



Universidade de Brasília

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCONT**

WANDERSON DE ARAÚJO FERNANDES

**COMPREENSIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO
CONSELHO MUNICIPAL DE SAÚDE DE ANÁPOLIS/GO**

Brasília, DF
2019



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont)

WANDERSON DE ARAÚJO FERNANDES

**COMPREENSIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO
CONSELHO MUNICIPAL DE SAÚDE DE ANÁPOLIS/GO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública da Universidade de Brasília – UnB – como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves

Brasília, DF
2019

Fernandes, Wanderson de Araújo

Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas do Conselho Municipal De Saúde De Anápolis/Go / Wanderson de Araújo Fernandes – Brasília, DF, 2019.

165 f.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília. Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Políticas Públicas – FACE. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

1. Controle Social. 2. Conselhos de Saúde. 3. Prestação de Contas. 4. Compreensibilidade. I. GONÇALVES, Rodrigo de Souza. II. Universidade de Brasília.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Adalene Moreira Silva
Decana de Pós-Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

WANDERSON DE ARAÚJO FERNANDES

**COMPREENSIBILIDADE DOS RELATÓRIOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO
CONSELHO MUNICIPAL DE SAÚDE DE ANÁPOLIS/GO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública da Universidade de Brasília – UnB – como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Comissão Avaliadora:

Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves
PPGCont/CCA/FACE/UnB
(Presidente da Comissão)

Prof. Dr. Luiz Alberton
(UFSC)
(Membro Examinador Externo)

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva
PPGCont/UnBPPGCont/CCA/FACE/UnB
(Membro Examinador Interno)

Brasília, DF
2019

*A meu pai Welton Araújo Fernandes (in
memoriam) que apensar de não estar mais
conosco teria muito orgulho desse feito.*

*À minha fiel e amada companheira
Beatriz da Glória, por toda a dedicação.*

*Á minha mãe Luzia por todo seu amor e
carinho.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por conceder-me o sopro da vida e por me carregar em seu colo nos momentos mais difíceis.

Agradeço aqueles influenciaram em meu conhecimento nessa árdua e gratificante jornada do mestrado. Aos professores do programa de pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Mariana Guerra, Jorge Katsume Niyama, César Augusto Tibúrcio, André Nunes, José Alves Dantas, Fátima Souza Freire, Bruno Vinícius, Jomar Miranda.

Agradeço imensamente ao meu orientador, Rodrigo de Souza Gonçalves, que me conduziu tão sabiamente na construção deste trabalho.

Agradeço as servidoras Inéz e Sara, da secretaria do curso, por toda a atenção dedicada a mim.

Aos meus amigos do programa, Marcos, Carla, Iure, Bruno, Walisson, José Alves, Clésio, por todo o apoio, não me deixando desanimar.

Aos professores Andrea de Oliveira Gonçalves e João Abreu de Faria Bilhim, e os ex-alunos Tiago José Gonzaga Borges e Ricardo Borges de Rezende, pelas valiosas contribuições a esse trabalho.

Aos professores da minha banca de examinadora, César Augusto Tibúrcio, Rodrigo de Souza Gonçalves e Luiz Alberton.

Agradeço a minha esposa Beatriz, que esteve junto comigo, participando ativamente, com enorme cuidado e paciência.

Agradeço a minha mãe e aos meus sogros por todo o carinho e cuidado que tem comigo.

Agradeço a todos os amigos e família ficaram na torcida por mim. Rafael, Humberto, Fanny, Larissa, Alessandro, Priscila, Samuel e Juliana.

Agradeço aos professores Alex Laquis e Jaildo Lima de Oliveira, que foram verdadeiros incentivadores nessa caminhada ainda na graduação.

Agradeço àqueles que sempre me encorajaram a continuar trilhando o caminho acadêmico: meus alunos.

RESUMO

Essa pesquisa buscou avaliar como a compreensibilidade das prestações de contas foi afetada após a instituição de um padrão de evidenciação das informações econômico-financeira elaboradas pela Secretaria de Municipal de Saúde de Anápolis/GO e enviadas ao Conselho Municipal de Saúde de Anápolis/GO. Usando uma abordagem qualitativa, a pesquisa se desenvolveu em três etapas. Inicialmente, buscou-se avaliar a qualidade da informação dos Relatórios de Gestão por meio do instrumento de avaliação desenvolvido por Gonçalves *et al.* (2010); em seguida avaliou-se a legibilidade dos Relatórios de Gestão por meio da fórmula *Flesch* adaptada a língua portuguesa e também a compreensibilidade das informações, a partir de um instrumento elaborado a partir de estudos realizados sobre o tema na área contábil. A aplicação desses instrumentos se deu nos períodos antes (2013-2015) e após (2016-2018) à vigência da Resolução CMS nº 038/2015, que dispõe sobre a evidenciação das informações econômico-financeiras a partir da aplicação de um processo de padronização. A segunda etapa consistiu em avaliar a percepção dos conselheiros sobre a compreensibilidade das informações de prestação de contas, por meio de questionário estruturado. E a terceira etapa buscou, pela observação não participante, analisar o nível de discussão existente nas reuniões do CMS sobre as prestações de contas. O resultado da primeira etapa demonstrou uma evolução na qualidade da informação. A legibilidade e a compreensibilidade, apesar dos níveis difíceis de leitura e compreensão, evidenciam que as informações se tornaram menos complexas após a implantação do padrão de evidenciação. Para os conselheiros as informações do relatório de prestação de contas são compreensíveis, mesmo reconhecendo a necessidade de capacitação. Por último, observou-se que os conselheiros estão mais preparados a discutir sobre prestação de contas quando comparado com a pesquisa realizada por Rezende (2013), nesse mesmo conselho. O relacionamento próximo entre o CMS e a SMS permitiu, ao conselho, acesso facilitado às informações com menos ruído. Esses resultados apontam para uma redução na assimetria da informação após a implantação do padrão informacional ocorrida a partir de 2016.

Palavras-chave: Controle Social, Qualidade da Informação, Compreensibilidade, Esfera Pública

ABSTRACT

This research aimed to evaluate how the understandability of the account rendering was affected after the establishment of a standard of disclosure of the economic-financial information prepared by the Municipal Health Department of Anápolis/GO and sent to the Municipal Health Council of Anápolis/GO. Using a qualitative approach, the research was developed in three stages. Initially, we sought to evaluate the quality of information in the Management Reports through the evaluation tool developed by Gonçalves et al. (2010); then the readability of the Management Reports was evaluated through the Flesch formula adapted to the Portuguese language and also the understandability of the information, based on an instrument elaborated from studies carried out on the subject in the accounting area. The application of these instruments occurred in the periods before (2013-2015) and after (2016-2018) the validity of CMS Resolution n°. 038/2015, which provides for the disclosure of economic and financial information from the application of a standardization process. The second stage consisted of evaluating the counselors' perception of the comprehensibility of the financial statements, through a structured questionnaire. And the third step sought, through the non-participant observation, to analyze the level of discussion that exists in the meetings of the CMS on the rendering of accounts. The result of the first stage demonstrated an evolution in the quality of the information. Readability and understandability, despite difficult levels of reading and comprehension, evidence that information has become less complex after the implementation of the evidence standard. For counselors, the information in the accountability report is understandable, even recognizing the need for capacity building. Finally, it was observed that the counselors are more prepared to discuss accountability when compared to the research carried out by Rezende (2013), in that same council. The close relationship between CMS and SMS enabled the board to have easier access to information with less noise. These results point to a reduction in information asymmetry after the implantation of the informational pattern that occurred after 2016.

Keywords: Social Control, Information Quality, Understandability, Public Sphere

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: hierarquia das Qualidades da Informação Contábil	39
Figura 2: processo simplificado de comunicação.....	48
Figura 3: processo para compreensão da informação a partir da leitura do texto	52
Figura 4: síntese do desenvolvimento da pesquisa.....	81

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: visão geral dos instrumentos de avaliação da qualidade do relatório financeiro usado em pesquisas anteriores.....	44
Quadro 2: fatores de compreensão de textos em relatórios financeiros de acordo com as abordagens linguísticas.....	53
Quadro 3: panorama de pesquisas nacionais que abordam a compreensibilidade das informações financeiras divulgadas pelo setor público.....	55
Quadro 4: etapas da pesquisa.....	64
Quadro 5: quantidade de páginas dos relatórios de prestação de contas por ano.....	65
Quadro 6: escala de pontuação por nível de escolaridade.....	67
Quadro 7: fatores de Compreensibilidade por abordagem linguística.....	68
Quadro 8: pesquisas sobre leiturabilidade de textos em português.....	70
Quadro 9: critérios de avaliação por Fator de Compreensão.....	73
Quadro 10: fórmulas das métricas por fator de compreensão.....	75
Quadro 11: significado e impacto esperado das métricas na compreensibilidade.....	76
Quadro 12: instrumento de avaliação da qualidade da informação (Gonçalves <i>et al.</i> , 2010) ..	77
Quadro 13: fatores de compreensibilidade analisados pelo questionário.....	79
Quadro 14: Fatores de Compreensão por abordagem linguística.....	80
Quadro 15: Roteiro de observação.....	80
Quadro 16: tendências das variáveis da qualidade da informação dos Relatórios de Prestação de Contas entre o período de 2013 a 2018.....	84
Quadro 17: resultado anual do nível e pontuação de leitura por categoria temática.....	95
Quadro 18: trecho do texto original do relatório de prestação de contas.....	97
Quadro 19: trecho do texto simplificado do relatório de prestação de contas.....	97
Quadro 20: resultado dos níveis de compreensibilidade para os períodos de 2013 a 2018 ...	100
Quadro 21: resultado da Compreensibilidade Por Categoria Temática.....	113
Quadro 22: resultado das Observações realizadas nas reuniões do CMS.....	122

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: resumo do resultado do teste do instrumento de avaliação	98
Tabela 2: exemplo de termos com frequência mínima do RAG anual de 2017	106
Tabela 3: análise dos respondentes ao questionário	116

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: tendência da qualidade da informação por categoria teórica	92
Gráfico 2: comparativo da Qualidade da informação antes e depois da Resolução CMS nº 038/2015 por categoria teórica.	92
Gráfico 3: tendência do nível de leitura por categoria temática	96
Gráfico 4: resultado por Nível de Compreensibilidade da informação	114

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CMS - Conselhos Municipais de Saúde

Conasems - Conselhos Nacionais de Secretarias Municipais de Saúde

Conass - Conselhos Nacionais de Secretários de Saúde

DENASUS - Departamento Nacional de Auditoria do SUS

EC - Estrutura Conceitual

EUA - Estados Unidos da América

FASB - *Financial Accounting Standards Board*

FC - Fatores de Compreensão

FMI - Fundo Monetário Internacional

GASB - *Governmental Accounting Standards Board*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

LC - Lei Complementar

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

MD&A - *Management Discussion and Analysis*

NGP - Nova Gestão Pública

NOAS - Norma Operacional da Assistência à Saúde

NOBs - Normas Operacionais Básicas

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PAS - Programações Anuais de Saúde

PCGA - Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

PLAIN - *Plain Language Action and Network*

PLN - Processamento de Linguagem Natural

PMS - Plano Municipal de Saúde

PPA - Plano Plurianual

RAG - Relatórios de Gestão Anual

RREO - Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária

SEC - Securities and Exchange Commission

SEMUSA - Secretaria Municipal de Saúde de Anápolis

SMS - Secretária Municipal de Saúde

SUS - Sistema Único de Saúde

TAC - Teoria da Ação Comunicativa

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS.....	10
LISTA DE QUADROS.....	11
LISTA DE TABELAS	12
LISTA DE GRÁFICOS	13
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	14
1. INTRODUÇÃO	18
1.1. Contextualização da Saúde Pública no Brasil.....	18
1.2. Justificativa.....	24
2. REFERENCIAL TEÓRICO	27
2.1. Esfera Pública e Controle Social na Saúde Pública.....	27
2.2. Conselhos de Saúde como Ferramenta do Controle Social	29
2.3. Vulnerabilidades das Secretárias de Saúde.....	32
2.4. Relatório de Gestão: Mecanismo de Controle dos Recursos Públicos	34
2.5. Padronização da Informação Econômico-Financeira no Setor Público.....	36
2.6. A Qualidade da Informação dos Relatórios Econômico-financeiros	38
2.7. Uso da Linguagem na Compreensão da Informação	46
2.8. A Legibilidade dos Relatórios Econômico-Financeiros	57
3. METODOLOGIA DE PESQUISA	62
3.1. Pesquisa Qualitativa.....	62
3.2. Objeto de Estudo.....	63
3.3. Etapas da Pesquisa e Coleta de Dados	64
3.3.1. Etapa 1 – Análise das informações de acordo com os Elementos Textuais.....	66
3.3.1.1. <i>Instrumento de Avaliação da Legibilidade dos Textos.....</i>	<i>66</i>
3.3.1.2. <i>Instrumento de Avaliação da Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas</i>	<i>67</i>
3.3.1.2.1. <i>Critérios de Avaliação</i>	<i>69</i>
3.3.2. Etapa 2 – Análise da informação por meio dos Usuários (Elementos Cognitivos) 78	
3.3.2.1. <i>Questionário</i>	<i>78</i>
3.3.3. Análise das informações por meio do ambiente (Elementos Discursivos)	79
3.4. Limitações da pesquisa	82

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	83
4.1. Etapa 1 - Análise dos Elementos Textuais.....	83
4.1.1. Análise da Qualidade da Informação dos Relatórios de Prestação de Contas	83
4.1.2. Análise da Legibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas.....	93
4.1.3. Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas.....	96
4.1.3.1. <i>Validação do Instrumento de Compreensibilidade das Informações econômico-financeiras</i>	96
4.1.3.2. <i>Análise da Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas</i>	99
4.2. Etapa 2 - Análise dos Elementos Cognitivos.....	115
4.2.1. Aplicação do Questionário	115
4.3. Etapa 3 - Análise dos Elementos Discursivos.....	121
5. CONCLUSÃO.....	127
REFERÊNCIAS	132
ANEXO A: QUESTIONÁRIO.....	164

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização da Saúde Pública no Brasil

A 8ª Conferência Nacional de Saúde, em 1986, entrou para a história como um marco na democratização do sistema público de saúde, trazendo em seu arcabouço as bases que culminaram, posteriormente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a criação do Sistema Único de Saúde (SUS).

Carvalho (2013) afirma que a divulgação das ações que determinam os programas e projetos de saúde, contendo suas políticas na promoção da diminuição de riscos que comprometem a saúde pública com atividades assistenciais e preventivas estão entre os objetivos do Sistema Único de Saúde.

No entanto, passadas três décadas da sua implantação, o SUS ainda apresenta problemas estruturais, como falta de profissionais preparados para atuar como gestores, diminuição de investimentos na saúde pública, desvios e mau uso dos recursos descentralizados a estados e municípios (LORENZETTI, 2014).

Quando idealizado, o SUS foi delineado sob a forma de uma gestão democrática, em que a sociedade civil deve ser um dos atores na forma do controle social (PAIVA; STRALEN; COSTA, 2014). Do ponto de vista histórico da democratização das políticas, esse mecanismo é visto como um campo que constrói a visibilidade dos movimentos de saúde, seja pela denúncia da má utilização dos recursos ou para construir um espaço regular para o exercício do controle e discussão da gestão da saúde (SPOZATI; LOBO, 1992).

O controle social deve atuar na ampliação da participação nos espaços de interação na administração pública, guiado pela organização da sociedade civil e nos rearranjos de suas relações com o Estado (DIEGUES, 2013; ROLIM *et al.*, 2013; FIGUEIREDO; SANTOS, 2013). Essa disposição, tem seus fundamentos nos trabalhos desenvolvidos por Habermas (1984) que define as relações existentes entre sociedade civil e Estado como esferas públicas políticas, na qual é possível compreender suas interações e conflitos, numa espécie de arena em que são levados a discussões num processo de comunicação. Os atores dessa arena, dentro de uma estrutura argumentativa, procuram alcançar um consenso diante dos problemas, atuando como um espaço de diálogo público e do exercício da crítica (LUBENOW, 2010).

Com as mudanças ocorridas na forma democrática de participação do cidadão, desde os primeiros conceitos de esfera pública proposto por Habermas (2003) no início do século XX,

sugere um rearranjo que permite ampliar a democratização como forma de justificar a legitimação a partir das possibilidades de participação na esfera pública, além das esferas formais do sistema político. Ou seja, uma esfera mais participativa com poder de deliberação e decisão, como elaboração e monitoramento de políticas públicas, formulação do desenho institucional dos participantes desse espaço e o gerenciamento dos programas sociais.

Carlos (2005) entende que isso ocorrerá quando existir uma política institucional que supere os problemas de deliberação e efetivação de uma participação democrática, além de uma política adequada em prol da coletividade em seus aspectos culturais reforçados no cotidiano entre os atores sociais que participam da tomada de decisão.

Desde o início da promulgação da CF/1988, foram constituídos no Brasil, espaços públicos de participação social para o controle das políticas públicas de saúde por meio dos conselhos gestores e conferências sobre a questão que envolve a saúde pública (GADELHA, 2015).

A instituição dos Conselhos de Saúde nas esferas nacional, estadual e municipal apresenta-se como uma organização, que tem dentre seus objetivos, o controle social. Nesse caso, a atuação dos Conselhos de Saúde tem atribuições de carácter consultivo e fiscalizatório em relação aos gestores instituídos nas secretarias de saúde (LISBOA *et al.*, 2016).

Porém, verifica-se, que devido aos problemas de saúde pública decorrentes da sua estrutura política e organizacional, tem-se questionado a atuação dos Conselhos de Saúde em relação a sua representatividade política sob a ótica da profissionalização e os critérios de escolha das entidades da sociedade civil, pois se observa uma composição de conselheiros estrategicamente inseridos nesse espaço para atender aos interesses do Estado (ROLIM, *et al.*, 2013; MIRANDA; CARVALHO; CAVALCANTE, 2012; PAIVA; STRALEN; COSTA, 2014; GERSCHMAN, 2004).

A consequência é a limitação do processo democrático, transformando o conselho em um espaço legalmente público, mas que atende a interesses particulares, restringindo sua atuação a aprovação de propostas e verbas apresentadas pelos representantes do Estado, sem se atentarem ao interesse público (URBINATI, 2006; COELHO, 2004; LIMA, 2001; OLIVEIRA; PINHEIRO, 2010).

Diante desse cenário, a representação política no interior dos conselhos de saúde, que apesar da existência legal dessas arenas, não garante a representação dos interesses coletivos,

podendo haver uma baixa visibilidade de tais conselhos demonstrando uma representação despida da defesa de projetos e demandas coletivas (COELHO, 2004; LIMA, 2001; OLIVEIRA; PINHEIRO, 2010).

