



Saúde e Sociedade

ISSN: 0104-1290

saudesoc@usp.br

Universidade de São Paulo

Brasil

de Oliveira Gonçalves, Andréa; de Souza Gonçalves, Rodrigo; de Lima Tavares, Adilson  
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, vol. 20, núm. 3, julio-septiembre, 2011, pp. 659-572  
Universidade de São Paulo  
São Paulo, Brasil

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=406263677012>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc



Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

# O Olhar dos Conselheiros de Saúde Sobre os Relatórios de Prestação de Contas no Município de Natal (Rio Grande do Norte), Brasil

The Health Advisors' View Regarding the Accounting Reports of the City of Natal (Rio Grande do Norte), Brazil

## Andréa de Oliveira Gonçalves

Doutora em Integração para América Latina. Profa. Adjunta da Universidade de Brasília e do Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade de Brasília.

Endereço: Campus Darcy Ribeiro, Instituto Central de Ciências, ala norte, subsolo, módulo 25, CEP 70910-900, Brasília, DF, Brasil.

E-mail: andreagon@unb.br

## Rodrigo de Souza Gonçalves

Doutor em Ciências Contábeis. Prof. Adjunto da Universidade de Brasília e do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN.

Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Caixa Postal 04320, CEP 70910-970, Brasília, DF, Brasil.

E-mail: rgoncalves@unb.br

## Adilson de Lima Tavares

Doutor em Ciências Contábeis. Prof. Adjunto da Universidade Federal do Rio Grande do Norte e do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis — UnB/UFPB/UFRN.

Endereço: Campus Universitário da UFRN, Lagoa Nova, CEP 59072-970, Natal, RN, Brasil.

E-mail: adilson.tavares@uol.com.br

## Resumo

Se os conselhos forem analisados como organização que combina recursos e procura deliberadamente realizar um conjunto de objetivos, a avaliação de sua eficácia, e não de sua efetividade, estará centrada na capacidade de realização de objetivos definidos pelos seus membros. No Brasil a partir da Lei Nº 8142/90, os conselhos de saúde passaram a deliberar assuntos ligados à saúde, tornando-se prática constante. Este artigo analisa os resultados de pesquisa qualitativa realizada sobre o desempenho do Conselho Municipal de Saúde de Natal (CMS) a partir de informações de natureza econômico-financeira prestadas pela Secretaria Municipal de Saúde (SMS). De acordo com os resultados, os conselheiros têm baixo grau de compreensão sobre as informações de natureza econômico-financeiras, dado que ocorre uma evidenciação incompleta por parte da SMS ao CMS, o que implica no fato de o CMS não ter a oportunidade de estabelecer maiores inferências sobre a eficiência da destinação dos recursos. Dessa forma, aumenta a dificuldade do exercício de controle por parte dos conselheiros uma vez que a informação de modo sintético impossibilita dentre outras inferências o confronto entre o que foi previsto no orçamento e o que foi efetivamente realizado.

**Palavras-chave:** Conselhos de saúde; Accountability; Eficácia; Participação cidadã.

## Abstract

When councils are analyzed as organizations that combine resources and try to deliberately accomplish a set of goals, the evaluation of their efficiency, not of their effectiveness, shall be centered on the capacity of accomplishing the goals established by the members. In Brazil, after the promulgation of Law 8142/90, health councils have begun to deliberate on issues related to health, making this a constant practice. This article analyzes the results of a qualitative research accomplished in order to evaluate the performance of the City Health Council (CMS) of the city of Natal, Northeastern Brazil, with respect to the financial and economic information provided by the City Health Department (SMS). The results have evidenced that the advisors have a low degree of understanding of the financial and economic information, due to the clearly weak and incomplete reports provided by the City Health Department to the Health Council, which implies that the Council has no opportunities to establish better inferences about an efficient application of the resources. Thus, it becomes more difficult for the advisors to exercise control, since information provided on a synthetic manner hinders, among other inferences, the comparison between what had been forecast in the budget and what has been effectively accomplished.

**Keywords:** Health Councils; Accountability; Efficacy; Citizen Participation.

## Introdução

A partir da Constituição de 1988, os serviços e as ações de saúde passaram a ser universais, direito de todos e dever do Estado. A regulamentação da legislação sobre a saúde determina que o direcionamento desses serviços deve ocorrer de forma descentralizada com gestão municipal e em parceria com a sociedade civil, por meio do Conselho Municipal de Saúde, sendo este a instância deliberativa e paritária (Brasil. Lei n. 8142/90) em que se dá a relação entre os representantes dos usuários, dos prestadores de serviço, do governo, funcionários e profissionais que atuam na área da saúde. Observa-se, no entanto, que mesmo com uma prática recente, os Conselhos Municipais de Saúde no Brasil passaram a fazer parte do cenário das decisões, tornando-se *espaços políticos e públicos* em que são representados, formal e publicamente, os interesses dos representantes da população (Cortez, 1998), *exercendo o controle social sobre a produção e o consumo dos serviços de saúde* (CNS, 1986).

Dessa forma, para que os conselhos tenham um desempenho mais efetivo é primordial que a utilização das informações ocorra de forma adequada e compreensível, para que as decisões tomadas atendam aos interesses da sociedade. Para isso, é necessário observar a atuação da administração pública em sua ação de planejar e prestar contas à sociedade. A prestação de contas, nesse contexto, deve evidenciar a atuação do governo e seus resultados para que eles possam ser avaliados e controlados. Faz-se necessário que o governo evidencie seus planos e propostas para que os representantes da comunidade possam discutir e deliberar a respeito.

Embora a legislação estabeleça a obrigatoriedade da prestação de contas do governo perante os conselhos, há obstáculos a serem superados para que esse instrumento se torne uma ferramenta útil aos conselheiros. Bicalho (2003), por exemplo, aponta que têm sido utilizados instrumentos complexos na prestação de contas, dificultando a compreensão, a avaliação e, consequentemente, o controle social. A 11ª Conferência Nacional de Saúde (2001), por sua vez, aponta que os mecanismos de prestação de contas não têm permitido o controle sobre as fontes de financiamento, o esclarecimento sobre a aplica-

ção dos recursos públicos e o acompanhamento de resultados da execução dos planos de saúde (Brasil, 2001).

