestor divulga a informação requerida, mas não o faz de forma completa segundo os critérios estabelecidos no instrumento de evidenciação; e iv) Ampla – o gestor divulga a informação requerida de forma completa segundo os critérios estabelecidos no instrumento de evidenciação.

4. RESULTADOS E ANÁLISES

A coleta de dados da pesquisa foi segmentada, nos relatórios de prestação de contas do período de 2010 a 2011 (relatórios trimestrais, 2010 e 2011; e relatórios quadrimestrais de 2012); nos documentos das manifestações do CMS (ofícios e resoluções); e nos dados coletados através da aplicação da pesquisa participante, conforme item 3.1.

A avaliação dos relatórios realizou-se através da técnica de análise de conteúdo da informação dos referidos relatórios de prestação de contas dos exercícios de 2010 e 2011, conforme item 3.2. Para aos relatórios do exercício de 2012, além da análise de conteúdo, aplicou-se a metodologia da pesquisa participante (item 3.1), realizado inicialmente um diagnóstico do processo de prestações de contas e posterior análise da avaliação realizada pelos conselheiros.

Posteriormente, realizou-se um Seminário com o treinamento dos conselheiros da Comissão de Prestação de Contas, a fim de instruí-los com o instrumento de avaliação dos relatórios (item 3.2) que permita uma análise criteriosa da qualidade da informação prestada. Por fim, promoveu-se uma avaliação da percepção dos conselheiros em relação aos processos de prestação de contas após a ação intervencionista do pesquisador.

4.1. Análise dos Resultados da Pesquisa Participante

A fase inicial do levantamento de dados sobre o diagnóstico da avaliação dos relatórios de prestação de contas encaminhados pela SMS ao CMS de Anápolis realizou-se a coleta de informações institucionais do conselho e a participação de reuniões plenárias, especialmente, as relacionadas à Comissão de Prestação de Contas.

Com base nas informações levantadas na fase exploratória da pesquisa, verificou-se que os questionamentos e análises dos conselheiros são pontuais e vinculados estritamente ao seu ambiente de atuação profissional, não sendo discutidos os aspectos gerais do relatório, o

cumprimento das metas definidas no planejamento (Plano de Saúde) e da aplicação dos recursos na saúde.

Outro ponto relevante nessa observação é a intempestividade da apresentação do relatório, visto o relatório relativo ao 4º Trimestre de 2011, foi apresentado somente no segundo semestre de 2012.

Subsidiado na análise dos documentos disponibilizados pelo CMS de Anápolis, referente às suas manifestações sobre as prestações de contas encaminhadas pela SMS, tais como ofícios e resoluções, constatou-se nesse cenário, a existência de divergências entre os dois entes (SMS e CMS); visto que os relatórios de gestão dos exercícios de 2009, 2010 e 2011 não foram aprovados pelo conselho, em razão de divergências na informação prestada ou ausência de informações demandas.

Posteriormente foi aplicado um questionário para análise da percepção dos conselheiros e realizada análise dos relatórios, com o intuito de verificar a qualidade da informação econômico-financeira disponibilizada ao conselho.

Diante das respostas ofertadas no questionário verificaram-se algumas contradições nas respostas dos conselheiros do CMS de Anápolis, onde inicialmente foram considerados aptos ao exercício de suas atribuições no conselho e que as informações apresentadas nos relatórios são suficientes, porém, julgam necessário melhores informações e capacitação para realizarem a análise dos relatórios de prestação de contas. Outro fator, é que na aplicação da entrevista em grupo na fase de ação dessa pesquisa, os conselheiros da comissão de prestação de contas destacaram a falta de qualificação técnica e dificuldades na compreensão das informações, não legitimando a percepção inicial.

Porém, um ponto comum ao questionário e a entrevista aplicada é a necessidade de capacitação dos conselheiros para o exercício de suas atribuições, comungando com a proposta de Cotta *et. al.* (2010), que visa a capacitação dos conselheiros e uma melhor instrumentalização dos conselhos para uma mais adequada participação e controle social da saúde.

4.1.1 Análise dos Relatórios de Prestação de Contas

No intuito de subsidiar o planejamento da pesquisa, paralelamente à aplicação dos questionários, realizou-se a análise dos relatórios de prestação de contas dos exercícios de 2010, 2011 e 2012, destacando que devido à ausência dos relatórios do terceiro quadrimestre de 2012 e do Relatório Anual de Gestão de 2012 que não foram disponibilizados pela SMS de Anápolis ao CMS, a análise do exercício de 2012 ficou restrita a análise dos relatórios do primeiro e segundo quadrimestre de 2012.

