



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLE DE GESTÃO

Ludmyla de Melo Costa Ferreira Dantas

Cartilha para análise de Prestações de Contas por parte dos Conselhos de Saúde

Manaus - AM

2022

Ludmyla de Melo Costa Ferreira Dantas

Cartilha para análise de Prestações de Contas por parte dos Conselhos de Saúde

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Irineu Afonso Frey.

Manaus - AM

2022

Ficha de identificação da obra

Dantas, Ludmyla De Melo Costa Ferreira

Cartilha para análise de Prestações de Contas por parte dos Conselhos de Saúde /
Ludmyla De Melo Costa Ferreira Dantas; orientador, Prof. Irineu Afonso Frey, Dr.,
2022. 79 p.

TCC – produto Técnico- Universidade Federal de Santa Catarina, Centro
Socioeconômico, Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão- PPGCG,
Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Controle de Gestão -PPGCG. 2. Saúde. 3. Prestação de Contas. 4. Conselhos de
Saúde. 5. Auditoria.

I. Frey, Dr., Prof. Irineu Afonso. II. Universidade Federal de Santa Catarina.
Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão-PPGCG. III. Título.

Ludmyla de Melo Costa Ferreira Dantas

Título: Cartilha para análise de Prestações de Contas por parte dos Conselhos de Saúde

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Irineu Afonso Frey, Dr.

Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC

Prof. (a) Luiza Santagelo Reis, Dr. (a)

Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC

Prof. (a) Isaura Alberton de Lima, Dr. (a)

Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR

Certificamos que esta é a versão original e final do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de mestre em Controle de Gestão.

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Prof. Irineu Afonso Frey, Dr.

Orientador

Florianópolis, 11 de julho de 2022.

Dedico este trabalho a toda minha família que me apoiou durante todo o processo de conhecimento até aqui. Muito obrigada!

AGRADECIMENTOS

Agraço primeiramente a Deus por me proporcionar trilhar a caminhada até aqui, me dando motivação e saúde. Ao meu orientador por todas as instruções dispensadas durante o desenvolvimento deste trabalho, conversas engrandecedoras e encorajadoras, além de sua cortesia e disponibilidade. Ao meu marido, grande incentivador e apoiador nesta jornada. Agradeço igualmente aos meus filhos pela força que move montes e oceanos. Aos meus irmãos por serem uma verdadeira torcida organizada neste processo e finalmente, aos meus pais, grandes exemplos de perseverança e garra.

RESUMO

As dificuldades dos Conselhos de Saúde em protagonizarem o processo de análise e aprovação das contas da gestão da saúde, são amplamente discutidas. O presente estudo objetivou o desenvolvimento de uma Cartilha que auxiliasse esses colegiados na qualificação desse processo, tendo como fundamento a orientação quanto aos possíveis procedimentos a serem empregados para aprovação dos Relatórios Quadrimestrais e Relatório Anual de Gestão. Para alcance dos objetivos, empreendeu-se uma abordagem teórica qualitativa, em conjunto ao emprego de análise indutiva de dados descritivos. Utilizou-se como métodos, entrevistas com 36 Conselheiros de Saúde de 17 Municípios do Estado do Amazonas, e pesquisa documental, de relatórios de auditorias realizadas entre 2013 a 2017 pelo Departamento de Auditoria do Sistema Único de Saúde-DENASUS, referentes aos instrumentos de planejamento e às prestações de contas da saúde, identificando-se a recorrência das principais não conformidades, além de um levantamento das Resoluções e/ou Pareceres sobre análise de Prestação de Contas dos Conselhos participantes das entrevistas, visando assim validar o propósito da pesquisa. Os resultados alcançados, referendaram as intenções da pesquisa, uma vez que ficou evidente a necessidade de aprimoramento das práticas relacionadas à atuação dos Conselhos de Saúde, e a necessária construção de uma publicação no formato de Cartilha com informações/instruções que subsidiem a implementação de uma sistemática mais efetiva de análise das Prestações de Contas por estes colegiados.

Palavras-chave: Saúde – Prestação de Contas – Conselhos de Saúde.

ABSTRACT

The difficulties faced by Health Councils in carrying out the process of analyzing and approving health management accounts are widely discussed. The present study aimed at the development of a booklet that would help these collegiate bodies in the qualification of this process, based on guidance on the possible procedures to be used for the approval of the Quarterly Reports and Annual Management Report. To reach the objectives, a qualitative theoretical approach was undertaken, together with the use of inductive analysis of descriptive data. We used as methods, interviews with 36 Health Councilors from 17 Municipalities in the State of Amazonas, and documentary research, of audit reports carried out between 2013 and 2017 by the Audit Department of the Unified Health System-DENASUS, referring to planning instruments and the rendering of health accounts, identifying the recurrence of the main non-conformities, in addition to a survey of the Resolutions and/or Opinions on the analysis of Accountability of the Councils participating in the interviews, in order to validate the purpose of the research. The results achieved endorsed the research intentions, since it became evident the need to improve practices related to the performance of Health Councils, and the necessary construction of a publication in the form of a Booklet with information/instructions that support the implementation of a more effective systematic analysis of the Rendering of Accounts by these collegiate bodies.

Keywords: Health – Accountability – Health Councils.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CENDES	Centro de Desenvolvimento
CEPAL	Comissão Econômica para América Latina
COAP	Contrato Organizativo de Ação Pública de Saúde
CONASS	Conselho Nacional de Secretários de Saúde
CNS	Conselho Nacional de Saúde
DENASUS	Departamento Nacional de Auditoria do SUS
IIA	<i>Institute Internal of Auditors</i>
ILPES	Instituto Latino Americano de Planificação Econômica e Social
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
NGP	Nova Gestão Pública
OPAS	Organização Pan-Americana da Saúde
OMS	Organização Mundial da Saúde
ONU	Organização das Nações Unidas
PAS	Programação Anual de Saúde
PES	Planejamento Estratégico Situacional
PPA	Plano Plurianual
PS	Plano de Saúde
RAG	Relatório Anual de Gestão
RDQ	Relatório Detalhado Quadrimestral
SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	OBJETIVOS	14
1.1.1	Objetivo Geral	14
1.1.2	Objetivos Específicos	14
1.2	JUSTIFICATIVA	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1.1	AS ORIGENS DO PLANEJAMENTO DE SAÚDE.....	18
2.1.2	O CICLO DO PLANEJAMENTO DE SAÚDE.....	23
2.1.3	A PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	27
2.1.4	CONSELHOS DE SAÚDE E DIFICULDADES PARA EXERCEREM SEU PAPEL	31
2.1.5	AUDITORIA PÚBLICA.....	34
2.1.6	AUDITORIA DO SUS.....	38
2.2	METODOLOGIA	41
2.3	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	45
2.3.1	DIAGNÓSTICO.....	45
2.3.1.1	Resultados da aplicação do questionário.....	45
2.3.1.2	Resultados do levantamento dos relatórios de auditoria do DENASUS	46
2.3.1.3	Resultados do levantamento e análise das resoluções deliberativas	49
2.3.1.4	Cartilha para Análise de Prestação de Contas por parte dos Conselhos de Saúde.....	50
2.3.1.5	Avaliação da Cartilha	54
3	CONCLUSÃO	57
	REFERÊNCIAS	60
	APÊNDICE A - Cartilha para Análise de Prestação de Contas por parte dos Conselhos de Saúde	74

APÊNDICE B - Pesquisa de nível de conhecimento sobre Prestação de Contas.....	74
APÊNDICE C - Questionário para Avaliação da Cartilha.....	78
ANEXO A - Autorização de uso dos relatórios de Auditoria do DENASUS.....	79

1 INTRODUÇÃO

A publicação da Lei Complementar nº 141/2012, consolidou a busca por transparência e à visibilidade da gestão da saúde, ao passo que demandou aos gestores da saúde ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, das prestações de contas periódicas da saúde, as quais são materializadas na forma dos Relatórios Anuais de Gestão-RAGs (BARBOSA; TARDIVO; BARBOSA, 2016). Estes relatórios constituem uma parte fundamental do ciclo de planejamento/gestão da saúde, pois representam os resultados alcançados e devem subsidiar os demais instrumentos de planejamento com informações importantes que podem conduzir os rumos das políticas de saúde dos entes. O mesmo deve ser avaliado e aprovado anualmente pelos Conselhos de Saúde, para que sejam validados e disponibilizados para acesso público (BRASIL, 2017).

Com o intuito de melhoria nos processos de prestação de contas, a Lei Complementar nº 141/2012 enfatizou exaustivamente a participação dos Conselhos de Saúde na gestão e fiscalização da saúde, por via de aprovação dos instrumentos que lhe competem, condicionando inclusive a entrega de recursos ao ente da Federação, à instituição e ao funcionamento do Fundo e do Conselho de Saúde. A LC também inovou ao determinar a atuação dos órgãos do sistema de auditoria, controle e avaliação do SUS, enfatizando a necessidade da verificação presencial dos resultados alcançados descritos no relatório de saúde (BRASIL, 2012).

Contudo, os Conselhos de Saúde enfrentam diversas dificuldades para exercerem suas responsabilidades como representantes do controle social e em seu papel de analisar as contas da saúde do ente em que estão inseridos. Inúmeros pontos críticos no exercício de suas atribuições são retratados por Costa *et al.* (2015); Kohler e Martinez (2015); Oliveira *et al.*, 2018; Magalhães e Xavier (2019) e Saliba *et al.* (2009), e que denotam a necessidade de apoio ao fortalecimento dessas instâncias de controle.

Neste sentido, o Departamento Nacional de Auditoria do SUS-DENASUS, componente federal do Sistema Nacional de Auditoria do SUS, buscando cumprir com suas obrigações como órgão de auditoria interna e operando assim, de forma a atender o preconizado nesta LC, vem desde 2013, atuando na fiscalização dos RAGs estaduais e municipais e nos demais instrumentos de gestão que compõem o ciclo de planejamento dos respectivos entes.

A partir do princípio de que a auditoria tem assumido, além da análise técnica em saúde, a função de reorientação nos processos de gestão (CAMACHO e RUBIN, 1996), adicionando à esta situação, as dificuldades de integrantes de Conselhos Municipais de Saúde quanto à sua *performance* principalmente no que concerne a análise de prestações de contas (SILVA *et al.*,

2018), emerge as seguintes questões: Os conselhos de saúde necessitam de outras ferramentas para auxiliá-los no processo de análise de prestação de contas, além das existentes? Como as ações de fiscalização do DENASUS, enquanto auditoria interna do SUS, podem auxiliar na melhoria desse processo?

Nessa senda, o presente estudo objetivou o desenvolvimento de uma publicação que norteasse o processo de análise das prestações de contas (tanto os Relatórios Quadrimestrais quanto o Relatório Anual de Gestão) por parte de todos os Conselhos de Saúde, concorrendo assim para a qualificação de parte das ações como controle social e além de empreender de forma prática um dos preceitos da auditoria interna, a qual se relaciona à contribuição para melhoria da eficácia dos processos de governança.

Assim, para alcance do objetivo principal, o estudo combinou métodos de pesquisa que envolveram a aplicação de questionário e pesquisa documental. O primeiro, no sentido de validar a pretensão de desenvolver a ferramenta proposta, e o segundo visando, principalmente, ratificar as contribuições que podem derivar de ações de fiscalização por parte de órgão de auditoria interna, neste caso, o DENASUS, no sentido de contribuir com a qualificação dos processos em análise.

Os resultados alcançados foram promissores, visto que confirmaram a finalidade da pesquisa em evidenciar a necessidade dos Conselhos de Saúde quanto ao aprimoramento das práticas relacionadas à sua atuação como instância deliberativa e necessária ao processo de governança e transparência da gestão da saúde pública brasileira.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

Desenvolver uma ferramenta que auxilie aos conselheiros de saúde quanto a sua atuação nos processos de análise dos instrumentos de planejamento e de prestação de contas do SUS.

1.1.2 Objetivos específicos

A partir do objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- Realizar um levantamento das auditorias realizadas pelo Departamento de Auditoria do Sistema Único de Saúde-DENASUS referentes aos instrumentos de planejamento e às prestações de contas da saúde no estado.
- Identificar quais as principais e a recorrência das não conformidades constatadas pelo DENASUS nessas auditorias;
- Realizar um levantamento das Resoluções e/ou Pareceres sobre análise de Prestação de Contas dos Conselhos Participantes da pesquisa;
- Elaborar Cartilha contendo informações/ instruções que forneçam subsídios à condução da análise das prestações de contas por parte dos Conselhos de Saúde.

1.2 JUSTIFICATIVA

O presente Relatório constitui-se como um importante instrumento para o diagnóstico da efetivação e alcance das ações da saúde, considerando a realidade regional com base nos dados que possibilitam a adoção de parâmetros consolidados da oferta desse direito fundamental, justificando a escolha da temática. Dessa forma, depreende-se que o procedimento de prestação de contas é um marco importante na efetivação da transparência das ações dos gestores públicos neste campo.

Com isso, evidencia-se que a participação dos Conselhos de Saúde é determinante, visto que seu desempenho deve ser voltado tanto para a formulação de estratégias quanto ao controle da execução da política de saúde na instância correspondente (BRASIL, 1990). Em ambos os casos, sua atuação também se relaciona à avaliação e aprovação dos instrumentos de Gestão/Planejamento (Plano de Saúde e Programação Anual de Saúde) e Prestação de Contas (Relatórios Quadrimestrais e Relatório Anual de Gestão).

Tais instrumentais atuam como peça chave para que se mensure como são elaboradas as estratégias que venham atender a comunidade, de acordo com a demanda existente e a necessidade de se dialogar, de maneira mais efetiva, com os demais órgãos, viabilizando a avaliação e consolidação da Gestão em Saúde.

Contudo, ao longo dos anos, observa-se que a participação e o controle social não são plenamente efetivados e a atuação desses colegiados ainda demonstram resultados incertos (COSTA *et al.*, 2015; KOHLER e MARTINEZ, 2015). Em diversos casos, são identificadas deficiências generalizadas, como a falta de capacitação técnica e política dos seus membros; existência e persistência de assimetria informacional e pouca participação social, contribuindo assim com a fragilidade dos controles sobre as ações governamentais e limitações a transparência pública (OLIVEIRA *et al.*, 2018).

Magalhães e Xavier (2019), por sua vez, destacam pontos críticos no exercício do papel dos conselheiros, como tentativas de coerção, falta de debates profícuos, tempo escasso para discussões profundas e a existência de barreiras ao processo deliberativo e assimetrias discursivas por escassez de informações.

Outros estudos, ratificam as dificuldades enfrentadas pelos Conselhos de Saúde, principalmente em questões relacionadas aos procedimentos de análise de prestação de contas, principalmente sob o prisma orçamentário e financeiro, como destacado por Saliba *et al.* (2009) em que se constatou insuficiência na participação dos conselheiros na discussão sobre o

orçamento, pouco conhecimento sobre suas funções por parte de seus membros e grande dificuldade na compreensão de documentos.

Já Gonçalves *et al.* (2013) concluíram que os Conselhos de Saúde não materializam a análise da gestão pública em seus pareceres de Prestação de contas, o que denota necessidade de melhorias no processo de avaliação das informações, acerca de sua interpretação e recomendações de melhorias das políticas públicas em saúde.

Fuginami, Colussi e Ortiga (2020) evidenciaram a fragilidade da participação social na construção e no acompanhamento da execução dos instrumentos de gestão da saúde, fato consubstanciado na ausência de resoluções de aprovação desses instrumentos por parte dos Conselhos, além da inadequação na construção destes e descumprimentos de prazos de envio para aprovação.

O Tribunal de Contas da União-TCU, também realizou um levantamento nacional de informações sobre procedimentos de Governança pública que envolveu os Conselhos de Saúde, e que ratificam as conclusões dos estudos supracitados, determinando, por meio do Acórdão 1.130/2017, a correção e o cumprimento de atribuições legais dos Conselhos de Saúde, mediante sua atuação como órgãos de governança pública, elencando recomendações voltadas ao cumprimento efetivo do controle sobre a formulação e execução de políticas de saúde inclusive em aspectos econômicos.

Neste sentido, as contribuições advindas das constatações e recomendações efetuadas por órgão de auditoria interna, como o Departamento de Auditoria do Sistema Único de Saúde-DENASUS, em virtude de fiscalizações em Relatórios Anuais de Gestão da Saúde (entre 2013 a 2017), também podem vir a parametrizar a diminuição de certas deficiências, visto que a auditoria interna pode se apresentar como aliada nesse processo.

Pinheiro e Oliva (2020) confirmam esse papel, pois destacam que a auditoria interna deve avaliar e sugerir recomendações adequadas para o aperfeiçoamento do processo de governança, visando dentre outros quesitos, a promoção da ética e dos valores organizacionais, a gestão eficaz e a prestação de contas, ou seja, a atuação de uma unidade de auditoria interna, mediante a avaliação dos procedimentos de *accountability*, é capaz de fornecer contribuições significantes ao seu processo (FONSECA, JORGE E NASCIMENTO, 2020).

Desta forma, vislumbrando o aprimoramento das práticas de gestão que primam pela transparência, como é o caso do procedimento de análise de prestação de contas da saúde, visando também a ratificação quanto as contribuições que podem derivar de ações de fiscalização por parte de órgão de auditoria interna, julgou-se necessária a construção de uma publicação no formato de Cartilha contendo informações/instruções que possam subsidiar a

implementação de uma sistemática mais efetiva de análise das Prestações de Contas, para todos os Conselhos de Saúde do território nacional.

A escolha pelo estado do Amazonas para aplicação das metodologias propostas no estudo, fornece um recorte à validação da necessidade de construção de tal ferramenta, e sustenta-se em suas especificidades regionais: como a baixa densidade demográfica distribuída em amplos espaços territoriais, e que implicam em grandes desafios na efetividade de políticas públicas; limitações políticas, econômicas, administrativas e de acesso aos municípios, que inferem um ritmo lento e fragmentário do processo de regionalização da saúde, demarcado ainda mais pela precariedade da estrutura física e a baixa resolutividade dos serviços no interior do estado e que afetam inclusive a fixação de profissionais de saúde na atenção básica (principalmente médicos) na região (GARNELO; SOUSA; SILVA, 2017; DOLZANE e SCHWEICKARDT, 2020).

Destaca-se ainda, que os índices de transparência na prestação de contas são insuficientes, apresentando resultados que comprometem a garantia de efetividade do controle social que os cidadãos devem exercer acerca dos atos da gestão pública (GONÇALVES *et al*; 2019), situação cuja reversão, envolve lidar com uma gama de interesses e desafios relativos ao acesso a inclusão digital no estado (SIMAS e LIMA, 2013).

Diante de tais constatações, há urgência no investimento em pessoal e infraestrutura necessários para efetividade da atuação dos Conselhos de Saúde, e a preocupação no aperfeiçoamento dos processos de trabalho dessas instâncias representativas se fundamenta por caracterizarem o nível básico e fundamental do processo cíclico e interligado de gestão do SUS, e cujas particularidades regionais resultam em grandes responsabilidades na implementação de políticas públicas como um todo (CONASS, 2003), ou seja, a qualificação desses colegiados é indispensável para fortalecimento e consolidação desses espaços, como mandatários da participação social e como agentes colaborativos no processo de gestão do SUS.