Este artigo, portanto, apresenta uma análise (Richardson e col., 1999; Godoy, 1995) de resultados de pesquisa qualitativa realizada sobre o desempenho do Conselho Municipal de Saúde de Natal diante das informações de natureza econômico-financeira prestadas pela Secretaria Municipal de Saúde. No primeiro momento, contextualiza teoricamente o espaço dos conselhos de saúde e a questão da prestação de contas. Em seguida, apresenta o percurso metodológico utilizado na pesquisa. Os resultados do desempenho do CMS são destacados a partir de dados coletados, nos relatórios de prestação de contas, acerca da qualidade das informações de natureza econômico-financeira. Por fim, apresenta orientações para otimizar as ações de prestação de contas praticadas no âmbito dos conselhos.

## Referencial Teórico

### O espaço público chamado *conselho*

Gohn (2001) relata que os CMS são o instrumento mais antigo de participação popular. De acordo com a autora, a forma - *conselho* - utilizada na gestão pública, ou em coletivos organizados da sociedade civil, não é novidade na História. Ela afirma que os CMS são uma invenção tão antiga quanto à própria democracia participativa e sua origem data do clãs visigodos. Alguns conselhos tornaram-se famosos na história como a Comuna de Paris, os Conselhos dos Sovietes Russos, os Conselhos Operários de Turim - estudados por Gramsci - e alguns Conselhos na Alemanha da década de 1920. Existem também os conselhos da antiga Iugoslávia de 1950, os conselhos atuais na democracia americana, entre outros. Na modernidade, os conselhos surgem em épocas de crises políticas e institucionais, conflitando com as organizações de caráter mais tradicional.

Iniciando o conceito de conselho, busca-se a tradução de alguns termos:

- *Board* - diretoria; junta; banca; conselho administrativo.
- *Board of directors* - conselho de administração.
- *Board of trustees* - administradores.

• *Accountability* - responsabilidade sujeita à prestação de contas.

Verificou-se que as definições dadas por um dicionário especializado na língua portuguesa, o termo conselho vem do latim *consilium*, que retrata *deliberação* - (a) *opinião, parecer, juízo*; (b) *aviso, advertência*; (c) *assembleia de pessoas que deliberam sobre certos assuntos*; (d) *grupo de pessoas encarregadas de administrar, de dirigir*.

Em relato clássico da história americana, Houle (1997) descreve reuniões “municipais” democráticas (mesmo após a existência de governo) em que cada assunto público (desde a localização de uma bomba até a seleção de um diretor para a escola) era decidido por voto popular, após terem sido ouvidos todos os argumentos.

Hall (1997) fez um estudo mais amplo e politizado da história dos conselhos (ou diretorias) das organizações sem fins lucrativos nos Estados Unidos. Para ele, apesar de poucas práticas serem mais antigas do que comunidades delegando autoridade (para pequenos grupos de anciãos, diáconos, proprietários, legisladores, conselheiros, diretores ou curadores), as responsabilidades formais e as expectativas informais sobre sua atuação variam de tempos em tempos, de lugar para lugar.

A participação na área da saúde surge como premissa básica nos primeiros programas e planos nacionais, em razão do Movimento pela Reforma Sanitária, que se desenvolvia no Brasil, na década de 1970. A indicação vinha da Conferência Internacional sobre Cuidados de Saúde realizada em 1978 pela Organização Mundial de Saúde, em Alma-Ata (Rússia), em que uma das deliberações mais importantes sugeria aos países em desenvolvimento a adoção do princípio do envolvimento da comunidade na gestão da saúde. Também é igualmente importante que:

[...] todos os indivíduos que compõem o povo de um Estado tenham efetivamente direito à saúde, que se promova, especialmente naqueles Estados mais carentes de meios, a plena utilização de recursos disponíveis, coordenando-os em nível local e integrando-os a um sistema nacional de saúde e que promova a coordenação entre os demais setores econômico-sociais e o setor saúde (Dallari, 1985, p. 24).

No Brasil, a discussão em torno da participação da sociedade civil em espaços políticos decisórios alcançou seu ponto máximo durante o período que culminou com a Constituição Federal de 1988. Nela foram incluídos sete mecanismos de participação popular direta, sendo quatro aplicáveis aos municípios e três aplicáveis a outras esferas do governo.

O Conselho de Saúde, conforme a Lei n.º 8142/90, Artigo 1º, § 2º tem atribuições deliberativas e funcionam em caráter permanente, com a seguinte composição:

[...] representantes do governo, prestadores de serviço, profissionais de saúde e usuários, atuando na formulação de estratégias e no controle da execução da política de saúde na instância correspondente, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros, cujas decisões serão homologadas pelo chefe do poder legalmente constituído em cada esfera de governo (Brasil, 1990).

A legislação preconiza (Lei n.º 8.142/90) que o conselho deve ser paritário, em que usuários, prestadores de serviços e membros do governo devem estar sintonizados para a organização, implementação e fiscalização das ações e serviços de saúde em nível local, estadual e nacional. Na visão de Araújo (2010), essas ações podem ser realizadas para procedimentos exercidos desde o menor nível operacional até a implantação de projetos.

O conselho de saúde, portanto, é um espaço público, onde a comunidade se expressa reivindicando seus direitos e controlando o Estado para que execute as deliberações oriundas dessa instância. A garantia legal de participação da comunidade na gestão das ações e serviços de saúde por si só não garante o desempenho dos conselhos de saúde, uma vez que eles estão na dependência de questões que envolvem diretamente “a cultura do exercício da democracia por parte dos cidadãos; a concepção ideológica de gestão dos governantes e vontade política da comunidade participar” (Giacomoni, 1995, p. 3). De qualquer forma, os conselhos significam uma força social imprescindível para fazer sair do papel as conquistas e impulsionar as mudanças necessárias.

Atualmente existem 5.560 conselhos de saúde no País. Sua implantação e funcionamento deflagraram inúmeras discussões e questionamentos

por parte dos governos estaduais, municipais e dos movimentos sociais.