Na análise da dimensão da “*materialidade*”, cujo objetivo é identificar se a informação prestada possui as características necessárias para o cumprimento dos planos para a saúde e os recursos necessários para o cumprimento de seus objetivos e metas. Nessa dimensão são abordados quatro indicadores e variáveis: “*dados quantitativos*”, “*itemização dos dados financeiros*”, “*relação entre o SMS e o CMS*”, e “*Planos e expectativas relevantes da administração*”.

Indicador	Variável	2010	2011	2012
Dados quantitativos	Evidenciação da aplicação dos recursos financeiros	Média	Média	Média
Grau de itemização dos dados quantitativos	Especificação da fonte dos recursos financeiros	Baixa	Baixa	Baixa
Relações entre a SMS e a CMS	Participação do Conselho nas decisões da SMS	Restrita	Restrita	Restrita

Planos e expectativas relevantes da administração	Objetivos e metas para o exercício subsequente	Baixa	Baixa	Baixa
---	--	-------	-------	-------

Quadro 3 – Resultados da Dimensão Materialidade para os anos 2010, 2011 e 2012.

Diante dos resultados obtidos nas análises dos relatórios pela dimensão da *Materialidade*, constata-se uma tendência para a característica “Baixa”, haja vista que o CMS solicita informações, o gestor manifesta a intenção de divulgá-las, que é caracterizado por informações gerais, sem que a mesma sirva para análise e/ou tomada de decisão dos conselheiros, mas de fato nem sempre o faz, que segundo Ofício CMS nº 090/2013, a SEMUSA (Secretaria Municipal de Saúde de Anápolis), fica patente essa situação com o CMS, pois apresenta informações insuficientes e não esclarecedoras.

Ressalta-se que o RAG do exercício de 2010 foi “Reprovado” pelo CMS, através da Resolução/CMS 02/2012, que dentre outras irregularidades apontadas encontra-se o não cumprimento das mudanças sugeridas pelo CMS; a não apresentação da Programação Anual da Saúde do Município de 2009 e 2010 para comparativo com o RAG. Quanto aos RAG’s dos exercícios de 2011 e 2012 encontra-se em diligência pelo CMS, devido à ausência de informações, especialmente a Programação Anual de Saúde para os exercícios de 2011 e 2012, e a apresentação dos relatórios fora do prazo legal. Portanto, os exercícios de 2011 e 2012 encontram-se sem aprovação e sem parecer conclusivo, inclusive, notificando o Ministério Público do Município de Anápolis, através do Ofício CMS nº 090/2013.

A segunda dimensão, a “Relevância”, possui três indicadores e quatro variáveis, que tem o objetivo de verificar se a informação é relevante, sob o aspecto de possuir capacidade contributiva para o processo decisório. Nesse sentido, essa dimensão avalia as características da qualidade da informação contábil nos aspectos de seu *valor preditivo, valor confirmativo e oportunidade*.

O quadro 4 apresenta um resumo dos resultados verificados nessa dimensão para os exercícios de 2010 a 2012, assim pode-se verificar uma tendência “Restrita”, impossibilitando o pleno exercício da fiscalização da Gestão da Saúde, conforme determina os art. 37 e 38 da Lei Complementar nº 141/2012.

Indicador	Variável	2010	2011	2012
Valor preditivo	Recursos financeiros previstos na proposta/lei orçamentária	Restrita	Restrita	Restrita
Valor confirmativo	Confronto dos resultados obtidos com as metas estabelecidas para a área da saúde	Média	Média	Média
Oportunidade	Periodicidade de disponibilização dos relatórios	Restrita	Restrita	Restrita
	Disponibilização do relatório em análise	Restrita	Restrita	Restrita

Quadro 4 – Resultados da Dimensão Relevância para os anos 2010, 2011 e 2012.

O fato de todos os indicadores manterem o seu padrão de desempenho no período de 2010 a 2012, demonstra a não evolução na qualidade da informação gerada nos relatórios de prestação de contas, contribuindo com o ambiente apresentado no conselho de reprovação das contas de 2010 e exercícios de 2011 e 2012 pendentes de análise, aguardando esclarecimentos da SMS ou manifestação dos órgãos de controle externo, conforme notificado através do Ofício CMS nº 090/2013.