Por fim, o presente estudo ao cumprir o objetivo proposto, também almejou somar-se às sugestões de procedimentos de análise elaborados por Rezende (2013), TCU (2015) e Heliodoro Filho (2017), agregando-se à discussão sobre instrumentos e mecanismos que podem ser aplicados pelos Conselhos de Saúde em seus processos decisórios, e que futuramente possam ser melhorados e adaptados à realidade de cada ente federativo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo traz inicialmente um breve histórico sobre o planejamento na área de saúde, pontuando como as transformações industriais e sociais influenciaram a introdução deste na gestão desta área. Também descreve como se estabelece o ciclo do planejamento na saúde e como este é instrumentalizado, relacionando a prestação de contas também como parte integrante deste ciclo. Neste processo, busca retratar as responsabilidades e dificuldades dos conselhos de saúde em sua atuação como controle social e sua participação na governança pública. No contexto da Nova Gestão Pública, destaca a auditoria como meio de aprimoramento da governança, e como esta é desenvolvida no Sistema Único de Saúde-SUS por meio do Sistema Nacional de Auditoria, cujo órgão central é o Departamento Nacional de Auditoria do SUS-DENASUS.

2.1.1 AS ORIGENS DO PLANEJAMENTO DE SAUDE

Compreender como se organiza o planejamento de saúde no Brasil requer uma análise contundente acerca das ações e estratégias executadas pelos atores e órgãos responsáveis pelo desenvolvimento dessa política a nível nacional, corroborando as disposições que a colocam como prioridade no contexto social no qual estamos inseridos.

Em se tratando de planejamento, sua noção mais simples é a de não-improvisação. Uma ação planejada é uma ação não improvisada e, nesse sentido, fazer planos é coisa conhecida do homem a partir do momento em que houve, por parte dele, a descoberta da aptidão para pensar antes de agir, estando relacionado a todo processo de trabalho, e conseqüentemente, a toda vida humana, pois o trabalho é condição inerente à vida humana (GIOVANELLA, 1991).

A sociedade tradicional (pré-capitalista), conforme descreve Giovanella (1991), baseava-se em um futuro imposto como o único possível, atribuindo que a riqueza vem da natureza e não em ações pensadas pelo homem, sendo a mudança algo incogitável. Já na sociedade moderna (capitalista) a previsão é resultado de um cálculo e pressupõe um outro futuro possível. Neste contexto o futuro não está predestinado e a riqueza resulta da ação do homem sobre a natureza.

Objetivando alcançar a melhoria da produtividade, entende-se que o valor e a riqueza representam o produto do trabalho, com base na economia capitalista compreendida nesse cenário (BOURDIEU, 1979).

Este conceito demonstra como a industrialização dos processos de trabalho na sociedade capitalista influenciaram a elaboração das primeiras teorias sobre planejamento a partir da “administração científica” tendo como precursor Henry Fayol, que em 1916, ao editar o seu livro "Administração Industrial e Geral", estabelece que a previsão é um dos elementos da função administrativa cujas as técnicas foram aprimoradas ao longo dos anos até que o planejamento fosse introduzido na esfera social e econômica do Estado após a crise econômica mundial na década de 30 e defendida por John M. Keynes, que propõe maior dirigismo e racionalidade: planejamento estatal (KEYNES, 1978).

As descrições históricas, assim sendo, demonstram como as funções administrativas atuam no sentido de aperfeiçoamento do planejamento, na medida em que introduz aspectos determinantes na operacionalização do arcabouço estratégico e direcionado, através do qual a política de saúde está atrelada. Corolário a isso, destaca-se a expressividade de orientação no que se refere às reformas que são parte das atividades-fim do Estado, como pontos fundamentais para o desenvolvimento econômico, sobretudo, no período compreendido entre 1930 e 1940, com a estruturação da legislação trabalhista, área da Indústria e Comércio e da Educação e Saúde Pública, configurando um novo caminho para a política de saúde, através dos instrumentos de planejamento nacional (LIMA; HOCHMAN; 2005).

Na América Latina, o planejamento é introduzido a partir da década de 40, através da Comissão Econômica para América Latina – CEPAL, organismo internacional ligado a ONU que difundiu a noção do planejamento enquanto método de seleção de alternativas que otimiza a relação entre objetivos e instrumentos com o propósito de crescimento, como solução para o subdesenvolvimento - esta é a compreensão que caracteriza o planejamento da década de 50 (MATUS, 1978) - buscando, principalmente, superar as diferenças econômicas com os países capitalistas centrais (GIOVANELLA, 1991).

Assim, um novo tipo de planejamento surgiu nas primeiras décadas do século XX, decorrente dessas profundas crises na economia capitalista (capitalismo liberal) que levaram a um “novo modelo de acumulação e redefiniu o papel do Estado na economia e na sociedade, onde o Estado passa de arbitro a agente econômico (Estado planejador), a fim de sustentar os custos elevados da produção moderna — e assume a ampliação de algumas funções sociais como, por exemplo, a assistência para a recuperação e a promoção da saúde consoante com o modelo de sociedade de bem-estar”. Segundo Pereira (1970), neste novo modelo de sociedade o planejamento se transforma em processo social — contínuo e vinculado às novas funções do estado — visando preservar o modelo social de acumulação capitalista.

Vale dizer que se admite que o mercado já não é capaz de regular e evitar as crises do sistema sendo necessária a intervenção do poder central (Estado) por meio de técnicas sociais de intervenção (ciências sociais aplicadas) em que as decisões serão eminentemente políticas.

Nos países centrais do sistema capitalista o planejamento passa a ser instrumento oficial e permanente de direção da economia a partir do final da segunda década do século XX quando as ideias de Maynard Keynes inspiraram as mudanças que desembocaram no Welfare State (Estado de Bem-Estar). Na periferia do sistema essas mudanças ocorreram depois da Segunda Guerra Mundial. No Brasil o planejamento estatal (oficial) surge com o Plano Salte (1950 a 1954) voltado a promover a Saúde, Alimentação, Transporte e Energia. E é definitivamente instaurado com o Plano de Metas do Governo Juscelino Kubitschek (1956-1961) seguido do Plano Trienal do Governo João Goulart e depois dos Planos de Ação Econômica do Governo adotados pelos governos militares depois do golpe de Estado de 1964, época marcada pela crise do modelo desenvolvimentista e pela tentativa de revitalizar as economias latino-americanas.

Nesse contexto histórico, houve a elaboração de propostas de planejamento na América Latina de forma gradativa no campo da economia, sendo ampliado o alcance de sua atuação que abrangeu os setores sociais. Nessa dinâmica, surgem os primeiros programas de saúde com base nas proposições contidas na Carta de Punta del Este (GIOVANELLA, 1991).

Outro importante acontecimento foi a Reunião de Ministros do Interior dos países das Américas, ocorrida em 1961, que promoveu o lançamento do programa “Aliança para o Progresso”, como parte da política do presidente Kennedy. Tal programa tinha como fundamento projetos sociais, visando o desenvolvimento e oposta ao socialismo (GIOVANELLA, 1991).

Nesse mesmo período, a Organização Pan-Americana de Saúde (OPAS) passou a ficar responsável pela avaliação dos projetos elaborados, os quais tinham como direcionamento atuarem como partes fiadoras das agências, ampliando, assim, a formulação de planos de saúde com efetivação global. Houve, ainda, a elaboração de um planejamento econômico utilizando como fundamento o trabalho de Testa, o qual acabou se desenvolvendo como “método Cendes/Opas, em 1965 (OPS/OMS, 1965).

A partir disso, a OPAS em parceria com o ILPES (Instituto Latino Americano de Planificação Econômica e Social) passam a viabilizar capacitação para seus agentes da área da saúde no que tange à execução desse método considerado novo e diferenciado. Nesse direcionamento, Venezuela, Chile, Colômbia, Argentina iniciam a utilização dos sistemas de planejamento em saúde, no ano de 1963, e, em 1968, foi criado o Centro Pan-Americano de Planificação de Saúde, em Santiago, o qual contribuiu no processo de intensificação de

funcionários, expandindo o método e trazendo melhorias na formulação de planos nacionais (OPS/CPPS, 1975).

Toda essa estratégia criada e desenvolvida ao longo desse período de tempo acabou por ser muito bem aceita, por meio dos sistemas de planejamento, execução do método Cendes/Opas, mesmo com os desafios inerentes ao seu contexto de implementação. Seguiu sendo, portanto, difundido mesmo com as dificuldades e críticas. Esse método, portanto, representou um avanço entre interesses opostos, conflitos de interesses, mas, sobretudo, atenção à saúde como decisão política fundamental, com planos bem elaborados e visando a operacionalização das decisões governamentais.

Assim, o processo de operacionalização referente às decisões de cunho governamental contemplava maior coerência e consenso. Contudo, no ano de 1973, o método acaba caindo em descrédito, permanecendo alguns de seus componentes e ensinados em diversos cursos que fazem a tratativa do tema.

Diante de toda essa conjuntura, é publicado, em 1972, o texto *Estrategia y Plan*, um diferencial na dinâmica econômica e social da época que direcionava e desenvolvia, de forma mais efetiva, a abordagem sobre as dificuldades que os programas apresentavam, desafios e fragilidades, de modo a estabelecer novas formas de desenvolvimento para o alcance da eficácia econômica, destacando-se, nesse momento, Carlos Matus, diretor do Serviço de Assessoria do Instituto Latino Americano de Planificação Econômica e Social. Dessa nova roupagem, surgem três dimensões ligadas ao contexto estratégico: a realidade como força social, a situação, que corresponde as ações e seus agentes e o planejamento situacional, que coloca o planejador em condição oposta da realidade, ampliando-a e fazendo com que essa realidade seja normatizada (MATUS, 1982).

Carlos Matus desenvolveu uma proposta conceitual e metodológica denominada Planejamento Estratégico Situacional (PES), a qual contempla um conjunto de métodos a serem utilizados nos diversos momentos do processo de planejamento, quais sejam, o explicativo, o normativo, o estratégico e o tático-operacional. Concebeu o planejamento como um processo dinâmico e contínuo que precede e preside a ação, e que envolve aprendizagem-correção-aprendizagem (LACERDA, BOTELHO E COLUSSI, 2016).

Compreende-se que o Planejamento Situacional está intrinsecamente ligado ao planejamento da saúde em sua esfera estratégica, na medida em que contribui para a evolução do pensamento crítico e, conseqüentemente, para a elaboração e execução de propostas que atendam às necessidades identificadas por meio do atendimento e da realidade social que abrangem os problemas de saúde de forma geral. Dessa forma, com base nas disposições

introduzidas por Matus, as relações de poder devem estar de acordo com o que a sociedade, de fato, necessita.

O Planejamento Estratégico Situacional – PES se inclui, assim, em uma esfera mais ampla do planejamento econômico-social, que se adapta de acordo com a realidade apresentada nas áreas contempladas pela saúde, mas que também pode ser identificada na educação e planejamento urbano. O referido enfoque considera as questões de complexidade presentes nos processos sociais no contexto do sistema final aberto e contingente, em face das dificuldades apresentadas e com base na não estruturação do poder que se encontra partilhado, detendo o controle das variantes que estão incluídas em cada situação (ARTMANN, 1993).

Para além das proposições de Matus e a estratégia de planejamento, surge uma nova discussão, pautada no aparelhamento setorial e a subsidiariedade do Poder como mola propulsora do desenvolvimento, a proposta de Medelin, fortalecendo o cenário da atuação das Organizações internacionais, como OPS e OMS, bem como oportunizando debates em eventos internacionais nesse campo (BARRENECHEA e TRUJILLO, 1987).

Como entender, então, a relação do ambiente externo com o ambiente interno em um contexto das empresas e suas reformas econômicas, através do comportamento estratégico? Ansoff (1983), ao dissertar sobre o tema, entende existir intrínseca relação entre o processo de interação com o ambiente e a tratativa da adaptação em consonância com aspectos dinâmicos internos, conferindo maior influência no desenvolvimento do planejamento, aplicando-o na dimensão da oferta da saúde.

Em continuidade, há de se ressaltar o fomento dessa evolução do pensamento crítico supracitada, no sentido de compreendê-la como parte do planejamento econômico e, sobretudo, como um norte no desenvolvimento das ações na saúde, de modo que possibilitou verdadeiras transformações na sociedade.

Tendo como base, igualmente, a complexidade do sistema de saúde como um direito precípua a todos os indivíduos, e diante da percepção desse planejamento como parte de sua difusão no decorrer dos anos, é importante que se tenha claro como a instrumentalização desse processo contribui para a garantia da saúde como direito fundamental.

As metodologias de planejamento, portanto, ganham impulso diante de um cenário positivado através das normativas e legislações que foram surgindo, também influenciado pelos eventos internacionais que nortearam a execução de programas de saúde e suas estratégias para os Sistemas.

Sobre isso, Barrenechea e Trujillo (1987) anotam que a complexidade do sistema de saúde está inserida dentro do contexto social, o qual apresenta um ambiente social considerado

dissoluto e que não se pode prever, sobretudo no que se refere ao seu aspecto desagregado, para além dos processos sociais e seu desenvolvimento. Dessa forma, levando em consideração a dependência do sistema externo ao seu espaço de controle, assim como a incerteza do futuro, os autores enfatizam como a necessidade de se observar os procedimentos relacionados aos processos de saúde e seus planos de elaboração são determinantes para sua execução, a partir do planejamento normativo tradicional presente em sua realidade social (BARRENECHEA e TRUJILLO, 1987).

2.1.2 O CICLO DE PLANEJAMENTO DA SAÚDE

O Ciclo de Planejamento da área da Saúde constitui-se como parte integrante do contexto de estruturação para as ações que serão desenvolvidas, tendo como foco o gerenciamento dos instrumentais necessários para a adequada execução dessas ações, contribuindo para a gestão, o diagnóstico do atendimento e o alinhamento das proposições contidas para o planejamento.

Para Mintzberg (2004), o planejamento consiste na formalização de procedimento para obtenção de resultado articulado, de forma que as decisões possam estar integradas umas com as outras, ou seja, cada resultado a ser alcançado deve estar relacionado a outro, em prol do alcance de objetivos.

Diante disso, o planejamento no setor saúde, de acordo com Silva, Ribeiro e Mendes (2012), é o mecanismo que permite melhorias no desempenho, otimização da produção, além de elevar a eficácia e a eficiência dos sistemas no desenvolvimento das funções de proteção, promoção, recuperação e reabilitação da saúde.

Os modelos teóricos referenciais da saúde da América Latina, incorporação de seu planejamento na esfera política, seus componentes, que refletem a contextualização histórica dos governos ditatoriais e autoritários que dominavam os países latino-americanos nas décadas passadas, são, de fato, modelos que imprimiam um maior anseio por efetivar a democracia e participação social, sobretudo no campo da saúde, através do planejamento e a incorporação de seus modelos.

Considerando o modelo geral do planejamento, proposto em 1973 por Gillings e Douglass, encontra-se um verdadeiro guia para que o ciclo de planejamento seja compreendido, servindo de norte para as instituições nesse contexto. De acordo com os autores, existem quatro etapas que contemplam o ciclo de planejamento de forma concreta: a análise do problema e seu diagnóstico, a definição dos objetivos, a seleção dos meios e técnicas através dos quais os

objetivos propostos serão alcançados e a realização do plano. Partindo dessa estrutura e orientação, para a análise e diagnóstico, etapa primária, é imprescindível que o problema seja identificado, se tenha o máximo de informações possíveis a respeito deste problema, e, enfim, se possa definir a origem do problema, ou seja, sua natureza. Por conseguinte, para a etapa secundária, que abrange a definição dos objetivos, é necessário que se estabeleçam quais os objetivos devem ser traçados, prioridades e metas, e, com isso, definam-se os meios pelos quais eles serão atingidos. Ter o efetivo conhecimento acerca da população alvo e buscar as ferramentas organizacionais e tecnológicas para obter os fins almejados é de suma importância para o referido ciclo pontuado pelos autores (GILLINGS; DOUGLASS, 1973)

Para que o plano seja realizado em todas as suas fases, e consiga reunir todos os instrumentais necessários à sua organização e consolidação, verifica-se a viabilidade das ações especificadas, avaliar de que forma o cenário se instaurou e como, após a concretização do ciclo de planejamento, encontra-se este cenário, considerando o sucesso do plano e as dificuldades inerentes ao seu processamento. Assim, a avaliação e o diagnóstico tornam-se elementos determinantes.

Na área de saúde, Rocha (2011) afirma que a modernização da etapa do diagnóstico se deu ao incorporar à Técnica de Programação da Saúde o estudo do próprio setor, isto é, além de conhecer os dados estatísticos abrangendo morbidade e as causas de mortalidade, acesso e utilização de serviços, o enfoque também deve ser voltado a conhecer os recursos existentes para a saúde como infraestrutura, capacidade funcional, recursos financeiros, capacidade de gestão, entre outros.

Quanto ao estabelecimento dos objetivos, esta etapa é um momento crucial no ciclo do planejamento, pois são decisões que não dependem inteiramente de razões técnicas e sim políticas, visto que a existência de instâncias colegiadas institucionais como Conselhos de Saúde é constituída de representantes eleitos pelos cidadãos eleitores, sejam eles pacientes ou trabalhadores do setor diante de algum interesse ou projeto comum.

Portanto, é o embate político que define os rumos que serão tomados pela administração, materializados nas prioridades delineadas. Esse debate político, é essencial para a legitimação do processo anterior e para as etapas subsequentes do ciclo de planejamento (ROCHA, 2011).

Neste sentido, Rocha (2016) ratifica que é de responsabilidade da Direção Nacional do SUS desenvolver o conjunto normativo do Sistema no que se refere ao planejamento de saúde no país, através de estratégias que estabelecerão a base das atividades, financiamento, objetivos, orçamento, e as ações, assim como os recursos provenientes do Fundo Nacional de Saúde que

se direcionam aos municípios, estados e Distrito Federal, e a aplicação desses recursos em consonância com as leis vigentes.

Na prática, a Lei Orgânica da Saúde, Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990, previu no capítulo III, artigo 36, que o processo de planejamento e orçamento do SUS será ascendente, do nível local ao federal acompanhando o funcionamento desta rede, compatibilizando-se os instrumentos de planejamento da saúde com os instrumentos de planejamento e orçamento de governo: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), em cada esfera de gestão (BRASIL, 2017).

Essa compatibilização é necessária, devido ao modelo orçamentário brasileiro ser definido a partir desses instrumentos de gestão orçamentária e todos os órgãos da administração pública serem submetidos a um processo de planejamento geral, a fim de que possam ser programados os recursos financeiros necessários à execução das atividades em cada setor (despesas e investimentos), em consonância com a receita arrecadada, em cada ente federado (VIEIRA, 2019).

Para a obtenção de resultados satisfatórios no contexto da operacionalização do planejamento, os programas de saúde e os Relatórios de Gestão são exemplos de instrumentos que contribuem para que o processo seja realizado de forma integrada e sistêmica, abrangendo as especificidades de cada região e visando alcançar os objetivos propostos pelo Sistema Único de Saúde.

Os planos e relatórios de saúde também se situam como uma ferramenta e estímulo aos estados e municípios para o desenvolvimento de práticas que se utilizem do planejamento de maneira pontual no contexto da descentralização da saúde, com condições de construir uma política cada vez mais potencial de garantia desse direito fundamental. Dessa forma, os registros elencados por meio dos relatórios permitem com que as instituições possam ter a mensuração de todos os processos percorridos na promoção da saúde, desde seu planejamento até a efetivação final de suas ações, e o alcance de seus destinatários (ROCHA, 2016).