Diante da municipalização dos serviços de saúde, deflagraram-se novos comportamentos em nível de gestão em virtude da responsabilidade de planejar, organizar, controlar e avaliar as ações e serviços de saúde, bem como gerir e executar esses serviços. O conselho municipal tornou-se a instância de consulta popular e de deliberação sobre as demandas manifestas da comunidade local. Observa-se, portanto, a importância da presença da comunidade na formulação, decisão e fiscalização da política pública, confirmando o marco que inspira esse advento, conforme Carvalho (1995, p. 28) coloca:

A ideia de que tais órgãos colegiados, com a presença dos diversos segmentos sociais, em especial daqueles tradicionalmente excluídos, pudessem “controlar” o Estado, assegurando políticas de saúde pautadas pelas necessidades do conjunto social, e não somente pelos desígnios de seus setores privilegiados.

Nessa perspectiva, os conselhos de saúde são mecanismos e instâncias de participação que garantem a presença dos diversos segmentos da sociedade. É o espaço facilitador para efetivar e consolidar sua atuação na definição da política de saúde, não podendo se transformar em extensão do poder executivo, mas parceiro na formulação e deliberação da política de saúde.

## O Conselho de Saúde e a Questão da Prestação de Contas Municipal de Saúde

O processo de institucionalização da participação da comunidade completou-se com o advento do texto constitucional de 1988 que a instituiu como diretriz do Sistema Único de Saúde (SUS), que também nasceu ali, a partir daquele texto. Contudo, esse fenômeno de legalização da participação civil não nasceu apenas da vontade do legislador. Segundo Silva (2005), esses movimentos sociais e populares começaram a ter destaque nos anos 1980, pois reivindicavam, na época, saúde de boa qualidade e pública, em decorrência da falência do modelo de assistência que não atendia mais às necessidades da

população. Conclui a autora que: “a Constituição de 1988 reconhece a representatividade dos movimentos que se fazem presentes e incorpora as propostas das lutas sociais do período” (Silva, 2005, p. 108).

No que diz respeito às atribuições dos conselhos, a lei os estabelece como órgãos deliberativos, aos quais competem atuar na formulação de estratégias e no controle da execução das políticas públicas de saúde conforme art. 1º, § 2º da Lei Federal nº. 8.142/1990. Entretanto, é preciso perceber os Conselhos de Saúde como instâncias de participação em que demandas, necessidades, reivindicações, desejos e aspirações são processados em seu interior e os resultados são as decisões e deliberações políticas.

Assim, o fortalecimento do processo democrático deve passar pelas práticas contempladas na governança. A participação da sociedade não ocorrerá de modo efetivo se não receber uma atitude transparente das ações de seus representantes, que se dará, entre outras formas, por meio de uma adequada prestação de contas (Grissotti e col., 2010; Araújo, 2010).

É por meio da prestação de contas que os dirigentes demonstram o que fizeram e seu planejamento futuro para transformar a realidade de seus representados. Também é por meio dela que a sociedade pode cobrar eventuais distorções ou incorreções ocorridas na gestão, atuando de maneira proativa e, sobretudo, solidificando a democracia e as instâncias democráticas.

No que concerne ao escopo das informações divulgadas, Hendriksen e Van Breda (1999) e Scott (1941) entendem que toda informação deve atender aos princípios de justiça, equidade e verdade de forma contribuir para o aumento do bem-estar de todos.

Quanto ao aumento do bem-estar, vale ressaltar que a observância do aprimoramento dos princípios de governança não contempla somente a prestação de contas, mas também a equidade. Ela se faz necessária, principalmente porque nos conselhos municipais de saúde encontram-se diversos atores que promoverão decisões acerca de políticas relacionadas à saúde e só encontrarão legitimidade a partir da realização de suas decisões, que deverão ser tomadas a partir de informações fidedignas e

da participação efetiva dos conselheiros – legítimos representantes da comunidade, sob pena de esta instância vir a tornar-se uma instância burocrática, como constatado por Landerdhal e colaboradores (2010).

## Percurso Metodológico

A realização da pesquisa qualitativa descritiva (Gil, 1999) se propôs a analisar as características qualitativas das informações contidas nos relatórios de prestação de contas. Os relatórios foram analisados com o auxílio de um instrumento elaborado a partir dos aspectos qualitativos da informação contábil, tratados por Hendriksen e Van Breda (1999) e Glautier e Underdown (1994) proposto por Celestino e colaboradores (2008). É composto de três dimensões (materialidade; relevância e confiabilidade) e quatorze variáveis, classificadas em: (1) *Restrita* – quando a informação requerida não é divulgada; (2) *Baixa* – quando a informação requerida não é divulgada, contudo, o gestor manifesta intenção em passar a divulgar; (3) *Média* – quando o gestor divulga a informação requerida, mas não o faz de forma completa, segundo os critérios estabelecidos no instrumento de evidenciação e (4) *Ampla* – quando o gestor divulga a informação requerida de forma completa segundo os critérios estabelecidos no instrumento de evidenciação.

Os dados foram coletados nos relatórios de prestação de contas da Secretaria Municipal de Saúde (SMS) de Natal ao Conselho Municipal de Saúde (CMS) de Natal, dos anos de 2007 e 2008 e nos pareceres emitidos pelo conselho. Os princípios da análise documental foram utilizados para a análise dos dados.

Além dos relatórios de prestação de contas, também foram utilizados os resultados de dados obtidos por meio de questionário aplicado a 18 conselheiros (universo igual a 20), atingindo 100% dos representantes dos segmentos de usuários e gestores e 80% dos representantes dos trabalhadores da saúde.

Esse questionário, composto de oito perguntas fechadas, versou 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 dos conselheiros à análise dos relatórios, sendo atribuídas notas em uma escala de 0 a 10 (ou 0% a 100%), conforme o grau de concordância do respondente.

## Análise e Discussão dos Resultados

Este artigo analisa os resultados de pesquisa qualitativa realizada sobre o desempenho do Conselho Municipal de Saúde de Natal diante das informações de natureza econômico-financeira prestadas pela SMS.