A terceira dimensão do instrumento proposto por Gonçalves *et al* (2010), é a “confiabilidade”, cujo objetivo consiste em verificar se a informação não possui erros e/ou está livre de vieses. Possui como indicadores: “Conteúdo”, “Valor Descritível e Mensurável”, “Neutralidade”, “Precisão” e “Prudência”.

Indicador	Variável	2010	2011	2012
Precisão	Evidenciação do conteúdo legal	Restrita	Restrita	Restrita
Valor descritivo e mensurável	Previsão de recursos para os exercícios compreendidos no PPA para a área da saúde	Baixa	Baixa	Baixa
Prudência	Reserva de recursos financeiros frente a eventos incertos e eventuais	Restrita	Restrita	Restrita
Conteúdo	Retificações orçamentárias	Restrita	Restrita	Restrita
	Divulgação das prioridades para destinação dos recursos financeiros	Média	Média	Média
Neutralidade	Divulgação dos pontos que necessitam de melhorias	Restrita	Restrita	Restrita

Quadro 5 – Resultados da Dimensão Confiabilidade para os anos 2010, 2011 e 2012.

Os relatórios dos exercícios 2010, 2011 e 2012, demonstram que a SMS possui algumas prioridades para a gestão, porém, não a descrição detalhando essas prioridades para destinação dos recursos financeiros, atribuindo-se a característica “*Média*”, e para as retificações orçamentárias, sendo a característica “*Restrita*” para esse item da avaliação.

Reforçando as constatações do indicador do valor descritível e mensurável, verifica-se no RAG a evidenciação das prioridades, contudo, com uma informação incompleta, com apresentação de algumas metas físicas sem indicação de unidade de medida, notas explicativas que justifique o não atendimento das mesmas e sua vinculação com o Plano Municipal de Saúde e/ou PPA.

Corroborando com as dimensões anteriores, a “Confiabilidade” possui uma tendência a “Restrita”, conforme Quadro 5, porém, essa característica da dimensão pode tornar-se um agravante, uma vez que, a sua principal função é proporcionar uma visão prospectiva das ações governamentais e sua isenção no instante de disponibilizá-la à sociedade.

4.1.2. Fase da Ação - Treinamento

Na fase de ação realizou-se um treinamento junto aos conselheiros de saúde, através de um Seminário, com intuito de aprimorar a leitura e análise das prestações de contas encaminhadas pelo SMS ao CMS.

Aplicou-se uma Entrevista Coletiva junto aos conselheiros de saúde integrantes da Comissão de Prestação de Contas do CMS, previamente ao treinamento, onde foram abordadas cinco questões junto aos conselheiros: i) Qual a importância da avaliação pelo CMS das Prestações de Contas da Saúde? Qual o papel do conselheiro nessa avaliação?; ii) Qual a relação entre o planejamento das ações de saúde, definidas no PPA, LDO e LOA com as prestações de contas da Saúde?; iii) Na avaliação das prestações de contas é verificado se houve a apresentação das prioridades de aplicação de recursos da saúde?; iv) Na avaliação dos relatórios, há a preocupação de confrontar as metas previstas com as metas realizadas para as ações da saúde?; e v) Qual a percepção perante as sugestões realizadas pelo CMS para a SMS?

Posteriormente, foi realizado o treinamento dos conselheiros de saúde da Comissão de Prestação de Contas do CMS com uma explanação sobre a importância dos instrumentos de planejamento para a avaliação das prestações de contas, com ênfase nas mudanças impostas pela Lei Complementar nº 141/2012.

Para apresentação do instrumento de avaliação dos relatórios, utilizou-se como referência o relatório de prestação de contas do 1º quadrimestre de 2012, orientando os conselheiros sobre os indicadores e variáveis do modelo na ótica das dimensões da *Materialidade, Relevância e Confiabilidade*.

Ao final do treinamento encerrando o Seminário proposto, os conselheiros apresentaram suas considerações e percepções acerca do instrumento de análise das prestações de contas e

as possíveis recomendações que deverão compor o parecer conclusivo do conselho no ato da análise do Relatório Anual de Gestão (RAG) do exercício de 2012.