A Portaria nº 399/2006 do Ministério da Saúde é a normativa que institucionaliza o Planejamento da Saúde no Brasil, determinando quais os elementos prioritários devem ser utilizados como parâmetro na consolidação do direcionamento dos direitos inerentes à saúde da população. O processo de planejamento nessa esfera, então, adota um modelo de integração não somente de ações, mas de gestão para o fortalecimento da política do SUS, através do planejamento, monitoramento e avaliação. Os instrumentos estratégicos constantes na estruturação do Sistema conferem uma construção coletiva, que tem nos Planos de Saúde,

Programações Anuais e Relatórios de Gestão seus instrumentos básicos de desenvolvimento. (BRASIL, 2019)

A implementação desses instrumentos e sua operacionalização, foi estabelecida pela Portaria nº 2.135 de 25 de setembro de 2013 a qual também regulamentou o Sistema de Planejamento do SUS, também conhecido como Ciclo de Planejamento da saúde, conferindo assim a necessidade de construção dos mesmos de forma a atender pressupostos voltados à responsabilidade individual de cada um dos três entes federados, a ser desenvolvido de forma contínua, articulada e integrada; ao monitoramento, a avaliação e integração da gestão do SUS; ao planejamento ascendente e integrado, orientado por problemas e necessidades de saúde para a construção das diretrizes, objetivos e metas; à transparência e visibilidade; e necessidade de compatibilização entre os instrumentos de planejamento da saúde (Plano de Saúde e respectivas Programações Anuais, Relatório de Gestão) e os instrumentos de planejamento e orçamento de governo, quais sejam o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), em cada esfera de gestão.

Desta forma, a mesma portaria, define que o início do planejamento, se dá a partir do Plano de Saúde (PS), o qual deve abordar as intenções e os resultados a serem buscados no período de quatro anos, pois é o instrumento que norteia a elaboração do planejamento e orçamento no âmbito da saúde de cada ente federativo, para este período. Sendo o mecanismo central para definição e implementação de todas as iniciativas que reflitam as necessidades de saúde da população e as peculiaridades próprias de cada ente. É elaborado no primeiro ano da gestão em curso, e é a base para a execução, o acompanhamento, a avaliação da gestão do sistema de saúde em cada esfera de gestão, e contempla todas as áreas da atenção à saúde, de modo a garantir a integralidade dessa atenção (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2016).

A Programação Anual de Saúde (PAS), como outro instrumental do processo, de planejamento, operacionaliza as intenções expressas no PS, apontando o conjunto de ações voltadas à promoção, proteção e recuperação da saúde, bem como à gestão do SUS e tem por objetivo anualizar as metas desse plano e prever a alocação dos recursos orçamentários a serem executados. O mesmo é importante para que a definição das ações possibilite que os objetivos estabelecidos sejam passíveis de alcance, tomando por base o critério periódico, neste caso, que se refere ao ano respectivo para a consolidação das ações, definição de quais recursos são necessários para efetivá-las, e como serão conduzidas dentro desse interstício temporal. (ROCHA, 2016).

O Relatório Anual de Gestão (RAG), por sua vez, apresenta os resultados alcançados com a execução da PAS e orienta eventuais mudanças que se fizerem necessárias. O mesmo

deve trazer informações conclusivas em relação aos resultados alcançados apurados com base no conjunto de diretrizes, objetivos e indicadores do Plano de Saúde. Esses resultados são dimensionados por meio da apuração do conjunto de ações definidas em primeiro plano, e os efeitos práticos de sua consolidação. A avaliação, nesse sentido, reveste-se como elemento afirmativo e viabiliza a projeção para a elaboração do próximo planejamento, orientando eventuais redirecionamentos, trazendo visibilidade sobre desafios e avanços. Por essas características, é o instrumento em que os gestores do SUS prestam contas das ações do Plano de Saúde operacionalizadas pela PAS, que foram executadas no ano anterior. (BRASIL, 2008; MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2016).

Assim, desde a sua concepção, o planejamento em saúde precisa demonstrar ser um processo altamente adaptável à realidade da população a qual serve, devendo integrar-se a um planejamento macro, seguindo a lógica de aperfeiçoamento contínuo, visto a necessidade de se ajustar às necessidades de saúde de forma geral.

2.1.3 A PRESTAÇÃO DE CONTAS NA SAÚDE

O processo de prestação de contas é uma ferramenta fundamental no acompanhamento e controle dos recursos utilizados nas diversas áreas do poder público, garantindo probidade e validação da destinação e utilização deles, mediante a atuação dos gestores nas suas respectivas esferas.

Bicalho (2003), ao abordar o tema, entende que a prestação de contas está diretamente ligada ao exercício do controle social, envolvendo técnicos, gestores, mas que vai muito além de apenas realizar o acompanhamento de seus recursos, considerando a efetividade dos aspectos burocráticos que lhe são inerentes, os desafios enfrentados e a utilização dos instrumentos indispensáveis a esse processo.

Nessa acepção, compreender a prestação de contas como parte integrante do controle social é, de fato, um desafio, que deve ser alocado como um instrumental que viabiliza a atuação dos conselheiros ligados à área da saúde no âmbito da gestão, de seu desenvolvimento e a promoção de um diagnóstico mais preciso para que os seus fins sejam alcançados.

Correia (2000), explana que o controle social e sua efetividade dependem de como cada órgão e entidade passa a organizar seus sistemas e mensurar seus recursos e aplicações, ainda que eivados de dificuldades práticas, mas que torna possível a avaliação de como os recursos públicos vêm sendo aplicados e sua destinação final.

Nesse contexto, compreende-se que a contabilidade, ao ser aplicada ao setor público, promove a orientação das atividades que estão inseridas na esfera contábeis, seja no âmbito do setor privado seja no setor público, evidenciando não só a situação patrimonial, econômica e financeira, mas abrindo caminhos para o acesso a informações necessárias à avaliação dos quesitos de qualidade aos seus usuários (CRUZ E FERREIRA, 2008).

Diante disso, pondera-se em como a atuação dos conselhos de saúde se torna determinante no processo de avaliação da qualidade das informações prestadas, de maneira que sua atuação permita a compreensão dessa qualidade, a forma de estruturação e fornecimento das informações o mais aproximado possível da realidade de cada instituição.

No que se refere à qualidade das informações prestadas, o IPSASB (2013), considera que os relatórios contábeis exercem papel incisivo para o alcance de uma avaliação objetiva, afastando graus de incerteza e avaliando os aspectos financeiros e não financeiros da informação, interpretando-a e aplicando suas características através dos relatórios e demonstrações financeiras.

Na gestão dos recursos do SUS, a aplicação desses recursos na dinâmica do controle social depende da disponibilização das informações de maneira clara e objetiva nos relatórios de prestação de contas, de acordo com a tempestividade e de como as ações planejadas passam a ser efetivadas, o que viabiliza a obtenção do prognóstico futuro da utilização dos recursos financeiros destinados a cada área (GONÇALVES *et al*, 2019).

Bicalho (2003) avulta que a prestação de contas apresenta diversos instrumentos que acabam por refletir no controle social, e, por vezes, dificulta a percepção efetiva sobre os dados existentes em cada região e instituição, em especial o processo de avaliação e de mensuração dos impactos e alcances objetivados pela atividade. Dessa forma, os mecanismos de prestação de contas conferem, ainda que com entraves, o conhecimento acerca da aplicação de recursos públicos, bem como o acompanhamento dos resultados das aplicações.

Grisotti, Patrício e Silva (2010) e Araújo (2010) ao analisarem a temática em destaque, interpretam nas questões de governança representações determinantes para que a sociedade participe do controle social promovido pela prestação de contas no campo da saúde, sobretudo por efetivar a visão transparente no que se refere aos escolhidos para estarem na ponta como seus representantes. Dessa maneira, o planejamento, a fiscalização, a estruturação da realidade para um determinado período de tempo e espaço, e a atuação dos governantes nesse processo funcionam como um elemento de transformação social, contemplando as esferas democráticas e suas instancias de atuação.

A relevância, por sua vez, como parte dessa dinâmica, expressa a utilização de variáveis específicas para o acesso e a veracidade de informações contidas na prestação de contas, de modo que as tomadas de decisão se consolidam através da capacidade do valor preditivo, do valor confirmativo e nas próprias condicionalidades interpostas nesse processo decisório, sob os critérios de oportunidade e probidade das ações e seus resultados, das práticas e recursos utilizados na promoção dos direitos básicos ao cidadão, atendendo, especialmente, princípios de justiça e equidade.

Fazendo um liame entre esses importantes meios de validação das informações, e, contextualizando a objetividade do processo decisório dentro das nuances da acessibilidade às informações mais precisas a cada etapa, é importante destacar que os profissionais da área contribuem de maneira significativa para o planejamento e execução das ações, na medida em que também atuam como identificadores do olhar mais minucioso diante do desenvolvimento da dinâmica da prestação de contas. Assim, quando há destinação de recursos públicos, há, ao mesmo tempo, o comparativo do que foi organizado e aplicado, e como será esse desenvolvimento para os exercícios seguintes, com a criação de mecanismos que tornem essa tratativa exequível (CELESTINO, 2008; SILVA, 2005).

A variável do indicador de valoração confirmativa, no universo da prestação de contas, emana o comparativo adquirido em face dos resultados obtidos e das metas estabelecidas e alcançadas, permitindo a avaliação do que foi planejado e da operacionalidade das ações dentro da área da saúde. As variáveis relacionadas ao indicador da oportunidade, por sua vez, com base na periodicidade constante nos relatórios, viabilizam a conclusão de como as informações foram organizadas e sua relevância no processo de decisão, de modo a prestar informações concretas e assertivas. Compreender, assim, as informações prestadas ao Conselho como ferramentas de exequibilidade de gestão, e de positividade do controle, subsidia como o cenário foi desenhado, como foi planejado e os objetivos alcançados, avaliando a aplicação dos recursos e seus respectivos resultados (HENDRIKSEN e Van BREDA, 1999).

Tratando-se da prestação de contas na atuação dos conselhos de saúde, o fator clareza e a transparência das informações é imprescindível, para que os conselheiros possam, de fato, contribuir no próprio exercício das funções, através das informações apresentadas em relatórios e a mensuração do que pode ser previsto para exercícios posteriores, fortalecendo o processo de tomada de decisões (HENDRIKSEN e Van BREDA, 1999; IUDÍCIBUS; MARION, 2003).

Os aspectos que caracterizam o processo de tomada de decisões, na esfera da prestação de contas na saúde, permitem que não só seja realizado um acompanhamento mais consolidado dessas ações e resultados, mas, também, compreender como a gestão dos sistemas podem

transformar a realidade institucional através desses levantamentos e resultados, apresentando informações precisas, úteis e que os conselheiros utilizem na avaliação de toda a dinâmica até ali desenvolvida. Ao prestar as informações, direciona-se o resultado de eventos anteriores e chegar à previsão dos futuros, com relevância no valor confirmativo, na predição e na oportunidade como indicadores determinantes para os Conselhos de Saúde. (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Estratégias a serem adotadas, as atribuições de cada instituição, setores, departamentos, avaliação das decisões tomadas, o acompanhamento das ações, as previsões que nortearão os próximos passos, a relevância e a veracidade das informações prestadas, a destinação dos recursos financeiros, a utilidade e a confiabilidade da informação, a representação dos acertos e erros, os relatórios como instrumentais, todos esses aspectos formam o contexto do controle social que se consolida através da prestação de contas na saúde, colocando os conselheiros em posição de atores desse processo e detentores da missão de favorecer o trabalho executado, fomentar as dinâmicas institucionais direcionadas e estratégicas e organizar como isso vai continuar sendo efetivado (GLAUTIER e UNDERDOWN, 2001).

O processo de prestação de contas no contexto da saúde é instrumentalizado por dois tipos de relatórios: o Relatório Anual de Gestão – RAG e o Relatório Detalhado do Quadrimestre Anterior – RDQ.

O RAG permite ao gestor apresentar, anualmente, os resultados alcançados com a execução da PAS e orienta eventuais redirecionamentos no PS, devendo ser apresentado até 30 de março do ano seguinte ao exercício financeiro a que se refere, ao respectivo Conselho de Saúde para apreciação e deliberação, para que este emita parecer conclusivo sobre sua aprovação ou não.

Segundo a Lei Complementar nº 141/2012, a estrutura do Relatório Anual de Gestão deve conter: as diretrizes, objetivos e indicadores do Plano de Saúde; as metas da PAS previstas e executadas; a análise da execução orçamentária; as recomendações necessárias, incluindo eventuais redirecionamentos do Plano de Saúde; os entes que assinarem o Contrato Organizativo da Ação Pública de saúde-COAP deverão inserir seção específica relativa aos compromissos assumidos no contrato.

Já o RDQ é o meio pelo qual os resultados das metas da PAS são monitorados e acompanhados ao longo do exercício em andamento, e cujas informações acumuladas trimestralmente embasam a elaboração do Relatório de Gestão no ano seguinte, visto que estes guardam similaridade. Deve ser apresentado e aprovado pelo Conselho de Saúde, antes do encerramento do prazo do subsequente, e as deliberações e pareceres conclusivos

obrigatoriamente disponibilizadas em meio eletrônico. A LC nº 141/2012 também determina a sua apresentação em audiência pública na Casa Legislativa, até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, pelo gestor do SUS.

Assim, no contexto da Prestação de Contas da saúde brasileira, os instrumentos supracitados, devem desempenhar o papel comparativo necessário entre os resultados obtidos e as metas estabelecidas.

2.1.4 CONSELHOS DE SAÚDE E DIFICULDADES PARA EXERCEREM SEU PAPEL

Gohn (2001) afirma que os “conselhos” utilizados na gestão pública, ou em coletivos organizados da sociedade civil, são uma invenção tão antiga quanto à própria democracia participativa.

No Brasil, a participação da sociedade civil em espaços políticos decisórios na área da saúde surge em razão do Movimento pela Reforma Sanitária, que se desenvolvia na década de 1970, alcançando seu auge com a promulgação da Constituição de 1988, em que o cidadão passou a exercer o direito de participar da formulação e execução de políticas públicas na área da saúde (MENICUCCI,2014; FAVIEIRO, 2007).

Diante disso, a participação da sociedade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) veio a ser regulamentada com a Lei 8.080/90 – Lei Organiza da Saúde – complementada pela Lei 8.142/90, que instituiu a participação dos usuários, através de órgãos colegiados como a Conferência de Saúde e Conselho de Saúde.

Os Conselhos de Saúde são compostos por representantes do governo, prestadores de serviço, profissionais de saúde e usuários, que atuam 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 do governo (BRASIL, 1990).

Labra e Figueiredo (2002) relatam que os conselhos de saúde representam a sociedade civil organizada de forma paritária com autoridades setoriais, prestadores profissionais e institucionais, e trabalhadores do setor. As diretrizes para criação, reformulação, assim como funcionamento dos conselhos de saúde foram definidas pela Resolução nº 333/2003 do Conselho Nacional de Saúde (CNS) e posteriormente pela Resolução nº 453/2012, na qual consta que os mesmos devem “atuar na formulação e proposição de estratégia no controle da execução das políticas de saúde, inclusive em seus aspectos econômicos e financeiros” (BRASIL,2003).

Sendo assim, os Conselhos de Saúde no Brasil tornaram-se espaços políticos e públicos em que são representados, formal e publicamente, os interesses dos representantes da população (CORTES, 1998), exercendo o controle social sobre a oferta e o consumo dos serviços de saúde (CNS, 1986).

No entanto, para Bicalho (2003), o exercício do controle social é um desafio, que demanda um rompimento com toda uma postura de submissão aos que tratam a questão dos recursos como uma questão técnica e gestora, requerendo assim, também o enfrentamento da burocracia que utiliza instrumentos complexos para prestar contas, dificultando a compreensão e a avaliação.

Gonçalves *et al* (2011) afirma que embora a legislação estabeleça a obrigatoriedade da prestação de contas do governo perante os conselhos, muitos obstáculos devem ser superados para que os instrumentos que representam essa obrigação legal, sejam reconhecidos como ferramentas úteis aos conselheiros, uma vez que têm sido utilizados mecanismos complexos tecnicamente, que dificultam a compreensão, a avaliação e conseqüentemente o controle social.

Rezende (2013) expõe que há necessidade de discussão da efetividade da atuação dos conselhos e o acesso desse resultado à sociedade, especialmente na avaliação das prestações de contas. Neste sentido, Cotta *et al* (2010) argumenta que uma relação de corresponsabilidade com parte dos usuários pode ser definida, a partir do momento que há democratização das informações, por meio da desobstrução e constância de canais de informações, resultando assim no favorecimento da participação ativa, representativa, autônoma e corresponsável, que possibilite o crescimento dos agentes ou das organizações coletivas.

Para Lisboa *et al* (2016), os Conselhos de Saúde têm atribuições de caráter consultivo e fiscalizatório para os gestores de secretarias de saúde tendo como principal objetivo o controle social. No entanto, a atuação e representatividade destes Conselhos tendo sido constantemente questionada em detrimento de diversos casos de problemas e desvios de finalidade de recursos públicos da saúde de conhecimento público, atribuindo essa situação ora às secretarias de saúde, ora aos conselhos de saúde (BARBOSA; TARDIVO; BARBOSA, 2016; ROCHA *et al.*, 2013; BERRETTA; LACERDA; CALVO, 2011).

Para melhor compreensão do problema, é necessário primeiramente entender que o repasse de recursos da saúde aos municípios está condicionado à existência e funcionamento do Conselho Municipal de Saúde (Brasil, 1990), cabendo a estes a fiscalização e monitoramento da aplicação eficiente destes recursos em prol dos usuários, através de instrumentos formais como os Planos de Saúde, Programação Anual de Saúde e Relatórios de Gestão, além de outros documentos, que devem ser elaborados pelas secretarias de saúde para sua apreciação.

A Lei nº 8.080/90 não indica procedimentos a serem observados pelos gestores de saúde na aplicação de recursos, mencionando apenas a fiscalização pelos Conselhos Municipais de Saúde e estes passam a ter mais responsabilidades com a divulgação do Pacto pela Saúde 2006 (Portaria nº 399/06) que determina diretrizes operacionais de compromissos com a saúde. No entanto, com a Lei Complementar nº 141/12, passa a ser exigido do gestor de saúde a prestação de contas em um relatório padronizado, contendo principalmente o demonstrativo das despesas com saúde, ficando a cargo dos Conselhos de Saúde a emissão de parecer sobre a aprovação, ou não, do Relatório de Gestão e do Plano de Saúde afim de realizar o controle social. (FERNANDES, 2019).

No entanto, uma questão que tem sido levantada sobre a efetividade destes Conselhos se refere a capacidade de compreensão e interpretação destes relatórios principalmente sobre as informações de orçamento que visam diminuir a possibilidade de desvios dos recursos públicos (ROCHA *et al.*, 2013), levando a avaliações superficiais, apenas para mostrar que se cumpriu as exigências formais, ou apenas que a participação coletiva almeja benefícios individuais por parte do conselho (FARIAS FILHO e SILVA E MATHIS, 2014)

Outros estudos também apontam que problemas de atuação dos Conselhos de Saúde podem estar relacionados a questão de profissionalização e os critérios de escolha de representantes da sociedade civil, estrategicamente inseridos nesse espaço para atender aos interesses da máquina Estatal (ROLIM, *et al.*, 2013; MIRANDA; CARVALHO; CAVALCANTE, 2012; PAIVA; STRALEN; COSTA, 2014; GERSCHMAN, 2004).

A carência de capacitação de conselheiros, principalmente no segmento de usuários, em relação à sua atuação de fato como agentes de fiscalização e controle, é outro fator a ser destacado. Tal situação confere a estes membros vulnerabilidade quanto a atender interesses de outros segmentos e não o da sociedade, por pouco ou falta total de conhecimento técnico especializado na área de saúde, dificultando sua autonomia e diminuindo a sua efetividade como controle social (AVRITZER, 2008; COTTA; CAZAL; MARTINS, 2010; LANDERDHAL, 2010; GONÇALVES; SILVA e PEDROSA, 2008; ZAMBON; OGATA, 2013; TATAGIBA, 2002).