No âmbito do município de Natal (RN), o Conselho Municipal de Saúde foi criado pela Lei nº 3.398, de 4 de fevereiro de 1986, e conta com 20 conselheiros titulares, dos quais 10 representam o segmento de usuários; 4, o de gestores; 5, o de trabalhadores de saúde; e 1 o dos prestadores de serviços (Natal, 1986).

Na gestão que teve início em março de 2007, o Presidente do Conselho, representando o segmento dos usuários, foi eleito. Por sua vez, os conselheiros foram eleitos e/ou indicados para exercer um mandato de dois anos, podendo ser reconduzidos por dois mandatos. As reuniões ordinárias do conselho, cujas datas e locais são divulgadas para a população, têm periodicidade mensal e são abertas à população, que tem direito a se manifestar. As atas das reuniões estão disponíveis para consulta pública. Nessas reuniões, o quórum estabelecido para a aprovação de deliberações é de 50% + 1. Em termos de organização administrativo-funcional, o conselho possui mesa diretora, secretaria executiva e não possui equipe de apoio administrativo. No que se refere à organização funcional, o conselho, que elabora o plano de trabalho, conta com comissões permanentes e não conta com comissões extraordinárias ou grupos de trabalho que apoiem os conselheiros em suas decisões plenárias.

No que diz respeito à análise dos relatórios, na primeira dimensão – *materialidade* –, composta de quatro indicadores e variáveis, busca-se identificar se a informação prestada possui intrinsecamente características entre a estratégia estabelecida e os meios para alcançá-la. Isso se dará, dentre outros meios pela divulgação dos objetivos e metas e dos

recursos que irão dar suporte às ações necessárias para sua materialização.

Desse modo, o primeiro indicador, *dados quantitativos*, é composto da variável *evidenciação da aplicação dos recursos financeiros*, que tem a preocupação de identificar como foram aplicados os recursos, incluindo seu detalhamento por programa e ação. Tanto para o ano de 2007 como para o de 2008, a variável foi considerada *média*. Esse resultado aponta o fato de que apesar da SMS evidenciar o montante que fora aplicado, não informou quanto do montante total fora aplicado em cada ação/programa de saúde.

A evidenciação incompleta por parte da SMS ao conselho nesse item implica no fato de este não ter a oportunidade de estabelecer maiores inferências sobre a eficiência na destinação dos recursos, por ser evidenciado somente em seu total, tampouco relações entre o montante alocado e o resultado efetivado em cada programa/ação de saúde. Além disso, aumenta a dificuldade do exercício de controle, uma vez que a informação de modo sintético impossibilita o confronto entre o que foi previsto no orçamento e o que foi efetivamente realizado.

O resultado desse indicador é confirmado pelo questionamento feito aos conselheiros, pois cerca de 61% atribuíram um baixo nível de compreensão das informações disponibilizadas pela SMS. Entre as explicações apresentadas por alguns conselheiros para essa ocorrência está o fato de que as informações são divulgadas e apresentadas nas reuniões plenárias em formato “muito técnico”, o que constitui em um obstáculo ao entendimento da gestão dos recursos econômico-financeiros da secretaria. Relatos na 11ª Conferência Nacional de Saúde (2001) reforçam que os mecanismos de prestação de contas não têm permitido o controle sobre as fontes de financiamento em função de as informações serem complexas, o que não permite o esclarecimento sobre a aplicação dos recursos públicos e o acompanhamento de resultados da execução dos planos de saúde (Brasil, 2001). Adicionalmente, a ausência de capacitação para o exercício da função pode ser um obstáculo, como constatado por Belini e Moysés (2010).

O segundo indicador *itemização dos dados financeiros*, que possui como variável a *especificação da fonte dos recursos financeiros*, é a identificação da

contribuição financeira de cada ente federado para a saúde, o que permite inclusive o controle dos percentuais mínimos exigidos pela constituição para a área, o conhecimento pelo usuário de como estão sendo financiadas as atividades em saúde, bem como a dependência do município em relação aos recursos estaduais e federais.

O resultado para os relatórios analisados tende a ser *médio* em ambos os períodos. Isso decorre do fato da SMS não evidenciar os montantes de cada fonte em cada trimestre, a periodicidade legalmente estabelecida para a prestação de contas. Essa situação implica na impossibilidade de, ao final de cada exercício, o usuário ter um quadro geral das fontes de recursos ao longo do ano, o que permitiria uma fácil identificação do aumento/diminuição dos recursos. Ainda assim, vale destacar o fato de se ter pelo menos a informação da participação de cada ente federado na destinação dos recursos.

O terceiro indicador, *relações entre SMS e Conselho de Saúde*, é composto da variável *participação do Conselho nas decisões da SMS/NAT* e tem como objetivo identificar os pontos que foram deliberados pelo Conselho e materializado pela SMS, caracterizando assim a efetividade da participação da sociedade nas ações em saúde para o município. Essa variável é identificada a partir da análise do parecer de prestação de contas, elaborado pelo CMS e a repercussão das proposições elaboradas nas ações em saúde.

O resultado para essa variável é *restrito* para os dois períodos, pois no ano de 2007, muito embora tenha havido prestação de contas, os esclarecimentos adicionais solicitados pelo CMS não foram atendidos e por isso não foi emitido qualquer parecer. Para o ano de 2008, até o encerramento desta pesquisa (junho de 2009) o CMS não havia se reunido para a prestação de contas da SMS, tampouco a emissão de parecer sobre a gestão daquele ano. Um dado que complementa esse resultado trata do relato dos conselheiros acerca do nível de melhoria que poderia ser feita a partir da melhor disponibilização das informações de natureza econômico-financeiras.

Na percepção da maioria dos conselheiros (83,3%), maiores informações relacionadas à prestação de contas da SMS e processo orçamentário poderiam melhorar substancialmente o processo

decisório daquele Conselho. Gonzaga (1996) resalta que o processo decisório deve implicar numa construção coletiva acerca do exercício do poder, necessitando transferir conhecimento e informação adequada para a tomada de decisão. Sugere ainda que este processo deve converter-se no centro da problemática da participação como ação coletiva, que agrega concepções, atitudes e comportamentos dos decisores que norteiam o processo resultando na vontade coletiva.