Estudos apontam que a incapacidade de atuação dos Conselhos de Saúde como agentes de fiscalização e monitoramento das ações do Estado é reflexo da falta de capacitação dos conselheiros, principalmente do segmento de usuários, e se acentua quando são em Conselhos Municipais de Saúde (CMS); assimetria nas relações de poder entre os atores sociais, subordinando os segmentos de usuários aos outros segmentos por não possuírem conhecimento técnico especializado na área da saúde; a existência de uma cultura política tradicional pautada no clientelismo, patronagem, autoritarismo e paternalismo; e debilidade na estrutura física dos Conselhos, dificultando sua autonomia e diminuindo seu funcionamento. (AVRITZER, 2008; COTTA; CAZAL; MARTINS, 2010; LANDERDHAL, 2010; GONÇALVES; SILVA; PEDROSA, 2008; ZAMBON; OGATA, 2013; TATAGIBA, 2002).

Como pode ser percebido, é possível identificar um certo distanciamento do ideal democrático proposto por Habermas (2003) quando analisados os estudos sobre a atuação dos conselhos de saúde, iniciando por procedimentos de escolha pouco transparentes com associação de gestores na busca por aliados que apresentam interesses à máquina estatal, passando por uma falta de capacitação técnica do segmento usuário, aliado a uma falta de estrutura mínima de organização, resultando numa dificuldade de consolidação dos conselhos de saúde como espaço público de deliberação participativa.

Na tentativa de classificar o conselho de saúde como esfera pública, se torna oportuno examinar as bases que fundamentam a formação e o funcionamento destes, como um meio de identificar suas atribuições e dificuldades em desenvolvê-la.

Para que ocorra o repasse de recursos aos municípios para aplicação em programas de saúde, um dos critérios exigido é a existência e o funcionamento do Conselho Municipal de Saúde (BRASIL, 1990). Essa vinculação é para Gohn (2003) um incentivo a participação social que tem em sua composição representantes dos usuários, profissionais da saúde, prestadores de serviços e representantes do governo.

A gestão dos recursos é de competência das secretarias de saúde, cabendo a CMS a fiscalização e monitoramento da aplicação dos recursos. Os instrumentos utilizados pelos CMS nesse processo consistem nos Planos de Saúde, Programação Anual de Saúde e Relatórios de

Gestão, além de outros documentos que podem ser solicitados pelo CMS, devendo ser elaborados pelas secretarias de saúde e apreciados pelo conselho.

Essa relação entre a secretaria e o conselho é uma maneira para que os recursos repassados sejam utilizados de forma eficiente em prol dos usuários do SUS. Porém, pesquisas (BARBOSA; TARDIVO; BARBOSA, 2016; ROCHA *et al.*, 2013; BERRETTA; LACERDA; CALVO, 2011) têm revelado a má gestão dos recursos, atribuindo essa situação ora às secretarias de saúde, ora aos conselhos de saúde.

Em geral, três aspectos são analisados de forma a identificar as fragilidades existentes no sistema de saúde pública que leva a condição apresentada anteriormente: o arcabouço legal, a aplicação da legislação pelos gestores de saúde e o papel dos Conselhos de Saúde na avaliação e controle dos gastos públicos nessa área. (BARBOSA; TARDIVO; BARBOSA, 2016; CARVALHO, 2013; LORENZETTI *et al.*, 2014; PAIVA; VAN STRALEN; COSTA, 2014).

Em relação ao arcabouço legal, destaca-se a constituição de três regulamentações que atuam diretamente na aplicação, monitoramento e avaliação do uso dos recursos.

Iniciando pela lei nº 8.080/90 que habilita os Conselhos Nacionais de Secretários de Saúde (Conass) e os Conselhos Nacionais de Secretarias Municipais de Saúde (Conasems) a receberem recursos da União para auxiliar nas despesas de custeio, cabendo ao Conselho de Saúde a fiscalização sobre a movimentação financeira, e sendo detectadas má utilização dos recursos, competirá ao Ministério da Saúde as devidas penalidades. A lei, ainda, estabelece diretrizes na elaboração dos planos de saúde, devendo ocorrer de forma ascendente (local para federal). No entanto, não há indicações sobre procedimentos a serem observados pelos gestores de saúde na aplicação de recursos, mencionando apenas a fiscalização pelos Conselhos Municipais de Saúde.

Os Conselhos Municipais de Saúde 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. As diretrizes têm como fundamento a descentralização e regionalização da gestão do SUS, colocando sob os gestores maior autonomia na aplicação dos recursos mediante as condições estabelecidas. Essa portaria estimula o processo de mobilização social, cabendo ao município desenvolver um ambiente necessário para a criação dos CMS, ficando a cargo deles, a aprovação do Termo de Compromisso de Gestão. A portaria procura impor compromissos com a saúde, utilizando até mesmo o termo “pacto” para designar a maneira como a gestão deve ser conduzida. Apesar de conter diversas orientações sobre a gestão

de recursos financeiros, não há orientações específicas sobre a forma de controle e monitoramento dos gastos. Há uma seção, ainda, que trata de responsabilidade da educação na saúde, porém não faz menção sobre a educação na gestão de recursos do SUS. Não há também nenhuma orientação de funcionamento ou atribuições dos CMS ou prestações de contas.

Com a Lei Complementar nº 141/12, é exigido do gestor de saúde a prestação de contas contendo o demonstrativo das despesas com saúde, relatório indicando a origem e aplicação dos recursos, informações sobre as auditorias realizadas ou em andamento e oferta e produção de serviços públicos na rede assistencial com dados de indicadores de 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.

Diferente do que já existia em termos de confecção de relatórios de prestação de contas, essa lei avança no sentido de adoção de um modelo padronizado (ainda que reduzido), do que deve ser analisado pelo Conselho Nacional de Saúde. Além disso, cabe aos Conselhos de Saúde a fiscalização do Plano de Saúde Plurianual, o cumprimento de metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), aplicação dos recursos em ações de serviços de saúde, as transferências de recursos aos Fundos de Saúde, a aplicação de recursos ao SUS, e a destinação de recursos obtidos com a venda de ativos adquiridos com recursos vinculados à saúde. E, ainda, estabelece a obrigatoriedade da divulgação pública (em meios eletrônicos) da prestação de contas.

Apesar dos avanços em termos de legislação em relação controle social e da participação popular, é preciso também identificar como ela está sendo aplicada no âmbito dos Conselhos Municipais de Saúde, pois, ao que parece, o arcabouço legal, apesar de algumas imperfeições, oferece condições para a realização do controle social.

Uma questão que permeia a efetividade do controle social no tocante aos conselhos de saúde está relacionada ao conhecimento e uso das atribuições dos componentes do conselho, principalmente nos aspectos econômico-financeiros. Rocha *et al.* (2013) evidenciaram que para os conselheiros a fiscalização do orçamento está entre as principais atribuições a ser exercida pelo conselho, e que o acompanhamento é importante para diminuir a possibilidade de desvios dos recursos públicos.

Pesquisa realizada por Filho, Silva e Mathias (2014) constatou que o nível de participação dos conselheiros no controle dos gastos relacionados à política e ao planejamento da saúde é considerado formal e demonstra que as ações coletivas são superficiais, apenas para

mostrar que se cumpriu as exigências formais, e ainda, que a participação coletiva almeja benefícios individuais por parte do conselho.

Outra constatação (MIRANDA; CARVALHO; CAVALCANTE, 2012) é a ausência de conhecimentos técnicos por parte dos conselheiros que envolve a saúde, como terminologias, procedimento, processos e conceitos relativos à saúde, além da falta de algum entendimento sobre finanças que lhes assegurem a compreensão do que está redigido nos relatórios de gestão.

Se por um lado existe a dificuldade dos conselheiros de compreenderem os relatórios de gestão, por outro, é preciso considerar a qualidade com relação à produção desses relatórios. Nesse ponto Cunha, Santos e Sakae (2006) apresentam problemas relacionados a sua confecção, pois há dificuldades de agregar todas as informações contidas em diferentes sistemas.

Desse modo, o que se observa é a falta de empenho dos gestores na elaboração do relatório de gestão que, por sua vez, compromete sua produção e mingua sua utilização como instrumento de avaliação e planejamento. A consequência disso, é um baixo nível de compreensão das informações disponibilizadas pelas Secretarias Municipais de Saúde (SMS) aos CMS.

Diante dos problemas apresentados tanto em relação ao arcabouço legal e sua aplicação, quanto a dificuldade existente dentro dos conselhos de saúde, indaga-se sobre a possibilidade de alternativas que diminuam a assimetria de poderes existentes nessa arena política em que de um lado estão representantes do Estado e do outro representantes da sociedade civil.

Sob a perspectiva legal, conforme disposto na LC 141/12 art. 34 §4º, o desenvolvimento de relatório como modelo padronizado a ser aprovado pelo Conselho Nacional de Saúde pode ser um caminho, desde que dentro dessa padronização, haja um conjunto mínimo de informações, e que essas sejam compreensíveis ao maior grupo de usuários possíveis.

Em torno das perspectivas apresentadas, a pesquisa realizada por Rezende (2013) propôs verificar a qualidade dos relatórios de prestações de contas, junto ao CMS do município de Anápolis/GO, e, após a constatação das deficiências existentes, submeteu-se os conselheiros a um treinamento de capacitação com viés à mudança no processo de análise dos relatórios de prestação de contas, e além disso, foi apresentado um instrumento de avaliação e a elaboração de um padrão com o intuito de que a Secretaria da Saúde o apresente, com a qualidade necessária, para que os conselhos tenham condições de utilizar o relatório para fazer uma análise fundamentada e imparcial. O resultado dessa pesquisa culminou na aprovação e

implantação da Resolução CMS nº 038/2015, cujo o conteúdo versa sobre o padrão mínimo a ser evidenciado nas prestações de contas.

Diante desse novo cenário configurado pela realização do trabalho desenvolvido por Rezende (2013), subsidiou a oportunidade de uma análise decorrente da evolução (ou falta de) do controle social utilizando como instrumento de avaliação, os relatórios de prestação de contas do município supramencionado, em face à continuidade do processo avaliativo à questão que norteia o presente estudo: **Como o processo de padronização implementado pela Resolução CMS nº 038/2015 afetou a compreensibilidade da informação evidenciada nos relatórios de prestação de contas submetido ao Conselho Municipal de Saúde de Anápolis/GO?**

Por conseguinte, o presente trabalho tem por objetivo geral avaliar se a adoção de um padrão de relatório de prestação de contas contribui na melhoria da qualidade da informação em conselhos de saúde. Como objetivos específicos tem-se:

- Avaliar a qualidade, legibilidade (*readability*) e compreensibilidade dos relatórios de prestação de contas enviados da SMS aos CMS antes de depois da padronização das informações econômico-financeiras;
- Avaliar o grau de compreensibilidade dos conselheiros de saúde, após a implantação da padronização das informações econômico-financeiras;
- Verificar o nível de desenvolvimento das discussões nas reuniões do Conselho Municipal de Saúde que versam sobre prestação de contas após a padronização das informações econômico-financeiras.

1.2. Justificativa

As pesquisas realizadas até o momento focalizaram em perspectivas que examinam o papel do controle social nos conselhos de saúde sob a perspectiva que podem ser elencados da seguinte forma: primeiro sob o aspecto do arcabouço regulatório (CUNHA; SANTOS; SAKAE, 2006; BARBOSA; TARDIVO; BARBOSA, 2012; ARAÚJO, 2010), ou seja, as pesquisas investigam se as normas existentes são suficientes para orientar o processo de gestão da saúde; se são efetivas na contribuição, no sentido de direcionar a gestão da saúde e possibilitar o controle social via conselho ou órgãos semelhantes; ou ainda, se as normas aplicadas a gestão da saúde podem ser utilizadas como ferramenta de avaliação com foco nos resultados das ações planejadas em saúde.

Um segundo aspecto está relacionado no desempenho dos gestores de saúde. Nesse sentido as pesquisas (BARRETTA; LACERDA; CALVO, 2011; LACERDA *et al.*, 2012; LEITE; LIMA; VASCONCELOS, 2012) concentram-se nas habilidades dos gestores na aplicação dos recursos e a preocupação de como são acompanhados, avaliados e controlados os gastos públicos na saúde, ou verificam a efetividade dos Relatórios de Gestão sobre o desempenho dos gestores de saúde.

Terceiro está o aspecto relacionado as atribuições dos conselhos de saúde no controle social, nesse ponto as pesquisas estão ligadas à composição dos conselhos de saúde e como essa composição afeta o controle social; se os conselheiros possuem as competências necessárias para cumprir com o papel designado para que ocorra o controle social; se os conselheiros possuem qualificação necessária para avaliar os relatórios de prestação de contas e emitir pareceres que contribuirão para o controle dos gastos públicos na saúde (PAIVA; STRALEN; COSTA, 2014; SILVEIRA; CANÇADO; PINHEIRO, 2014; DURÁN; GERSCHMAN, 2014; FILHO; SILVA; MATHIS; 2014; LAVALLE; VOIGT; SERAFIM, 2016; ALMEIDA; BARBOSA, 2014; ANDRADE; VAITSMAN, 2013; ROCHA *et al.*, 2013; SHIMIZU *et al.*, 2013).

O quarto aspecto diz respeito a qualidade dos relatórios de prestação de contas, no sentido de identificar se a forma em que os relatórios de gestão são confeccionados, disponibilizados e discutidos pelos conselheiros contribuem para o controle social (DIAS; VASCONCELOS, 2015; GONÇALVES *et al.*, 2010; GONÇALVES *et al.*, 2011; GONÇALVES, *et al.*, 2013; REZENDE, 2013).

Ante os avanços ora identificados, o presente estudo é relevante à medida que busca contribuir quanto as discussões acerca de prestação de contas após a elaboração de instrumentos avaliativo e a padronização das informações econômico-financeiras. Até então, as pesquisas se concentram em avaliar a qualidade das informações, tendo como referência apenas o arcabouço regulatório, como pode ser observado no estudo realizado por Mendes (2005), que verificou a melhoria da eficácia, eficiência e gestão dos recursos financeiros. Apesar das diversas dimensões analisadas nesse estudo, não há relatos sobre a qualidade ou compreensibilidade das informações divulgadas.

Outros estudos também relacionam a prestação de contas como um importante instrumento de controle social (GONÇALVES *et al.*, 2011; GONÇALVES *et al.*, 2010; NOBRE, 2010; ARAÚJO 2010; SIPIONI; SILVA, 2015), pois centraram suas pesquisas na

utilidade da prestação de contas como um instrumento de avaliação dos gestores na aplicação dos recursos na saúde.

Resultados de estudos envolvendo a comunicação e a informação que são apresentadas aos Conselhos de Saúde (SALIBA *et al.*, 2009; OLIVEIRA, 2004) demonstram a fragilidade nesse processo de comunicação pela dificuldade de compreensão dos documentos, e até mesmo, a falta de acesso as informações à sociedade. Nesse ponto, o presente estudo busca identificar a existência de falhas nesse processo de análise e implementação das possibilidades de resolução das interferências no processo de comunicação.

Quanto a qualidade de informação do relatório de prestação de contas o presente estudo procura avançar no campo da *readability*, ou seja, identificar o nível de compreensão dos elementos textuais de fatores relacionados a forma de escrita, vocabulário utilizado, quantidade de palavras difíceis e frases utilizadas nas prestações de contas por meio de fórmulas matemáticas aplicadas na avaliação da *readability* (LIRA; AMARAL, 2012). Verifica-se que pesquisas desenvolvidas com essa abordagem no campo da contabilidade no Brasil, apresentaram resultados na área privada, em análise de relatórios de auditoria (SOUZA *et al.*, 2017), em relatórios da administração e notas explicativas por empresas de capital aberto (GODOI, 2002; CUNHA, 2010). Diante disso, torna-se relevante a proposição de pesquisas que relacionam a *readability* à prestação de contas, ampliando para a contabilidade pública as pesquisas sobre o assunto.

Sintetizando a relevância para a realização deste trabalho, destaca-se o entendimento de como os relatórios de prestação de contas estão sendo compreendidos a partir de técnicas de legibilidade; identificando a redução ou aumento da assimetria informacional após a aplicação de um padrão de evidenciação das informações nas prestações de contas e contribuindo para a melhoria da qualidade das informações prestadas. É nesse sentido que se justifica a realização deste trabalho, pois ao serem produzidas informações econômico-financeiras de qualidade, como consequência a redução da assimetria de informação entre o gestor e o conselho de saúde, os conselheiros terão condições de melhor desempenharem suas funções com objetivo de atender aos pressupostos do controle social.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Esfera Pública e Controle Social na Saúde Pública

A esfera pública é definida como um espaço universal de interação social em que ocorrem discussões e críticas levando a um resultado articulado de opinião pública (LUBENOW, 2010); de outra forma, a esfera pública é uma estrutura de comunicação que aborda temas, questões e problemas politicamente relevantes que surgem na esfera privada e das esferas informais da sociedade civil e que são conduzidas para o tratamento formal do centro-político. Essa concepção, idealizada por Jürgen Habermas, traz em seu cerne o princípio da publicidade como teoria emancipatória, com base na ideia de Kant sobre o uso público da razão (LUBENOW, 2010).

Evoluindo para um espaço de politização cultural, a esfera pública toma corpo quando ingressa em discussões de caráter político e econômico e esse espaço começa a se apropriar da esfera do poder público controlado pela autoridade política e começa a se transformar numa esfera que realiza críticas ao poder do Estado (AVRITZER; COSTA, 2004). A esfera pública assume funções políticas num campo inquietante entre o Estado e a sociedade. Segundo Habermas (1984 p. 47), “sua tarefa política é a regulamentação da sociedade civil a fim de enfrentar a autoridade do poder público estabelecido, dirigindo-se contra a concentração de poder que deveria ser compartilhado”. Com isso, a intenção da esfera pública é de conseguir participação e influência sobre as decisões na esfera do poder público.

Progredindo em seu pensamento, Habermas (1995) faz uma reformulação dos objetivos da esfera pública diante das mudanças ocorridas na sociedade e nos meios de comunicação, em que, a partir de então, começam a surgir, dentro do espaço de discussão política, interesses privados e a esfera pública passa a ser utilizada como um espaço manipulado, ao invés, de espaço de debate crítico racional entre o Estado e a sociedade.