Oliveira e Pinheiro (2010) destacam a ausência de autonomia e diálogo com a gestão, além da falta de capacitação técnica que possam facilitar a compreensão dos assuntos necessários à discussão do colegiado, existência de disparidade na participação entre os segmentos (usuários, trabalhadores, gestão e etc.), dificuldade de comunicação e informação inclusive de acesso por parte do colegiado aos Relatórios de Gestão (DUARTE e MACHADO, 2012; OLIVEIRA, 2004; ALMEIDA, 2010).

Embora sejam apontadas diversas dificuldades dos conselheiros, quanto à compreensão dos relatórios de gestão, também é preciso considerar a qualidade da produção desses relatórios. Gonçalves *et al* (2011), discorreu resultados que indicam a necessidade de melhorias no conteúdo das informações dos relatórios de prestação de contas, para que estes possam se configurar como instrumentos de utilidade informacional contribuindo assim com as atribuições legais inerentes aos Conselhos de Saúde.

Fernandes (2019) observou que essas deficiências de compreensão das informações disponibilizadas pelas Secretarias Municipais de Saúde aos respectivos conselhos, também é consequência da falta de empenho necessário na elaboração do relatório de gestão por parte dos gestores, o que compromete sua produção e decresce sua utilização como instrumento de avaliação e planejamento.

Assim, os problemas levantados revelam uma necessidade de propor ferramentas complementares, como por exemplo manuais e cartilhas que possam agregar conhecimento suficiente e capaz de subsidiar a tomada de decisão dos conselheiros de saúde, e assim aproximá-los de um mínimo de capacidade técnica perante às responsabilidades imprescindíveis ao cumprimento de seu papel como controle social.

Neste sentido, estudos como o de Rezende (2013) de Heliodoro Filho (2017), além de publicações como a do Tribunal de Contas (2015), procuram preencher essa lacuna, na busca por sintetizar orientações que auxiliem esse segmento a atuar minimamente de acordo com suas atribuições, contudo, é notória a carência de massificação e adequação dessas ferramentas às reais necessidades dos conselhos, visto que, ainda permanecem as deficiências constatadas nesses estudos.

2.1.5 AUDITORIA PÚBLICA

As mudanças crescentes no âmbito do setor público nas últimas décadas, conhecida como Nova Gestão Pública (NGP), são um reflexo da crescente preocupação da sociedade em criar controles mais eficazes e eficientes afim de coibir a corrupção e exigir dos gestores públicos maior economia na utilização de recursos e consequente responsabilização pela prestação de contas (accountability) de seus atos praticados (ROCHA, 2008).

Em resumo a NGP é baseada nos princípios de economia, eficácia e eficiência, conhecida como 3E's (MONTENEGRO e CELENTE, 2016), e visa a maximização do desempenho dos gestores públicos em benefício dos cidadãos, e minimização dos níveis de consumo de recursos (escassos) disponíveis (PEREIRA *et al*, 2017).

Outro fato relacionado a Nova Gestão Pública refere-se à implementação de uma gestão descentralizada, orientada por objetivos e munida de instrumentos de controle como padronização de procedimentos, normativos gerenciais, segregação de funções, mapeamento dos riscos, entre outros, ou seja, práticas de boa governança (SANO e ABRUCIO, 2008; VIEIRA e BARRETO, 2019).

Segundo TCU (2014), governança está relacionada às estruturas, funções, processos e tradições organizacionais que buscam garantir que as ações planejadas (programas) sejam executadas de tal maneira, de forma a atingir objetivos e resultados de forma transparente, sendo este conceito distinto para a área pública e privada no que tange aos agentes envolvidos e os objetivos principais (CAVALCANTE e DE LUCA, 2013).

Para Peter e Machado (2014), o sistema de governança em órgãos e entidades públicas visando monitorar o comportamento dos agentes, possui três instâncias de controle: o controle interno, o controle externo e o controle social. O controle interno é exercido no âmbito da entidade ou por órgãos que fazem parte da estrutura da própria administração pública, com o objetivo de prevenção e orientação; o controle externo é realizado por órgãos que não integram estruturalmente a gestão administrativa, e por isso, possuem maior independência funcional, como por exemplo, o controle realizado pelos tribunais de contas, conforme estabelece o Art. 71 da Constituição Federal de 1988; e o controle social, exercido pelos cidadãos (PINHEIRO, 2020).

Segundo o TCU (2014), as instâncias externas de apoio à governança são responsáveis pela auditoria e monitoramento independente, realizados pelas auditorias independentes e o controle social organizado. Já a auditoria interna, ouvidoria, conselho fiscal, comissões e comitês integram as instâncias internas de apoio à governança e realizam a comunicação entre partes interessadas internas e externas à administração.

De maneira geral entende-se que classificação da auditoria em interna e externa leva em conta o sujeito que as realiza e por isso, é feita tal distinção estas atividades, contudo, são dois dos tipos de auditoria que contribuem para a melhoria da fiabilidade da informação mas que apresentam processos e objetivos diferentes (TEIXEIRA; INÁCIO e SOUZA, 2012).

Segundo Batista (2011) a auditoria interna é uma atividade realizada por um profissional interno à organização, e que possui como objetivos a realização de auditorias preventiva, operacional e corretiva, fornecendo além de recomendações visando à melhoria dos resultados da instituição, a proteção dos bens e direitos da entidade contra erros e fraudes, além de acompanhar metas estabelecidas.

O órgão *The Institute of Internal Auditors* - IIA (2012) define a auditoria interna como uma atividade que adiciona valor e melhora as operações de uma organização, ajudando-a a atingir seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia da gestão de riscos e controles e dos processos de governança. Sua atuação deve ocorrer de forma independente, objetiva, segura, e em relação à gestão dos recursos públicos, constituem a terceira instância de defesa, conforme menciona o art. 2º inciso III da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016 do Ministério da Economia e da Controladoria Geral da União:

As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão, dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos)

Grateron (1999) cita que na busca da melhor alocação dos recursos públicos, a auditoria representa um importante instrumento de controle do Estado, colaborando de maneira conjunta contra desperdícios de recursos, ou seja, na auditoria pública, o objetivo é avaliar a gestão pública que envolve o gerenciamento e aplicação dos recursos públicos.

O termo auditoria deriva etimologicamente do latim *audire*, que significa ‘ouvir’ (CREPALDI, 2016). Embora evidências históricas apontem atividade similar no império romano, foi com a revolução industrial na Grã-Bretanha, no século XIX, que o conceito de consolidou dentro de uma formatação mais próxima ao atual como resultado da necessidade da implementação de procedimentos contabilísticos e medidas de controle interno eficientes (COSTA, 2010).

Kagermann *et al* (2008) definem auditoria como um “processo sistemático de obtenção objetiva e avaliação de evidências sobre o estado atual de uma entidade, área, processo, comparando-as com critérios previamente aceites, sendo os resultados comunicados aos usuários previstos”.

No entanto, considerando as constantes mudanças na estrutura das organizações, em que o conceito de *accountability* se torna cada vez mais relevante (COSTA, 2010), a auditoria também passou por mudança nas linhas de orientação, expandindo seu campo de atuação para além da detecção de fraudes, emitindo opiniões e prospecções sobre informações e relatos financeiros (ALMEIDA, 2004), emergindo a demonstração desta como instrumento altamente adaptável às novas exigências sociais e econômicas e a tornando um elemento alavancador de mudança e inovação organizacional, aumentando para uma abrangência de gestão geral e não

somente essencialmente financeira que na verificação de cada matéria leva em conta os normativos existentes e os princípios dos 3E's (MARQUES e ALMEIDA, 2004; FONSECA, 2016; TEIXEIRA, 2006).

Deste modo, a auditoria reforça: a confiança no sistema democrático; a prevenção da corrupção e do abuso de poder; a melhoria no funcionamento, eficácia, capacidade de resposta e aprendizagem; e a própria legitimidade dos órgãos de gestão (BOVENS, 2006; SPEIJCKEN e BAKKER, 2011).

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2013), por meio da ISSAI 100 prevê como elemento de auditoria no setor público essa relação de confiança, argumentando que a esta deve ser capaz de fornecer aos usuários informações e avaliações independentes e objetivas a respeito de desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança.

Deste modo, Steinbach (2011), define que a Auditoria Pública ou Governamental focaliza a auditoria aplicada ao setor público e que no seu contexto de atuação, a aplicação da legislação por si só não basta, pois, seus objetivos são voltados à otimização dos recursos públicos, identificando não somente resultados gerenciais, mas também a antecipação de possíveis erros, evitando desperdícios, improbidade, negligência e obrigando os gestores a buscar maior eficiência na sua administração, ou seja, busca-se segurança, economicidade, eficiência e eficácia.

Tal definição é precedida do que a Secretaria Federal de Controle Interno define como auditoria pública, de acordo com a Instrução nº.1 de 04/04/2001:

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

O conceito apresentado nesse referencial, identifica substancialmente o enfoque da auditoria pública, a qual deve ser direcionada à avaliação da gestão pública, estabelecendo critério técnico, operacional e legal, fundamentando-se num exame objetivo, sistêmico e independente, pautados no princípio público da impessoalidade.

2.1.6 AUDITORIA DO SUS

O termo *audit* foi utilizado pela primeira vez para os serviços de saúde em 1956 por Lambeck, tendo como finalidade avaliar a qualidade dos processos e resultados desses serviços, por meio da observação direta do registro e da história clínica do usuário (CALEMAN, MOREIRA E SANCHES, 1998). Porém, para Zanon (2001), a auditoria médica foi criada em 1943, por Vergil Slee, tendo como objetivo, regulamentar a avaliação dos serviços de saúde.

Com a criação do Sistema Único de Saúde, no Brasil a auditoria em saúde teve impulsionamento por meio da Lei 8.080/90 que demarcou a necessidade de criação do Sistema Nacional de Auditoria (SNA) como um mecanismo de regulação e controle técnico e financeiro do SUS e das ações e serviços de saúde em todo o território nacional. Essa mesma lei realça que o SNA está sob competência do SUS, em cooperação com os estados, Distrito Federal e municípios (MELO, 2007).

No entanto, a instituição do SNA se deu após a edição da Lei 8689, de 27 de julho de 1993, e sua regulamentação, como o órgão responsável pela auditoria no âmbito do SUS, ocorreu em 28 de setembro de 1995, por meio do Decreto nº 1.651 (BRASIL, 1995). A partir desse decreto, o Manual de Normas de Auditoria, apresenta a auditoria como:

[...] exame sistemático e independente dos fatos obtidos através da observação, medição, ensaio ou outras técnicas apropriadas, de uma atividade, elemento ou sistema, para verificar a adequação aos requisitos preconizados pelas leis e normas vigentes e determinar se as ações de saúde e seus resultados, estão de acordo com as disposições planejadas. Através da análise e verificação operativa, avalia-se a qualidade dos processos, sistemas e serviços e a necessidade de melhoria ou de ação preventiva/corretiva/saneadora. (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 1998).

Para Melo (2007), o Decreto nº 1651/1995 ainda demarcou a necessidade de instituição de órgãos nos três níveis de governo, no sentido de compor o SNA, ficando o SUS como o responsável pela supervisão direta. O SNA seria integrado pelo Departamento de Controle, Avaliação e Auditoria (DCAA) e por uma Comissão Corregedora Tripartite, sendo o primeiro, instituído no plano federal, como órgão de atuação do SNA, e o segundo, composto por representantes do Conselho Nacional de Secretários Estaduais de Saúde, do Conselho Nacional de Secretários Municipais de Saúde e da direção nacional do SUS. O decreto também enfatizou o processo de descentralização do SNA, definindo suas competências e direcionando as responsabilidades de atuação enquanto auditoria interna nas respectivas esferas.

O Decreto nº 3496 de 1º de junho de 2000, alterou a estrutura do Ministério da Saúde e passou a denominar o Departamento de Controle, Avaliação e Auditoria (DCAA) como

Departamento Nacional de Auditoria do SUS - DENASUS, sendo esta nomenclatura utilizada sem alteração até metade do ano de 2022.

Diante da evolução da Auditoria Governamental, a auditoria do SUS passou a requerer maior autonomia, protagonismo e inovação, e a necessária construção desse processo fez como que o TCU, por meio do Acórdão 1.246/2017, sinalizasse a devida adequação do DENASUS como instância de governança pública, pois, por anos, esteve indevidamente vinculado à outras unidades do Ministério da Saúde, e não diretamente ao gestor máximo da Pasta, sendo esta situação corrigida em 2019, por meio do Decreto nº 9.795, o qual o situou como órgão de assistência direta e imediata ao Ministro.

Dando continuidade ao processo de inovação, o Decreto nº 11.098, publicado em de 20 de junho de 2022, alterou novamente a nomenclatura do órgão, passando a denominá-lo como Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde, cujas as competências regimentais passaram a afirmar o posicionamento do mesmo como Auditoria Interna do SUS e disciplinaram sua atuação como instância de apoio à governança pública, uma vez que também mira o subsídio às atividades dos Conselhos de Saúde dos entes federativos, diante da apresentação dos planos e dos resultados anuais das suas atividades de auditoria.

A atividade de auditoria, realizada no âmbito das unidades de auditoria do Ministério da Saúde, é crucial para a melhoria da qualidade das ações e dos serviços no SUS, assim o Manual de princípios, diretrizes e regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde (2017, p.8), apresenta como finalidades dessa atividade:

Aferir a observância dos padrões estabelecidos de qualidade, quantidade, custos e gastos da atenção à saúde.
Avaliar os elementos componentes dos processos da instituição, serviço ou sistema auditado, objetivando a melhoria dos procedimentos por meio da detecção de desvios dos padrões estabelecidos.
Conferir a qualidade, a propriedade e a efetividade dos serviços de saúde prestados à população.
Produzir informações para subsidiar o planejamento das ações que contribuam para o aperfeiçoamento do SUS.

Tajra (2014), também corrobora com as contribuições que a auditoria pode oferecer ao SUS, mediante a possibilidade de apoiar a gestão por meio do levantamento de necessidades, identificação das distorções, irregularidades e não conformidades em relação à base normativa, bem como, por meio da elaboração de recomendações, propor correção ou adequação dos pontos verificados.

A atividade de auditoria junto aos serviços de saúde, também é defendida por Guedes *et al* (2012) como uma concreta e eficiente ferramenta de avaliação, imprescindível à otimização da gestão pública, sendo nesta seara, a abordagem acerca do Sistema Nacional de

Auditoria do SUS - SNA, legítima perante sua implementação numa conjuntura nacional. Extrai-se ainda deste estudo, a constatação de que a implantação do SNA aduz ao serviço em saúde, melhorias substanciais, que oferecem possibilidade de alcançar o patamar adequado e exigido pela sociedade, sendo inafastável a premissa de que a atividade em auditoria nos três níveis de gestão (Federal, Estadual e Municipal) é o caminho concreto que pode consolidar esse propósito.

Um aspecto relevante e constatado por Azevedo, Gonçalves e Santos (2018), é o de que a auditoria em saúde, em uma considerável gama de autores, é entendida como uma ferramenta realmente imprescindível na gestão de saúde pública, e deixa de ter um olhar punitivo para dar lugar a uma ótica educativa, assim como, gradativamente muda seu vínculo ligado as questões financeiras e de diminuição de custos para também se fazer presente na qualidade dos serviços de saúde.

2.2 METODOLOGIA

O método empregado no presente estudo foi a abordagem teórica qualitativa, cujos dados coletados são principalmente descritivos, não quantificáveis, mas analisados indutivamente, pois a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo da pesquisa (RODRIGUES, 2007).

Mason (2006) também explica que o propósito da abordagem qualitativa é a interpretação e a documentação de um fenômeno, de forma a esgotar o ponto de vista de um indivíduo ou estrutura de referência.

Para alcance dos objetivos, a abordagem proposta considerou o que descreve Setz e DiInnocenzo (2009), de que este é o tipo de estudo que pretende delinear, com exatidão, os fatos e fenômenos de determinada realidade, tomando por base a pesquisa documental, que se entende ser o exame de materiais de natureza diversa, que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que podem ser reexaminados, buscando-se novas formas e/ou interpretações complementares.

Como qualquer outro método, a pesquisa documental possui aplicações e restrições, contudo, em alguns casos torna-se mais eficiente do que pesquisas sociais, entrevista em profundidade ou observação participante (AHMED, 2010).

Contudo, a associação metodológica, é necessária em razão da necessidade do uso de diversas técnicas interpretativas que contribuam para a decodificação e descrição de uma estrutura complexa de significados (NEVES, 1996), além de auxiliar a transcender as limitações de cada indivíduo (STREUBERT e CARPENTER, 1995).

Neste sentido, outros métodos de pesquisa foram considerados e utilizados, para que sua combinação resultasse na validação do propósito final do estudo. Assim, a pesquisa foi desenvolvida associando pesquisa documental e coleta de dados por meio de questionário aos membros dos Conselhos de Saúde do estado do Amazonas (municipais e estadual).

O questionário (APÊNDICE B) foi composto por 14 questões que inicialmente visaram identificar o perfil dos conselheiros que o responderam, tais como nível de escolaridade, se estes compunham colegiado municipal ou estadual, qual segmento representativo (Gestão, trabalhador da saúde, usuário e etc.), experiência (se 1º primeiro mandato ou mais), se integra comissão de análise de contas e se recebeu treinamento/capacitação. Também apresentou questões em Escala Likert, voltadas a mensurar o conhecimento e a acessibilidade às documentações necessárias ao processo. E por fim, questões que possibilitassem determinar o foco do conteúdo da cartilha, a partir da demonstração dos itens contidos nos relatórios de

prestação de contas, de maior dificuldade de análise por parte dos conselheiros, sendo finalizado por questões que demonstrassem a necessidade de confecção de “ferramenta complementar” para auxiliá-los no processo de análise, constituindo assim, a validação quanto a confecção de um meio impresso estruturado na forma de cartilha.

A pesquisa buscou alcançar todos os 62 municípios do Amazonas, mais o Conselho pertencente ao Estado (totalizando 63 possíveis respostas) sendo aberto a qualquer integrante, além do presidente do colegiado. Contudo, devido as dificuldades características da região relacionadas à telefonia e internet, além de falta de atualização dos dados dos conselheiros nos sistemas de informação (como o Sistema de Acompanhamento dos Conselhos de Saúde-SIACS) e nos órgãos de apoio aos municípios (representações municipais na capital e Conselho de secretários municipais de saúde do Amazonas-COSEMS/AM), alcançou-se a participação de 17 municípios, que totalizaram 36 respostas de conselheiros de diversas representatividades.

Em outra etapa da pesquisa, realizou-se um levantamento (autorizado conforme ANEXO A) de relatórios de auditorias realizadas pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS entre 2013 e 2017 no estado do Amazonas, cujos objetos de fiscalização foram os Relatórios Anuais de Gestão da Saúde e seus processos de aprovação. Contudo, após levantamento inicial, julgou-se necessário a inclusão na pesquisa, dos outros estados da região norte, visto que as auditorias realizadas no Amazonas não abarcaram um quantitativo massivo de municípios (06 no total), e por estes outros entes guardarem similaridades regionais em diversos aspectos. Assim, vislumbrando alcançar um melhor panorama acerca das fragilidades do processo de análise de prestação de contas, obteve-se o total de 34 relatórios de auditorias dentre os 07 estados nortistas e respectivos municípios contemplados com a fiscalização.