Esse indicador é reforçado por outro questionamento que avaliou a qualidade das informações. As respostas foram analisadas por grupos que demonstraram que a percepção dos representantes do Governo acerca da qualidade das informações é bem diferente àquela dos representantes da Sociedade Civil. Enquanto 100% dos representantes do governo atribuem, numa escala de 0 a 10, notas acima de 5 à qualidade, apenas 21,4% dos representantes da Sociedade Civil fazem da mesma forma. Desta forma, considera-se que os conselheiros têm pouca informação e de baixa qualidade.

Por fim, o quarto indicador, *planos e expectativas relevantes da administração* é composto pela variável - *objetivos e metas para o exercício subsequente* - que identifica o que está sendo proposto pela SMS para a área de saúde no que tange ao seu planejamento operacional para o exercício social subsequente, considerando os objetivos e metas propostas.

No ano de 2007 o resultado dessa variável foi *baixa*, uma vez que a Secretaria comenta que foram estabelecidas metas para a saúde por meio do Plano Municipal de Saúde 2006 a 2009, bem como suas prioridades, entretanto, não faz qualquer menção à sua realização seja no ano corrente ou para o ano subsequente, fazendo com que o usuário, caso tenha interesse em saber, tenha que valer-se de tal documento.

Para o ano de 2008 o resultado é ainda pior, uma vez que o mesmo é *restrito*. A ausência desse tipo de informação faz com que não seja possível o controle e participação do Conselho no estabelecimento prévio das ações que deverão ser realizadas para o período vindouro, dado que os mesmos não são divulgados. Além disso, impede a avaliação se as ações a serem desenvolvidas vão ao encontro das



necessidades da população. O quadro 1 resume os resultados obtidos na dimensão materialidade.

Os resultados obtidos no exame das informações avaliadas pela dimensão *Materialidade* apontaram uma tendência “baixa”, haja vista que o CMS solicita informações, o gestor manifesta a intenção de divulgá-las, mas de fato nem sempre o faz. Acerca desse resultado faz-se oportuno relatar a fala de um

dos conselheiros o qual ressalta que para o relatório de prestação de contas do ano de 2007, avaliado no ano de 2008, questionamentos foram realizados pelo Conselho de modo formal, e até o momento não foram respondidos. Em decorrência desse fato é que tal relatório encontra-se sem a aprovação dos conselheiros e ainda, sem um parecer conclusivo sobre a gestão daquele ano.

**Quadro 1 - Resultados da Dimensão Materialidade para os anos 2007 e 2008**

Dimensão	Indicador	Variável	2007	2008
Materialidade	Dados quantitativos	Evidenciação da aplicação dos recursos financeiros	Médio	Médio
	Grau de itemização dos dados quantitativos	Especificação da fonte dos recursos financeiros	Médio	Médio
	Relações entre a SMS/NAT e a comunidade	Participação do Conselho nas decisões da SMS/NAT	Restrito	Restrito
	Planos e expectativas relevantes da administração	Objetivos e metas para o exercício subsequente	Baixo	Restrito

A próxima dimensão - *Relevância* - também composta por quatro indicadores e variáveis; menciona que para a informação ser relevante deve, além de necessariamente ter a capacidade de contribuir para a tomada de decisão (Hendriksen e Van Breda, 1999), carregar consigo aspectos de predição (valor preditivo), confirmação (valor confirmativo) e oportunidade, isto é, estar disponível em um momento que possa ter condições de influenciar no processo decisório.

O primeiro indicador *valor preditivo* tem como variável - *recursos previstos na proposta/lei orçamentária* - e busca identificar por ações e programas de saúde os recursos dispostos na proposta ou lei orçamentária para o exercício subsequente. No ano de 2007 o resultado é *médio*, uma vez que no relatório foi identificada a previsão dos recursos que serão alocados nesta área, porém não há menção sobre o modo como será distribuído.

Já no ano de 2008 o resultado foi *restrito*, pois em momento algum é comentado o valor ou percentual de recursos que será destinado para saúde no ano de 2009. De certa forma, esse resultado ratifica a variável *objetivos e metas para o exercício subsequente*,

uma vez que a mesma também sofreu uma piora na qualidade das informações entre 2007 e 2008. A ausência desse tipo de informação impossibilita qualquer tipo de planejamento ou reivindicação por parte do Conselho e também por parte dos próprios profissionais da área, dado que um aspecto básico para se planejar qualquer ação, seja seu incremento ou diminuição, é a identificação do montante de recursos que será destinado. Confirma-se, portanto aqui, resultados de pesquisas anteriores (Celestino e col., 2008; Silva, 2005) acerca da destinação de recursos públicos para as áreas de saúde e assistência social, no que diz respeito à criação de mecanismos que auxiliem à sociedade civil tratar a ação de planejar um ato mais efetivo junto ao poder público.

O indicador *valor confirmativo* tem como variável - *confronto dos resultados obtidos com as metas estabelecidas para a área da saúde* - que permite avaliar como foi a atuação operacional e seu confronto com o que fora planejado. Para os dois anos (2007 e 2008) o resultado obtido foi *médio*, o que significa o fato da SMS divulgar os resultados alcançados em suas ações, bem como as metas que foram estabelecidas.

Entretanto, cabe ressaltar que apesar da aparente divulgação desse dado, a SMS não o faz para todas as ações/programas, e também de modo geral essas metas estão concentradas principalmente nas ações que possuem uma ação mais próxima do governo federal, como é o caso das campanhas de vacinação.

O terceiro indicador *oportunidade* é composto pelas variáveis - *periodicidade de disponibilização dos relatórios* e *disponibilização do relatório em análise* - que tem como objetivo identificar se a informação é divulgada a tempo de não deixar de ter relevância para o processo decisório, bem como para avaliação das ações da SMS.

O resultado encontrado para ambas variáveis nos anos de 2007 e 2008 é *restrito*. Isso implica dizer que os relatórios não são de fácil acesso ao público, como é o caso de sua divulgação pela *internet*, tam-

pouco há períodos certos em sua disponibilização (consequência da variável anterior).