4.1.3 Fase de Avaliação

Nessa última etapa da pesquisa foi realizada uma observação sobre os resultados alcançados com a capacitação dos conselheiros de saúde e as mudanças no processo de análise dos relatórios, constatando diversas ações do CMS influenciadas pelas percepções adquiridas pelos conselheiros no treinamento realizado.

O CMS realizou no dia 04 de abril de 2013, a Conferência Municipal de Saúde de Anápolis, apresentando como um dos eixos de discussão entre os gestores do SUS, conselheiros de saúde e a sociedade, o processo de análise das prestações de contas que são encaminhados ao conselho e que são primordiais ao pleno exercício do controle social da saúde.

Nesse sentido, realizou-se uma mesa temática sobre a análise dos relatórios de prestação de contas, que apresenta o instrumento de avaliação utilizado nesse trabalho e as mudanças implementadas pela Lei Complementar nº 141/2012. Verificou-se um importante debate, destacando a necessidade de capacitação dos conselheiros, elaboração de um padrão para os relatórios de prestação de contas e uma maior vinculação desse instrumento de controle com o planejamento da área de saúde, com ênfase nas decisões emanadas na Conferência de Saúde.

Como produto do Seminário elaborou-se uma minuta de resolução do CMS que dispõe sobre a Fiscalização da Gestão da Saúde por meio dos Relatórios Quadrimestrais e dos Relatórios Anuais de Gestão. Esse produto da pesquisa tem como intuito criar os critérios necessários para que a Secretaria de Saúde apresente um relatório com qualidade que permita aos conselheiros promoverem uma análise fundamentada, isonômica e imparcial da aplicação dos recursos do SUS, promovendo o exercício no controle social na saúde.

Percebe-se que a padronização do processo de prestação de contas poderá promover um amadurecimento da parceria entre os conselhos e os gestores do SUS, superando os entraves existentes nessa relação de controle. Nesse sentido, Duarte & Machado (2012, p. 137), afirmam que “o gestor sábio e comprometido será diligente em viabilizar meios de fortalecer o conselho de saúde, para inclusive tê-lo como parceiro, não no sentido de mascarar suas falhas, mas para legitimar e consolidar sua gestão. Trata-se de cooperação ao invés de cooptação”.

Conseqüentemente, o presidente e da Comissão de Prestação de Contas do CMS de Anápolis incumbiram-se de apresentar esses instrumentos na próxima reunião plenária a fim de cumprir integralmente as determinações da Lei Complementar nº 141/2012.

Outro ponto resultado relevante da pesquisa foi o interesse de uma Conselheira do Conselho Estadual de Saúde de Goiás, que após conhecer os resultados dessa pesquisa solicitou contribuição na elaboração de um manual a ser disponibilizado nos 246 municípios do Estado de Goiás.

Nesse contexto, observa-se nessa fase da pesquisa participante que os resultados de sua aplicação proporcionaram uma mudança de visão dos conselheiros de saúde de Anápolis, perante sua percepção do processo de análise dos relatórios, com ênfase na avaliação da qualidade da informação prestada e a importância da vinculação dos instrumentos de planejamento da saúde com a avaliação dos relatórios. Constatou-se ainda, a necessidade de promover de forma continuada a capacitação dos conselheiros de saúde, conforme amplamente discutido nas Conferências de Saúde e determinado no art. 44 da Lei Complementar nº 141/2012.

Fato que comunica com a pesquisa desenvolvida por Alencar (2012, p. 232), no município de Porto Alegre – RS, destacou que: “é desafiadora a formatação de experiências que possam atender estas premissas, socializando conhecimentos “técnicos”, de forma a que sejam “apropriados” por aqueles que voluntariamente se dispõem a atuar no controle social da política de saúde, em especial os usuários do SUS”.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O efetivo exercício das atribuições dispostas pela Lei Complementar nº 141/2012, não se descreve como uma mera “fiscalização” da sociedade sobre o poder público, mas, insere-se como participação ativa dessa sociedade nas ações empreendidas na área de saúde, buscando sempre a melhor aplicação dos recursos.

Nessa ótica, destaca-se a transparência na aplicação dos recursos como base da *accountability* e que segundo Coelho, Cruz & Martins (2011), descrevem o importante pilar da democracia e do fortalecimento do controle social, tendo como base informações compreensíveis e relevantes.