A extração desses documentos ocorreu a partir da Base de Dados do Sistema Informatizado de Auditoria do SUS-SISAUD/SUS (sistema em que são registradas as atividades do DENASUS). Os registros considerados, referem-se às auditorias concluídas, desde a publicação da Lei Complementar nº 141 em 2012 até 2017, ano em que foi iniciada a transição do Sistema de Apoio à Construção do Relatório de Gestão-SARGUS para outro sistema, denominado DigiSUS Gestor – Módulo Planejamento (DGMP), o qual prejudicou a publicidade tanto dos RAGs e demais instrumentos de planejamento, quanto dos registros (Resoluções, Atas e Pareceres) de prestação de contas, visto que até o ano de 2022, ainda não possui acesso público a essas informações.

Para aprofundamento do estudo, também foram analisadas as resoluções deliberativas que registraram as aprovações/reprovações das prestações de contas dos Conselhos Municipais respondentes do questionário, sendo esses registros também referentes ao período delimitado

para a pesquisa (2013 a 2017), e a extração ocorreu a partir da base de dados do Sistema de Apoio à Construção do Relatório de Gestão-SARGSUS. Essa verificação foi realizada para fins de análise dos procedimentos e tratativas em meio ao processo deliberativo, pois estas resoluções representam a transparência dos atos praticados e certificam a efetivação dos exames realizados pelos conselhos, sendo posteriormente publicados em conjunto aos instrumentos de planejamento e gestão da saúde, em meio oficial e de acesso público (BRASIL, 2012).

Por último foi confeccionado uma cartilha (APÊNDICE A) com informações destinadas aos conselhos, com orientações que possam nortear o processo de análise das prestações de contas, e que tiveram por base os dados coletados na pesquisa, visando assim minimizar as dificuldades e instrumentalizar os representantes de todos segmentos que compõem estes colegiados.

Para a elaboração da cartilha, primeiramente se estabeleceu que o conteúdo do material seria voltado precipuamente à temática financeira do relatório de gestão (não excluindo totalmente questões de indicadores e metas de saúde), visto as maiores dificuldades detectadas, tanto nas respostas do questionário quanto nas análises das não conformidades das auditorias.

Em seguida, com a finalidade de nortear o material, e no sentido de complementar e/ou sugerir novas metodologias para análise da prestação de contas da saúde pelos conselhos, realizou-se um levantamento de publicações cujo conteúdo fosse direcionado à mesma temática, deparando-se desta forma, com as propostas de Rezende (2015) e Heliodoro Filho (2017);

Também se verificou a existência de cartilhas de órgãos de controle com o mesmo foco, selecionando-se assim a publicação do Tribunal de Contas da União, intitulada “Orientações para conselheiros de saúde, 2º edição, publicada em 2015 e a “Cartilha de Orientação para Conselheiros de Saúde do DF”, publicada em 2018 pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal.

Ainda se considerou as publicações voltadas aos processos de contas, em outras áreas, como a “Cartilha para prestação de contas das entidades do terceiro setor”, 4ª edição, publicada em 2014 pelo Ministério Público de Pernambuco; e o “Roteiro de verificação de peças e conteúdos” que é Anexo I da Resolução COFEN nº 0504/2016 – alterada pela resolução COFEN nº 608/2019, cuja utilização é ativa em todos os Conselhos Estaduais de Enfermagem, em virtude do cumprimento das Instruções Normativas do TCU 63/2010 e 072/2013, revogadas pela Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020, sendo este um importante balizador do roteiro proposto no produto final da presente pesquisa.

Outro material, de grande peso sugestivo, foi o “Guia de Fiscalização Cidadã, monitorando as Compras Públicas da Covid-19”, desenvolvido em 2020, por meio de parceria entre organizações da sociedade civil e a Frente Parlamentar pelos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo.

Por fim, reuniu-se as informações que se entendeu pertinente à proposta, unindo estas a metodologia empregada nas auditorias de Relatórios de Gestão realizadas pelo DENASUS, onde se previu a análise de um rol de documentações e informações a serem apresentadas pelo gestor responsável, e assim elaborou-se a “Cartilha para análise de Prestações de Contas por parte dos Conselhos de Saúde”.

Frisa-se que após confecção da cartilha, uma versão inicial foi apresentada a dois atores importantes no processo de prestação de contas da saúde, sendo um conselheiro e um gestor de saúde, para que esses expressassem opinião sobre o conteúdo. Os mesmos responderam a um questionário de 5 questões (APÊNDICE C) no qual fizeram observações e contribuições ao material, que em grande parte foram inseridas ao conteúdo.

2.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados das análises das informações coletadas a partir da associação metodológica aplicada, as quais definiram diagnóstico pertinente aos objetivos do estudo.

2.3.1 DIAGNÓSTICO

Foi realizado um diagnóstico por meio do questionário aplicado aos Conselheiros do Estado do Amazonas, e empregou-se também a pesquisa documental, de relatórios de auditorias realizadas por órgão de Auditoria Interna do SUS e as Resoluções e/ou Pareceres sobre análise de Prestação de Contas dos Conselhos participantes da pesquisa, procedendo-se análises das informações relativas a proposta no presente estudo, buscando assim ratificar a necessidade, foco e tipo de publicação a ser confeccionada.

2.3.1.1 Resultados da Aplicação do Questionário

A etapa concernente a fase de aplicação do questionário aos Conselheiros de Saúde do estado do Amazonas, contou com a participação efetiva apenas de conselheiros municipais, não havendo manifestação de membros do colegiado estadual, mesmo diante de diversas tratativas com esse público.

A pesquisa apontou que 92% dos respondentes considera a necessidade de um tipo de ferramenta complementar para auxiliá-lo na análise de prestação de contas, visto que as publicações atuais (manuais, cartilhas, resoluções e etc. do TCU, CONASS, CONASEMS) não são suficientes para subsidiá-los. Destaca-se ainda que a ferramenta de maior interesse (58,3%) é a publicação na forma de Cartilha, seguida pela confecção de planilhas, manuais e *checklist*.

Revelou-se ainda, que 66,6% do total dos participantes consideraram seu nível de conhecimento insuficiente para analisar uma prestação de contas, sendo que os conselheiros detentores de Nível Superior completo e incompleto, em sua maioria (54,2%), demonstraram que esta limitação não assola apenas àqueles que detém, mesmo que de forma incompleta, a educação básica obrigatória.

Por fim, dentre outras constatações importantes, cita-se que cerca de 64% dos participantes manifestaram possuir maior dificuldade em analisar o conteúdo de previsão/execução orçamentária dos relatórios de prestação de contas, e que tais adversidades

(dentre outras) não se restringem apenas aos representantes de entidades e movimentos representativos de usuários, alcançando também os representantes dos trabalhadores da saúde e até membros de gestão. Entre os dois primeiros segmentos citados, a pesquisa demonstrou o mesmo quantitativo de declarantes de insuficiência de conhecimento para efetividade da aprovação das prestações de contas, os quais somados, representaram cerca de 83% dos participantes.

2.3.1.2 Resultados do levantamento dos relatórios de auditorias do DENASUS

Já na etapa de pesquisa documental, em que se providenciou o levantamento de relatórios de auditorias realizadas pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS entre 2013 e 2017, em Relatórios Anuais de Gestão, analisou-se 340 constatações não conformes, alcançando-se o seguinte rol de desconformidades:

a) RAGs com informações inconsistentes ou incompletos: Trata-se do descumprimento ao exigido no Art.42 da Lei Complementar nº141/2012, que determina a verificação quanto a veracidade das informações constantes nos RAGs e a imprescindibilidade, aos órgãos de auditoria, de coleta de dados de fontes confiáveis, para munir-se de elementos comparativos em relação às informações postas nesses relatórios. No mesmo grau de importância, segue também o dever de que estes apresentem informações completas e consistentes, pois num contexto em que se deve demonstrar a situação de saúde de um ente, a ausência ou insuficiência de informações prejudicam igualmente o cumprimento do dever de transparência desses instrumentos de prestação de contas.

Assim, cerca de 26% das constatações analisadas, demonstraram RAGs com informações inconsistentes ou incompletos. Quanto à primeira situação, destaca-se discrepâncias de informações em relação a outras bases de dados oficiais, como as fornecidas pela Secretaria de Fazenda, Fundo Nacional de Saúde-FNS, áreas técnicas da própria Secretaria de Saúde e Sistema de Informações sobre orçamentos públicos-SIOPS. Ilustrando tal situação, cita-se ocasiões em que o percentual mínimo dos recursos próprios aplicados em saúde, valores de receitas e despesas em Saúde, repasses fundo a fundo, quantitativo e nomenclatura de ações e metas ou apresentação de indicadores, encontravam-se diferentes dos fornecidos em outras bases oficiais e áreas competentes. Em relação à segunda situação, destaca-se a ausência de informações completas do conteúdo financeiro, havendo situações em que os itens denominados “Demonstrativo da utilização de recursos-fonte SIOPS”, “Indicadores

financeiros” e Demonstrativo orçamentário - despesas com saúde-fonte SIOPS”, estavam completamente em branco.

b) Ausência ou desatualização de informações no SARGSUS: O preenchimento obrigatório do Sistema de Apoio à Construção do Relatório de Gestão-SARGSUS visa cumprir objetivos voltados à garantia do acesso público às informações das prestações de contas dos entes públicos e representam o alcance da transparência e visibilidade dos instrumentos de planejamento e gestão do SUS (BRASIL, 2012). É importante destacar que a inserção de informações no referido sistema ocorreu até 2017, em virtude da migração para o DigiSUS Gestor – Módulo Planejamento (DGMP), mas a disponibilidade do que foi publicado no SARGSUS deve permanecer mesmo diante do uso do novo sistema.

Contudo, em 18,8% das constatações verificou-se o descumprimento dessa garantia, visto que alguns gestores deixaram de inserir nesse sistema, os instrumentos de planejamento e prestação de contas e as respectivas resoluções deliberativas, que em diversos casos, sequer foram apreciados e aprovados pelos conselhos de saúde, originando a indisponibilidade desses no referido sistema. Em certos casos, mesmo quando publicados, não se encontravam em versões definitivas ao apresentado fisicamente às equipes de auditoria, ou seja, estes passaram por reformulações que não chegaram a serem inseridas no sistema de informação, apresentando assim discrepâncias de informações, quando comparados.

c) Incompatibilização entre os instrumentos de planejamento e de prestação de contas: A necessidade de compatibilização dos instrumentos de planejamento e de prestação de contas é amplamente discutida visto que, como indagado por Da Silva (2007), esses devem manter perfeita sintonia entre si, pois depende-se que a inconsistência de um refletirá no resultado do outro, gerando assim um efeito em cadeia, em que os resultados insatisfatórios de um serão replicados nos seguintes, se estes não forem trabalhados em conjunto rumo às suas correções.

Porém, observou-se que 17,6% dos achados de auditoria remetem-se ao não cumprimento desse pressuposto, verificando-se a incompatibilidade, por exemplo, entre as diretrizes, objetivos e indicadores do Plano de Saúde com a Programação Anual de Saúde, vindo em alguns casos, a segunda não apresentar os mesmos itens definidos no primeiro, inclusive em quantitativos e denominações completamente diferentes.

Em relação ao RAG, constatou-se incompatibilidade entre as diretrizes, objetivos e indicadores e metas previstas e executadas, em relação aos Planos de Saúde e Programações Anuais de Saúde, ou seja, metas elencadas no RAG que não estavam presentes nos outros

instrumentos e vice-versa, não havendo nenhum esclarecimento quanto a motivação dessa mudança, afetando assim a clareza das informações apresentadas.

d) Não alcance de metas e ausência de recomendações necessárias, incluindo eventuais redirecionamentos ao Plano de Saúde/Programação seguintes: As metas municipais, regionais, estaduais e do Distrito Federal são definidas no processo de elaboração do planejamento regional integrado, no âmbito da Comissão Intergestores Regionais (CIR), da Comissão Intergestores Bipartite e do Colegiado de Gestão da Saúde do Distrito Federal, respectivamente, considerando a análise da situação de saúde do território. Tais metas são integrantes de diretrizes de saúde estabelecidas pelos Conselhos de Saúde e expressam as linhas de ação a serem seguidas e orientam a formulação de política que se concretizam nos objetivos (BRASIL, 2013).

No entanto, 16,2% das não conformidades, referiram-se ao não cumprimento, ou sequer a execução de metas pactuadas na Programação Anual de Saúde em relação aos Relatórios de Gestão.

O não alcance de metas dentro de um processo de planejamento estratégico é um risco a ser mitigado, contudo, o que torna esse fato mais preocupante é a ausência de informações sobre os motivos que levaram ao seu desfecho; ou do relato de ações tempestivas de resolução e principalmente a inexistência de informações sobre redirecionamentos ou reprogramações de ações que visem mudar tal quadro. Tal omissão, esteve presente em 80% das constatações sobre metas não alcançadas, demonstrando que poucos gestores se preocuparam em esclarecer como se daria a reversão da situação, não fazendo jus assim ao um dos objetivos da existência do ciclo de planejamento, que é a resolução ou a minimização de falhas na execução de metas, visto que estas podem se refletir na situação de saúde da população afetada.

e) Descumprimento de prazos e/ou Ausência de comprovação de elaboração, envio e aprovação dos instrumentos de planejamento e de prestação de contas: a Portaria nº 2.135/2013 define os requisitos e prazos de elaboração dos instrumentos do ciclo de planejamento da saúde, considerando inicialmente que o Plano de Saúde deve ser entregue para apreciação e aprovação do respectivo Conselho de Saúde antes do envio do Plano Plurianual para a casa legislativa, no primeiro ano de mandato, o que, em grande parte dos entes federados definem como prazo limite de 31 de agosto; a PAS deve ser elaborada e enviada ao respectivo Conselho de Saúde para aprovação, antes da data de encaminhamento da LDO do exercício correspondente; o Relatório de Gestão deve ser enviado até o dia 30 de março do ano seguinte ao da execução

financeira, cabendo ao Conselho emitir parecer conclusivo, sobre sua aprovação ou não; o RQ, (Art. 36 da Lei Complementar nº 141/2012) deverá ser elaborado ao fim de cada quadrimestre, devendo também ser apresentado e aprovado pelo colegiado antes do encerramento do prazo do subsequente. As deliberações e pareceres conclusivos devem obrigatoriamente serem disponibilizadas em meio eletrônico para visibilidade pública dos atos praticados.

Contudo, 13,2 % das não conformidades constantes nas auditorias analisadas, apontam descumprimento das obrigações elencadas anteriormente, demonstrando em diversos casos, a demora ou a ausência de encaminhamento dos instrumentos pelo gestor ao respectivo colegiado, ocorrendo inclusive a decorrência de exercício financeiro sem que tivesse havido aprovação do PS e da PAS, prejudicando também a aprovação do RAG no ano seguinte, visto a ausência de parâmetros que subsidiassem o caráter analítico/indicativo do referido relatório.

Salienta-se também situações que configuram morosidade por parte do respectivo Conselho, visto a demora na deliberação e emissão de parecer conclusivo sobre aprovação do RAG. Relatam-se circunstâncias, em que o colegiado demorou praticamente um exercício inteiro para efetivar a aprovação do RAG, mesmo o gestor cumprindo o prazo de envio, interferindo também assim no ciclo do planejamento, pois as recomendações contidas no parecer conclusivo, não puderam ser aproveitadas na PAS seguinte.

f) Descumprimento dos prazos de apresentação dos Relatórios Quadrimestrais pelo gestor em audiência pública na Casa Legislativa do respectivo ente da Federação e Não comprovação do encaminhamento da prestação das contas do exercício ao respectivo Tribunal de Contas: tais não conformidades representam os 8,1% das constatações analisadas. A primeira situação está prevista no § 5º do Art 36 da LC nº 141/2012, e a segunda no Art 56 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101/200), os quais definem as responsabilidades de manter os órgãos de controle externo informados sobre o andamento da gestão da saúde, uma vez que o RDQ é a interface com os instrumentos de gestão, sendo ferramenta de acompanhamento da PAS, possibilitando intervenção em tempo hábil, inclusive subsidiando a discussão de aspectos essenciais para esta área, avaliando até a necessidade de novos aportes de recursos. O RAG deve ser composto pelas informações dos Relatórios Quadrimestrais, sendo desta forma essencial a coerência entre estes dois instrumentos para o correto monitoramento por parte dos órgãos de controle.

2.3.1.3 Resultados do levantamento e análise das resoluções deliberativas

Na etapa de análise das resoluções deliberativas de registro das aprovações/reprovações das prestações de contas dos Conselhos Municipais respondentes do questionário, levantou-se o quantitativo de 60 resoluções de aprovação dos RAGs e de outros instrumentos de planejamento, por meio do sistema de informação oficial. Concluiu-se após análise, que nenhuma resolução tratou sobre reprovação ou aprovação com ressalva dos objetos apreciados e deliberados; e em todas as resoluções verificadas, não há qualquer informação de procedimentos empregados para análise das contas, nem mais esclarecimentos sobre as tratativas do processo deliberativo. Desta forma, considerou-se haver pouca visibilidade dos atos praticados, reforçando, inclusive conclusões como a de Landerdhal *et al* (2010), que sugere que a prática do Conselho de Saúde é meramente burocratizada, num vislumbre que caracteriza ausência de encaminhamentos e invisibilidade das ações para a população em geral, sinalizando que o mero funcionamento regular do Conselho não garante que exista efetivo controle social.

2.3.1.4 Cartilha para análise de Prestações de Contas por parte dos Conselhos de Saúde

A Cartilha foi elaborada visando estabelecer um fluxo de análise de documentações que possam subsidiar a aprovação ou reprovação das contas apresentadas a um Conselho de Saúde pelo respectivo gestor da saúde e sanar (ou pelo menos minimizar) a recorrência das deficiências detectadas nas auditorias sobre Relatório de Gestão. Também visa se somar a busca de melhorias na atuação desses colegiados, e à discussão crítica necessária ao aperfeiçoamento dos instrumentos e procedimentos de gestão do SUS.

Balizando-se pelos resultados das pesquisas empreendidas, a publicação tem como foco principal, os procedimentos de análise do conteúdo financeiro e orçamentário das prestações de contas. Contudo, não descartou a importância de que prioritariamente, os conselhos devem também se empenhar a analisar o alcance de resultados das ações de saúde e se estes foram positivos e se reverteram em melhorias na qualidade da assistência à saúde a população local. Destacando assim que, ao analisar os Relatórios Quadrimestrais e de Gestão, os conselhos de saúde devem apurar se os recursos gastos foram bem aplicados (ou se poderiam ter sido melhor utilizados), e se os objetivos previstos no Plano de Saúde e Programação Anual também foram alcançados, verificando assim também se diante do não alcance de metas, há recomendações necessárias, incluindo eventuais redirecionamentos ao Plano de Saúde/Programação seguinte.

O material ainda salienta que a aplicação prática do mesmo, requer inicialmente aceitação; em seguida, uma avaliação e negociação em conjunto aos atores envolvidos, ficando claro os benefícios que podem ser alcançados tanto para o gestor (visto que procedimentos

propostos, se consolidam como uma ferramenta de controle interno que auxiliará a tomada de decisão e respaldará a transparência das ações da gestão); quanto para o Conselho de Saúde, uma vez que esse é o responsável pela aprovação das contas, e uma vez estabelecido o procedimento proposto, também terá maior respaldo para as conclusões resultantes de sua análise, sendo assim o processo de prestação e análise de contas, definido com base em uma cooperação entre os gestores de saúde e os membros dos conselhos de saúde.