Essa dificuldade no acesso à informação bem como sua periodicidade incerta, têm pelo menos duas implicações: a primeira diz respeito à prestação de contas à sociedade, que deveria ter fácil acesso, pois elas são de uso público e, a segunda diz respeito ao efeito que tal informação pode ter na avaliação e processo decisório no Conselho. Se tal informação não é tempestiva, ela perde sua capacidade de influenciar a tomada de decisão do usuário, passando a não ter valor algum momento em que for utilizada.

A seguir o quadro 2 resume os resultados da dimensão relevância para os anos ora analisados (2007 e 2008).

**Quadro 2 - Resultados da Dimensão Relevância para os anos 2007 e 2008**

Dimensão	Indicador	Variável	2007	2008
Relevância	Valor Preditivo	Recursos previstos na proposta/lei orçamentária	Médio	Restrito
	Valor Confirmativo	Confronto dos resultados obtidos com as metas estabelecidas para a área da saúde	Médio	Médio
	Oportunidade	Periodicidade de disponibilização dos relatórios	Restrito	Restrito
		Disponibilização do relatório em análise	Restrito	Restrito

A tendência desta dimensão sugere um resultado “restrito” dado que a informação requerida não é divulgada; ou seja, de acordo com os conselheiros, o CMS não detém o conhecimento necessário às atividades que lhes são atribuídas conforme preconiza a Lei Federal, nº. 8.142/1990, art. 1º, § 2º, ou seja, atuar na formulação e no controle da execução da política de saúde (Brasil, 1990).

A última dimensão do instrumento proposto é *confiabilidade*. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) informação confiável é aquela que não possui erros e/ou está livre de vieses. Esta dimensão possui como indicadores: conteúdo, valor descritível e mensurável, neutralidade, precisão e prudência (Glautier e Underdown, 1994), e é composta por seis variáveis.

O indicador *conteúdo* é composto por duas variáveis. A primeira - *prioridades para a destinação dos recursos financeiros* - busca identificar as prioridades na destinação de recursos, e como elas são estabelecidas. Essa identificação é útil à medida que permite o contraste e coerência com as metas e objetivos estabelecidos, bem como verificar o comportamento da SMS caso haja algum contingenciamento orçamentário.

O resultado para esta variável é *médio* para os anos de 2007 e 2008. Muito embora a SMS divulgue que há prioridades, inclusive elencando-as, não há preocupação alguma de comentar o porquê de tais prioridades, tampouco sua relação com os objetivos e metas estabelecidas para o exercício subsequente.

Assim, a leitura do usuário externo<sup>1</sup> é que a infor-

<sup>1</sup> Usuário externo - toda pessoa que tenha interesse na análise e avaliação de uma determinada entidade, cuja fonte de informações se dá por meio dos relatórios e comunicados oficiais.

mação é incluída, mas em um sentido vago, pois não há uma justificativa técnica para o estabelecimento de tais prioridades, inclusive sem qualquer comentário das rubricas financeiras para as mesmas. Esse resultado vem ao encontro do que Araújo (2010) comenta acerca dos mecanismos de prestação de contas os quais se limitam a exercer um papel burocrático, típico da administração pública.

A segunda variável - *retificações orçamentárias* - tem por objetivo identificar possíveis retificações no orçamento para a área de saúde. Tal informação é necessária à medida que permite ao usuário externo avaliar a execução orçamentária, mas sobretudo, o quanto foi alocado a partir da previsão orçamentária, e confrontar se as prioridades mencionadas foram devidamente respeitadas no recebimento dos recursos.

O resultado é *restrito* para os anos de 2007 e 2008. Esse resultado corrobora a tendência da variável anterior, pois sua não evidenciação faz com que o usuário não tenha condições de avaliar a coerência da SMS em suas alocações de recursos. Isto implica diretamente na confiabilidade das ações e informações divulgadas, uma vez que não permite o confronto entre o que foi planejado e o que foi executado.

O indicador *valor descritivo e mensurável* é formado pela variável - *previsão de recursos compreendidos no PPA para a área da saúde* - e busca identificar o planejamento que a SMS possui quanto ao cumprimento das metas na área de saúde contidas no plano plurianual. Essa informação é oportuna à medida que permite ao usuário externo avaliar a perspectiva financeira para o cumprimento das metas programadas no PPA.

O resultado é *restrito* para os anos de 2007 e 2008. A divulgação desse tipo de informação, segundo Celestino e colaboradores (2008, p. 11) “é fundamental para munir os conselheiros de informações acerca do planejamento governamental, num horizonte temporal maior que aquele possibilitado pelo orçamento”. Desse modo, a percepção é que as metas e objetivos programados estão desatrelados dos recursos financeiros, o que de fato não poderia ocorrer.

O indicador *neutralidade* busca identificar a isenção do prestador de contas quanto à informação

que está sendo prestada, e uma forma de se avaliar essa postura está presente na variável - *pontos que necessitam de melhorias*. Esses pontos podem ser comentados a partir do que fora estabelecido e o que foi realizado, ou a partir da percepção do mesmo ou do próprio Conselho acerca de pontos frágeis e que urgem de intervenção.

O resultado para esta variável é *restrito* para os anos de 2007 e 2008. O problema que ocorre em virtude da ausência desse tipo de informação decorre de possivelmente o prestador da informação não ter dimensão desses pontos frágeis, ou não ter imparcialidade na divulgação de sua gestão, passando a escolher o tipo de informação a ser prestada.

Já o indicador *precisão* busca identificar se há ao menos a prestação de contas dos itens contidos na legislação (Lei nº. 8689/1993 e a Resolução do Conselho Nacional de Saúde nº. 333/2003) que são obrigados a serem evidenciados, a partir da variável - *conteúdo legal*. Os itens obrigados de divulgação pelas SMS são: andamento da agenda de saúde pactuada; relatório de gestão; montante, fonte e forma de aplicação dos recursos aplicados; auditorias iniciadas e concluídas no período; e oferta e produção de serviços na rede assistencial.