A partir da década de 1970 um novo marco teórico é elaborado por Habermas (1997), pois, foi a partir desse período, que há uma alteração de um capitalismo liberal para um capitalismo em fase avançada, caracterizado por um Estado intervencionista e interdependente da ciência e da técnica. Essa intervenção do Estado tem como consequência a penetração progressiva do setor público (estado) no setor privado (sociedade) alterando a base estrutural da esfera pública em que a burocratização e a racionalização são usadas como forma de legitimação do quadro institucional (AVRITZER, 1999; AVRITZER; COSTA, 2004). Isso significa uma despolitização da esfera pública, na qual não há a possibilidade de uma discussão

nos quadros institucionais da esfera do poder público, e dessa forma, as decisões políticas não entram na discussão da esfera pública (LUBENOW, 2010).

No entanto, Habermas (2003) acreditava numa revitalização da esfera pública política por meio da reorganização do poder social e político. A razão para que isso ocorresse deve-se aos movimentos de protestos que contestaram as crises sistêmicas resultantes do paternalismo estatal. Assim, o autor esperava por uma tendência mais crítica da sociedade contemporânea, que fosse capaz de eliminar os fundamentos legitimadores (ciências e tecnologia) do capitalismo avançado, repolitizando a esfera da opinião pública. Diante disso, Habermas reformula a esfera pública sobre novos fundamentos, sob um modelo comunicativo, de esfera pública numa concepção da sociedade como sistema e mundo da vida¹ (SILVA, 2001; LUBENOW, 2010). Isso implica numa esfera pública que não seja apenas apoiada pela vontade democrática, mas em estruturas argumentativas, ou seja, na capacidade de entender a fala do outro, e assim submeter a força de um melhor argumento e alcançar um consenso (SILVA, 2001).

Com isso, a esfera pública retorna ao papel do discurso dentro das possibilidades das sociedades capitalistas avançadas com características universais da comunicação humana, tornando a esfera pública, não só um lugar, mas uma “rede pública de comunicação discursiva”. Isso significa dizer que a esfera pública passa a ser uma rede de comunicação e articulação na qual a formação da opinião e a vontade veem a público. Diante dessa nova perspectiva, a ação comunicativa torna-se a base para uma democracia participativa colocando a esfera pública como um meio capaz de fornecer condições necessárias para gerar valores e interesses compartilhados que fundamentam essa interação social (COSTA, 2004; HABERMAS, 1995).

No contexto brasileiro, o conceito de esfera pública proposto por Habermas foi reavaliado por alguns autores (LOSEKANN, 2009; COSTA, 2000; AVRITZER; COSTA, 2004; PINTO, 2006) no sentido de adequá-lo à realidade do Brasil. Costa (2004) divide a esfera pública em três modelos: sociedade de massa, modelo pluralista e modelo discursivo. Em que o modelo da sociedade de massa é decorrente da dominação dos meios de comunicação que incentivam o debate político em prol dos seus interesses. O modelo pluralista se fundamenta na ideia de que a esfera pública é configurada por uma disputa de forças entre aqueles que possuem o poder de controle das estruturas comunicativas. E o modelo discursivo em que a base se encontra na valorização das iniciativas de organismos sociais e seu poder de influência nas

¹ Habermas (1984) faz uma distinção entre mundo da vida e mundo sistêmico. O mundo da vida diz respeito a valores e cultura, que inclui processos de interpretação do indivíduo, o mundo sistêmico refere-se aos sistemas burocráticos e econômicos.

decisões do Estado. Costa (2004) alerta ainda que, por muitas vezes, as organizações sociais ao estarem muito próximas ao Estado, há um risco de tornarem-se uma esfera pública paraestatal em vez de não estatal.

Outra adequação do conceito de esfera pública vem de Pinto (2006), ao discorrer das democracias participativas, refletindo sobre as formas de acesso da sociedade civil às esferas públicas. Uma delas é àquela em que o Estado convida as organizações sociais a participarem, que segundo o autor, desqualifica a esfera pública, pois sua atuação fica limitada, resultando num mero dispositivo para legitimar as políticas do governo. E a outra, é quando a organização de um espaço público é articulada por processos transparentes, manifestado a partir do espaço da sociedade civil, e quando isso ocorre, há a construção de uma verdadeira esfera pública.

A adaptação do conceito de esfera pública feito por Costa (2004) quando se refere ao modelo discursivo, e a forma de acesso manifestado pela sociedade civil proposta por Pinto (2006), permeia a prática do controle social, que pode ser entendida como um instrumento de auxílio e apoio à gestão governamental e busca garantir a boa administração pública, que leve a concretização dos objetivos estabelecidos, agindo assim, como uma espécie de gestão de democracia participativa, em que diversificados espaços públicos são desenvolvidos para discussões de proposições que impulsionam o fortalecimento da sociedade civil e que permitem uma relação mais espontânea entre o Estado e a sociedade, tendo como mecanismo a participação do cidadão em atividades permanentes de controle sobre a ação dos seus representantes, exigindo a responsabilização dos recursos públicos pelos gestores (NETO; ARTMANN, 2012).

Para que haja a efetividade desse processo, a presença da sociedade na Administração Pública se faz necessária para garantir o cumprimento dos programas do governo de acordo com os interesses da população (ALVAREZ, 2004).

2.2. Conselhos de Saúde como Ferramenta do Controle Social

No campo da saúde pública brasileira, o exercício do controle social ocorre por meio das Conferências e Conselhos de Saúde. Neto e Artmann (2012, p. 3413) os definem como “espaços públicos contínuos que permitem à sociedade civil e aos movimentos sociais influenciarem a agenda pública, incluindo novos temas e novas demandas como as necessidades das populações locais”. Nessa perspectiva, ancorados pela teoria habermasiana, Neto e Artmann (2012) procuram relacionar a esfera pública aos objetivos atribuídos às essas divisões.

Neto e Artmann (2012) advertem a respeito da formulação e implementação das políticas públicas do SUS, que quando são determinadas pelos seus gestores e técnicos, sem considerar os grupos demandantes, as decisões não podem ser tomadas, pois é necessário que os atores sociais se manifestem, inclusive a respeito da competência técnica dos profissionais que formulam as políticas públicas. A partir dessa perspectiva, haverá um reconhecimento mútuo que validará os argumentos sobre a situação da saúde e as condições para modificá-la.

Afirmam sobre a importância de pensar os conselhos como um fórum deliberativo de políticas públicas institucionalizado, a partir de regulamentos, em que as decisões entre a sociedade civil e o Estado sejam ancorados pelo princípio do discurso (NETO; ARTMANN, 2012).

Alertam, ainda, que para ocorrências da comunicação discursiva, é preciso superar barreiras como o autoritarismo, o populismo, o clientelismo, a cooptação e o corporativismo, para que não haja uma ocupação do Estado no espaço público (NETO; ARTMANN, 2012).

Por fim, recomendam a participação de todos na esfera pública com igualdade de condições, pois agindo assim, as deliberações e aprovações assumiriam uma relevância nas ações democráticas, na igualdade de participação nos debates, na igualdade ao direito de fala, ao pluralismo e a publicidade (NETO; ARTMANN, 2012).

Compreendendo os Conselhos de Saúde como uma esfera pública, a sua composição surge por um conjunto organizado de participantes da sociedade civil (associações, sindicatos, usuários) e por representantes do estado, normalmente gestores das secretarias de saúde (SPOSATI; LOBO, 1992). Para exercer um efetivo controle social sobre a gestão das secretarias de saúde é importante identificar suas atribuições ou funções para o cumprimento das políticas de saúde.

A Lei 8.080/90, com o intuito de melhorar a gestão da saúde pública determinou a descentralização, de acordo com cada esfera de governo, no âmbito da União pelo Ministério da Saúde e nos campos estaduais e municipais pelas Secretarias de Saúde. Com essa divisão, no espaço administrativo foram atribuídas as funções: definir mecanismos de controle; avaliar e fiscalizar as ações e serviços de saúde; elaborar e gerir os recursos orçamentários e financeiros; acompanhar o nível da saúde da população; elaborar normas técnicas de assistência à saúde; propor a celebração de convênios relativos a saúde, saneamento e meio ambiente; realizar pesquisas e estudos na área e fomentar programas e projetos. E para identificar o

cumprimento dessas atribuições serão elaborados relatórios de gestão que deverão ser aprovados pelo respectivo conselho de saúde (BRASIL, 1990).

Aos conselhos de saúde caberão atuar na formulação de estratégias e controle da execução da política de saúde, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros. Devido à diversidade territorial e cultural, fica a cargo de cada Conselho (Nacional, Estadual e Municipal) a forma de organização e funcionamento a ser definido e aprovado em regimento próprio (BRASIL, 1990).

Determinado o papel de cada ator nessa arena, é possível identificar a importância da participação social no processo decisório na produção de políticas públicas de saúde, e nesse sentido a ideia de controle social é atuar de forma a imprimir aos gestores, a necessidade de responsabilização, e, para que isso ocorra, os representantes da sociedade devem constituir formas de controle na formulação, implementação e avaliação das políticas públicas, que inclui, a análise da prestação de contas dos representantes do Estado (GADELHA, 2015).

Apesar do arcabouço institucional existente na aplicação das políticas públicas de saúde, a literatura na área tem indicado que persiste um conjunto de adversidades, que em maior ou menor grau, comprometem o controle social (ROLIM *et al.*, 2013; MIRANDA; CARVALHO; CAVALCANTE, 2012; CUNHA; SANTOS; SAKAE, 2006; LEITE; LIMA; VASCONCELOS, 2012; TEIXEIRA; TEIXEIRA, 2003; PAIVA; STRALEN; COSTA, 2014; GERSCHMAN, 2004). Os apontamentos mais recorrentes nas pesquisas evidenciam obstáculos tanto nos Conselhos quanto nas Secretárias Municipais de Saúde. Sendo as últimas, responsáveis pela gestão eficiente dos recursos.

Sob a perspectiva dos Conselhos de Saúde a predominância de obstáculos para a efetivação do controle social está relacionada a: baixa frequência nas reuniões, principalmente dos representantes de usuários (GERSCHMAN, 2004); falta de infraestrutura adequada, pois em certos conselhos não há sequer aparelho telefônico, acesso à internet, etc.; pouca autonomia em relação ao poder executivo (COTTA; CAZAL; MARTINS, 2010; STRALEN *et al.*, 2010); prioridade de agenda e de interesses do segmento de gestores (COELHO, 2004; LIMA, 2001; OLIVEIRA; PINHEIRO, 2010); dificuldade nos termos da linguagem técnica utilizada, o que acaba polarizando e muitas vezes, discriminando, integrantes do conselho; tendência de aprovação de situações que beneficiam o poder local, revelando uma baixa capacidade de modificar esse cenário; falta de colaboradores qualificados para atender às exigências da lei,

principalmente no que se refere ao cumprimento da fiscalização orçamentária (GONÇALVES, SILVA; PEDROSA, 2008).

Outra observação presente nos estudos que tiveram como objeto os conselhos de saúde (SOUSA, 2016; CORTES, 2009; MARTINS *et al.*, 2008; GAZETA, 2005; TATAGIBA, 2002), sugere que a melhoria da eficiência e efetividade está associada à forma como são constituídos. É comum encontrar nesses espaços, cargos ocupados por indicações da prefeitura, configurando, em alguns casos, parentelismo, o que gera decisões tendenciosas, a fim de favorecer os governantes. Adicionalmente, Zambon e Ogata (2013); Leite, Lima e Vasconcelos (2012) e Costa e Vieira (2013), propõem a qualificação dos conselheiros, ou seja, a existência de uma educação permanente que minimize a assimetria de conhecimento existente entre os representantes de usuários e os representantes do Estado.

A qualificação é vista como uma maneira de minimizar as deficiências em relação a dificuldade do entendimento do uso da linguagem especializada, a falta de conhecimento das atribuições dos conselheiros, a falta da capacidade de analisar e avaliar as prestações de contas elaboradas pelas secretarias de saúde (LEITE; LIMA; VASCONCELOS, 2012).

2.3. Vulnerabilidades das Secretárias de Saúde

Assim como foi identificado um conjunto de fragilidades no interior dos conselhos de saúde, Miranda, Carvalho e Cavalcante (2012) também observaram uma série de elementos, os quais dificultam a atuação desses espaços, nas configurações das Secretárias de Saúde. Por exemplo, falta de disponibilidade de dados e informações adequadas para o monitoramento sistemático da gestão; ausência de planos estratégicos que possibilite a análise da capacidade de identificação contínua e sistemática da situação da saúde nos municípios e insuficiência de dados sobre o perfil da demanda dos usuários na prestação dos serviços de Atendimento Básico.

No estudo de Lima (2010), foi observada baixa produção e publicação de informativos epidemiológicos; escassez de dispositivos que produzam informações que permitam o monitoramento da gestão, como atividades de auditoria, regulação e controle do fluxo de demandas de atendimento à saúde; falta de serviço de ouvidorias; incapacidade dos profissionais em monitorar e gerenciar situações de crise; detecção da insuficiência de instrumentos de planejamento que terminam por produzir objetivos e metas que muitas vezes não refletem a realidade local.

Em relação ao planejamento, avaliação e controle dos Planos de Saúde foi verificado que os Planos Municipais de Saúde se apresentaram como incompletos ou inexistentes e muitas vezes não são homologados pelos conselhos de saúde (LIMA, 2010).

Sobre a capacitação dos gestores e funcionários das secretarias de saúde de 557 municípios Miranda, Carvalho e Cavalcante (2012), constataram a falta de estratégias que possibilitam a identificação e controle de fontes de recursos; carência de procedimentos que permitem supervisionar seus próprios gastos; insuficiência de trabalhadores especializados com capacidade de avaliar as ações governamentais, sendo que em certos casos não há servidores para atuar de forma específica nessa área; ausências ou insuficiência de profissionais qualificados e motivados para realizar o monitoramento de informações, além da falta de recursos financeiros para essa finalidade. Todos esses problemas se agravam em municípios com menos de dez mil habitantes.

A fragmentação dos sistemas de informação em saúde, também se mostrou como uma fragilidade na gestão, pois dificulta a compilação dos dados, alocação de recursos, apesar da elaboração do planejamento ficar a cargo das prefeituras, em alguns casos, não são direcionados para as necessidades da população, pois mesmo a proposta orçamentária estando em linha com o Plano Municipal de Saúde não traduzem as necessidades dos usuários. (LORENZETTI *et al.*, 2014; SAMPAIO, *et al.*, 2011).

Apesar da existência de uma estrutura que permite aos municípios seguirem as diretrizes e princípios gerais do SUS, Miranda, Carvalho e Cavalcante (2012), afirmam que ao assumir a administração de recursos e as responsabilidades pertinentes a gestão de saúde local, grande parte dos municípios não apresentam capacidade institucional para realizarem as atividades que lhes são exigidas, o que compromete a implementação de tarefas em relação a integralidade e equidade.

As fragilidades evidenciadas pelos conselhos e secretarias de saúde possuem pontos convergentes, que tendem a se agravar caso medidas corretivas não sejam implementadas. Dentre elas, um dos instrumentos utilizados para o acompanhamento e monitoramento da gestão dos recursos, tanto por parte das secretarias como pelos conselhos, são as prestações de contas, que se materializa por meio dos Relatórios de Gestão.

2.4. Relatório de Gestão: Mecanismo de Controle dos Recursos Públicos

Para Rocha *et al.* (2013), o Relatório de Gestão é um instrumento utilizado para sistematizar e divulgar informações sobre o desempenho obtido e integridade dos gestores às instâncias formais do SUS, ao Legislativo, ao Ministério Público e a sociedade em geral. Por meio dele é possível fazer o acompanhamento da aplicação dos recursos que foram programados e aprovados e ainda auxilia na confecção dos Planos de Saúde subsequentes, como também, as Agendas de Saúde. Em sua composição deve constar um diagnóstico da situação que compõem as prioridades estabelecidas e a análise estratégica que permite comparar o planejado com o realizado tanto em relação as ações de saúde quanto a utilização de recursos (ROCHA *et al.*, 2013).

Conforme estabelecido no Art. 36 da Lei complementar nº 141 de 2012 (Brasil, 2012), a elaboração dos Relatórios de Gestão é de responsabilidade do gestor da saúde. A periodicidade é quadrimestral e anual dispendo de informações acerca do montante dos recursos aplicados; auditorias realizadas ou em execução bem como as recomendações; a oferta de serviços públicos assistencial e indicadores de saúde da população. O Relatório de Gestão deve ser apreciado pelo Conselho de Saúde que emite um parecer aprovando ou não a prestação de contas.

O Relatório de Gestão não pode ser visto exclusivamente como uma exigência legal, mas como um mecanismo relevante de suporte ao processo de construção do SUS. Para que haja uma consolidação do Sistema, sua elaboração e normatização é cada vez mais necessária, além de contribuir para o controle social, pois permite a sociedade avaliar a atuação do gestor quanto a realização das ações planejadas (TANCREDI; BARRIOS; FERREIRA, 1998).

Sobre o Relatório de Gestão, Cunha, Santos e Sakae (2006) constataram que ele nem sempre é utilizado como meio de monitoramento e avaliação dos Planos Municipais de Saúde. Afirmam também uma dissociação entre o Plano Municipal de Saúde e as deliberações ou diretrizes estabelecidas nas Conferências Municipais de Saúde, e apesar dos gestores compreenderem a importância dos Relatórios de Gestão, nem todos os consideram como úteis. Barretta, Lacerda e Calvo (2011), ao empregarem um modelo de avaliação da gestão municipal de saúde, detectaram, que dos 271 municípios de Santa Catarina, 36% dos Relatórios de Gestão foram reprovados pelos CMS da região.

A dificuldade na utilização e análise das prestações de contas tanto pelos gestores de saúde quanto pelos conselheiros, tem fomentado pesquisas (REZENDE, 2013; ZAMBON;

OGATA, 2013; CRUZ; RIOS; CLAVIJO, 2014; HELIODORO FILHO, 2017) no sentido de sugerir procedimentos de análise, desenvolvimento de padrões de informações, ou mesmo a elaboração de relatórios simplificados com linguagem mais clara e simples, de modo a ficar mais acessível para todos os atores envolvidos.

Uma percepção da importância dos relatórios de prestação de contas para o controle social e, conseqüentemente, alcançar os objetivos dos SUS, foi apresentada por Lima e Rivera (2006) ao estudarem a gestão da saúde em 56 municípios do Rio Grande do Sul. Verificaram que em uma ação coordenada entre as secretarias municipais de saúde e os conselhos locais, a Coordenadoria Regional de Saúde estabeleceu estratégias de gestão. Entre elas, a capacitação dos conselheiros, ampliação da participação do conselho, permitindo mais envolvimento com as atividades realizadas nas SMS, e um rigor nas cobranças do Relatório de Gestão, que antes, na maioria dos municípios, a aprovação da prestação de contas não passava de uma formalidade. Segundo os autores, as mudanças foram percebidas pelos secretários, que afirmaram a diminuição na possibilidade de desvios de recursos, dada maior transparência na gestão, revisão na programação orçamentária e reformulação de prioridades (LIMA; RIVERA, 2006).