A Cartilha também conduz a uma revisão sucinta sobre os marcos legais do planejamento em saúde e os instrumentos que o compõem, elencando assim o Plano de Saúde (PS), a Programação Anual de Saúde (PAS), Relatórios Detalhados Quadrimestrais (RDQ) e Relatório Anual de Gestão (RAG) e como estão inseridos no processo de gestão do SUS, destacando o posicionamento e função enquanto partes de um ciclo, bem como seus prazos de elaboração e aprovação, visando assim, subsidiar a redução do descumprimento dessas obrigações legais, assim como questões de incompatibilização entre instrumentos, como destacado na análise das auditorias.

Em seguida, faz um aprofundamento especificamente sobre o RAG e RDQ, citando as legislações e conteúdo mínimo necessário à sua consecução, e como estes estão relacionados à a verificação da efetividade e da eficiência alcançadas na atenção à saúde, constituindo-se como instrumentos de acompanhamento da programação de saúde estabelecida e de mecanismo de controle social, pois estes são os registros públicos de prestação de contas que devem passar pelo crivo analítico de aprovação ou reprovação do conselho de saúde, subsidiando inclusive as atividades de controle e auditoria, quando necessários.

Também destaca as responsabilidades dos dois atores principais envolvidos em meio ao processo, pontuando que ao gestor cabe a garantia de uma gestão competente e transparente, assim como da própria atuação do controle social. E quanto ao conselho de saúde, destaca as suas obrigações essenciais, tal qual a fiscalização e controle da saúde.

A Cartilha também cita alguns dos principais sistemas de informação que podem auxiliar o processo de análise de contas, pois podem subsidiar a comparação e confirmação da veracidade de certas informações dispostas nos instrumentos de planejamento, visando assim sanar questões quanto à inconsistência das mesmas. Desta forma, citou-se os seguintes sistemas:

a) DigiSUS Gestor – Módulo Planejamento (DGMP): Sistema que substituiu o Sargsus, e assim como o anterior, possibilita aos gestores, o registro do Plano de Saúde (PS) e da

Programação Anual de Saúde (PAS), bem como a elaboração e o envio do RDQA e do (RAG), além de realizar o registro das metas da Pactuação Interfederativa.

b) Sistemas de Informações sobre Orçamento Público em Saúde (SIOPS): Possibilita o acompanhamento do cumprimento do dispositivo constitucional que determina, em orçamento, a aplicação mínima de recursos em ações e serviços públicos de saúde (ASPS).

c) Fundo Nacional de Saúde (FNS): Disponibiliza informações sobre transferências realizadas pelo Fundo Nacional de Saúde aos entes federativos, nas seguintes modalidades: Fundo a Fundo, Convênios, Contratos de Repasses e Termos de Cooperação. Citou-se ainda informações complementares que o referido site disponibiliza, tais como o Investsus e Procot.

d) Sala de Apoio à Gestão Estratégica (SAGE): disponibiliza informações de saúde, especialmente das redes de atenção à saúde prioritárias, acompanhamento das metas, repasses, coberturas e indicadores epidemiológicos e operacionais das ações e programas, auxiliando assim a tomada de decisão, gestão e geração de conhecimento pelos estados e municípios.

e) Portal da Transparência: é um veículo que deve ser desenvolvido pelo respectivo ente federativo, nos termos da Lei de Responsabilidade Pública (LRF) e Lei de Acesso à Informação (LAI), para oferecer ao cidadão, de forma clara e ampla, informações sobre os gastos públicos, receitas, funcionalismo e contratações, além de resultados de políticas públicas e outras informações do dia a dia do ente.

f) Portal de Serviços de Acesso ao Cidadão: Sistemas voltados a atender os pedidos de acesso à informação, com base na Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), e devem estar presentes em todos os entes federativos.

g) Diários Oficiais: São os veículos que órgãos públicos — dos poderes executivo, legislativo e judiciário, nos diferentes níveis — utilizam para dar publicidade a seus atos administrativos.

h) Outros sites e fontes de Informações: São citados os sites institucionais do governo federal, estaduais e prefeituras; sites de outras instituições como Junta Comercial, Receita

Federal, Fazenda Estadual e Secretaria de administração e finanças municipais; sites de Órgãos fiscalizadores como CGU, TCU, MPF e DENASUS.

Por fim, a publicação apresenta, conceitua e exemplifica um rol de documentações que sugere-se compor um processo de prestações de contas padronizado, formalizado e autuado, obedecendo assim um sequencial de procedimentos que possam conceder maior transparência a todo o processo, além de fornecer informações, que possam dar o devido suporte às deliberações relacionadas as tratativas de aprovação ou reprovação das contas. Os documentos são perfilados no “Roteiro de Verificação de Peças e Conteúdos”, o qual funciona como uma espécie de *Checklist* de confirmação quanto a composição do processo, e são assim elencados:

- a) Rol de Responsáveis – Com as devidas nomeações e exonerações (Anexo I).
- b) Relatório Anual de Gestão, na estrutura definida no DIGISUS (Anexo II).
- c) Balancete Sintético - XXXX (Anexo III).
- d) Relação das Contas Correntes Bancárias do Fundo de Saúde e de contas não específicas que eventualmente movimentam os recursos da saúde (Anexo IV).
- c) Boletim de Conciliação Bancária da movimentação financeira (Anexo V).
- d) Extratos das contas correntes bancárias dos blocos de financiamento da saúde, inclusive com saldo zero, e de outras contas não específicas que eventualmente movimentam os mesmos recursos (Anexo VI).
- e) Extratos das aplicações financeiras dos recursos movimentados nas respectivas contas correntes do Fundo (Anexo VII).
- f) Comparativo da Receita e da Despesa Orçada/Fixada com a Receita e da Despesa Realizada/Executada (Anexo VIII).
- g) Ordens de Pagamento de despesas (Anexo IX).

h) Listagem eletrônica de Contratos, com respectivo empenho (s), liquidação (s) e pagamento (s), em ordem cronológica, celebrados ou em vigência no período (Anexo X).

i) Inventário físico dos bens patrimoniais e do Amoxarifado, feito no exercício ou o último realizado (Anexo XI).

j) Folha de Pagamento e/ou Listagem dos profissionais de saúde (concurado e contratado), com identificação de lotação e atuação. (Anexo XII).

l) Notas Explicativas, se for o caso (Anexo XIII).

m) Relatório de Atividades de Controle, auditoria ou similar, do ente, sobre a atuação da Secretaria de saúde no respectivo exercício, se houver (Anexo XIV).

n) Parecer da Controladoria-Geral, Comissão de Controle Interno ou de setor ou órgão responsável, sobre as contas da gestão da saúde, se houver (Anexo XV).

o) Esclarecimento do Responsável (gestor) quanto ao (s) eventual (is) déficit(s) (Anexo XVI).

p) Parecer conclusivo, que aprove (ou não) as contas (Anexo XVII).

q) Ata ou Extrato da Ata da Reunião Plenária que aprovou o parecer conclusivo (Anexo XVIII).

Ao fim do material, são reforçadas algumas observações importantes e ratifica-se a busca do diálogo entre o Conselho de Saúde e a Gestão da Saúde, visto que a implantação e implementação da sistemática proposta parte de uma cooperação mútua contínua que resulta em benefícios para todos os atores envolvidos.

Ainda são trazidas algumas sugestões de publicações que trazem mais esclarecimentos quanto ao papel do conselho e outras informações que podem auxiliá-los em suas atividades fiscalizatórias.

2.3.1.5 Avaliação da Cartilha

Para avaliação da Cartilha proposta, principalmente no que diz respeito à sua aplicabilidade, foram questionados dois importantes atores do processo de Prestação de Contas: um conselheiro de saúde que detém mandatos no Conselho Estadual de Saúde do Amazonas (suplente) e no Conselho Municipal de Manaus (Titular); e um Secretário Municipal de Saúde (gestor de outro município que não a capital).

A ambos foi enviada uma versão preliminar da Cartilha em conjunto a um questionário que foi respondido após leitura do material. O mesmo foi elaborado a fim de subsidiar expressão de opinião, sendo composto de 5 questões que abordaram tópicos relacionados à compreensibilidade do conteúdo, utilidade, aplicabilidade e benefícios a serem alcançados a partir do uso da cartilha.

Inicialmente, questionou –se sobre a compreensibilidade das informações contidas no material, ao passo que tanto o conselheiro quanto o gestor responderam que “sim, são muito compreensíveis”.

O segundo questionamento solicitou avaliação quanto à utilidade do conteúdo da cartilha, e se havia necessidade de alguma alteração/adequação, obtendo-se como resposta do conselheiro: “o conteúdo é útil para auxiliar uma análise de prestação de contas, porém acredito que sejam necessários alguns enfoques para destacar a real responsabilidade dos Gestores e Conselheiros”. O gestor ateu-se a responder que “sim, são úteis”.

Por terceiro, perguntou-se sobre a possibilidade de alguma informação importante não ter sido abordada, sendo então respondido pelo conselheiro que outras ferramentas existentes para auxiliar, tanto o Gestor como o Conselheiro, poderiam ser incluídas ao conteúdo, elencando-se:

- a) O aplicativo do FNS para celular;
- b) Painéis de Informações do FNS, www.painelms.saude.gov.br, que facilita ao Gestor e Conselheiro o acompanhamento de saldos de repasses, convênios, funda a fundo, repasses de COVID-19, instrumentos de investimentos, TED, emendas, obras, equipamentos e materiais permanentes;
- c) Portal do FNS, www.portalfns.saude.gov.br, detentor de vasta legislação e uma biblioteca virtual;
- d) InvestSUS Gestão, www.investsus.saude.gov.br, onde pode ser acompanhando recursos, cadastro, propostas, saldos, repasses, contas, manutenção, obras, equipamentos além de outras funcionalidades como painéis e relatórios;

- e) Canais de atendimento como o PROCOT, Programa de Cooperação Técnica, no Portal do FNS;
- f) A edição anual da Cartilha de Apresentação de Propostas ao Ministério da Saúde.

O Gestor respondeu que poderia ser abordado, em algum momento, as dificuldades que estes sofrem por questões de contingenciamento de recursos e dificuldades geográficas para exercerem a gestão da saúde com maior eficiência, contudo elogiou as informações apresentadas.

A quarta questão indagou sobre os respondentes acreditarem (ou não) que a aplicação da Cartilha poderia auxiliar tanto gestores quanto conselheiros de saúde no processo de prestação e análise das contas, sendo tal crença afirmada por ambos os envolvidos. Contudo, o gestor observou que para sua efetiva aplicação, deve ser desenvolvido um processo de adequação para os dois atores, visto que se trata de uma nova metodologia a ser implantada e testada para ter aderência prática.

O último questionamento inquiriu sobre qual seria a principal contribuição ou benefícios a serem alcançados pelo o público alvo, tendo-se como resposta do conselheiro: “acredito que a principal contribuição, tanto para os Gestores como para os Conselheiros, será a conscientização de suas reais responsabilidades nesse processo de aplicação dos recursos da saúde”; e prosseguiu da seguinte forma: “Destaco, também, o entendimento dos supracitados no comprometimento de todo o Processo, pois esses serão cobrados, pelos órgãos de controle, independentemente de ter ou não conhecimento de todas as ferramentas oferecidas pelo MS.” O gestor respondeu que “as contribuições são muito importantes, pois os gestores municipais terão um norte das ferramentas de como trabalhar” e ainda completou contribuindo com uma reflexão de que o Departamento de Atenção Básica e o Departamento de Planejamento Estadual devem auxiliar os municípios na situação de implantação da metodologia proposta.

Desta forma, considerando as contribuições advindas da presente avaliação, foram procedidos alguns incrementos de informações ao conteúdo da cartilha, vislumbrando assim atender ao máximo os anseios do público alvo.

3 CONCLUSÃO

O presente estudo objetivou realizar pesquisa para o desenvolvimento de uma ferramenta de contribuição aos Conselhos de Saúde no que tange à sua atuação nos processos de análise dos instrumentos de gestão e de prestação de contas do SUS, uma vez que em diversos estudos, são demonstrados uma infinidade de dificuldades e limitações destes colegiados para exercerem esta obrigação. Assim, entende-se que a qualificação deste processo é necessária, para que a consolidação do controle social no contexto da saúde possa ser fato, e não uma mera formalidade não exercida na prática, deixando de contribuir, inclusive com a evolução do sistema de saúde pública brasileira como um todo.

O estudo também buscou ratificar as contribuições que a auditoria interna pode acrescentar aos processos de gestão, a partir de apontamentos realizados em fiscalizações sobre o mesmo objeto, visto que no contexto da Nova Gestão Pública, a auditoria interna deve contribuir para a melhoria da eficácia dos processos de governança, fornecendo informações que auxiliem no processo de tomada de decisão e no desenvolvimento de melhores práticas de gestão.

Para cumprimento dos objetivos propostos, foram combinados métodos de pesquisa que envolveram a aplicação de questionário e pesquisa documental. O primeiro, no sentido de validar a necessidade pela ferramenta proposta, e o segundo visando, realizar um levantamento das ações de fiscalização do DENASUS (órgão de auditoria interna) sobre os Relatórios de Gestão da saúde de estados e municípios da região norte, pontuando não conformidades que também poderiam embasar a formulação da ferramenta, prevendo assim a mitigação de riscos do processo de prestação de contas.

O questionário alcançou participação de 36 Conselheiros de Saúde de 17 municípios do estado do Amazonas, e apontou que 92% dos respondentes considera a necessidade de um tipo de ferramenta complementar para auxiliá-lo na análise de prestação de contas, visto que as publicações atuais (manuais, cartilhas, resoluções e etc. do TCU, CONASS, CONASEMS) não são suficientes para subsidiá-los. As respostas também indicaram que a ferramenta de maior interesse (58,3%) é a publicação no formato de Cartilha.

Revelou-se ainda, que 66,6% dos conselheiros consideram seu nível de conhecimento insuficiente para analisar uma prestação de contas, e independentemente do nível de escolaridade, essa dificuldade alcança uma boa parte dos conselheiros detentores de nível superior completo e incompleto (54,2% destes).

Por fim, identificou-se que o conteúdo de maior dificuldade analítica dos relatórios de prestação de contas refere-se a matéria de previsão/execução orçamentária. Cerca de 64% dos

participantes manifestaram tal deficiência, a qual também se expande a todos os seguimentos representativos dos conselhos (usuários, trabalhadores da saúde e até membros de gestão).

Quanto aos resultados do levantamento dos relatórios de auditorias do DENASUS, uma situação preocupante ficou proeminente, a maior recorrência de situações não conformes (26% das constatações analisadas) referem-se à RAGs com informações inconsistentes ou incompletos, ferindo assim questões primordiais sobre a confiabilidade e transparência das informações postas nesses instrumentos de prestação de contas. Somados a isso, identificou-se ainda a ausência de publicação destes em sistema de informação e acesso público (18,8%), a incompatibilização entre os instrumentos de planejamento e de prestação de contas (17,6%), o não alcance de metas e ausência de recomendações necessárias, incluindo eventuais redirecionamentos ao Plano de Saúde/Programação seguintes (16,2%) e o descumprimento de prazos e/ou Ausência de comprovação de elaboração, envio e aprovação dos instrumentos de planejamento e de prestação de contas (13,2%) e descumprimento dos prazos de apresentação dos Relatórios Quadrimestrais na Casa Legislativa do respectivo ente da Federação e não comprovação do encaminhamento da prestação das contas do exercício ao respectivo Tribunal de Contas (8,1%).

As análises sobre as resoluções e atas dos Conselhos de Saúde participantes da pesquisa, levaram a conclusão de haver pouca visibilidade dos atos praticados acerca das análises de contas, pois não há qualquer informação de procedimentos empregados, nem mais esclarecimentos sobre as tratativas do processo deliberativo, restando apenas a informação de aprovação das mesmas.

Assim, os resultados analisados, referendaram as intenções da pesquisa, expressando a necessidade de construção de ferramentas que possam conduzir o aprimoramento das práticas relacionadas à atuação dos Conselhos de Saúde, assim como o entendimento de que conclusões advindas de auditorias podem fornecer uma gama de informações que podem nortear melhorias nos processos de gestão.

Neste sentido, a publicação intitulada “Cartilha de orientações para análise das prestações de contas por parte dos Conselhos de Saúde” foi confeccionada, com o intuito de atender as demandas mais urgentes desses colegiados (como as dificuldades de análise do conteúdo financeiro e orçamentário das prestações de contas, o que direcionou o foco da publicação); e de mitigar as principais falhas detectadas nas auditorias analisadas (como quando sugere a apresentação e verificação de documentações que podem fornecer elementos comparativos em relação às disposições do RAG).

As sugestões postas na cartilha, oferecem perspectiva de padronização e melhorias, além de oportunizar a transparência da gestão e dos atos Conselho de Saúde, visto que o rol de documentações recomendadas para compor o processo de prestação de contas, fornecem um mínimo de componentes que embasam uma análise mais aprofundada sobre a execução dos recursos, e complementam as informações disponibilizadas pelo RAG.

Desta forma, sua construção pautou-se nos dados fornecidos a partir da aplicação das metodologias propostas, somando-se às demais publicações voltadas ao mesmo escopo, buscando assim auxiliar a implementação de uma sistemática mais efetiva de análise das Prestações de Contas da saúde, que anseia trazer benefícios, não só aos Conselhos de Saúde, mas também aos gestores, visto que a padronização de procedimentos, propicia aos envolvidos no processo, maior clareza quanto as suas responsabilidades.

Para ratificar questões voltadas principalmente a sua aplicabilidade, a cartilha foi avaliada por dois importantes atores do processo de prestação de contas: Um conselheiro e um gestor da saúde. Ambos responderam 5 questões que abordaram tópicos relacionados à compreensibilidade do conteúdo, utilidade, aplicabilidade e benefício a serem alcançados a partir do uso da mesma, obtendo-se respostas que referendaram positivamente a publicação em todos os aspectos analisados, e ainda acresceram sugestões ao seu conteúdo.

Por fim, recomenda-se que a aplicação prática dessa cartilha seja avaliada e adequada à realidade de cada ente federado, permeando a busca por melhores resultados e aprofundando as discussões sobre meios de qualificação do desempenho dos Conselhos de Saúde.

Sugere-se que outros estudos sejam realizados, como forma de levantar e divulgar as questões relativas ao funcionamento desses colegiados em outros estados, buscando assim o fortalecimento e consolidação do controle social como agentes colaborativos no processo de gestão do SUS em todos países.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Ana Raquel Campos de; SOUZA, Mariluce Karla Bonfim de. **Processo de construção e análise dos relatórios anuais de gestão: dificuldades, avanços e reflexões**. Bahia, 2010. Disponível em: <http://files.bvs.br/upload/S/0100-0233/2013/v37n4/a4482.pdf>. Acesso em 30 out. 2020.
- ALMEIDA, Bruno José Machado de. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 15, n. 34, p. 80-96, Apr. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S15190772004000100006&lng=en&nrm=iso. Acesso em 04 dez. 2020.
- AHMED, Jashim Uddin *et al.* Documentary research method: New dimensions. **Indus Journal of Management & Social Sciences**, v. 4, n. 1, p. 1-14, 2010.
- ANSOFF, H. I. **Administração Estratégica**. São Paulo: Atlas. 1983.
- ARAÚJO, Maria Arlete Duarte. Responsabilização pelo controle de resultados no Sistema Único de Saúde no Brasil. **Rev Panam Salud Publica**. 2010;27(3):230–6. Disponível em <https://www.scielosp.org/article/rpsp/2010.v27n3/230-236/>. Acesso em 01 jun.2020.
- ARTMANN, E. **O Planejamento Estratégico Situacional: A Trilogia Matusiana e uma Proposta para o Nível Local de Saúde (Uma Abordagem Comunicativa)**. 1993. Dissertação de Mestrado, Rio de Janeiro: Escola Nacional de Saúde Pública, Fundação Oswaldo Cruz.
- AVRITZER, Leonardo. Instituições participativas e desenho institucional: algumas considerações sobre a variação da participação no Brasil democrático. **Opinião pública**, v. 14, n. 1, p. 43-64, 2008. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-62762008000100002&script=sci_arttext Acesso em 12 nov. 2020.
- AZEVEDO, Giovana Aparecida; GONÇALVES, Nathalia Santos; SANTOS, Daniela Copetti. A relação entre a auditoria e o sistema público em saúde. **Revista de Administração em Saúde**, v. 18, n. 70, 2018. Disponível em: <https://cqh.org.br/ojs-2.4.8/index.php/ras/article/view/91>. Acesso em 20 out. 2020.
- BARBOSA, Antônio Pires; TARDIVO, Carla Rúbia Florêncio; BARBOSA, Estela Capelas. Mecanismos de controle da gestão do SUS à Luz da Lei Complementar nº 141, de 2012. **Administração Pública e Gestão Social**, p. 66-74, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/ojs/apgs/article/view/4815>. Acesso em 18 nov. 2020.
- BATISTA, Daniel Gerhard. **Manual de controle e auditoria: com ênfase em gestão de recursos públicos**. São Paulo. Saraiva.2011.
- BRASIL, Planalto. **Lei nº 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18689.htm. Acesso em 12 nov. 2020.