O resultado para os anos 2007 e 2008 é *restrito*. Essa variável de certa forma ratifica o indicador *neutralidade*, uma vez que o prestador de contas parece não buscar sequer o atendimento dos itens obrigatórios, tornando o relatório uma peça de mero cumprimento legal de forma a cumprir com mais uma formalidade, e não buscar trazer informações que possam de fato fazer diferença para o exercício do controle social (Araújo, 2010).

Por fim, o último indicador da dimensão *confiabilidade é prudência*. A prudência está relacionada ao fato do prestador de contas evidenciar sua preocupação em destinar recursos que farão frente à possíveis eventos que venham a afetar o orçamento e, conseqüentemente, o montante de recursos financeiros a área de saúde.

Para isso, tem-se a variável - *reserva de recursos financeiros frente a eventos incertos e eventuais* - que possui um resultado restrito para os anos de 2007 e 2008. O quadro 3 resume os resultados alcançados na dimensão confiabilidade.

**Quadro 3 - Resultados da Dimensão Confiabilidade para os anos 2007 e 2008**

Dimensão	Indicador	Variável	2007	2008
Confiabilidade	Conteúdo	Prioridades para a destinação dos recursos financeiros	Médio	Médio
		Retificações orçamentárias	Restrito	Restrito
	Valor descritível e mensurável	Previsão de recursos compreendidos no PPA para a área da saúde	Restrito	Restrito
	Neutralidade	Divulgação dos pontos que necessitam de melhorias	Restrito	Restrito
	Precisão	Conteúdo Legal	Restrito	Médio
	Prudência	Reserva de recursos financeiros frente a eventos incertos e eventuais	Restrito	Restrito

Nota-se, portanto que, o resultado final para a dimensão confiabilidade (*restrito*) ratifica a tendência encontrada nas dimensões anteriores, porém com um agravante, pois a característica principal desta dimensão é permitir uma visão prospectiva das ações governamentais e a neutralidade do mesmo no momento em que disponibiliza à sociedade, o que não ocorre em nenhuma das variáveis que a compõe.

## Considerações Finais

Para que os conselhos possam atuar no planejamento e controle dos atos governamentais, é essencial que a administração pública preste contas de seus atos. A prestação de contas, nesse contexto, deve evidenciar a atuação do governo e seus resultados para que os mesmos possam ser avaliados e controlados. Por outro lado, faz-se necessário que o governo evidencie seus planos e propostas para que os representantes da comunidade possam discutir e deliberar a respeito. Nesse sentido a Lei Federal nº. 8689/1993 determina que o gestor do Sistema Único de Saúde em cada esfera de governo preste contas ao Conselho de Saúde trimestralmente.

A referida lei, juntamente com a Resolução nº. 333/2003 do Conselho Nacional de Saúde dispõe sobre o conteúdo da prestação de contas, no qual inclui: andamento da agenda de saúde pactuada; relatório de gestão; montante, fonte e forma de aplicação dos recursos aplicados; auditorias iniciadas e

concluídas no período; oferta e produção de serviços na rede assistencial.

Embora a legislação estabeleça a obrigatoriedade da prestação de contas do governo perante os conselhos, há obstáculos a serem superados para que este instrumento se torne uma ferramenta útil aos conselheiros como a forma como os relatórios são elaborados; a falta de relação entre o que fora estabelecido como meta e cumprido; a ausência de objetivos claros, bem como as prioridades a serem executadas. Somando-se aos itens precedentes tem-se o baixo grau de compreensão dos conselheiros sobre as informações de natureza econômico-financeiras, resultando em um quadro de ausência do controle social sob o ponto de vista dos aspectos formais relacionados à prestação de contas.

Portanto, um dos pontos a serem considerados para que seja revertido tal quadro é a capacitação dos conselheiros (Belini e Moysés, 2010). Vale ressaltar que a capacitação é uma ação contínua, com a necessidade de ser oferecida periodicamente, para que os conselheiros tenham conhecimento acerca dos temas tratados. É uma ação crucial melhorar seu desempenho, uma vez que todo o processo no qual o conselho está inserido faz parte do aparelho do Estado, ou seja, depende de todo o conjunto de normas, cumprimento de resoluções. Isso requer conhecimento por parte dos conselheiros na medida em que a estrutura interna do conselho encaminha propostas para apreciação e discussões para a Plenária, visando à aprovação ou não da política de saúde.

Desta forma, é sugerido pelos próprios conselheiros que se desenvolvam capacitações sobre a gestão em saúde; levantamento de necessidades locais de saúde, recursos orçamentários, políticas de saúde e, por fim, metas propostas no PPA (Araújo, 2010).

Outro ponto a ser tratado para otimizar o desempenho do CMS é a criação de colegiados (Campos, 1998) com a função operacional, interna. Na mesma linha, Silva (1999) relata a experiência da criação de um núcleo de coordenação dentro do Conselho Municipal de Saúde de Porto Alegre. Este núcleo trata-se de uma instância interna que organiza as discussões na Plenária do conselho, faz o processamento da discussão que vai para a plenária; realiza discussão política; resolve problemas e faz com que o conselho execute as atividades das quais ele cria como: convocação, manutenção das reuniões periódicas ou extraordinárias.

É preciso reforçar ainda que, para o funcionamento dessa instância se faz necessário que o conselho disponha de estrutura como sede, linha telefônica, computador com acesso a internet. A existência dessa estrutura propicia maior transparência nas ações, ficando explícitos os graus de compromisso e competência em torno da proposta de cada conselho.

O ideal, no entanto, é buscar um desempenho em estágio ótimo, pois todos os processos tendem a ocorrer de forma mais eficiente. Segundo Likert e Likert (1979, p. 17) quando uma organização muda para o sistema participativo ou ótimo, “melhora o desempenho, reduzem-se os custos e aumenta a satisfação e o bem-estar de seus membros [...] apresentando processos mais efetivos [...]”.