Porém, para que haja efetividade da participação social via conselho, no compartilhamento das decisões com os agentes públicos, é relevante valer-se de informações confiáveis para contribuir na avaliação, de maneira sistemática, da atuação do governo, e desse modo, atuar no sentido de exigir dos governantes, explicações de suas ações, mudanças na maneira de agir, inclusive com alterações dos objetivos das políticas públicas (ROCHA, 2011).

Tais aspectos corroboram com os preceitos de Habermas (1997) sobre uma democracia deliberativa, que, para legitimar as ações do governo não basta apenas o voto, mas de procedimentos democráticos em que regras de discurso e formas de argumentação surgem a partir de uma comunicação linguística obtidos por meio de um fluxo de informações relevantes dentro de uma esfera pública compostas por formadores de opinião, especializadas em temas e capaz de exercer influência pública.

Dentro desse entendimento, uma forma de comunicação entre os membros dos Conselhos Municipais de Saúde e gestor do SUS, ocorre via relatório de prestação de contas que contém, preponderantemente, informações econômico-financeiras.

2.5. Padronização da Informação Econômico-Financeira no Setor Público

O setor público de diversos países implementou, ou está em fase de implementação, dos padrões internacionais na elaboração de relatórios econômicos e financeiros, voltados ao setor público (IPSASB, 2013). Esses padrões têm por objetivo, melhorar a qualidade, transparência, consistências e comparabilidade dos relatórios financeiros governamentais em todo o mundo.

A adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) tem sido incentivada pelo Banco Mundial, pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) e pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), recomendando a sua implantação com o objetivo de melhorar a qualidade das prestações de contas e da transparência no uso de recursos públicos (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016).

Diante dessas limitações os relatórios financeiros elaborados pelo setor público, tem-se a diversidade de usuários, que além de políticos, gestores e funcionários públicos, investidores e credores, está o cidadão como destaque, que se apresenta como um dos usuários mais significativos dos relatórios econômico-financeiros governamentais (DANIELS; DANIELS, 1991).

O obstáculo aqui, reside no fato de que o cidadão médio não possui conhecimento que permita compreender os relatórios financeiros. Pesquisas realizadas por Yusuf *et al.*(2013); Sharp, Carpenter e Sharp (1998) observaram que a maioria dos cidadãos consideram os relatórios financeiros governamentais como sendo incompreensíveis, de difícil leitura e quando se trata de informações do governo local, há uma certa dificuldade de acesso ou atraso na divulgação. A consequência desse cenário é um baixo uso dos relatórios pelo cidadão. Como afirmam Cohen e Karatzimas (2015, p. 6) “dentro desta nova era emergente de sistemas complexos de relatórios financeiros modernos do setor público, os cidadãos parecem ser apenas espectadores do ambiente em mudança” o que contrasta com a concepção de participação democrática (WARREN, 2002).

Diversas pesquisas procuraram identificar as necessidades informativas aos diversos usuários da informação publicadas pelo setor público (DREBIN; CHAN; FERGUSON, 1981; GASB, 1987; INGRAM; PETERSEN; MARTIN, 1991; IPSASB, 2013). As informações com maior recorrência solicitadas pelos cidadãos foram resumidas por Cohen e Karatzimas (2015, p. 5) em: forma de utilização dos recursos; gestão dos programas governamentais; custo dos serviços prestados; aspectos tributários com foco no futuro e as condições financeiras em nível

estadual e municipal. Essas informações são importantes na elaboração dos relatórios, pois responde a quais devem constar nos relatórios financeiros.

Nesse sentido Mutiganda (2013), Anessi-Pessina, Sicilia e Steccolini (2012), têm apontado os demonstrativos financeiros e orçamentários como importantes meios de prestação de contas, porém, insuficientes e ponderam sobre a necessidade de desenvolver relatórios alternativos para atender aos objetivos da prestação de contas direcionados aos cidadãos. Medidas mais efetivas já estão sendo executadas em alguns países, como maior divulgação das informações na internet, e consultas aos cidadãos para dimensionar as fragilidades e propor melhorias (MUTIGANDA, 2013).

Alguns países como EUA, Canadá, Austrália e Nova Zelândia se mobilizaram para desenvolver e publicar relatórios financeiros que atendam especificamente o perfil do cidadão (COHEN; KARATZIMAS, 2015; YUSUF *et al.*, 2013; MARK; RYAN, 2007). Identificados como “*Popular Financial Reporting*” ou “*Popular Reporting*” tem como fundamento a preparação de informações financeiras que sejam compreensíveis, abrangente e de fácil utilização, podendo ser direcionados também para outros usuários como veículos de comunicação e grupos comunitários que têm como denominador comum a falta de experiência na análise de relatórios contábeis e financeiros (COHEN; KARATZIMAS, 2015).

O propósito desse relatório é que ele seja uma versão simplificada das demonstrações financeiras, evitando o uso de termos técnicos e análises detalhadas e que sejam publicados de forma tempestiva, e ainda, destacando aos usuários que desejarem ter mais informações poderão acessar os relatórios financeiros na sua forma integral (COHEN; KARATZIMAS, 2015).

Os critérios utilizados na preparação do *Popular Reporting* se identificam com àqueles apresentados na Estrutura Conceitual para Elaboração dos Relatórios Financeiros de Propósito Geral aplicada ao Setor Público (IFAC, 2018). São identificados como características qualitativas da informação, e devem ser aplicados como requisitos no momento da elaboração dos relatórios financeiros para que as informações se tornem úteis. A Estrutura Conceitual (EC) elenca seis características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. A utilização desses critérios nos relatórios permite avaliar a qualidade das informações divulgadas.

Pelas pesquisas observadas (COHEN; KARATZIMAS, 2015; YUSUF *et al.*, 2013; MARK; RYAN, 2007; INGRAM; PETERSEN; MARTIN, 1991) sobre a elaboração relatórios financeiros aplicados ao setor público, a qualidade da informação pode ser afetada, pois umas

das características qualitativas, a compreensibilidade, parece ficar em segundo plano, dado que certos grupos de usuários (em especial os cidadãos) apresentam dificuldades em compreender as informações financeiras.

2.6. A Qualidade da Informação dos Relatórios Econômico-financeiros

Considerando que os relatórios financeiros são registros formais das atividades econômico-financeiras realizadas por uma entidade em um determinado período, a forma como esses relatórios são elaborados determinará o potencial de utilização pelo usuário no seu processo de tomada de decisão e prestação de contas. Portanto, a utilidade da informação é tida como o objetivo principal do relatório financeiro e a qualidade na preparação das informações constantes no relatório é determinante para alcançar seu objetivo (AL-DMOUR; ABBOD; AL-DMOUR, 2017; YURISANDI; PUSPITASARI, 2015).

Rahmatika (2014, p. 64) define qualidade “como a totalidade de características ou atributos inerentes a um produto, pessoa, processo, serviço ou sistema que suportam sua capacidade de mostrar que atende às expectativas ou satisfaz as necessidades, requisitos ou especificações requeridas”.

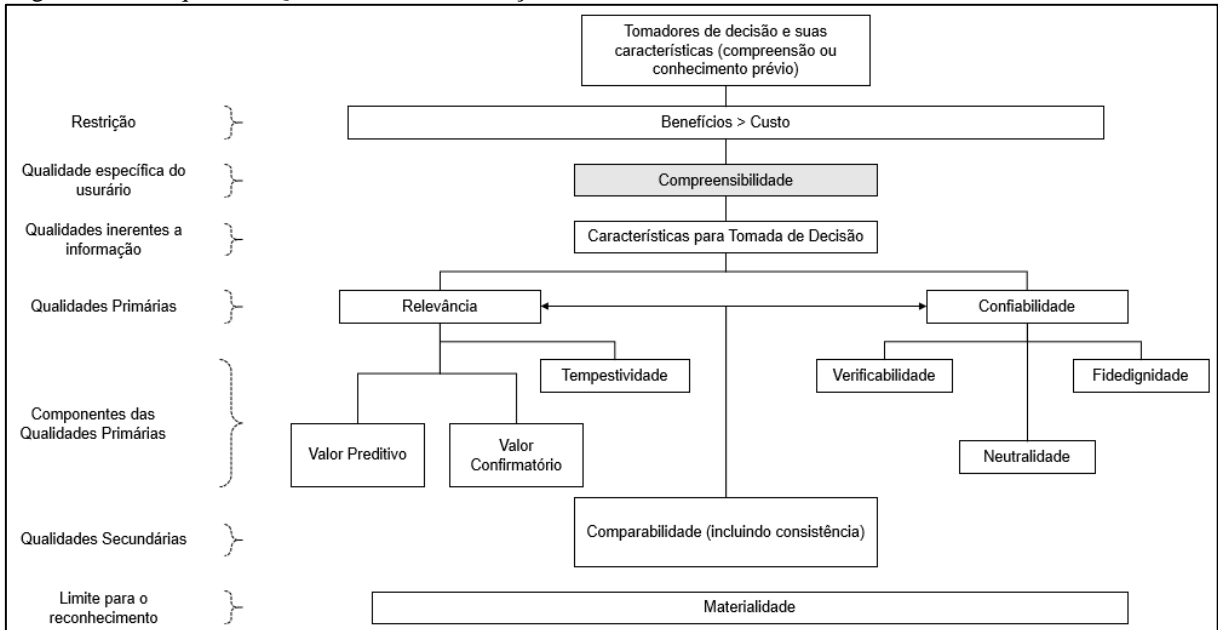
Na tentativa de atingir a qualidade da informação dos relatórios econômico-financeiros são observadas determinadas características que, ao revisar a literatura acadêmica sobre o assunto (HOPE; THOMAS, 2013; BARTH, 2006; BENNETT; BRADBURY; PRANGNELL, 2006; JONAS; BLANCHET, 2000; SMITH, 1996; SNAVELY, 1967), é possível verificar que tais atributos ainda necessitam de um consenso.

Segundo Cheung, Evans e Wright (2010), a falta de consenso sobre os elementos que compõe a qualidade da informação, em parte, se deve a própria evolução da ciência contábil. Ocorre que o significado dos termos mudam de lugar para lugar, de tempos em tempos, do ponto de vista de uma pessoa ou de um grupo para outro, que na visão de Hines (1987, p. 31) “a verdade não é independente do tempo, lugar e ponto de vista - há muitas verdades possíveis”; e o processo de comunicação dos relatórios financeiros, apesar de identificar o usuário como o receptor da informação, a preocupação é como a mensagem deve ser transmitida, se usa ou não uma linguagem mais técnica ou comum, uso de tabelas, gráficos e glossário (CHEUNG; EVANS; WRIGHT, 2010).

Outra questão debatida refere-se à utilização (ou não) de uma estrutura hierárquica, e qual(is) atributo(s) prevalece(m) sobre os demais (VEHMANEN, 2009; SUSANTO, 2016;

YURISANDI; PUSPITASARI, 2015). Com isso os principais órgãos normatizadores (FASB e IASB) apresentam uma organização gradual a ser observada na preparação e apresentação dos relatórios financeiros. Como pode ser observado na Figura 1, o FASB propôs uma hierarquia das características qualitativas, que serão descritas e pontuadas algumas considerações.

Figura 1: hierarquia das Qualidades da Informação Contábil



Fonte: FASB (2008, p. 13)

Primeiro, a segregação entre qualidades próprias do usuário (compreensibilidade) e qualidades ligadas a informação. Segundo, as restrições referentes ao custo-benefício da informação, ou seja, se os custos de produzir e divulgar for superior ao benefício que essa informação pode gerar, então seria dispensado produção e apresentação dessa informação.

Nesse ponto, Vehmanen (2009) reflete sobre a existência de uma medida capaz de quantificar esse custo-benefício, pois cada usuário perceberá o valor da informação de diferentes maneiras e sobre o ponto de vista econômico questiona-se a necessidade de sacrificar, em algum grau, uma ou mais características a fim de reduzir custos.

Terceiro, a materialidade como uma restrição generalizada por ser pertinente a todas as demais características, em que, nesse caso, o conceito está associado a valores ou informações em termos quantitativos que não teria influência nas decisões dos usuários. O debate sobre esse item remete em definir quando um elemento é material ou não, como explicam Millanta e Knapp, (1994, p. 78) “existe a possibilidade de itens idênticos serem considerados materiais em um conjunto de circunstâncias e imateriais em outro”.

Além disso, Braun (2001), Nelson *et al.* (2002) e Dezoort, Hermanson e Houston (2003) questionam se a materialidade não deveria avaliar também casos qualitativos, pois em determinadas situações o subjetivismo no julgamento, poderá levar a um grau de imprecisão capaz de distorcer a informação.

Em relação as características da informação contábil, a relevância ocorre quando é capaz de influenciar o usuário no processo decisório, conforme explica Riahi-Belkaoui (2004) significa selecionar a informação capaz de ajudar o usuário nas suas decisões econômicas. E para que isso ocorra a informação deve possuir valor preditivo e/ou confirmatório. Dois tópicos são recorrentes quando se trata desse item: o *trade-off* existente entre relevância e confiabilidade, e a sua estreita associação com a definição de materialidade.

Por vezes a materialidade e a relevância apresentavam-se como sinônimos, ou um termo era utilizado para explicar a definição do outro, como pode ser observado nas definições a seguir de materialidade (CHEUNG, 2014):

- “um item deve ser considerado material se houver razão para acreditar que o conhecimento dele influenciaria a decisão de um investidor informado” (CRASWELL, 1969, p. 6).
- “um item deve ser considerado material se sua omissão, não divulgação ou distorção resultar em deformação ou alguma outra falha nas informações apresentadas nas demonstrações financeiras e, portanto, influenciar os usuários da informação financeira, ao fazer avaliações ou decisões” (POUND, 1985, p. 30).

Atualmente o IPSASB (2018) considera a materialidade como uma restrição a informação, após concluiu que esse item pode-se relacionar a outras características além da relevância. Adicionalmente o IPSASB passou a considerar tanto elementos de valor quanto a natureza da informação ao avaliar as circunstâncias de cada entidade.

A confiabilidade ou representação fidedigna apresenta-se como uma das características primárias ou fundamentais juntamente com a relevância, que tornam a informação financeira útil e consiste em assegurar que as informações divulgadas representem fielmente a essência econômica dos eventos que se pretende apresentar (BARTON, 2005). Além de possíveis conflitos com a relevância, questões como conservadorismo, precisão, *true and fair view*, essência sobre a forma foram alvo de debates em torno dessa qualidade (MAINES e WAHLEN, 2006).

De acordo com Alexander e Jermakowicz (2006) a utilização do termo “*true and fair view*” não apresentava uma definição precisa, podendo ser representado pela conformidade dos princípios contábeis geralmente aceitos (PCGA), a confiança no julgamento profissional ou pela aplicação dos padrões contábeis, contudo, as discussões sobre uma apresentação justa e verdadeira levou a identificação de três pilares que sustentam uma representação fidedigna: a informação ser completa, neutra e livre de erros, como observado nas pesquisas realizadas por Laswad (1998), Low e Koh (1997) e Kirk (2006).

Em relação a essência econômica sobre a forma legal, Alp e Ustundag (2009), De Lange e Howieson (2006) e Ball (2006) indicaram maiores resistências na aplicação desse quesito em países em que o sistema jurídico são dominantes. Esse quesito estabelece que a substância econômica das transações deve prevalecer, como explica Murray (1994, p. 23) “é a qualidade essencial da informação, e não a forma como é apresentada, isso é o mais importante”. A questão, então, recai na utilização de padrões baseados em princípios ou em regras, pois segundo Hayes e Baker (2004) enquanto aquele possibilita um julgamento mais adequado dos eventos econômicos, mas permite que a entidade desenvolva seus próprios métodos, esta aumenta o nível de comparabilidade e consistência ao longo do tempo, porém levam a padrões complexos e perda de entendimento do usuário.

Tempestividade ou oportunidade, verificabilidade, comparabilidade e compreensibilidade são classificadas pelo IASB e IPSASB como características que melhoram a qualidade dos relatórios financeiros quando aplicadas. A tempestividade refere-se à disponibilização da informação em tempo de influenciar o tomador da decisão (RIAHIBELKAOUI, 2004). Xu *et al.* (2003) e o IASB até 2010 consideraram essa qualidade como uma restrição, com o argumento de que uma informação não divulgada no momento em que o usuário necessita é considerada inútil. Porém mesmo uma informação antiga pode ser útil para avaliar tendências (RUSO, 2012).

A verificabilidade trata de analisar a autenticidade da informação com o objetivo de fornecer garantia quanto à correspondência das informações contábeis com os fenômenos econômicos do mundo real (WANG, 2014).

A comparabilidade significa a apresentação de informações em que o usuário possa comparar ao longo do tempo ou mesmo comparar com diferentes entidades, sendo assim eventos idênticos em situações idênticas devem refletir informações idênticas. O que resulta em manter uma consistência nos métodos aplicados, desde que não a informação não perca sua

utilidade, e quando métodos alternativos forem utilizados então deve ser divulgado (WANG, 2014).

E por fim, a compreensibilidade, que de acordo com Mboobo e Ekpo (2016) consiste em apresentar as informações de maneira clara e concisa de forma que o usuário ao ler, compreenda seu significado. Iu e Clowes (2004) advertem que diferente das outras características, que são aplicadas sobre os relatórios econômico-financeiro, esse atributo não se limita a elaboração da informação, mas necessita da capacidade do usuário em perceber o significado das informações fornecidas. E isso implica que, todo o esforço em aplicar demais qualidades da informação será em vão, caso o usuário não consiga entender o que foi divulgado.

Ao observar a hierarquia proposta pelo FASB (Figura 1), esse elemento foi classificado como uma “qualidade específica do usuário”. Entretanto como indicam Wolk, Dodd e Rozycki (2008), a compreensibilidade é influenciada tanto pelos usuários quanto pelos preparadores dos relatórios financeiros.

Outro aspecto observado nessa hierarquia, é que essa qualidade está acima das demais características qualitativas, e mesmo sem esse propósito, visualmente sugere maior importância que as demais. No momento atual tanto o FASB, quanto o IASB e a IFAC reconhecem que o usuário necessita ter um razoável conhecimento sobre os assuntos contidos nos relatórios financeiros, complementando que certos usuários podem ter dificuldade em compreender fenômenos econômicos complexos e de difícil representação nos relatórios e sugerem que busquem ajuda especializada para entender o assunto (IPASB, 2018).