Portanto, esse estudo com base nos relatórios de prestação de contas trimestrais e anuais da SMS ao CMS de Anápolis/GO analisou a percepção dos conselheiros de saúde perante o cumprimento de suas atribuições legais e o processo de análise desses relatórios. Verificou-se que as análises realizadas eram pontuais, ou seja, vinculadas estritamente ao ambiente profissional do conselheiro, justificado pela ausência de qualificação técnica dos conselhos em realizarem essas avaliações.

Paralelamente, verificou-se que as informações evidenciadas nos relatórios possuem uma tendência restrita, quando analisadas perante suas dimensões de *Materialidade, Relevância e Confiabilidade*, impossibilitando aos conselheiros utilizarem essa informação de forma segura para seu processo decisório e consequente emissão do parecer conclusivo sobre essas prestações. Corroborou-se esse fato, que os Relatórios Anuais de Gestão dos exercícios de 2010, 2011 e 2012, não foram aprovados até a finalização desta pesquisa, sendo que o relatório de 2010 encontra-se reprovado, especialmente, por falta de esclarecimentos da SMS e os relatórios do ano de 2011 e 2012, pois se encontram em diligência junto ao CMS, com encaminhamentos ao Ministério Público e Tribunal de Contas.

Outro fator relevante nessa discussão refere-se à falta de uma rotina de qualificação dos conselheiros, onde mesmo diante, da obrigação legal disposta no art. 44 da Lei Complementar nº 141/2012 e das diversas pontuações nas Conferências de Saúde, tanto em âmbito nacional quanto municipal, percebe-se a insipiência dessa ação.

Ressalta-se ainda, que apesar das disposições dos arts. 34 a 36 da Lei Complementar nº 141/2012, quanto às informações mínimas a serem evidenciadas nos relatórios de prestação de contas do SUS, constataram-se o descumprimento integral da norma e ainda, uma falta de padronização nos relatórios encaminhados pela SMS.

Esse fato converge com a afirmação de Correia (2000), que o controle social sobre os recursos públicos de saúde é um desafio para os conselheiros, visto as dificuldades de sua realização, demandando uma simplificação dos instrumentos de prestação de contas, possibilitando sua compreensão para fins de avaliação.

Nessa mesma reflexão, Saliba, Moimaz, Ferreira & Custódio (2009), destaca que o controle social dos conselheiros sobre as contas dos gestores do SUS tem sido a meta mais difícil de ser alcançada em quase todos os conselhos de saúde do país.

Nesse contexto, como resultado da pesquisa participante, especialmente, na consecução do Seminário, em sua fase de implementação, demandou-se a proposição de uma resolução

pelo CMS que normatizasse a apresentação dos relatórios encaminhados pela SMS e que permitisse que os conselheiros obtivessem as informações necessárias para subsidiarem sua tomada de decisão e sucessivamente o seu parecer sobre essas contas.

No processo de análise dos relatórios, com base no estudo realizado, apoiando a legislação vigente, demonstrou-se importante a avaliação dos instrumentos de planejamento da saúde, tais como o Plano Plurianual subsidiado pelo relatório da Conferência de Saúde; o Plano Municipal de Saúde e as Programações Anuais de Saúde, com as informações apresentadas nos relatórios prestações de contas, visto que esses instrumentos deverão ser submetidos previamente aos conselhos para análise e manifestação, contribuindo com o direcionamento dos gastos dos recursos do SUS.

Essa proposta de mudança do processo de prestação de contas busca afastar as discussões ideológicas e partidárias da avaliação dos recursos do SUS no efetivo atendimento das demandas sociais da saúde, proporcionando uma análise imparcial, isonômica e estruturada, contribuindo com o regular exercício do controle social. Corrobora-se, portanto, com o estudo de Cotta *et. al.* (2010), que descreve esse processo com uma série de obstáculos, que ainda se faz presente, em função de uma história política caracterizada por regimes centralizadores e autoritários, que afastam os trabalhadores dos processos de tomada de decisão.

Todo esse processo de mudança no exercício do controle social, por meio dos instrumentos de *accountability*, demandados pela gestão do SUS e encaminhados pela SMS, requer uma gestão participativa do CMS, que segundo Gonçalves *et. al.* (2011), possibilita o estabelecimento de normas e regras mais democráticas e transparentes.