Por fim, tornar os processos mais efetivos requer do CMS uma gestão mais participativa, o que possibilita o estabelecimento de normas e regras mais democráticas e transparentes. Acima de tudo, esta ação melhora o desempenho, reduz os custos, aumenta a satisfação e o bem-estar da população onde o conselho está inserido. Vale ressaltar que, os resultados aqui apresentados são de pesquisa inicial a respeito do assunto, sendo, portanto, restrito ao conselho de saúde ora analisado.

## Referências

- ARAUJO, M. A. D. Responsabilização pelo controle de resultados no Sistema Único de Saúde. *Revista Panamericana de Salud Pública*, Washington, v. 27, n. 3, p. 230-236, mar. 2010.
- BELINI, L. M. P.; MOYSÉS, S. J. Conselho Municipal de Saúde de Ampére: avaliando o controle social. *Saúde em Debate*, Rio de Janeiro, v. 34, n. 85, p. 321-327, abr./jun. 2010.
- BICALHO, M.. Conselheiros de saúde construindo o controle social do SUS. *Psicologia em revista*, Belo Horizonte, v. 10, n. 14, p. 149-154, dez. 2003. Disponível em: <<http://www.pucminas.br/home/pagina.php?codigo=735>>. Acesso em: 15 maio 2007.
- BRASIL. Lei 8. 142, de 28 de setembro de 1990. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde - SUS e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 1990.
- BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. *Resolução n. 333, de 04 de novembro de 2003*. Aprova as diretrizes para criação, reformulação, estruturação e funcionamento dos conselhos de saúde. Brasília-DF. Disponível em: <<http://www.saude.gov.br>>. Acesso em: 06 fevereiro 2007.
- BRASIL. Lei n. 8. 689, de 27 de julho de 1993. Dispõe sobre a extinção do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps) e dá outras providências. Brasília-DF, 27 jul. 1993. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 06 fevereiro 2007.
- BRASIL. Ministério da Saúde. Conferência Nacional de Saúde. Relatório Final da 11 Conferência Nacional de Saúde. *O Brasil falando como quer ser tratado: efetivando o SUS Acesso, Qualidade e Humanização na Atenção à Saúde com Controle Social*, Brasília-DF, 15 a 19 de dezembro de 2000. Brasília: Ministério da Saúde, 2001.



- CARVALHO, G. I. de. *Conselhos de Saúde no Brasil: participação cidadã e controle social*. Rio de Janeiro: FASE/IBAM, 1995.
- CAMPOS, G. W. S. O anti-Taylor: sobre a invenção de um método para co-governar instituições de saúde produzindo liberdade e compromisso. *Cadernos de Saúde Pública*, Rio de Janeiro, v. 14, n. 4, p. 863-870, out./dez. 1998.
- CELESTINO, E. C.; GONÇALVES, A. O.; GONÇALVES, R. S. *Da Secretaria de Saúde ao Conselho: análise de relatórios de prestação de contas com base nas características qualitativas da informação contábil*. In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de pós graduação em Administração (ENANPAD), 32., 2008, Rio de Janeiro, *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2008, 1 CD-ROM.
- CONFERENCIA NACIONAL DE SAÚDE, 8., Brasília, 1986. *Anais...* Brasília: Centro de Documentação do Ministério da Saúde, 1987. p. 381-389.
- CORTEZ, S. M. Conselhos Municipais de Saúde: a possibilidade dos usuários participarem e os determinantes da participação. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, n. 3, p. 5-17, 1998.
- DALLARI, S. *Municipalização dos Serviços de Saúde*. São Paulo: Brasiliense, 1985.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GIACOMONI, M. E. H. *Participação social no Sistema Único de Saúde: estudo da participação das entidades no plenário do Conselho Estadual de Saúde do RGS - 1991 a 1993*. Porto Alegre: UFRGS/FCE/PPGA/PDGSaúde, 1995. (Série Documentos para Estudo, 16)
- GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 5. ed. London: Pitman, 1994.
- GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, v. 35, n. 4, p. 20-29, maio-jun. 1995.
- GOHN, M. da G. *Conselhos gestores e participação sociopolítica*. São Paulo: Cortez, 2001. (Coleção questões da nossa época; v. 84)
- GONZAGA, L. *Planificación en la comunicación de proyectos participativos*. Buenos Aires: [s.n.], 1996.
- GRISOTTI, M.; PATRÍCIO, Z. M.; SILVA, A. da. A participação de usuários, trabalhadores e conselheiros de saúde: um estudo qualitativo. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 3, p. 831-840, 2010.
- HALL, P. D. *A History of Nonprofit Boards in the United States*. Washington: National Center for Nonprofit Boards, 1997.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOULE, C.O. *Governing Boards: their nature and nurture*. San Francisco: Jossey Bass, 1997.
- LANDERDHAL, M. C. et al. Resoluções do Conselho de Saúde: instrumento de controle social ou documento burocrático? *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 5, p. 2431-2436, 2010.
- LIKERT, R.; LIKERT, J. G. *Administração de Conflitos: novas abordagens*. São Paulo: McGraw-Hill, 1979.
- NATAL. (Município). Lei n. 3.398, de 04 de fevereiro de 1986. Cria o Conselho Municipal de Saúde de Natal. *Diário Oficial do Município*. Natal: Prefeitura do Município, 1986.
- RICHARDSON, R. J. et al. *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SCOTT, D. R. The basis of accounting principles. *The Accounting review*, Sarasota, v. 16, n. 4, p. 341-349, Dec. 1941.
- SILVA, A. O. *A amplitude da participação da comunidade no Conselho Municipal de Porto Alegre (RS): a visão dos conselheiros*. 1999. 134 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 1999.
- SILVA, A. O. *Comunidades participativas e deliberação da política pública de saúde: um estudo comparativo entre Brasil e Uruguai*. 2005. Tese (Doutorado em Integração da América Latina) - Programa de Pós Graduação em Integração da América Latina da Universidade São Paulo, São Paulo, 2005.



SILVA, M. M. da. *Demonstrações contábeis como instrumento de comunicação entre Estado e entidades do terceiro setor: um estudo no município de Taboão da Serra*. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, 2008.

Recebido em: 23/03/2010  
Reapresentado em: 19/10/2010  
Aprovado em: 18/11/2010