Smith (1994) pondera se as características qualitativas das informações econômica e financeiras, propostas pelos normatizadores, deveriam ser apenas de atributos intrínsecos a informação contida no relatório e propõe a substituição pela legibilidade (*readability*) e que a compreensibilidade seja considerada uma restrição do usuário, assunto que será aprofundado no item 2.7. Em relação aos relatórios financeiros do setor público, as características da informação contábil também foram alvos de discussões (VEHMANEN, 2009; IPSASB, 2008).

A forma de elaboração dos relatórios financeiros feita pelo setor público foi influenciada pelas normas internacionais de relatórios financeiros (IFRS) emitidas pelo IASB, como pode ser observado no Documento de Consulta (*Consultation Paper*) de 2008 emitido pelo IPSASB, no qual propõe as características qualitativas dos relatórios financeiros de propósito geral desenvolvidos por entidades do setor público alinhadas às existentes na Estrutura Conceitual publicada pelo IASB. Nessa consulta, inclusive, alguns respondentes sugeriram outras

características como “visão justa e verdadeira”, “honestidade”, “regularidade”, “credibilidade” e “transparência”. No entanto, o conselho justificou que tais atributos são consequência da utilização de outras qualidades e que não seria possível identificá-los individualmente (IPSASB, 2008; IPSASB, 2010).

A proposta do IPASAB motivou Vehmanen (2009) a formular uma estrutura de qualidades da informação para os relatórios financeiros baseando-se em método científico. Ao admitir a complexidade do significado “método científico”, o autor não se atém a definição, mas ao processo, afirmando haver um padrão em qualquer pesquisa científica empírica e que nesse padrão existe um ciclo que se constitui em fases. Porém o ciclo sugerido apresenta etapas que não são detalhadas, e não há uma aplicação do modelo, para que seja possível visualizar sua usabilidade.

Um outro aspecto que não discutido por Vehmanen (2009), é a identificação das necessidades dos usuários das informações financeiras governamentais, pois como foi observado no item 2.5, a complexidade das informações torna difícil o entendimento pelo cidadão.

Diante do exposto, a determinação de uma hierarquia das qualidades não é um fator decisivo, e talvez nem o mais importante, na construção de relatórios de alta qualidade, antes disso é preciso examinar como cada qualidade pode ser aplicada e como a ausência dela pode influenciar na utilidade da informação.

Ademais, apesar de não haver uma unanimidade sobre as definições, conteúdo e aplicação das características qualitativas da informação, as divergências existentes entre autores e normatizadores não invalidam as qualidades apresentadas, ao contrário, os debates sobre o tema possibilitam assimilar outros pontos de vista e fornecer insumos que permite aprimorar a avaliação dos relatórios econômico-financeiro do setor público à luz dessas características.

Diversos estudiosos têm optado pela qualidade da informação contábil e financeira como objeto de estudo, sendo a maioria das pesquisas focadas no setor privado (BURCH; STRATER; GRUDNITSKI, 1979; ANTHONY; DEARDEN, 1980; BLACK; MARCHAND, 1982; DAVIS; OLSON, 1984; HARVEY; KNIGHT, 1996; MACKEVICIUS, 2004; OBAIDAT, 2007; TULSIAN, 2008; NIKOLAI; BAZLEY; JONES, 2009; DEW; GEE, 1973; DUFFY; ASSAD, 1989; KUNDELIENE, 2009) e em menor número no setor público (RUDZIONIENE; JUOZAPAVICIUTE, 2013; BARTON, 2005; BUKENYA, 2014; MACK; RYAN, 2007; GONÇALVES *et al.*, 2010; GONÇALVES *et al.* 2011; GONÇALVES *et al.*,

2013; REZENDE, 2013; CAMACHO; 2018). Os estudos que abordam esse assunto analisaram as características qualitativas a luz da teoria contábil, ou, avaliaram as vantagens e fragilidades que influenciam na qualidade das informações contábeis.

Mbobo e Ekpo (2016, p. 186) e Van Besst *et al.*(2009) identificaram quatro modelos de avaliação da qualidade da informação, dois deles sendo apresentados aqui, devido sua aplicação nos relatórios financeiros do setor público:

Elementos específicos dos Relatórios Financeiros: essa categoria avalia a atributos específicos da qualidade da informação dos relatórios financeiros. Os elementos são analisados em profundidade, sendo normalmente realizado por meio de experimentos. Assim, examina como a divulgação de uma informação específica influencia na tomada de decisão do usuário.

Modelo das Características Qualitativas: examina o nível de utilidade das informações dos relatórios financeiros utilizando as características qualitativas dos relatórios financeiros. Um dos estudos pioneiros, utilizando esse modelo foi Jonas e Blanchet (2000) que elaboraram uma série de questões relativo a cada característica utilizando como base as orientações do FASB e IASB. Esse modelo possui algumas variações com relação a forma de quantificar os resultados, e possui a vantagem de examinar todos os aspectos da qualidade da informação de maneira direta, o que inclui informações financeiras e não financeiras. O modelo tem sido amplamente utilizado em pesquisas tanto no setor privado, como no setor público, conforme pode ser observado no Quadro 1:

Quadro 1: visão geral dos instrumentos de avaliação da qualidade do relatório financeiro usado em pesquisas anteriores

Modelo	Autores	Modelo	Vantagens	Desvantagens
Elementos Específicos dos Relatórios Financeiros	Hirst <i>et al.</i> , (2004); Beretta e Bozzolan, (2004); Cohen <i>et al.</i> , (2004); Oliveira <i>et al.</i> (2018); Bauer (2016)	Esse modelo avalia elementos específicos nos relatórios financeiros em profundidade, geralmente por meio de experimentos.	Concentre-se em relatórios financeiros	Concentre-se apenas nos elementos selecionados. Difícil de mensurar.
Modelo das Características Qualitativas	Gallon <i>et al.</i> (2011); Mbobo e Ekpo (2016); Jonas e Blanchet (2000); Cheung, Evans e Wright (2010); Barth e Schipper (2008); Dhliwayo (2018); Al-Dmour, Abbod e Al-Dmour (2017); Gonçalves <i>et al.</i> (2010, 2011, 2013); Rezende (2013); Rudzioniene e Juozapaviciute (2013); Carlos (2009); Bukenya, 2014	Examina o nível de utilidade de decisão das informações de relatórios financeiros, operacionalizando as características qualitativas.	Medida direta da qualidade do relatório financeiro	Em geral, difícil de operacionalizar, causando dificuldades de avaliação.

Fonte: adaptado de Maboo e Ekpo (2016, p. 45) e Van Besst *et al.*(2009, p. 77)

Rudzioniene e Juozapaviciute (2013) avaliaram da qualidade da informação contábil dos relatórios financeiros do governo da Lituânia. O critério de compreensibilidade foi avaliado

em função do grau de itemização e ao formato das demonstrações, porém não foi considerado aspectos da linguagem utilizada nos relatórios que segundo a EC, devendo ser simples, e produzida de forma clara e sucinta.

No ambiente brasileiro, estudos no setor público voltados aos Conselhos de Saúde que utilizaram o modelo das características qualitativas, pode-se destacar a pesquisa realizada por Carlos (2009), que ao observar a utilidade da informação para o exercício do controle social pelos conselheiros, constatou, em relação a compreensibilidade dos relatórios, a necessidade de maior capacitação, bem como o uso de uma linguagem mais acessível. Outro dado demonstra que mais de 80% dos conselheiros consideram que existe uma quantidade de informações excessivas e que a forma de apresentação do relatório não facilita o entendimento.

Já os resultados dos estudos de Gonçalves *et al.* (2010) Gonçalves *et al.* (2011); Gonçalves, *et al.* (2013); Rezende (2013) identificaram a necessidade de melhorar o conteúdo das informações prestadas e a falta de menção sobre objetivos e metas, para os anos seguintes, falta de critérios de divulgação, além do baixo grau de compreensão dos relatórios econômico-financeiro pela ausência ou evidenciação incompleta das informações, o que dificulta a possibilidade de fazer qualquer inferência sobre a gestão dos recursos.

Um ponto de reflexão a ser considerado diante do panorama apresentado sobre os esforços na melhoria da qualidade das informações constantes nos relatórios econômico-financeiro, reside na necessidade de uma estrutura com normas e diretrizes que possibilite, aos preparadores da informação econômico-financeira, utilizar como referência para a construção de relatórios que contenham requisitos mínimos para que as informações incluídas possam ser lidas, entendidas, revisadas e analisadas por usuários que apresentem conhecimentos, interesses, propósitos, e até culturas distintas. Sendo assim, a escolha de uma padronização dessas informações, pode ser uma alternativa viável, mesmo diante das barreiras ou resistências em sua aplicação.

Alguns autores (Adhikari e Mellemvik, 2010; Alesani, Jensen e Steccolini, 2012; Brusca, Montesinos e Chow, 2013; Mhaka *et al.*, 2014) tem apontado efeitos positivos quando os padrões são seguidos, como por exemplo: melhoria da gestão, maior acesso a participação democrática, maior monitoramento das ações do governo quanto a aplicação e usos dos recursos financeiros. Diante disso, é preciso, então, ir além das discussões sobre a adoção de padrões, mas identificar as fragilidades e sugerir soluções que aumentem o nível de aderência a esses padrões.

De acordo com essa perspectiva, um ponto a ser explorado nos relatórios de econômico-financeiros, produzidos pelos gestores da saúde e avaliados pelos conselheiros, refere-se à qualidade em que as informações são elaboradas à luz da compreensibilidade. E para isso três elementos podem ser considerados.

Primeiro, refere-se ao agente responsável por preparar o relatório, verificando suas habilidades e identificando suas limitações em termos de conhecimento para seguir um padrão de informações recomendado. Segundo a identificação dos usuários, quem são em termos de representatividade, e suas limitações de compreender a informação e a partir daí apresentar formas de qualificação desses sujeitos.

E terceiro, o relatório de prestação de contas, analisando, se a forma como ele é confeccionado permite que o usuário ao lê-lo, entender, analisar e criticar as informações apresentadas. Para esse último item, uma alternativa é a utilização recomendada pela IPSASB sobre a característica qualitativa da informação referente a compreensibilidade, que motiva os preparadores da informação, a aplicação de uma linguagem clara, simples e concisa (IPSASB, 2013).

Conforme mencionado anteriormente, o atributo Compreensibilidade na aplicação dos relatórios econômico-financeiros necessita de dois fatores. Um está relacionado a informação relatada, ou seja, como o texto do relatório é elaborado e o outro é a capacidade do usuário em entender o relatório. Tendo em vista essa situação, é preciso analisar as propriedades dessa característica, identificando os itens que devem ser aplicados para que o texto se torne compreensível e quais condições devem ser observadas no usuário, para que lhe propicie absorver ao máximo as informações financeiras divulgadas.

2.7. Uso da Linguagem na Compreensão da Informação

Segundo Martins (2017), a compreensão diz respeito a capacidade ou habilidade de entender ou perceber o significado de algo, a partir de uma leitura, de uma fala, ou de uma experiência de vida. A compreensão envolve-se num processo de comunicação que ocorre por meio da linguagem, portanto, para entender os aspectos que permita uma informação compreensível aborda-se nessa seção elementos da linguagem e comunicação e suas relações com a compreensão dos relatórios econômico-financeiros (COSTA, 2008).

Os relatórios financeiros são um conjunto de informações constituídos por elementos textuais (narrativas), quadros, tabelas e gráficos. Conforme explica Masztalerz (2016) os

relatórios fornecidos pela contabilidade foram, durante anos, produzidos basicamente por números, entretanto, em períodos recentes houve uma mudança de direção para uma comunicação com características mais narrativas. Segundo o autor essas narrativas são explicações adicionais em forma de textos, que são cada vez mais utilizadas em razão do progressivo aumento de fenômenos econômicos complexos, na qual apenas a presença dos números não é suficiente para compreender a informação.

Um outro argumento para a inclusão de narrativas nos relatórios financeiros se deve ao estabelecimento de padrões que se baseiam em princípios, pois nesse caso, os padrões não regulam o tratamento de todos os eventos econômicos possíveis ou específicos, e isso requer, por vezes, o julgamento profissional, então, pelo uso das descrições textuais são apresentadas explicações sobre as políticas contábeis, estimativas e pressupostos aos usuários da informação (MASZTALERZ, 2016).

Segundo Dias Filho (2000) para relatórios financeiros, emitidos pela contabilidade, alguns modelos simplificados podem ser utilizados desde que não deixe de considerar três elementos essenciais ao processo comunicativo, sendo eles, o emissor, a mensagem e o destinatário (receptor).

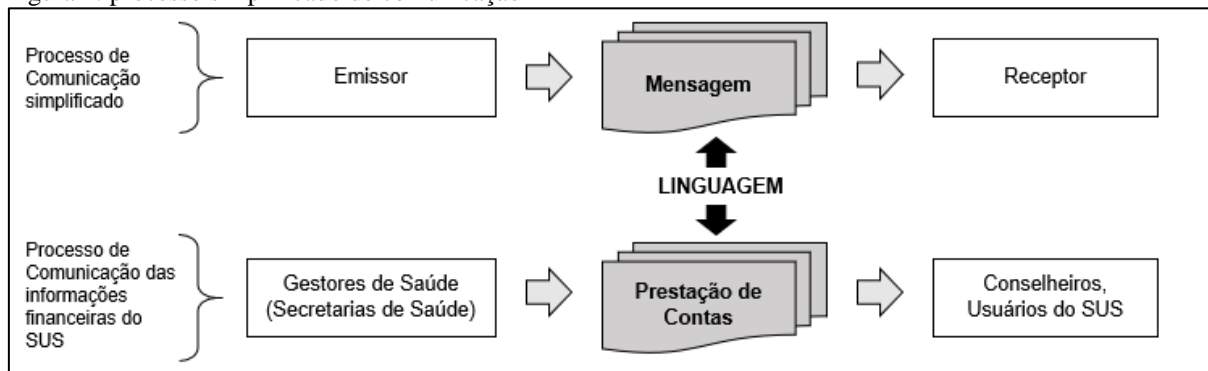
Na visão de Masztalerz (2013) o emissor é aquele que define o conteúdo e a maneira como será comunicado, que no ambiente contábil, são os preparadores da informação que irão codificar os eventos ocorridos em um determinado período de forma a descrever e construir uma imagem da realidade econômica de uma entidade. Tratando-se da divulgação das informações econômico-financeira do sistema de saúde público, o emissor, são os gestores de saúde, alocado nas Secretarias de Saúde, responsáveis pela preparação e divulgação dos relatórios de prestação de contas.

O receptor ou destinatário é quem recebe a mensagem e que deve estar apto a decodificar a mensagem, que segundo a estrutura conceitual emitida pelo IPSASB são os usuários dos serviços públicos, seus representantes e os provedores dos recursos interessados nas informações financeiras, que na organização do SUS, são prioritariamente os cidadãos que utilizam o serviço de saúde, e os conselheiros de saúde.

A mensagem é o elo que conecta o emissor ao destinatário da informação, é na mensagem que está o conteúdo a ser transmitido, ou seja, é a linguagem utilizada para comunicar as informações preparadas pelo emissor. No contexto desse estudo, são os relatórios

de prestações de contas emitidos pelas Secretarias de Saúde, conforme esquematizado na Figura 2:

Figura 2: processo simplificado de comunicação



Fonte: elaborado pelo autor

Masztalerz (2016, p. 101) ao estudar a contabilidade no contexto da comunicação destacou a utilização de quatro abordagens linguísticas e as organizou de acordo com sua finalidade:

- Abordagem Estrutural: é usada na contabilidade para nomear, classificar e refletir eventos econômicos e outros fenômenos que precisam ser considerados ao preparar os relatórios financeiros capaz de refletir a realidade econômica.
- Abordagem Funcional: a linguagem e o texto são utilizados para facilitar o processo de comunicação fornecendo informações compreensíveis dos preparadores da informação aos usuários, nesse caso, a contabilidade é uma ferramenta de comunicação que executa todas as funções da linguagem.
- Abordagem Semiótica: o uso da linguagem é necessário para construir um significado, criando uma imagem (real ou imaginária) da realidade econômica em que a entidade opera, assim, a contabilidade é um sistema de signos que se utiliza de dimensões sintáticas, semânticas e pragmáticas.
- Abordagem Social: a linguagem é usada no processo de comunicação contábil para integrar membros de uma comunidade (conselhos, associações, agremiações) ou para acumular conhecimento, e pode ser também uma ferramenta de construção da realidade. A contabilidade é vista como um fenômeno de construção sociocultural.

Quando se verifica os conteúdos presentes nos relatórios de prestação de contas do SUS (item 2.4), bem como sua finalidade, a adesão a essas abordagens pode ser um caminho para diminuir a assimetria da informação entre os gestores de saúde e os conselheiros. Uma forma de estabelecer essa relação, consiste na elaboração de mecanismos que avaliem, a partir da

essência de cada abordagem, os relatórios de prestação de contas, de modo a sinalizar o nível de complexidade de compreensão desses relatórios. Para tanto, examina-se as pesquisas que utilizam essas abordagens, a fim de identificar os elementos que podem contribuir para avaliar a compreensão dos relatórios de prestação de contas.

Segundo Costa (2008) a abordagem estrutural, ou estruturalismo linguístico, teve sua concepção por Ferdinand Saussure no início do século XX, e se apoiava na ideia de que a língua é um sistema que obedece a certos princípios de funcionamento, organizado de forma coerente e formado por elementos coesos que se inter-relacionam em que o resultado é uma construção de um texto com um conjunto de frases conectadas a uma relação de sentido. A coesão trata-se de uma organização lógica-semântica entre partes de um texto usando mecanismos linguísticos como o uso de um termo que faz referência a outro dentro do texto, uso de conectores e a utilização dos tempos verbais de forma linear. A coerência se refere ao significado do texto, ou seja, mesmo ele sendo coeso, ele pode não fazer sentido lógico, por exemplo, na frase: “Os gastos com pessoal aumentaram devido a diminuição das horas extras”. Apesar do texto apresentar uma estrutura coesa, o texto é incoerente, pois a diminuição de horas extras deveria reduzir os gastos com pessoal (KOCH, 2000).

As pesquisas sobre qualidade da informação financeira, que utilizaram os elementos dessa abordagem, encontram-se os trabalhos de Jonas e Blanchet (2000), Van Beest *et al.*(2009), Al-Dmour, Abbod e Al-Dmour (2017), que buscaram identificar se as informações divulgadas nos relatórios financeiros se apresentavam de forma organizada, concisa e coerente.