BRASIL, Planalto. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.** Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm. Acesso em 12 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 24 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 141 de 13 de janeiro de 2012.** Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm. Acesso em 17 maio 2020.

BRASIL. **Lei 8.142 de 28 de dezembro 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8142.htm. Acesso em 12 nov. 2020.

BRASIL. **Portaria de Consolidação GM/MS nº 01 de 28 de setembro de 2017.** Consolidação das normas sobre os direitos e deveres dos usuários da saúde, a organização e o funcionamento do Sistema Único de Saúde. Brasília: Ministério da Saúde, 2017. Disponível em: http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2017/prc0001_03_10_2017.htm. Acesso em 17 maio 2020.

BRASIL. **Portaria nº 399, de 22 de fevereiro de 2006.** Pacto pela Saúde, 2006. Disponível em: http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt0399_22_02_2006.html. Acesso em 10 nov. 2020.

BRASIL. **Portaria nº 2.135, de 25 de setembro de 2013.** Estabelece diretrizes para o processo de planejamento no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS). Disponível em: http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2013/prt2135_25_09_2013.html. Acesso em 10 nov. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 1651, de 28 de setembro de 1995.** Regulamenta o Sistema Nacional de Auditoria no âmbito do SUS. Disponível em <http://www.senado.gov.br/Decreto1651.htm>. Acesso em 19 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 3496 de 1º de junho de 2000.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Saúde, e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2000/decreto-3496-1-junho-2000-377985-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 19 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.795, de 17 de maio de 2019.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Saúde, remaneja cargos em comissão e funções de confiança, transforma funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9795.htm. Acesso em 19 jun 2020.

BRASIL. **Decreto nº 10.477, de 27 de agosto de 2020.** Altera o Decreto nº 9.795, de 17 de maio de 2019, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Saúde, e remaneja cargos em comissão. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10477.htm. Acesso em 19 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 11.098, de 20 de junho de 2022.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Saúde e remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11098.htm. Acesso em 20 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução nº 333, de 4 de novembro de 2003.** Aprova as diretrizes para criação, reformulação, estruturação e funcionamento dos Conselhos de Saúde. Disponível em: http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/cns/2003/res0333_04_11_2003.html. Acesso em 24 out 2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução nº 453, de 10 de maio de 2012.** Aprova as diretrizes para criação, reformulação, reestruturação e funcionamento dos Conselhos de Saúde Brasília. Disponível em: http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/cns/2012/res0453_10_05_2012.html. Acesso em 20 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Saúde, Fundação Oswaldo Cruz. **Manual de planejamento no SUS** – 1. ed., rev. – Brasília, DF: Ministério da Saúde, 2016. Disponível em: http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/articulacao_interfederativa_v4_manual_planejamento_atual.pdf. Acesso em 17 maio 2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Sistema de Planejamento do SUS (PlanejaSUS):** uma construção coletiva – trajetória e orientações de operacionalização/Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde. – Brasília: Ministério da Saúde, 2009. 318 p. – (Série B. Textos Básicos de Saúde).

BRASIL, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral Da União. **Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016.** Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

BRASIL, Ministério da Saúde. **Manual de Auditoria do Sistema Nacional de Auditoria.** Brasília/DF: Ministério da Saúde, 1996. Disponível em: http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/manual_normas_auditoria.pdf. Acesso em 17 nov. 2020.

BRASIL, Ministério da Saúde. **Manual de Auditoria do Sistema Nacional de Auditoria**. Brasília/DF: Ministério da Saúde, 2. ed., 1998. Disponível em http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/manual_normas_auditoria.pdf. Acesso em 20 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. Departamento Nacional de Auditoria do SUS. **Princípios, diretrizes e regras da auditoria do SUS no âmbito do Ministério da Saúde**. Brasília: Ministério da Saúde, 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. Departamento de Articulação Interfederativa. Coordenação Geral de Articulação de Instrumentos da Gestão Interfederativa. **Nota Técnica n 2/2019-CGAIG/DAI/SE/MS**. Orientações sobre a elaboração do Relatório Anual de Gestão 2018 e envio para o respectivo Conselho de Saúde. Disponível em : http://www.saude.ms.gov.br/wp-content/uploads/2019/03/SEI_MS-8340039-Nota-T%C3%A9cnica_2.pdf. Acesso em 30 nov. 2020.

BRASIL. Conferência Nacional de Saúde, 8ª. Brasília. **Anais 8ª CNS Brasília**. Centro de Documentação do Ministério da Saúde. p. 381-389. 1986. Disponível em: http://www.ccs.saude.gov.br/cns/pdfs/8conferencia/8conf_nac_anais.pdf. Acesso em 10 nov. 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Secretários de Saúde-CONASS. **Para entender a gestão do SUS / Conselho Nacional de Secretários de Saúde**. - Brasília: CONASS, 2003. Disponível em: https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/para_entender_gestao.pdf. Acesso em 22 out 2020.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa SFC nº 1 de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=75181>. Acesso em 02 fev. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão Nº 1246/2017–Plenário**. Relatório de Auditoria operacional no Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Densus). Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-realiza-auditoria-no-departamento-nacional-de-auditoria-do-sistema-unico-de-saude.htm>. Acesso em 05 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para conselheiros de saúde**. – 2. ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Saúde, 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1130/2017** – TCU – Plenário. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. Portaria GM/MS nº 2.135, de 26 de setembro de 2013. **Estabelece diretrizes para o processo de planejamento no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS)**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, nº 60, 26 set. 2013. Disponível em: http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2013/prt2135_25_09_2013.html. Acesso

em 08 fev. 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Manual de planejamento no SUS** / Ministério da Saúde, Fundação Oswaldo Cruz. – 1. ed., rev. – Brasília: Ministério da Saúde, 2016. 138 p.: il. – Série Articulação Interfederativa; v. 4.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 84 de abril de 2020**. Disponível em: <http://www.proplad.ufu.br/legislacoes/instrucao-normativa-no-84-de-22-de-abril-de-2020>. Acesso em 09 mar. 2022.

BARRENECHEA, Juan José; TRUJILLO Urbe, Emiro. Salud para Todos en el año 2.000. **Implicaciones para la Planificación y Administración de los Sistemas de Salud**. Medellín, Un. Antioquia/OPS/OMS, 1987. Monografía em Espanhol | LILACS | ID: lil-64219.

BERRETTA, Isabel Quint; LACERDA, Josimari Telino de; CALVO, Maria Cristina Marino. Modelo de avaliação da gestão municipal para o planejamento em saúde. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 27, p. 2143-2154, 2011. Disponível em: <https://www.scielosp.org/pdf/csp/2011.v27n11/2143-2154/pt>. Acesso em 15 nov. 2020.

BICALHO, Milton dos Santos. Conselheiros de saúde construindo o controle social do SUS. **Psicologia em revista**, v. 10, n. 14, p. 149-154, 2003.

BOURDIEU, Pierre. O Desencantamento do Mundo. São Paulo, Ed. Perspectiva, 1979 em GIOVANELLA, Lígia. As origens e as correntes atuais do enfoque estratégico em planejamento de saúde na América Latina. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 7, p. 26-44, 1991.

BOVENS, Mark. Public accountability. In E. Ferlie, L. E. Lynn, Jr., & P. Christopher. (Eds.). **The Oxford Handbook of Public Management** (pp. 182-208). Oxford, UK: Oxford University Press. 2005.

BOVENS, Mark. Analysing and assessing public accountability. A conceptual framework. **European Governance Papers - EUROGOV**. (C-06-01). 2006.

CALEMAN, Gilson; MOREIRA, Marizélia Leão.; SANCHEZ, Maria Cecília. **Auditoria, controle e programação de serviços de saúde**. Instituto para o desenvolvimento da saúde-IDS. Núcleo de assistência médico-hospitalar – NAMH/FSP – USP. Banco ITAÚ. 1998. Disponível em: http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/saude_cidadania_volume05.pdf. Acesso em 30 out 2020.

CAMACHO, Luiz Antônio Bastos; RUBIN, Haya Rahel. Reliability of medical audit in quality assessment of medical care. **Cadernos de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 12, supl. 2, p. S85-S93, 1996. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X1996000600009&lng=en&nrm=iso. Acesso em 20 out 2020.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes; DE LUCA, Márcia Martins Mendes. Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, 7(1). DOI: 10.17524/repec.v7i1.138.2013. Acesso em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/17909/controladoria-como-instrumento-de-governanca-no-setor-publico/i/pt-br>. Acesso em 10 nov. 2020.

CORREIA, Maria Valéria Costa. **Que controle social?** Os conselhos de saúde como instrumento. Rio de Janeiro: Editora FIOCRUZ; 2000.

CORTES, Soraya Maria Vargas. 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.

COSTA, Maria Teresa Pires *et al.* Controle e Participação Social no Conselho Municipal de Saúde de Natal-RN. **Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 12, n. 2, p. 70-85, 2015.

COSTA, Carlos Batista. **Auditoria financeira: teoria e prática**. 9 ed. Lisboa, Portugal: Editora Rei dos Livros. 2010.

COTTA, Rosângela Minardi Mitre; CAZAL, Mariana de Melo e MARTINS, Poliana Cardoso. 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, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10 ed. São Paulo, SP: Atlas. 2016.

CRUZ, Claudia Ferreira da; FERREIRA, Araceli Cristina de Sousa. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo de um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p. 1, maio/agosto, 2008.

DA SILVA, Luís Carlos. **Efetividade do Sistema de Planejamento no Brasil: Uma análise da efetividade do planejamento no sistema orçamentário (PPA, LDO e LOA)**. Brasília, DF - 2007. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/planejamento> Acesso em 04 mar. 2022.

DOLZANE, Rozenila da Silva; SCHWEICKARDT, Júlio Cesar. Atenção básica no Amazonas: provimento, fixação e perfil profissional em contextos de difícil acesso. **Trabalho, Educação e Saúde**. 2020, v. 18, n. 3. Pub. 10 Ago. 2020. ISSN 1981-7746. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/1981-7746-sol00288>>. Acesso em 10 mar. 2022.

DUARTE, Elisfabio Brito; MACHADO, Maria de Fátima Antero Sousa. O exercício do controle social no âmbito do Conselho Municipal de Saúde de Canindé, CE. **Saúde e sociedade**, v. 21, p. 126-137, 2012.

FAVIEIRO, Ceres Pizzato. **Conselhos Profissionais de Saúde e suas transformações, a partir da nova constituição: um estudo comparado entre os Conselhos de Farmácia, de Enfermagem e de Medicina**. 2007. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

FERNANDES, Wanderson de Araújo. **Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas do Conselho Municipal de Saúde de Anápolis/GO**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/35946>. Acesso 15 de set. 2020.

FILHO, Milton Cordeiro Farias; SILVA, Andréia Neves da; MATHIS, Armin. Os limites da ação coletiva nos Conselhos Municipais de Saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 19, p. 1911-1919, 2014. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/csc/v19n6/1413-8123-csc-19-06-01911.pdf>. Acesso em 15 nov. 2020.

FONSECA, Anabela Torre Barbosa Reis. **O papel da auditoria na promoção da accountability**: o caso das instituições portuguesas de ensino superior público. 2016. Dissertação de Mestrado. FEUC. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/33026>. Acesso em 07 de dez. de 2020.

FONSECA, Anabela dos Reis; JORGE, Susana; NASCIMENTO, Caio Felipe Fonseca do. O papel da auditoria interna na promoção da accountability nas Instituições de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 2, p. 243-265, 2020. Disponível em : <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/81250>. Acesso em 22 out. 2020.

FUGINAMI, Cássio Noboro; COLUSSI, Claudia Flemming; ORTIGA, Ângela Maria Blatt. **Análise dos instrumentos de gestão elaborados pelas Secretarias Municipais de Saúde de Santa Catarina no período de 2014 a 2017**. Saúde em Debate. 2020, v. 44, n. 126, pp. 857-870. Pub. 16 nov. 2020. ISSN 2358-2898. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0103-1104202012620>. Acesso em 03 mar. 2022.

GARNELO, Luiza; SOUSA, Amanda Braga Lima; SILVA, Clayton de Oliveira da. **Regionalização em Saúde no Amazonas**: avanços e desafios. *Ciência & Saúde Coletiva*. 2017, v. 22, n. 4. ISSN 1678-4561. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/1413-81232017224.27082016>>. Acesso em 03 mar. 2022.

GERSCHMAN, Silvia. Conselhos Municipais de Saúde: atuação e representação das comunidades populares. *Cadernos de Saúde Pública*, V. 20, p. 1670-1681, 2004. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/csp/v20n6/26.pdf>. Acesso em 10 nov. 2020.

GIOVANELLA, Lígia. As origens e as correntes atuais do enfoque estratégico em planejamento de saúde na América Latina. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 7, p. 26-44, 1991.

GILLINGS, Dennis. B.; DOUGLASS, Chester. W. **The Structure of Health Services Research**. Working papers in Health Services Research. Chapel Hill, USA: University of North Carolina, 1973.

GLAUTIER, Michel Willian Edgard.; UNDERDOWN, Brian. **Accounting theory and practice**. 7th ed. London: Pitman, 2001. Disponível em <https://archive.org/details/accountingtheory0000glau/page/n3/mode/2up>. Acesso em fev. 2022.

GOHN, Maria da Glória Marcondes. **Conselhos gestores e participação sociopolítica**. São Paulo: Cortez, 2001.

GONÇALVES, Andrea de Oliveira *et al.* Da Secretaria de Saúde ao Conselho: análise de relatórios de prestação de contas com base nas características qualitativas da informação contábil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 92-111, 2010. Disponível em <https://doi.org/10.11606/rco.v4i8.34760>. Acesso em 12 fev. 2022.

GONÇALVES, Andréa de Oliveira; GONCALVES, Rodrigo de Souza; TAVARES, Adilson de Lima. 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, p. 659-672, Sept. 2011. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010412902011000300012&lng=en&nrm=iso. Acesso em 12 de nov. 2020.

GONÇALVES, Andréa de Oliveira; SILVA, Jacinta de Fátima Senna; PEDROSA, José Ivo dos Santos. Contribuições da gestão participativa no espaço público chamado conselho: o contexto dos conselhos de saúde no Brasil. **Divulgação em Saúde para debate**, p. 96-105, 2008. Disponível em: <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/lil-496734>. Acesso em 17 de nov. 2020.

GONÇALVES, Rodrigo de Souza *et al.* **Conselhos de saúde e controle social**: um estudo comparativo dos relatórios de prestação de contas das Secretarias Estaduais de Saúde. *Saúde e Sociedade*, v. 22, n. 4, p. 1001-1013, 2013.

GONÇALVES, Janinne Moraes.; SANTOS, Leonor Bernadete Aleixo dos; OLIVEIRA, Jean Serrão de; DE JESUS, Sâmia Regina. **Índice de Transparência Municipal**: Análise das Informações Públicas divulgadas em Portais Eletrônicos dos Municípios do Amazonas. (2020). *Perspectivas Em Políticas Públicas*, 12(24), 145–178. Disponível em: <https://revista.uemg.br/index.php/revistappp/article/view/3781>. Acesso em 04 jan. 2022.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de estudos**. São Paulo. 1999. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S141392511999000200002&lng=en&nrm=iso. Acesso em 29 nov. 2020.

GRISOTTI, Márcia; PATRÍCIO, Zuleica Maria; SILVA, Andreia 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.

GUEDES, Diego Nunes; ROCHA, Tiago do Amaral; RIBEIRO, Emmanuel Pedro Sormanny Gabino; ADORNO, Luciana Soares. **O papel do Sistema Nacional de Auditoria e sua base legal na otimização da Gestão de serviços oferecidos pelo SUS**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/o-papel-do-sistema-nacional-de-auditoria-e-sua-base-legal-na-otimizacao-da-gestao-de-servicos-oferecidos-pelo-sus/> Acesso em 09 dez. 2021.

HELIODORO FILHO, Francisco. **Manual de procedimentos para orientar a análise de prestação de contas dos recursos do Sistema Único de Saúde**. 2017. 81 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Pós-Graduação em Saúde Pública, Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/24059>. Acesso em 27 set. 2020.

HENDRIKSEN, Eldon. S.; BREDA, Michael. F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Trad. Antônio Zoratto Sanvicente. Tradução de: Accounting theory. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**. 2012. Disponível em:

<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>. Acesso em 04 dez. 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS -IIA. **Declaração de posicionamento do IIA: O papel da auditoria interna na governança corporativa**. 2018 Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf>. Acesso em 04 dez. 2020.

INTOSAI. Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores 100: **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. 2013. (ISSAI). Traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** (aplicável às demais sociedades). 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003.

IPSASB (2013). **RPG 1 – Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity’s Finances**. New York: International Public Sector Accounting Standards Board.

KEYNES, John M.; KALECKI, Michal. Os Pensadores. Sel. Textos. Paul Singer. São Paulo, Abril Cultural, 1978 em GIOVANELLA, Lúgia. As origens e as correntes atuais do enfoque estratégico em planejamento de saúde na América Latina. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 7, p. 26-44, 1991.

KAGERMANN, Henning *et al.* (Ed.). **Internal audit handbook: Management with the SAP-audit roadmap**. Springer-Verlag, 2008.

KOHLER, Jillian Clare; MARTINEZ, Martha Gabriela. Participatory health councils and good governance: healthy democracy in Brazil? **Journal for Equity in Health**, 14, 21, pp.2-9. Disponível em: <https://rdcu.be/b9IQr>. Acesso em 04 de nov. 2020.

LABRA, Maria Eliana; FIGUEIREDO, Jorge St Aubyn de. Associativismo, participação e cultura cívica: o potencial dos conselhos de saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 7, n. 3, p. 537-547, 2002.

LACERDA, Josimari Telino De; BOTELHO, Lúcio José; COLUSSI, Cláudia Flemming. Planejamento na atenção básica. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2016. Disponível em: <https://ares.unasus.gov.br/acervo/handle/ARES/1167>. Acesso em 20 de jan. 2022.

LANDERDHAL, Maria Celeste *et al.* Resoluções do Conselho de Saúde: instrumento de controle social ou documento burocrático? **Ciência & saúde coletiva**, v. 15, n. 5, p. 2431-2436, 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/csc/v15n5/v15n5a17.pdf>. Acesso em: 14 de nov. 2020.