Considerando ainda, que, devido à mudança de gestão no CMS de Anápolis, culminando com a não realização de reunião da comissão de prestação de contas após o treinamento, impossibilitou então a realização da observação final do comportamento dos conselheiros, demandando, portanto, de promover essa avaliação para aferir a aderência dos mesmos na utilização do método de leitura e análise dos relatórios. Porém, essa limitação não comprometeu o trabalho, visto os resultados alcançados e os produtos gerados na pesquisa.

É importante, destacar que perante as limitações dessa pesquisa, diante de sua aplicação ao Conselho Municipal de Saúde de Anápolis, que os seus resultados não podem ser generalizados, apresentando-se como sugestão para futuras pesquisas, a replicação das técnicas da pesquisa participante, conjuntamente ao instrumento de avaliação da qualidade da informação contábil evidenciada nos relatórios, para outros conselhos em âmbito municipal, estadual e federal, buscando o aperfeiçoamento do instrumento de avaliação e do processo de prestação de contas, no intuito de obter uma informação relevante e confiável para o pleno exercício do controle social e a consolidação dos gastos do SUS para toda federação.

REFERÊNCIAS

- ALENCAR, H. H. R. (2012) **Educação permanente no âmbito do controle social no SUS: a experiência de Porto Alegre – RS.** Saúde e Sociedade. São Paulo, v.21, supl. 1, pp. 223-233
- BARDIN, L. (1977). **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70.
- BARROS, E. O. (1998). **Controle Social e o processo de descentralização dos serviços de Saúde. In: Incentivo à Participação Popular e Controle Social no SUS: textos técnicos para conselheiros de saúde.** Brasília: IEC.

- BICALHO, M. S. (2003). **Conselheiros de saúde construindo o controle social do SUS**. Psicologia em Revista. Belo Horizonte, v. 10, 14, p. 149-154, dez.
- BRAVO, M. I. S. & MATOS, M. C. de. (2002). **A Saúde no Brasil: Reforma Sanitária e Ofensiva Neoliberal**. In: BRAVO, Maria Inês Souza; Potyara Amazoneida Pereira (Org.). Política social e democracia. São Paulo: Cortez; Rio de Janeiro: UERJ.
- BRASIL (2009). Ministério da Saúde. Secretaria-Executiva. Subsecretaria de Planejamento e Orçamento. **Sistema de planejamento do SUS: uma construção coletiva: instrumentos básicos**. 2. ed. – Brasília: Ministério da Saúde.
- CAMPOS, A. M. (1990) **Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?** Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro. 24(2) 30-50. fev./abr.
- CARVALHO, A. I. de. (1995). **Conselhos de Saúde no Brasil: participação cidadã e controle social**. Rio de Janeiro: FASE / IBAM.
- CENEVIVA, R. (2006). **Accountability: novos fatos e novos argumentos – uma revisão da literatura recente**. São Paulo: Encontro de Administração Pública e Governança – EnAPG/ANPAD.
- COELHO, M. C.; CRUZ, F. da & PLATT NETO, O. A. (2011). **A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social**. Revista Contabilidade Vista & Revista. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 163-184, jul./set.
- COHN, A. (2000). **Cidadania e formas de responsabilização do Poder público e do setor privado pelo acesso, equidade, qualidade e humanização na atenção à saúde**. Cadernos da 11ª Conferência Nacional de Saúde. Brasília: Ministério da Saúde.
- CORREIA, M. V. C. (2000). **Que controle social? Os conselhos de saúde como instrumento**. Rio de Janeiro: Editora FIOCRUZ.
- COTTA, R. M. M.; CAZAL, M. de M. & MARTINS, P. C. (2010) **Conselho Municipal de Saúde: (re)pensando a lacuna entre o formato institucional e o espaço de participação social**. Ciência & Saúde Coletiva, 15(5): 2437-2445.
- DUARTE, E. B. & MACHADO, M. F. A. S. (2012) **O exercício do controle social no âmbito do conselho municipal de saúde de Canindé, CE**. Saúde e Sociedade. São Paulo, v. 21, supl. 1, pp. 126-137.
- GERSCHMAN, S. (2004). **Conselhos Municipais de Saúde: atuação e representação das comunidades populares**. Caderno de Saúde Pública, Rio de Janeiro, 20 (6):1670-1681, nov-dez.
- GLAUTIER, M. W. E. & UNDERDOWN, B. (1994). *Accounting theory and practice*. 5th ed. London: Pitman.
- GONÇALVES, A. O; GONÇALVES, R. S.; LUSTOSA, P. R. B. & CELESTINO, E. C. (2010). **Da Secretaria de Saúde ao Conselho: análise de relatórios de prestação de contas com base nas características qualitativas da informação contábil**. Ribeirão Preto: RCO - Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP. v. 4. n. 8. pp. 92-111. jan-abr.
- GONÇALVES, A. O; GONÇALVES, R. S. TAVARES, A. L. (2011). **O Olhar dos Conselheiros de Saúde Sobre os Relatórios de Prestação de Contas no Município de Natal (Rio Grande do Norte), Brasil**. Saúde e Sociedade. São Paulo, v.20, n.3, pp.659-672.
- HENDRIKSEN, E. S. & BREDÁ, M. F.V. (1999). **Teoria da Contabilidade**. Trad. Antônio Zoratto Sanvicente. Tradução de: *Accounting theory*. São Paulo: Atlas.