Em relação a abordagem funcional (funcionalista) a linguagem é utilizada de acordo com o contexto em que ela opera, ou seja, as variações linguísticas dependerão de fatores externos ao uso da língua. Uma posição dominante é a relação existente entre o emissor e receptor, em que o nível de compreensão da informação pelo receptor aumenta à medida que o processo comunicativo se retroalimenta, ou seja, emissor ao receber o *feedback* do receptor e atua de forma utilizar os recursos linguísticos para atender as necessidades do destinatário, dessa forma, o usuário da informação é um sujeito ativo, pois influencia na produção da informação. Sob essa perspectiva, o estabelecimento da relação entre os sujeitos, o conhecimento especializado na área e a integralidade das informações são fatores que auxiliam na compreensão da mensagem (BAKHTIN, 1997; VAZ; ESPEJO, 2015; MARTELOTTA; AREAS, 2003).

Sob o enfoque funcionalista Mboho e Ekpo (2016), Gallon *et al.* (2011), Jonas e Blanchet (2000), Silvia e Bianchi (2017) e Messias e Walter (2018), observaram a suficiência do nível de informações divulgadas, grau de conhecimento especializado e necessidade de capacitação. Vaz e Espejo (2015) verificam também a relação existente entre o preparador das informações e os gestores responsáveis por analisar os relatórios.

Já a abordagem semiótica tem como objeto o estudo dos signos, baseada em uma tríade de classificações, existência do objeto, sua representação em forma de signos e a sua interpretação mental. O signo, então, é a representação mental que substitui o objeto, constituindo-se em linguagem. De outra forma, Nicolau *et al.* (2010, p. 3) explicam que:

Desde uma simples sensação até os discursos mais elaborados, os signos que fazem uma intermediação com a realidade que nos cerca. A compreensão que temos do mundo, os registros e as interpretações, a transmissão de informações, completam o processo de comunicação baseado nos sistemas de signos que compõem toda e qualquer linguagem.

No ambiente contábil, o estudo de Gouveia (2010) encontrou 18 trabalhos brasileiros utilizando a semiótica, em que foram identificadas pesquisas que propuseram identificar a compreensão do usuário pela análise de elementos como a utilização de termos complexos e uso de jargões, gráficos, tabelas e figuras, legibilidade dos textos, e a relação entre as informações numéricas e textuais. Em pesquisas posteriores, além dos elementos citados, foi verificado a utilização de glossário (AL-DMOUR; ABBOD; AL-DMOUR, 2017; MBOHO; EKPO, 2016; GALLON *et al.*, 2011) e informações que permitissem comparação com outros períodos (BAUER, 2016).

Na abordagem social, Bahktin (1992) explica que a linguagem é o produto das interações sociais do sujeito no ambiente que opera, portanto, além dos sistemas puramente linguísticos, a linguagem é determinada pelas diversas formas de interação com a realidade, sendo vista como fenômeno social tonando-se indissociável do processo de comunicação verbal.

Uma teoria que se utiliza dessa abordagem é a Teoria da Ação Comunicativa, proposta por Habermas (1984), que apresenta dois componentes da ação social. Uma a ação estratégica que é projetada para influenciar as decisões dos sujeitos pertencentes a uma classe (associação, assembleia, conselhos, etc.), e o outro componente é a ação comunicativa que busca a compreensão mútua.

Segundo Habermas (1984) quando se pratica o ato da comunicação, existe um conjunto de normas ou reivindicações válidas e aceitas por todos os comunicadores. Dentro dessa perspectiva, Forester (1987) classifica essas reivindicações em quatro dimensões: compreensibilidade, verdade, sinceridade e legitimidade², que segundo o autor são regras de comunicação pragmáticas tomadas como garantia fundamentadas pelo senso comum, ou seja, caso essas normas sejam violadas o processo de comunicação perde sua validade.

Por meio das dimensões estipulada por Forester (1987) os estudos de Yuthas e Rogers (2002) e Patelli e Pedrini (2014) verificaram a qualidade das informações dos relatórios financeiros disponíveis publicamente a fim de identificar se as narrativas textuais são condizentes com os princípios habermasiano da ação comunicativa. Em relação a compreensibilidade, os itens analisados foram a utilização de terminologias que pudessem confundir o usuário, se o assunto abordado é do cotidiano e familiarizado com o leitor, uso de termos negativos/positivos, uso de terminologias que se refere a pessoas e suas ações e uso repetido da mesma palavra.

Diante do panorama apresentado do uso da linguagem no emprego da compreensão das informações em relatórios econômico-financeiros, é possível constatar que a compreensão leva em consideração elementos textuais, em que o preparador da informação utilizará instrumentos linguísticos, e elementos intrínsecos aos usuários, pois demandará dele conhecimento, experiência, e relacionamento entre o emissor e receptor, para que a comunicação ocorra entre os sujeitos (Quadro 2).

Essa percepção é, segundo Leffa (1996), a base para a construção do processo de compreensão da leitura textual, e para tanto apresentado dois conceitos contraditórios (Leffa, 1996, p. 11):

- a) Compreender é extrair significado do texto;
- b) Compreender é atribuir significado ao texto.

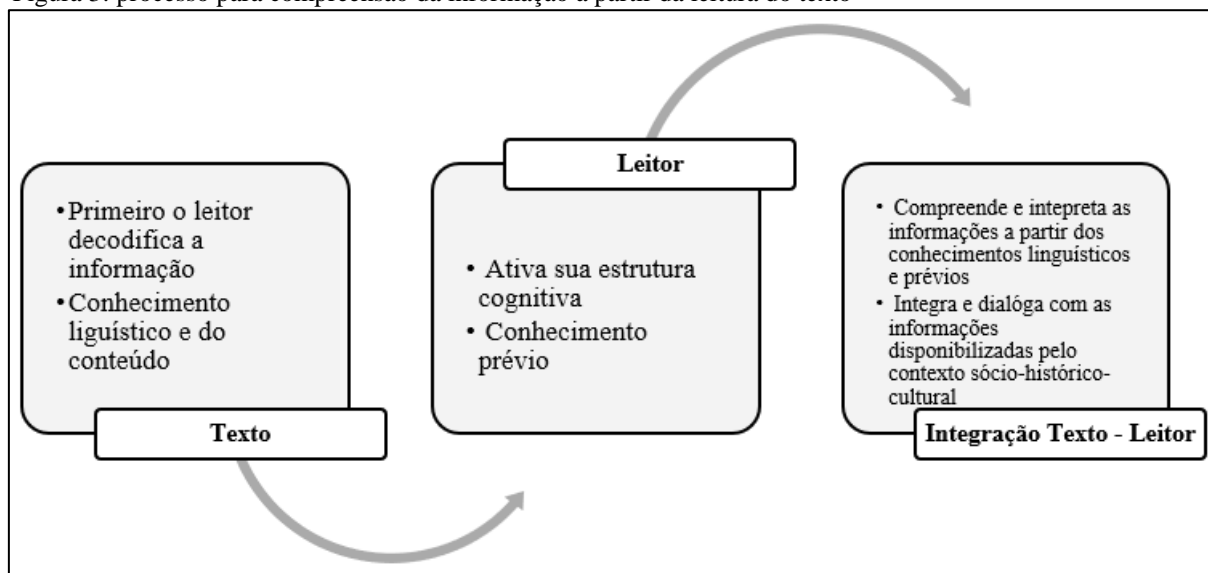
Leffa (1996) explica que, na primeira definição, a direção é do texto para o leitor, portanto, a ênfase é no texto, relacionadas a suas estruturas sintáticas, semântica e textual. Na segunda, a direção é do leitor para o texto, nesse momento, o leitor ativa suas estruturas

² Forester (1987, p. 278) ao classificar as formas da ação comunicativa de Habermas apresenta as seguintes definições: Dimensão da Compreensibilidade afirmam que o emissor pode ser entendido e as partes devem desenvolver uma compreensão mútua. A Verdade exige que todos os argumentos apresentados em uma discussão sejam corretos e verificáveis. Dimensão da Sinceridade refere-se ao grau em que os participantes da discussão representam com precisão suas percepções, interesses e objetivos, e dimensão de Legitimidade afirmam que o emissário da informação tem justificativa para fazer o enunciado.

cognitivas³ formada pelo conhecimento prévio que possui do mundo (experiências), e, dessa forma a ênfase recai sob o leitor.

Enfatiza ainda que, mesmo atuando na diminuição da complexidade de compreensão da informação nas duas direções, é necessário considerar um terceiro elemento: a intencionalidade. Ou seja, para que a informação seja compreensível, ela necessita de um propósito, que pode ser para suprir uma necessidade pessoal, ou com a intenção de tentar alcançar um determinado objetivo existente dentro de um contexto sócio-histórico-cultural. Quando os três elementos estão presentes, ocorre o processo de integração entre o leitor e o texto, surgindo a partir disso o produto da leitura: a compreensão (Figura 3).

Figura 3: processo para compreensão da informação a partir da leitura do texto



Fonte: adaptado Leffa (1996, p. 17)

Adequando o esquema proposto por Leffa (1996), ao âmbito desse estudo, o texto é representado pelos relatórios de prestações de contas elaborados pela secretaria de saúde, o leitor, os conselheiros que apreciam e deliberam com base no relatório, e a intencionalidade (objetivo da leitura), é de contribuir para o controle social.

³ Segundo Borém Lima (2007) o processo cognitivo é um conjunto de processos psicológicos usados no pensamento que realizam o reconhecimento, a organização e a compreensão das informações provenientes dos sentidos, para que posteriormente o julgamento através do raciocínio os disponibilize ao aprendizado de determinados sistemas e soluções de problemas.

Quadro 2: fatores de compreensão de textos em relatórios financeiros de acordo com as abordagens linguísticas

Abordagem	Uso na Contabilidade	Fator de Compreensão	Relação	Medidas	Relação com a Compreensibilidade	Autores
Estruturalista	A linguagem é usada para nomear, classificar e refletir a realidade econômica.	Coessão	Informação	Uso de elementos coercivos	Uso de mecanismo linguísticos, conectores e tempos verbais lineares facilitam a compreensão do texto	Jonas e Blanchet (2000), Van Beest <i>et al.</i> (2009); Al-Dmour, Abbod e Al-Dmour (2017),
		Coerência	Informação	Significado lógico	Relação lógica e organizadas de ideias que se complementam, permito o leitor assimilar uma sequência de ideias	
Funcionalista	A linguagem é usada para comunicar informações de remetentes aos destinatários.	Conhecimento Especializado	Usuário	Nível de Conhecimento especializado	Conhecimento prévio do tema por experiência ou formação complementa a estrutura cognitiva já existente sem necessidade de alterá-la	Mbobó e Ekpo (2016), Gallon <i>et al.</i> (2011), Jonas e Blanchet (2000); Silvia e Bianchi (2017), Messias e Walter (2018), Vaz e Espejo (2015)
		Nível intelectual	Usuário	Necessidade de Capacitação	Capacitação e treinamento dos usuários, principalmente aos menos familiarizados, ao modificar as estruturas cognitivas, novos conhecimentos são adquiridos melhorando a compreensão	
		Suficiência da Informação	Informação	Nível de satisfação do leitor em relação a informação divulgada	A integralidade das informações reduz as dúvidas do usuário	
		Relação Emissor x Receptor	Usuário	Grau de relacionamento entre os agentes da comunicação	Proximidade e acesso ao emissor da informação auxilia no <i>feedback</i> das informações.	
Semiótica	A linguagem é usada para construir significado(s), para criar uma imagem real ou imaginária da realidade.	Termos Complexos e Jargões	Informação	Uso de termos técnicos, jargões e estrangeirismo	Termos técnicos, abreviações e jargões dificulta a compreensão de leitor	Al-Dmour, Abbod e Al-Dmour (2017), Mbobó e Ekpo (2016), Gallon <i>et al.</i> (2011), Bauer (2016), Dias Filho (2001), Dias <i>et al.</i> (2004), Oliveira (2005), Silva (1994), Silva e Fernandes (2009), Pereira, Fragoso e Ribeiro Filho (2004)
		Gráfico, Tabelas, Figuras	Informação	Uso de Tabelas, Gráficos e Figuras	A forma e a quantidade de imagens, tabelas, gráficos e tipos de fontes influenciam na compreensão do texto	
		Legibilidade	Informação	Fórmulas de Legibilidade	Utilização de sentenças e palavras curtas	
		Relação Numérica x Textual	Informação	Uso de referências aos dados numéricos	Explicações sobre dados numéricos fora da normalidade	

Continua...

Quadro 2: fatores de compreensão de textos em relatórios financeiros de acordo com as abordagens linguísticas (*continuação*)

Abordagem	Uso na Contabilidade	Fator de Compreensão	Relação	Medidas	Relação com a Compreensibilidade	Autores
Semiótica		Glossário	Informação	Uso de Glossário	Utilização de um espaço próprio para explicar terminologias do texto	Silva e Rodrigues (2007), Moraes, Nagano e Merlo (2004),
		Comparação	Informação	Utilização de referências que permita comparação	Comparação entre períodos ou com modelos de referência	
Social	A linguagem é usada para integrar os membros de uma comunidade, ou para acumular conhecimento, ou mesmo para construir a realidade.	Terminologias ambíguas	Informação	Uso de termos que confundem o leitor	Termos ambíguos podem confundir o leitor ou suavizar más notícias	Yuthas e Rogers (2002) e Patelli e Pedrini (2014)
		Familiaridade com o tema	Usuário	Identificação do interesse do leitor	Assuntos do cotidiano do leitor e familiarizados com o tema melhora a compreensão	
		Termos Negativo/Positivo	Informação	Uso de termos positivos ou negativos	Termos positivos tendem a aumentar a clareza das informações e termos negativos possuem efeito contrário	
		Familiaridade com o termo	Informação	Uso repetido do mesmo termo	A frequência da mesma palavra cria imagens difíceis de esquecer	
		Interesse Humano	Informação	Indicação de pessoas e suas ações	Uso frequente de terminologia que se refere a pessoas e suas ações pode aumentar o grau em que os leitores podem se relacionar com os conceitos e argumentos apresentados nos textos	

Fonte: elaborado pelo autor

Como se pode observar no Quadro 2, a compreensão da informação está associada a uma variedade de elementos que se complementam e que os fatores de compreensão, quando analisados individualmente, possuem diferentes critérios, que dependendo do grau de aplicação a informação pode ficar mais ou menos compreensível, por exemplo, quanto mais conhecimento sobre o tema menor será a dificuldade em entender a informação, ao contrário, o uso excessivo de termos técnicos, mesmo que contenha o esclarecimento deles, torna-se mais difícil a compreensão, além de deixar o texto fatigante pelas explicações dos termos.

Um outro ponto observado é que, independente da abordagem linguística, nota-se, nas pesquisas apresentadas no Quadro 2, a utilização do termo “linguagem simples”, que segundo a PLAIN - *Plain Language Action and Network* (2018)⁴, ocorre quando a informação é compreendida pela primeira vez que é lida ou escutada.

No Brasil, com o objetivo de permitir ao cidadão o monitoramento e avaliação das políticas públicas e fiscalização da aplicação dos recursos públicos, foi sancionada a lei nº 12.527/2011 regula o acesso a informações sobre os serviços públicos nas três esferas do governo, que entre outras determinações, em seu artigo 5º define a forma como a informação deve ser divulgada, devendo ser objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão (BRASIL, 2011).

No entanto, antes dessa lei, estudos sobre a compreensão das informações disponibilizadas pelo governo brasileiro sobre as contas públicas, foram realizados e estão sumarizadas no Quadro 3:

Quadro 3: panorama de pesquisas nacionais que abordam a compreensibilidade das informações financeiras divulgadas pelo setor público

Autores	Principais constatações
Athayde (2002)	No Município de Luziânia/GO, a pesquisa com 50 usuários da informação contábil produzida pelo Poder público do Município, observou que há deficiências na maneira de como a comunicação contábil é utilizada. Apenas 11 usuários da amostra, afirma que a informação contábil atende suas expectativas. 60% dizem não possuir nenhum conhecimento sobre os gastos em programas e projetos sociais e 80% não conhecem o significado de termos utilizados.
Monteiro, Lacerda e Luz (2004)	Uma pesquisa realizada com 60 estudantes de uma Universidade Estadual revelou que 85% dos respondentes consideram as informações contábeis geradas de acordo com a LRF são poucos compreensíveis e que 66,67% afirmaram que a divulgação das informações não possui transparência suficiente para garantir o controle das contas públicas.
Pereira, Fragoso e Ribeiro Filho (2005)	Estudo em duas capitais, uma no sul e outra no nordeste do Brasil, envolvendo 41 entrevistados constatou que mais de 50% dos respondentes julgam que a representação gráfica melhora muita a compreensão das informações contábeis, principalmente quando se trata da compreensão das variações e valores.

⁴ A PLAIN é uma organização que existe a mais de quarenta anos compostos por um grupo de funcionários federais do governo americano, que promovem ações que visam a utilização de uma linguagem simples na redação dos relatórios governo.

Oliveira (2005)	Pesquisou o nível de compreensibilidade das terminologias contábeis existente nos demonstrativos contábeis conforme a Lei nº 4.320/64 dos professores graduação da Universidade Estadual de Feira de Santana. Os resultados apontaram não possuem condições de analisar e interpretar tais demonstrativos por desconhecimento dos termos utilizados, sendo que os professores de ciências contábeis demonstraram ter um nível de compreensão maior que demais.
Miranda <i>et al.</i> (2008)	O Balanço Orçamentário de um ente governamental foi objeto de estudo da compreensibilidade da informação contábil na cidade de Recife/PE. Uma amostra com 58 cidadãos com nível educacional considerado acima da média da população brasileira apresentou que as informações contábeis não são clara para a maioria dos respondentes mesmo para aqueles que consideram ter um bom nível de conhecimento sobre contabilidade pública.
Cruz e Ferreira (2010)	Um estudo no município de Feira de Santana/BA, revelou que a divulgação de informações contábeis emitidas pelo Poder Público não é suficiente e pouco clara, causando dificuldade de compreensão quando analisou-se as ações executadas pelo município no período de 8 anos para tornar transparente as informações sobre excussão orçamentária.
Felix e Silva (2009)	O desconhecimento e interesse nas informações contábeis de entes públicos foi o resultado do estudo no município do Rio de Janeiro/RJ, com segurados do sistema previdenciário do município (FUNPREVI), e ainda que as informações produzidas pelo PREVI, não são suficientes para analisar a situação financeira e patrimonial da entidade.
Gallon <i>et al.</i> (2011)	Ao verificar o nível de compreensibilidade geral atribuído pelos cidadãos aos demonstrativos da LRF de um município gaúcho constatou-se que os ruídos que afetam o processo de comunicação contábil, como a terminologia contábil, o excesso de informação divulgada e a capacidade de entendimento, provocam dificuldades na compreensão da mensagem.
Silvia e Bianchi (2017)	A pesquisa realizada com servidores públicos sobre a LRF e da Lei do Acesso à Informação apontou para um grau elevado de dificuldade de compreensão por insuficiência das informações divulgadas, necessitando de complementos e elementos que torem menos complexas as informações contábeis. E constatou que as informações econômico-financeiras como instrumentos relevantes para aumentar a participação da população na esfera pública caso as informações sejam mais compreensíveis.
Oliveira <i>et al.</i> (2018)	O estudo observou o nível de compreensão dos alunos de uma Universidade do nordeste do Brasil, em relação as informações contábeis de entidades do setor público. Constatou-se um baixo grau de compreensão, apontando como principais fatores, a utilização de termos técnicos e ausência dos discentes na área contábil. Fatores que poderiam contribuir para melhorar a compreensão estão o uso de notas explicativas, maior divulgação dos balanços públicos, e a ampliação de programas de educação fiscal.
Messias e Walter (2018)	A pesquisa revelou que a adequação da linguagem contábil ao usuário da informação, e o conhecimento prévio da finalidade dos usuários são fatores que auxiliam a produção de relatórios contábeis, de acordo com contadores responsáveis pela produção das informações contábeis de quatro universidades públicas federais.