LIMA, Juliano de Carvalho. Descentralização e accountability em uma região de saúde. **Saúde em Debate**. Rio de Janeiro: v. 27, n. 65, p. 221-233. 2003.

LIMA, Nísia Trindade; FONSECA, Cristina.M.O; HOCHMAN, Gilberto. A saúde na construção do Estado Nacional no Brasil: reforma sanitária em perspectiva histórica. In: Lima

NT, Gershman S, Edler FC, organizadores. **Saúde e democracia: história e perspectivas do SUS**. Rio de Janeiro: Fiocruz; 2005.

LISBOA, Edgar Andrade *et al.* Conselhos Locais de Saúde: caminhos e (des) caminhos da participação social. **Trabalho, Educação e Saúde**. Rio de Janeiro: v. 14, n. 3, p. 679-698, 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/tes/v14n3/1981-7746-tes-1981-7746-sol00013.pdf>. Acesso em 18 de nov. 2020.

MASON, Jennifer. Mixing methods in a qualitatively driven way. **Qualitative research**, v. 6, n. 1, p. 9-25, 2006. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1.177/1468794106058866>. Acesso em 30 nov. 2020.

MAGALHAES, Fernanda Gabriela Gandra Pimenta; XAVIER, Wesceley Silva. Processo participativo no controle social: Um estudo de caso do Conselho Municipal De Saúde de Juiz de Fora (MG). **REAd. Rev. eletrôn. adm.** Porto Alegre, v. 25, n. 1, p. 179-212, Apr. 2019. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-23112019000100179&lng=en&nrm=iso. Acesso em de nov. 2020.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo. v. 15, n. 35, p. 84-95. Aug. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519772004000200007&lng=en&nrm=iso. Acesso em 07 dez. 2020.

MATUS, Carlos. **Estrategia y Plan**. 2. ed., México, Siglo XXI, 1978.

MELO, Marilene Barros de *et al.* **O Sistema Nacional de Auditoria do SUS: estruturação, avanços, desafios e força de trabalho**. Tese de Doutorado. 2007. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/4379>. Acesso em 04 dez. 2020.

MENICUCCI, Telma Maria Gonçalves. História da reforma sanitária brasileira e do Sistema Único de Saúde: mudanças, continuidades e a agenda atual. **História, Ciências, Saúde – Manguinhos**, Rio de Janeiro, v.21, n.1, jan.-mar. 2014, p.77-92.

MIRANDA, Alcides Silva de; CARVALHO, André Luis Bonifácio de; CAVALCANTE, Caio Garcia Correia Sá. Subsídios sobre práticas de monitoramento e avaliação sobre gestão governamental em Secretarias Municipais de Saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 17, p. 913-920, 2012. Disponível em: <https://www.scielosp.org/pdf/csc/2012.v17n4/913-920/pt>. Acesso em 17 nov. 2020.

MINTZBERG, Henry. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

MONTENEGRO, Tania Menezes; CELENTE, André Luiz Igreja. The Public-Sector Auditing As An Accountability Instrument-A Case Study In The Brazilian Navy. **Revista de Gestão e Projetos**, v. 7, n. 3, p. 29, 2016.

NEVES, José Luis. Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades. **Caderno de pesquisas em administração**. São Paulo, v.1 n. 3, p. 1-5, 1996. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/34607124>. Acesso 25 fev. 2022.

OLIVEIRA, Adriel Rodrigues *et al.* Participação e Funcionamento dos Conselhos Gestores de Políticas Públicas. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, p. 45-65.2018. Disponível em: http://dx.doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.13691. Acesso em 04 de nov. 2020.

OLIVEIRA, Lucia Conde de; PINHEIRO, Roseni. A participação nos conselhos de saúde e sua interface com a cultura política. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 15, p. 2455-2464, 2010.

OLIVEIRA, Valdir de Castro. Comunicação, informação e participação popular nos conselhos de saúde. **Saúde e sociedade**, v. 13, p. 56-69, 2004.

PAIVA, Fernando Santana de; STRALEN, Cornelis Johannes Van; COSTA, Pedro Henrique Antunes da. Participação social e saúde no Brasil: revisão sistemática sobre o tema. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 19, p. 487-498, 2014. Disponível em: <https://www.scielo.org/pdf/csc/2014.v19n2/487-498/pt>. Acesso em 10 nov. 2020.

PINHEIRO, Douglas Renato; OLIVA, Eduardo Camargo. A atuação da auditoria interna na governança pública: Um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 31, n. 2, 2020.

PEREIRA, Luiz. **Ensaio de Sociologia do Desenvolvimento**. São Paulo: Pioneira, 1970.

PEREIRA, Fernando Neves; FILHO, Cid Alledi; QIELHAS, Oswaldo; BONINA, Noemi; VIEIRA, Júlio; MARQUES, Vânia. New public management and new public governance: A conceptual analysis comparison. **Espacios**, 38(7); 6-30. 2017. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a17v38n07/17380706.html>. Acesso em 14 nov. 2020.

PETER, Maria da Glória Arrais. MACHADO, Marcos Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2014.

REZENDE, Ricardo Borges de. **Processo de Prestação de Contas e Controle Social por meio da Pesquisa Participante: uma análise do Conselho Municipal de Saúde do município de Anápolis-GO**. Brasília, DF, 2013. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/14349/1/2013_RicardoBorgesRezende.pdf. Acesso 10 set. 2020.

ROCHA, Arlindo Carvalho. O processo orçamentário brasileiro como instrumento de accountability. **Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós- Graduação e Pesquisa em Administração**. Bahia. 2008. Disponível em: <http://www.betatreinamento.com.br/visita/O%20POB.pdf>. Acesso em 06 dez. 2020.

ROCHA, Elisama Nascimento *et al.* O papel do conselheiro municipal de saúde na fiscalização do orçamento público. **Saúde debate**, Rio de Janeiro, v. 37, n. 96, p. 104-111, Mar. 2013. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-11042013000100012&lng=en&nrm=iso. Acesso em 06 dez. 2020.

ROCHA, Juan S. Yazlle. **Introdução ao Planejamento de Saúde no Brasil**. 2016. Disponível em: <https://sites.usp.br/dms/wp-content/uploads/sites/575/2019/12/2016-MSPSC-Introdu%C3%A7%C3%A3o-ao-Planejamento-sa%C3%BAde-Cap-16.pdf>. Acesso em 04 mai. 2022.

ROCHA, Juan Stuardo Yazlle *et al.* Da Cendes-Opas ao Planeja SUS: teoria e prática do planejamento em saúde no Brasil. Ibanez, N; Elias, PEM; Seixas, PH D'ângelo.(orgs). **Política e Gestão Pública em Saúde**. São Paulo: Hucitec Editora: Cealag, p. 261-284, 2011.

RODRIGUES, William Costa. **Metodologia científica**. Faetec/IST. Paracambi, p. 01-20, 2007.

ROLIM, Leonardo Barbosa *et al.* Participação popular e o controle social como diretriz do SUS: uma revisão narrativa. **Saúde em debate**, v. 37, p. 139-147, 2013. Disponível em: <https://www.scielo.org/pdf/sdeb/2013.v37n96/139-147/pt>. Acesso em 15 nov. 2020.

SALIBA, Nemre Adas *et al.* Conselhos de saúde: conhecimento sobre as ações de saúde. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1369-1378, 2009. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S00346122009000600007&script=sci_arttext&tlng=pt. Acesso em 04 nov. 2020.

SANO, Hironobu; ABRUCIO, Fernando Luiz. Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Revista de Administração de empresas**. São Paulo, v. 48, n. 3, p. 64-80, 2008. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S00345902008000300007&lng=en&nrm=iso. Acesso em 27 nov. 2020.

SETZ, Vanessa Grespan; D'INNOCENZO, Maria. Avaliação da qualidade da documentação de enfermagem através da revisão de prontuários médicos. **Acta Paulista de Enfermagem**. São Paulo, v. 22, n. 3, p. 313-317, junho de 2009. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S01031002009000300012&lng=en&nrm=iso. Acesso em 03 out. 2020.

SIMAS, Danielle Costa de Souza; LIMA, Jonathas Simas de. Desafios da Inclusão Digital no Interior do Amazonas e a Internet como ferramenta de redução das desigualdades sociais e regionais. In: 2 CONGRESSO INTERNACIONAL DIREITO E CONTEMPORANEIDADE: **mídias e direitos da sociedade em rede**. Anais. Santa Maria (RS): UFSM, 2013. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/congressodireito/anais>>. Acesso em 10 mar. 2022.

SILVA, Rosane Maria Pio da *et al.* Controle Social: a atuação dos conselhos municipais na região nordeste. **Gestão & Regionalidade**, [S.L.], v. 34, n. 101, p. 74-90, maio 2018. USCS Universidade Municipal de São Caetano do Sul. Disponível em: https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/4067/2431. Acesso em 20 out. 2020.

SILVA, Karolina; RIBEIRO, Erlene; MENDES, Maria do Socorro. O planejamento estratégico no processo de implementação da política de atenção primária em um município da região metropolitana do Recife, Pernambuco, Brasil. **JMPHC Journal of Management & Primary Health Care** | ISSN 2179-6750, v. 3, n. 1, p. 15-25, 2012.

SPEIJCKEN, Renée; BAKKER, Wieger. **The elusive quest for the golden standard: Concepts, policies and practices of accountability in development cooperation.** Maastricht, the Netherlands: UNU- MERIT. (Working Paper Series, 2011-018). 2011.

STEINBACH, Adenir. Auditoria pública. 2. ed. Florianópolis: Publicações do IF-SC, 2010. 117 p. Disponível em: <https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/206379/2/CST%20GP%20-%20Auditoria%20p%C3%ABblica%20-%20WEB.pdf>. Acesso em 15 jan. 2022.

STREUBERT, Helen. J.; CARPENTER, Dona. Rinaldi. **Qualitative research in nursing: Advancing the humanistic imperative.** Philadelphia, J.B. Lippincott, 1995. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?>. Acesso em 22 fev. 2022.

VIEIRA, Fabíola Sulpino. Avanços e desafios do planejamento no Sistema Único de Saúde. **Ciência saúde coletiva**, Rio de Janeiro, v. 14, supl. 1, p. 1565-1577, Oct. 2009. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232009000800030&lng=en&nrm=iso. Acesso em 10 nov. 2020.

VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. Governança, gestão de riscos e integridade. Brasília: **Enap**, 2019. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4281/1/5_Livro_Governan%C3%A7a%20Gest%C3%A3o%20de%20Riscos%20e%20Integridade.pdf. Acesso em 27 nov. 2020.

TAJRA, Fábio Solon. *et al.* Análise da produção em auditoria e saúde pública a partir da base de dados da Biblioteca Virtual da Saúde. **Saúde Debate**. Rio de Janeiro, v. 38, n. 100, p. 157-169, 2014.

TATAGIBA, Luciana. **Os conselhos gestores e a democratização das políticas públicas no Brasil.** Sociedade civil e espaços públicos no Brasil. São Paulo: Paz e Terra, p. 47-103, 2002.

TEIXEIRA, Maria de Fátima. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.** Tese de Doutorado. Universidade Aberta, Portugal. 2006. Disponível em: <https://repositorioaberto.uab.pt/handle/10400.2/581>. Acesso em 06 dez. 2020.

TEIXEIRA, Vânia M.; INÁCIO, Helena Coelho; SOUSA, João Francisco Carvalho de **Impacto da auditoria interna na externa: ótica do auditor externo.** 2012. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/32243211.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2020.

ZAMBON, Vera Dib; OGATA, Márcia Niituma. Controle social do Sistema Único de Saúde: o que pensam os conselheiros municipais de saúde. **Revista brasileira de enfermagem**, v. 66, n. 6, p. 921-927, 2013. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2670/267029915017.pdf>. Acesso em 19 nov. 2020.

ZANON, Uriel. **Qualidade da assistência médico-hospitalar: conceito, avaliação e discussão dos indicadores de qualidade.** In: Qualidade da assistência médico-hospitalar: conceito, avaliação e discussão dos indicadores de qualidade. Rio de Janeiro; Medsi; 2001. 205 p. Disponível em: <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/sus-9335>. Acesso em: 09 fev. 2022.

APÊNDICE A- Cartilha para análise de Prestações de Contas por parte dos Conselhos de Saúde

A cartilha encontra-se em outro arquivo em PDF devido à formatação não coincidir com a do presente relatório.

APENDICE B - Pesquisa de nível de conhecimento sobre prestação de contas

QUESTIONÁRIO

Pesquisa de nível de conhecimento sobre prestação de contas

O objetivo deste questionário é coleta de informações sobre a percepção de cada conselheiro em relação à análise de prestação de contas, no intuito de avaliar a necessidade de confecção de uma ferramenta orientadora que os auxilie na execução deste processo.

O questionário é anônimo, não sendo necessário a identificação e nem assinatura do entrevistado, e não haverá qualquer divulgação de dados e informações de forma individual.

É composto de 14 questões e não existem respostas certas ou erradas e por isso solicitamos que suas respostas sejam espontâneas e sinceras em todas as questões. Em caso de dúvidas, solicite auxílio para esclarecimentos sobre a questão.

Algumas questões terão apenas uma opção de resposta e outras haverá múltiplas respostas, além de haver possibilidade inclusão de outras informações que o conselheiro achar importante.

O tempo médio de preenchimento do formulário é de 2 a 5 minutos.

É importante que todas as questões sejam respondidas para melhor aproveitamento dos resultados e reforço a importância da vossa participação como contribuição para melhorarmos o controle social na Gestão de Saúde.

1. Nível de escolaridade?

- Fundamental Incompleto
- Fundamental Completo
- Médio Incompleto
- Médio Completo
- Superior Incompleto
- Superior Completo

2. Você compõe qual Conselho de Saúde?

- Estadual
- Municipal

3. Se municipal, de qual município?

4. Você compõe qual segmento representativo deste Conselho?

- Entidades e movimentos representativos de usuários
- Entidades representativas dos trabalhadores da área de saúde
- Governo e prestadores de serviços privados conveniados, ou sem fins lucrativos
- Outros

5. Em relação ao seu mandato, você encontra-se em:

- 1º mandato
- 2º mandato
- 3º mandato
- acima de 3 mandatos

6. Este Conselho Municipal de Saúde possui Comissão de Análise de Prestação de Contas formalizada?

- Sim
- Não
- Não sei

7. Se sim, você compõe essa comissão?

- Sim
- Não
- Não sei

8. Você recebeu algum tipo de treinamento/capacitação para realizar uma análise de prestação de contas?

- Sim
- Não
- Não sei

9. Acredita que seu nível de conhecimento é o suficiente para analisar uma prestação de contas?

- Discorda totalmente
- Discorda
- Indeciso
- Concordo
- Concordo Totalmente

10. Acredita que seu nível de acessibilidade as documentações complementares (Processo de compras, pagamentos em geral, documentos contábeis e etc.) para análise da prestação de contas é suficiente?

- Discorda totalmente
- Discorda
- Indeciso
- Concordo
- Concordo Totalmente

11. Qual o item da prestação de contas que você possui maior dificuldade para análise?

- Alcance de ações e metas anuais definidas na PAS
- Metas da Pactuação Interfederativa
- Os recursos orçamentários previstos e executados
- Outros

12. Na sua avaliação, as publicações atuais (manuais, cartilhas, resoluções e etc do TCU, CONASS, CONASEMS) são suficientes para auxiliar a análise da prestação de contas?

- Sim
- Não

13. Na sua avaliação, você necessita de algum tipo de "ferramenta complementar" para auxiliar na análise da prestação de contas, tais como?

- Cartilha
- Planilha
- Manual
- Check List
- Nenhum

Outros

14. Se você necessita de "ferramenta complementar" para análise de prestação de contas, na sua avaliação o que esta deveria conter?

Ilustrações

Roteiros

Modelos de Documentos

Tutoriais

Outros



APENDICE C - Questionário para Avaliação da Cartilha

QUESTIONÁRIO PARA AVALIAÇÃO DA CARTILHA

Para fins de avaliação da Cartilha proposta, principalmente no que diz respeito à sua aplicabilidade, encaminho os seguintes questionamentos:

1. As informações contidas no material são compreensíveis?
2. Na sua avaliação, o conteúdo é útil para auxiliar uma análise de prestação de contas? Há a necessidade de alguma alteração/adequação?
3. Há alguma informação (s) importante (s) que não tenha (m) sido abordada (s)? Qual (is)?
4. Você acredita que a Cartilha poderá ser aplicada para auxiliar os Gestores e Conselheiros de saúde no processo de prestação e análise das contas da saúde, ou necessita de ajustes para que isto ocorra?
5. Na sua opinião, qual a principal contribuição ou benefícios a serem alcançados tanto para a gestão quanto para os conselhos de saúde?

ANEXO A - Autorização de uso dos relatórios de auditoria do DENASUS

01/09/2021	SEI/MS - 0022450462 - Despacho
 Ministério da Saúde Departamento Nacional de Auditoria do SUS Coordenação-Geral de Auditoria	
DESPACHO	
CGAUD/DENASUS/MS	Brasília, 27 de agosto de 2021.
<p>1. Trata-se do Requerimento (0022412060), encaminhado pelo Despacho AM/SEAUD/DENASUS/MS (0022438323), por meio do qual registra:</p> <p style="margin-left: 40px;">(...)</p> <p style="margin-left: 40px;">A Seção de Auditoria do Amazonas possui 1 (uma) servidora que está realizando o curso e pretende realizar pesquisa utilizando como uma de suas fontes documentais os relatórios de auditoria emitidos pelo Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (DENASUS). No entanto, diante da suspensão temporária de acesso público pelo site do Sistema Nacional de Auditoria (https://consultaauditoria.saude.gov.br/visao/pages/principal.html?1) aos relatórios devido aos trabalhos que estão sendo realizados nestes documentos para ajustes destinados a atender às determinações da Lei de Acesso a Informação (Lei nº 12.527/2011) e Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (Lei nº 13.709/2018), a servidora Ludmyla de Melo Costa Ferreira Dantas (siape 1789382) vem por meio deste, requerer desta Direção autorização de uso dos relatórios extraídos do Sistema de Auditoria (SISAUD), por meio do acesso do perfil de Auditor.</p> <p style="margin-left: 40px;">Importante esclarecer que, os dados pessoais (Nomes, CPFs, endereços, entre outros) presentes nos documentos não serão publicados em seus trabalhos acadêmicos, resguardando os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural.</p> <p style="margin-left: 40px;">Nestes termos, pede-se deferimento.</p>	
<p>2. Quanto ao requerimento exposto, esclareço que é possível utilizar os relatórios do SISAUD, desde que, em conformidade com a Lei de Acesso a Informação (Lei nº 12.527/2011) e Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (Lei nº 13.709/2018), sejam resguardados os dados e informações sensíveis e sigilosos desses documentos.</p>	
<p>3. Encaminha-se à SEAUD/AM para conhecimento.</p>	
ARNALDO RODRIGUES COSTA Coordenador-Geral de Auditoria.	
	Documento assinado eletronicamente por Arnaldo Rodrigues Costa, Coordenador(a)-Geral de Auditoria , em 30/08/2021, às 17:18, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015 ; e art. 8º, da Portaria nº 900 de 31 de Março de 2017 .
A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.saude.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0 , informando o código verificador 0022450462 e o código CRC 62D1DF47 .	
https://sei.saude.gov.br/sei/controlador.php?acao=documento_imprimir_web&acao_origem=arvore_visualizar&id_documento=24433890&infra_si... 1/2	