- HOLANDA, V. B. de. & RICCIO, E. L. (2001). **A utilização da pesquisa-ação para perceber e implementar sistemas de informações empresariais**. In: 13th Asian Pacific Conference on International Accounting Issues. Rio de Janeiro.
- IPSASB (2013), *International Public Sector Accounting Standards Board. The Conceptual Framework For General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. International Federation of Accountants (IFAC), January.
- LIMA, J. C. (2003). **Descentralização e accountability em uma região de saúde**. Saúde em Debate. Rio de Janeiro: v. 27, n. 65, pp. 221-233.
- LOPES, J. E. de G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. & RIBEIRO, I. de B. (2006) **Pesquisa-Ação: uma abordagem para a produção do conhecimento científico em Ciências Contábeis**. Academia Revista de Divulgação em Ciências Contábeis Jurídicas e Contábeis, v.1, n.1, pp. 115-124..
- KEOHANE, R. O. (2002). **Global Governance and democratic accountability**. Unpublished paper from the Miliband Lectures, London School of Economics, Spring.
- KRAFTA, L; FREITAS, H; MARTENS, C. D. P. & ANDRES, R. (2009). **O método da pesquisa-ação: um estudo em uma empresa de coleta e análise de dados**. Quanti & Quali Revista.
- MAWAD, A. P. de B. (2012). **Sistema de informação e cidadania: um desafio na gestão de recursos públicos**. In: VI Prêmio Tesouro Nacional 2001: Monografias Vencedoras: Finanças Públicas, Brasília, STN, pp. 511-549.
- MINTZBERG. H. (2004). **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman [e-book].
- MORITA, I.; GUIMARÃES, J. F. C.& DI MUZIO, B. P. (2006). **A participação de conselheiros municipais de saúde: solução que se transformou em problema?** São Paulo: Saúde e Sociedade. v 15, n. 1, p. 49-57, jan-abr.
- OLIVEIRA, V. C. (2006) **Desafios e contradições comunicacionais nos conselhos de saúde**. Caderno Mídia e Saúde Pública. Adriana Santos (org.) Belo Horizonte: Escola de Saúde Pública/FUNED. pp. 83-100.
- RAICHELIS, R. (1998). **Esfera pública e os conselhos de assistência social: caminhos da construção democrática**. São Paulo: Cortez.
- SALIBA, N. A; MOIMAZ, S. A. S; FERREIRA, N. F & CUSTÓDIO, L. B. M. (2009). **Conselhos de saúde: conhecimento sobre as ações de saúde**. Revista de Administração Pública. v. 43, n. 6. pp. 1369-1378. nov-dez.
- SALES, I. da C. (1984). **Pesquisa-confronto sobre cultura popular: lições de uma experiência do setor público**. In C. R. Brandão (org.) Repensando a pesquisa participante, pp.199-211.
- SOARES, M.; PATON, C.; SANTOS, A. F. dos & BEZERRA, F. A. (2009). **Uma discussão sobre a viabilidade da pesquisa-ação na contabilidade**. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP, v.3, n. 7. P. 109-126. set-dez.
- VIEIRA, F. S. (2009) **Avanços e desafios do planejamento no Sistema Único de Saúde**. Ciência & Saúde Coletiva, 14 (Supl. 1): pp. 1565-1577.