Fonte: Adaptado de Gallon *et al.*(2011)

Um outro estudo, realizado por Camacho (2018) analisa a compreensibilidade dos usuários das informações financeiras do setor público. A pesquisa levou em consideração às características dos usuários, os critérios da qualidade da informação, a qualidade e a legibilidade dos textos. Os resultados demonstraram que os usuários apresentam um desconhecimento pela maioria das informações contábeis do setor público, entretanto conseguem compreender as informações apresentadas. Como recomendação, a autora sugere a confecção de relatórios distintos para o público especializado e para o cidadão comum.

Um quesito examinado na pesquisa de Camacho (2018), refere-se à mensuração da legibilidade dos textos, algo ainda escasso em estudos no setor público nacional, porém, segundo Stableford e Mettger (2007) essa questão é abordada a mais de trinta anos no campo da saúde. A preocupação nessa área reside no fato de haver o uso excessivo de termos técnicos e por existir uma intrínseca interação com a sociedade, especialmente a saúde pública. Esses estudos tiveram como foco a análise sobre a lacuna existente entre o grau de leitura das

informações escritas no campo da saúde e o nível habilidade de leitura de adultos (RUDD; KIRSCH; YAMAMOTO, 2004).

O instrumento de avaliação utilizada por Camacho (2018) consiste em atribuir um nível de facilidade de leitura de um texto, utilizando como técnica o emprego de fórmulas de legibilidade (*readability*). Legibilidade não significa compreensão (conforme definição de Leffa, 1996), mas atua como um elemento a contribuir para o entendimento do texto (FAKHFAKH, 2015).

2.8. A Legibilidade dos Relatórios Econômico-Financeiros

A legibilidade pode ser definida como a “qualidade da escrita em relação a compreensão do leitor” (Klare, 1988, p.89) ou “a facilidade com que o leitor processa e compreende um texto escrito” (Smith e Smith, 1971 p.554). Para avaliar o grau de dificuldade de compreensão de um texto, Rodolf Flesch, um dos pioneiros nessa área, desenvolveu em 1943 uma fórmula para medir o grau de legibilidade de um texto, e devido a uma ampla utilização, em 1948 o autor reexaminou e reestruturou a fórmula anterior (FLESCH, 1948), que se manteve e permitiu que outras fórmulas fossem concebidas a partir dos parâmetros desenvolvidos por ele (BONSALL *et al.*, 2017).

Em sua fórmula Flesch utiliza, basicamente, dois atributos, o comprimento médio das palavras (sílabas por 100 palavras) e o comprimento médio das frases. A pontuação calculada por essa fórmula tem um intervalo de 0 a 100, sendo que quanto mais alta a pontuação maior a facilidade da leitura. A lógica utilizada pela fórmula é que quanto mais palavras polissílabas e quanto maiores as frases em um texto maior a dificuldade na leitura.

Conforme explicam Gibson e Schroeder (1994) frases longas são mais difíceis, pois ao ler cada palavra não é possível lembrar de cada uma de forma isolada, mas sim a ideia do texto; o mesmo vale para símbolos e imagens. Porém, ao ler uma frase retém-se cada palavra até o ponto final, só então a sentença é decodificada como uma ideia. Acontece, que a memória de curto prazo retém todas as palavras até que seja possível extrair o conteúdo e armazená-la de modo permanente na memória de longo prazo. Para a memória de curto prazo a palavra é necessariamente limitada e frases longas sobrecarregam a memória de curto prazo e, então, a informação é perdida. Em frases longas as palavras do início do texto são esquecidas.

Courtis (2004) também adverte que escrita distorcida e confusa impede a compreensão do leitor sobre a mensagem a ser transmitida, ainda mais se utilizar palavras polissílabas

incomuns e frases longas. Quanto as palavras polissílabas o autor alerta que elas apresentam um papel útil quando permite a compreensão de conceitos complexos ou ambíguos, mas que o uso excessivo pode dificultar a leitura ofuscando a capacidade do leitor em interpretar com precisão a mensagem presente no texto. Portanto o sucesso nas fórmulas de legibilidade em fornecer informações preditivas significativas depende da capacidade de medir elementos na escrita relacionados à compreensão do leitor.

No setor privado as pesquisas de legibilidade aumentaram sensivelmente ao longo das últimas décadas (BOLSALL *et al.*, 2017). Nesse contexto foram utilizadas diversas medidas de legibilidade, além da *Flesch Reading Ease*, como o *Fog Index*, *Flesch-Kincaid*, *Smog Index*, em pesquisas nas áreas de comunicação empresarial, contabilidade e gestão (LI, 2008; SMITH; SMITH, 1971; COURTIS, 2004, 1995, 1986; GIBSON, 1994; STONE 2011). Inicialmente as pesquisas de legibilidade dos relatórios financeiros tinham o intuito de identificar a dificuldade da legibilidade desses textos (ADELBERG, 1979, 1982; DOLPHIN; WAGLEY, 1977; HARIED, 1972; HEALY, 1977; JAMES; LEWIS, 1977; JAMES; LEWIS; WALLSCHUTZKY, 1981). Esses estudos se concentraram mais em relatórios anuais, como notas explicativas e demonstrações financeiras, pronunciamentos técnicos e relatórios de auditoria (FLORY; PHILLIPS; TASSIN, 1992).

Posteriormente as pesquisas de legibilidade na literatura contábil foram além da dificuldade de leitura dos relatórios, e começam a identificar o impacto que a legibilidade tem sobre outras variáveis, como o estudo de Curtis (1986), Subramanian, Insley e Blackwell (1993) e Li (2008) que analisaram a relação entre o lucro das empresas e a forma como os relatórios financeiros eram emitidos.

Em geral as pesquisas sobre legibilidade apontam para um grau de leitura difícil dos relatórios financeiros. Estudos apresentados por Soper e Dolphin (1964) e Holley e Early (1980) ao examinarem relatórios financeiros corporativos de empresas nos EUA observaram que tais relatórios se tornaram menos legíveis ao longo do tempo. O que traz uma preocupação no campo da contabilidade, pois segundo Curtis (2004, p. 295) “um elemento da comunicação efetiva das informações contábeis é a legibilidade, se um usuário das informações contábeis não puder ler e compreender os conteúdos divulgados, um entendimento entre o usuário e o responsável por gerar a informação não será alcançado”.

Pesquisas de legibilidade em textos contábeis e relatórios financeiros no Brasil ainda são escassos e voltados, basicamente, ao setor privado (GODOI, 2002; SILVA *et al.*, 2017;

COSTA, 2015; SILVA; FERNANDES, 2009; BERNARDES *et al.*, 2018; BATALHA; SOUZZA; CALEGARI, 2012; SOUZA, 2017). Um dos motivos pode estar relacionado ao fato de que as mais de 200 fórmulas de legibilidade foram desenvolvidas, em sua maioria, na língua inglesa e que uma adequação a língua portuguesa pode ser necessária visto que as fórmulas mais utilizadas possuem em seus componentes a quantidade de sílabas (DUBAY, 2004). Diante dessa situação Martins *et al.* (1996) apresentam uma proposta de modificação da fórmula de Flesch para a língua portuguesa, justificando que a língua inglesa possui em média 1,8 sílabas por palavras enquanto a portuguesa possui 2,2 sílabas por palavras, em média.

As pesquisas sobre legibilidade de relatórios econômico-financeiro no setor público ainda não são recorrentes. Butterworth, Gray e Haslam (1989) observaram um grau difícil ou muito difícil nos relatórios de prestação de contas; os autores compararam um conjunto de relatórios anuais de temáticas variadas (saúde, educação, lazer, segurança, transporte e finanças) divulgados no Reino Unido. Outros estudos (YUSUF; JORDAN, 2017; KINNERSLEY; FLEISCHMAN, 2001) calcularam a legibilidade de um relatório exigido pelo *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), o *Management Discussion and Analysis* (MD&A); os resultados demonstraram um nível difícil de legibilidade, apesar das diretrizes do GASB em seu *Statement 34* de que, ao preparar as informações financeiras, devem ser legíveis e compreensíveis pelo cidadão comum dos Estados Unidos.

No Brasil, Camacho (2018) utilizou a fórmula de Flesch para avaliar a legibilidade dos textos, e obteve como resultado um texto considerado como difícil, e que os usuários entendem ser importante a utilização de uma linguagem mais simples e acessível.

A maioria das fórmulas de legibilidade utiliza o comprimento das frases e sílabas e deixa de lado outros atributos como utilização da voz passiva, verbos ocultos, termos legais, clichês, palavras abstratas e frases verbais (BONSALL *et al.*, 2017). Outra crítica às fórmulas de legibilidade, como *Flesch Reading Ease*, *Smog Index*, *Gunning's Fog Index*, é a incapacidade de considerar a motivação do leitor, e o conhecimento que o leitor possui sobre terminologias financeiras (GIBSON, 1994).

De acordo com Selzer (1981), o interesse do leitor é um atributo criticamente importante para que a mensagem seja compreendida, assim um seguimento de pesquisas na área de comunicação contábil considera que os escores de legibilidade são limitados para avaliar a legibilidade das informações contábeis escritas (STONE, 2011). Além do interesse o leitor deve possuir habilidades suficientes para compreender um texto; Flory *et al.* (1992) corroboram com

essa afirmação e adicionam que um indivíduo que possui bastante conhecimento sobre um assunto pode compreender um texto mais facilmente do que indivíduos menos familiarizados com o assunto.

Um outro atributo que é desconsiderado nas fórmulas de legibilidade usualmente utilizada na comunicação contábil está ligado ao tamanho do relatório. Li (2008) utilizou esse atributo como uma das variáveis do estudo com a hipótese de que relatórios mais longos são mais difíceis de ler, pois pode tornar os relatórios menos transparentes e ocultar informações adversas aos investidores.

Além disso, Dreyer (1984) adverte que as fórmulas ignoram fatores que se relacionam com a sintaxe, como frequências das palavras, densidades dos conceitos, nível de abstração ou se as ideias são formadas de forma coerente e lógica, pois as fórmulas não distinguem um texto embaralhado de um texto bem ordenado. E ainda que elementos em formatos gráficos, como cor, ilustrações, estilo e tamanho da fonte, comprimento da linha do texto, palavras hifenizadas que afetam a legibilidade são ignorados pelas fórmulas de legibilidade.

A fórmula de *Flesch* também não está isenta de críticas, pois foi construída a partir de um material de leitura para crianças nos EUA (de terceira a sétima série) e não foi revalidado em mais de cinquenta anos e nem validado em matéria de leitura para adultos, dessa forma para que a fórmula de *Flesch* possa ter mais credibilidade ela precisa ser revalidada em textos para adultos e aplicada de forma generalizadas em outras línguas. Contudo, apesar das limitações na utilização das fórmulas de legibilidade, têm as vantagens do seu uso por ser simples, fácil de usar, seus resultados podem ser comparados com estudos anteriores e são sistematicamente precisos (COURTIS, 2004).

De um modo geral, pode-se resumir que os Relatórios de Prestações de Contas da Saúde Pública são instrumentos que permitem o monitoramento das atividades econômico-financeiras realizadas pelas Secretarias de Saúde, por intermédio dos respectivos Conselhos, por sua vez, estes atuam como arenas de uma esfera pública, em que se discutem as políticas públicas de saúde de acordo com as necessidades dos usuários do Sistema Único de Saúde, configurando, com isso, a prática do controle social.

Portanto, o conteúdo apresentado nos Relatórios de Prestação de Contas deve conter informações úteis ao atendimento às necessidades do maior número de usuários possíveis. Informações legíveis contribuem na elaboração de relatórios mais compreensíveis. Destacando que a compreensão não se determina apenas pela construção do texto, mas pela integração de

elementos que envolvem o texto, o leitor e seus objetivos com a leitura. Portanto, examinar a construção e utilização dos Relatórios de Prestação de Contas por meio da qualidade, legibilidade e compreensibilidade pode auxiliar no controle social.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Este capítulo destina-se a apresentar os procedimentos metodológicos que conduzem o desenvolvimento da pesquisa. Iniciando-se com a abordagem metodológica, seguido do objeto de estudo, e a forma de coleta dos dados, após são apresentadas as etapas da pesquisa e depois são discorridos sobre cada instrumento de avaliação.

3.1. Pesquisa Qualitativa

A pesquisa qualitativa tem como finalidade integrar métodos e técnicas de observação, análise de documentação, interpretação de padrões, características, atributos e significados dos fenômenos em estudo (GILLIS; JACKSON, 2002). De outra forma Mason (2006) explica que o propósito da abordagem qualitativa é interpretar e documentar um fenômeno ao máximo do ponto de vista de um indivíduo ou estrutura de referência. Adiciona-se ainda o fato dos pesquisadores buscarem verdades mais profundas com o objetivo de “estudar as coisas em seu ambiente natural, tentando entender ou interpretar fenômenos em termos dos significados que as pessoas trazem para elas” (GREENHALGH; TAYLOR 1997, p. 740).

A interpretação dos fenômenos é, de acordo com Gadamer (1999), uma ação que sucede, mas que também está contida no ato de compreender. Minayo (2012, p. 623) entende que compreender é o principal verbo em análises qualitativas, pois “é exercer a capacidade de colocar-se no lugar do outro, tendo em vista que, como seres humanos, temos condições de exercitar esse entendimento”.

Clegg e Hardy (1999) advertem que, devido a pesquisa qualitativa desenvolver uma reflexão crítica e um saber acumulado, é necessário que os pesquisadores adotem critérios e processos de investigação explícitos, permitindo a compreensão e replicação do estudo e dessa forma, a pesquisa será capaz de gerar credibilidade externa e legitimidade ao estudo.

Quanto à coleta de dados Streubert e Carpenter (1995) afirmam ser frequente a utilização de vários instrumentos para que possam transcender as limitações de cada indivíduo. A esse respeito Neves (1996) comenta que diferentes conjuntos de técnicas interpretativistas contribuem para decodificar e descrever componentes de uma estrutura complexa de significados.

Gadamer (1999) afirma que o ato de compreender e interpretar não pode ser controlado por regras ou procedimentos tendo em vista ser uma condição do ser humano. Nesse contexto, na pesquisa qualitativa, o pesquisador para entender o fenômeno, obtém os dados mediante

contato direto e, por vezes, interage com o objeto estudado, e não raro, é frequente que o pesquisador busque entender o fenômeno pela perspectiva dos participantes (ALVES; RABELO; SOUZA, 2014).

Uma forma de entender o fenômeno estudado é interpretar os dados coletados por diferentes fontes de modo a confirmar ou não os pressupostos teóricos. Essa maneira de conduzir a pesquisa é designada por Morse (1991) de triangulação, pois é possível estabelecer uma interligação entre as descobertas por fontes variadas, guiado para tornar o fenômeno mais compreensível ou conduzindo a um paradoxo que aponte novas direções ao problema pesquisado. Para Patton (2002), a triangulação constitui-se como um critério de validação e confiabilidade da pesquisa de modo a apresentar um quadro mais evidente do fenômeno devido a convergência dos múltiplos métodos adotados.

3.2. Objeto de Estudo

Como espaço de investigação de esfera pública foi selecionado o Conselho Municipal de Saúde de Anápolis/GO. Criado em maio de 1993, o CMS de Anápolis, conta com 48 membros, sendo 24 titulares e 24 suplentes, composto por representantes do governo, trabalhadores da saúde e prestadores de serviços, e representantes dos usuários para o mandato do quadriênio de 2015-2019.

Utilizou-se como objeto de pesquisa, os Relatórios de Prestação de Contas elaborados pela Secretaria Municipal de Saúde de Anápolis/GO e apreciados pelo Conselho Municipal de Saúde. A seleção desse objeto se deve aos propósitos da pesquisa, em verificar o nível de compreensão das informações econômico-financeiras após do estabelecimento de um padrão de informações a serem divulgados, fato que ocorreu por meio da Resolução CMS nº 038/2015.

Para a análise documental foram coletados os relatórios de prestações de contas, que consistem em 5 (cinco) Relatórios de Gestão Anual (RAG) e 17 (dezessete) Relatórios Quadrimestrais de Prestação de Contas, totalizando 22 relatórios. O relatório do 3º Quadrimestre e o RAG de 2018, não fazem parte dos dados coletados, pois ainda não estavam disponíveis no período de coleta de dados. Também foram coletados pareceres emitidos pelo CMS, atas de reunião, Plano Municipal de Saúde e Regimento Interno do Conselho.

O recorte temporal compreende os períodos de 2013-2015 e 2016-2018, num total de seis anos. A seleção desse intervalo decorreu da possibilidade de estabelecer uma comparação do nível de compreensão da informação contida nas prestações de contas antes (2013-2015) e

após (2016-2018) a implementação do padrão de informações baseadas nas características qualitativas da informação econômico-financeira contidas na Resolução CMS nº 038/2015.

Esse período também compreende os Planos Municipais de Saúde 2014 a 2017, e 2018 a 2021. Apesar do período, o plano de 2014-2017 realiza um comparativo com a situação de 2013.

3.3. Etapas da Pesquisa e Coleta de Dados

As etapas foram estabelecidas com dois propósitos, o primeiro de subsidiar as fases dois e três da pesquisa na construção dos instrumentos de pesquisa e o segundo permitir uma avaliação comparativa por meio dos elementos que constituem o processo de compreensão definido por Leffa (1996), ou seja, avaliação dos textos, avaliação da percepção do leitor, e o processo de integração entre o leitor e o texto, conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4: etapas da pesquisa

Etapa 1 (Elementos Textuais) - Coleta de dados e aplicação dos Instrumentos de Avaliação das Informações	Coleta dos Relatórios de Prestação de Contas
Enfoque: - Análise do material produzido originalmente na forma escrita	Coleta dos Pareceres, Atas e Resoluções
	Avaliação da Qualidade da Informação econômico-financeira das Prestações de Contas
	Análise da Legibilidade do Relatório de Prestação de Contas
	Avaliação das informações textuais quanto a Compreensibilidade do Relatório de Prestação de Contas
Etapa 2 (Elementos Cognitivos) - Coleta das informações por meio do Usuário	Aplicação de Questionário aos Conselheiros em relação a prestação de contas.
Enfoque: - Percepção cognitiva dos Conselheiros em relação a compreensão da prestação de contas	
Etapa 3 (Elementos Discursivos) - Coleta das Informações no contexto sócio-histórico-cultural	Observação das reuniões do conselho e da comissão de prestação de contas
Enfoque: - Integração entre os conselheiros e os relatórios de prestação dentro da esfera pública	

Fonte: Elaborado pelo autor

A primeira etapa buscou analisar os relatórios de prestação de contas, pareceres, atas de reunião, Planos Municipais, regimentos e resoluções. Esses são os elementos textuais utilizados

pelo CMS, que segundo Sardinha (2000) fazem parte do *corpus* linguísticos⁵ coletados como insumos à pesquisa da língua ou variedade linguística. Nesta fase foram utilizados instrumentos de avaliação com a finalidade de aferir a qualidade dos relatórios sob os aspectos da qualidade da informação econômica e financeira, compreensibilidade e legibilidade. Essa fase, portanto, avalia a informação sob a ótica da qualidade dos registros escritos, sem considerar os atributos inerentes ao leitor.

Devido ao volume de páginas dos relatórios quadrimestrais de prestação, contendo anexos com listas analíticas de extratos bancários, razões contábeis, relatório financeiro de pagamentos, foram consideradas apenas as páginas dos relatórios sem os anexos, conforme demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5: quantidade de páginas dos relatórios de prestação de contas por ano

Ano	Quantidade de páginas dos relatórios de prestação de contas					
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Páginas totais (com anexos)	3.072	3.556	3.988	3.160	2.920	1.668
Páginas analisadas	161	150	176	141	133	81
% de Páginas analisadas	5,2%	4,2%	4,4%	4,5%	4,6%	4,9%

Fonte: elaborado pelo autor

A segunda etapa consistiu em verificar a compreensão das informações contidas nos relatórios de prestação de contas por meio dos elementos cognitivos inerentes aos conselheiros. Segundo Schulze e Camargo (2000) como conteúdos coletados a partir da fala dos indivíduos de maneira sistemática por meio entrevistas ou questionários, ou não sistemática (cartas, diários, redações, etc.). Para tanto analisou-se a percepção dos conselheiros diante da prestação de contas, ou seja, avaliou-se a compreensão das informações, considerando aspectos particulares dos usuários da informação, dentro de um processo cognitivo. Como instrumentos de coleta de dados foi utilizado o questionário contendo questões fechadas (maior detalhamento vide item 3.3.2.1).

E a última fase analisou a compreensão das informações econômico-financeiras mediante a observação das reuniões de conselho e comissão de prestação de contas, avaliando, assim, a integração entre os atributos do texto e do leitor dentro de um contexto de comunicação discursiva. Apoiado pela definição linguística que se refere ao discurso⁶ como “uma peça

⁵ “No sentido original da palavra ‘corpus’ é ‘corpo’, ‘conjunto de documentos’, portanto a Linguística de *Corpus* ocupa-se da coleta e exploração de *corpora*, ou conjuntos de dados linguísticos textuais e dedica-se à exploração da linguagem através de evidências empíricas” (SARDINHA, 2000, p. 325).

⁶ Uma outra vertente do discurso é estudada pela sociolinguística, que na definição de Pêcheux (1969) é a produção derivada de um “sujeito”, da sua posição no espaço social, entendida enquanto relações de força, característica de uma formação social historicamente dada. Ou seja, o discurso é visto como uma prática social, que se situa em um terreno de disputas de interesses de cunho ideológico (BRANDÃO, 2009).

oratória para persuadir ou expor ideias e, quando associado a retórica é a comunicação do orador para o público, portanto, uma forma de linguagem empírica verificável” (SCHULZE; CAMARGO, 2000, p. 294).

A coleta de dados da Etapa 3 ocorreu nos dias 27 de novembro com a comissão de prestação de contas e nos dias 5 e 18 de dezembro de 2018, em que a SMS apresentou o relatório de prestação de contas do 1º e 2º quadrimestres de 2018 ao CMS.

3.3.1. Etapa 1 – Análise das informações de acordo com os Elementos Textuais

3.3.1.1. Instrumento de Avaliação da Legibilidade dos Textos

Os Relatórios de Prestação de Contas foram avaliados por meio de fórmulas de legibilidade (*readability*). Os principais formuladores dos índices de legibilidade, como Flesch (1948), Klare (1974), Dale e Chall (1948), aplicam duas variáveis para avaliação da legibilidade, qual seja: o tamanho das palavras e a extensão das sentenças, sob o argumento de que, quanto maior as palavras e sentenças mais difícil é a leitura de um texto (FLORY, 1992).

Para análise da legibilidade em texto escritos em língua portuguesa um estudo realizado por Martins *et al.* (1996), adequou a Fórmula de Legibilidade de Flesch (*Flesch Reading Ease*) considerando o vocabulário da língua portuguesa.

A fórmula *Flesch Reading Ease* (Flesch, 1948) utiliza critérios baseados no teste padrão de leitura de McCall-Crabbs (1926), que consiste em aplicar perguntas sobre a leitura de um texto, e a quantidade de respostas corretas indica nível de leitura do respondente. Dessa maneira, a fórmula foi desenvolvida de modo a aferir o nível médio de leitura de uma criança, que completou a quarta série ao responder corretamente 75% do teste aplicado de uma determinada passagem de um texto (FLESCH, 1948). O resultado desse trabalho culminou na equação abaixo:

$$FRE = 206,835 - (1,015 \times ASL) - (84,6 \times ASW) \quad (1)$$

Onde:

ASL = divisão da quantidade de palavras pela quantidade de frases;

ASW = divisão da quantidade de sílabas pela quantidade de palavras.

A pontuação do nível de legibilidade está em uma escala de 0 a 100. Quanto maior a pontuação, maior a facilidade de leitura do texto.

A adequação da fórmula para língua portuguesa realizada por Martins *et al.* (1996) ocorreu pelo fato de que as palavras do Português terem, em média, uma quantidade de sílabas maiores do que as palavras em inglês. Para validação da equação foram realizados testes com inúmeros textos, dos mais variados tipos e níveis. E para adequar a realidade do sistema educacional brasileiro a escala de pontuação foi redefinida como demonstra o Quadro 6:

Quadro 6: escala de pontuação por nível de escolaridade

Pontuação	Nível de Escolaridade	Nível de Leitura
100 - 75	1º ao 4º ano	Muito Fácil
75 - 50	5º ao 9º ano	Fácil
50 - 25	10º ao 12º ano	Difícil
25 - 0	Superior	Muito Difícil

Fonte: Martins *et al.* (1996, p. 7)

A equação reformulada adicionou o valor de 42 ao primeiro termo da fórmula original de Flesch (1948):

$$ILF_{\text{adaptado}} = 248,835 - (1,015 \times ASL) - (84,6 \times ASW) \quad (2)$$

Com essa adaptação, pesquisas em áreas como saúde, educação, contabilidade e tecnologia da computação (LYRA; AMARAL, 2012; OLIVEIRA, SOUSA; FERNANDES, 2009; GODOI *et al.*, 2002; WAGNER FILHO, 2016) passaram a utilizá-la.

Tendo em vista a limitação das fórmulas de legibilidade por serem desenvolvidas a partir da língua inglesa, e a carência de estudos brasileiros na produção de fórmulas de legibilidade, optou-se por utilizar a Fórmula de Legibilidade de Flesch adaptada por Martins *et al.* (1996). Como ferramenta de análise utilizou-se o *software* Coh-Metrix-port 2.0 (ver item 3.3.1.2.1) que calcula a legibilidade de textos a partir dessa adequação (SCARTON; ALUÍSIO, 2010).

3.3.1.2. Instrumento de Avaliação da Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas

As fórmulas de legibilidade não são suficientes para avaliar o nível de compreensão de um texto. Conforme afirmam McNamara, Graesser e Louwerse (2012), as tradicionais fórmulas de leitura avaliam apenas aspectos lexicais e sentenciais que não são suficientes para identificar a dificuldade de um texto, pois não levam em consideração aspectos de coerência linguística, que dão sentido ao texto.

A ampliação dessa visão é percebida em pesquisas sobre simplificação da linguagem, que se têm utilizado de diversos recursos para medir o nível de compreensão como, aplicação

de questionários, verificação de reprodução de texto, teste *cloze*, reconhecimento visual, entre outros (NOGUEIRA; TUÑEZ-LÓPEZ, 2017).

Porém, esses mecanismos avaliam elementos específicos da compreensibilidade que estão ligados mais a aspectos cognitivos do leitor, do que a critérios linguísticos aplicados aos textos. Nesse sentido, Sousa e Hübner (2012) ao fazerem uma revisão dos métodos e critérios existentes para avaliar a compreensão leitora, identificaram 30 Fatores de Compreensão (FC) relativos tanto ao conteúdo dos textos (20), quanto ao domínio das habilidades do leitor (10).

Como o propósito nessa fase da pesquisa é analisar a compreensibilidade dos relatórios de prestação de contas, dos 30 Fatores de Compreensão, 12 foram selecionados por estarem alinhados aos objetivos da pesquisa dessa primeira etapa ao estarem associados a avaliação do conteúdo dos textos por meio dos elementos linguísticos, e que não estão sujeitos às habilidades cognitivas do leitor. Além disso, a escolha dos FC levou em consideração os elementos identificados na literatura contábil sobre compreensibilidade de acordo com cada abordagem linguística, conforme apresentado no Quadro 7:

Quadro 7: fatores de Compreensibilidade por abordagem linguística

Abordagem	Fator de Compreensão	Medidas	Relação com a Compreensibilidade
Estruturalista	Coesão	Uso de elementos coercivos, incidência de conectivos	Uso de mecanismo linguísticos, conectores e tempos verbais lineares facilitam a compreensão (VAN BEEST <i>et al.</i> , 2009).
	Coerência	Significado lógico, utilização de anáforas	Relação lógica e organizadas de ideias que se complementam aumenta a clareza dos textos (JONAS; BLANCHET, 2000).
Semiótica	Termos Complexos e Jargões	Frequência do uso de termos técnicos, jargões e estrangeirismo	Termos técnicos, abreviações e jargões dificulta a compreensão de leitor (GALLON <i>et al.</i> , 2011).
	Gráfico, Tabelas, Figuras	Aplicação de gráficos, tabelas e figuras	A forma e a quantidade de imagens, tabelas, gráficos e tipos de fontes influenciam na compreensão do texto (MBOBO; EKPO, 2016).
	Relação Numérica x Textual	Uso de referências aos dados numéricos	Explicações sobre dados numéricos fora da normalidade torna a informação mais clara (BAUER, 2016).
	Glossário	Uso de glossário	Utilização de um espaço próprio para explicar terminologias do texto ajuda o leitor na compreensão da informação (GALLON <i>et al.</i> , 2011).
	Comparação	Utilização de referências que permita comparação	Comparação entre períodos ou com indicadores de referência (parâmetros) auxilia na compreensão da informação (AL-DMOUR, ABBOD; AL-DMOUR, 2017).
Social	Terminologias Ambíguas	Uso de termos que confundem o leitor	Termos ambíguos podem confundir o leitor ou suavizar más notícias (YUTHAS; ROGERS, 2002; PATELLI; PEDRINI, 2014).
	Termos Negativo	Uso de termos positivos ou negativos	Termos negativos tendem a diminuir a clareza das informações (PATELLI; PEDRINI, 2014).

	Familiaridade dos termos	Uso repetido do mesmo termo	A frequência da mesma palavra cria imagens difíceis de esquecer (YUTHAS; ROGERS, 2002).
	Interesse Humano	Indicação de pessoas e suas ações	Uso frequente de terminologia que se refere a pessoas e suas ações pode aumentar o grau em que os leitores podem se relacionar com os conceitos e argumentos apresentados nos textos (YUTHAS; ROGERS, 2002; PATELLI; PEDRINI, 2014).

Fonte: adaptado de Sousa e Hübner (2012, p.41)

3.3.1.2.1. Critérios de Avaliação

Para analisar o nível de compreensibilidade dos relatórios de prestação de contas, foram definidos indicadores relacionados para cada Fator de Compreensão. Como critério de avaliação dos indicadores, foram usadas métricas para aferir o grau de complexidade textual adaptado do modelo proposto por Figueiredo-Gomes e Mendes (2018), que estabeleceram 4 níveis de dificuldade dos textos: **Muito Difícil**⁷, **Difícil**, **Mediano** e **Fácil**.

Cada nível possui um intervalo de frequência que pode ser em valores relativos ou absolutos. O resultado do nível de compreensão de cada relatório de prestação de contas ocorrerá por meio da média de pontuação atribuída a cada nível, variando de 1 (fácil) a 4 (muito difícil). As métricas e as faixas de valores foram determinadas a partir do levantamento de estudos que mensuraram os elementos linguísticos de diversos tipos de textos (Quadro 6).

Utilizou-se 3 critérios de buscas dessas pesquisas: emprego do material em língua portuguesa; os resultados das métricas originadas da mesma ferramenta de Processamento de Linguagem Natural⁸ (PLN) e a identificação do intervalo de frequência que permitisse a verificação da complexidade textual. Após a elaboração das faixas de frequência, foi realizada uma comparação com o modelo proposto por McNamara *et al.* (2014, p. 254), que apesar de ser construído com base em textos de língua inglesa, trabalhos realizados por Pasqualini, Scarton e Finatto (2011), Pasqualini (2010), De Lima Fonseca e Alves (2016) não observaram diferenças significativas nas métricas selecionadas. O Quadro 8 apresenta um resumo dessas pesquisas:

⁷ O estudo realizado por Figueiredo-Gomes e Mendes (2018) utilizou o termo “Complexo”, mas devido a relação de significado entre os termos “complexo” e “difícil”, optou-se pelo termo “Muito Difícil”.

⁸ Segundo Russell e Norvig (2016, p. 888) “Processamento de Linguagem Natural consiste no desenvolvimento de modelos computacionais para a realização de tarefas que dependem de informações expressas em alguma língua natural (por exemplo, tradução e interpretação de textos, busca de informações em documentos e interface homem-máquina)”.

Quadro 8: pesquisas sobre leitura de textos em português

AUTOR	TEMA	AMOSTRA	TIPO DE TEXTOS
Dos Santos Rodrigues; Freitas; Quental (2013)	Análise de inteligibilidade textual por meio de ferramentas de processamento automático do português: avaliação da Coleção Literatura para Todos	10 livros	Diversos gêneros literários – teatro, novela, conto, crônica, biografia, tradição oral e poesia
Basso <i>et al.</i> (2017)	Produção textual escrita de adultos com dislexia de desenvolvimento	64 participantes	Ditado balanceado
Hüning (2018)	A leitura, o texto e o Programa Nacional Biblioteca na Escola: intrincada relação para o processo de construção da compreensão em leitura	250 livros	Obras literárias - educação infantil e fundamental
Martins (2015)	Determinantes da legibilidade e compreensibilidade dos relatórios de gestão de risco: evidência nas empresas cotadas portuguesas	111 relatórios de Gestão	Relatórios Financeiros
Da Costa Gomes; Ferreira; Martins (2018)	O Impacto da OCPC 07 sobre o Tamanho e a <i>Readability</i> das Notas Explicativas de Companhias Brasileiras	232 notas explicativas	Relatórios Financeiros
Bastianetto (2005)	As funções do paratexto para a inteligibilidade da obra traduzida	1 livro	Livro didático
Scarton; Aluísio (2010)	Análise da Inteligibilidade de textos via ferramentas de Processamento de Língua Natural: adaptando as métricas do Coh-Metrix para o Português	589 textos analisados	Textos jornalísticos e sua versão para crianças
Aluísio <i>et al.</i> (2010)	<i>Readability assessment for text simplification</i>	96.868 textos analisados	Textos jornalísticos, artigos científicos
Scarton; Gasperin; Aluísio (2010)	<i>Revisiting the readability assessment of texts in Portuguese</i>	689 textos analisados	Textos jornalísticos, artigos científicos
Castilhos (2016)	<i>PyLinguistics: an open source library for readability assessment of texts written in Portuguese</i>	3.866 textos analisados	Textos jornalísticos
Wagner Filho (2016)	<i>Crawling by Readability Level</i>	77 livros	Livro didático
Telles (2018)	<i>Readability and Understandability of Notes to the Financial Statements</i>	44 notas explicativas	Relatórios Financeiros
Capra (2013)	O acesso dos analfabetos funcionais ao conteúdo informacional dos sites governamentais brasileiros	2 textos	Relatórios emitidos pelo governo em páginas da Web

Fonte: elaborado pelo autor

Além das métricas utilizadas nos elementos textuais, foram estabelecidos critérios de avaliação para elementos visuais, como tabelas, gráficos e figuras. As medidas selecionadas tiveram como base os instrumentos de avaliação desenvolvidos por Mosenthal e Kirsch (1998) e Menezes e Queiroz (2016). Os critérios usados, basicamente, identificam a existência de itens que facilitam a leitura e compreensão das informações.

Com isso, foram selecionados 4 itens para cada Fator de Compreensão dos elementos visuais, sendo estabelecida uma pontuação de complexidade da informação quando são identificadas ausências desses itens. O intervalo de pontos é de 1 a 4, em que 1 significa que pelo menos três dos quatro itens foram encontrados e, portanto, a imagem é de fácil compreensão.

Da mesma forma que nos textos, os elementos visuais são avaliados de acordo com os níveis de complexidade de compreensão. Essa mesma escala de pontuação foi utilizada para outros dois FC, o Glossário e a Comparação. A definição dos critérios de cada fator é apresentada em seguida.

O Glossário se define em “um tipo de dicionário específico para palavras, assim como expressões, que possam ser pouco conhecidas por estarem relacionadas com outro idioma, bem como por sua natureza, tais como os termos técnicos ou regionais” (BOGURAEV, 2001, p.72).

Para avaliar esse fator foi considerada a proposta de Schmitz *et al.* (2010) e Lins, Icks e Meyer (2011) que apresenta elementos que devem conter e/ou serem evitados na construção de um glossário. Estudos realizados por eles avaliaram a utilização de glossários em folhetos informativos para usuário na área da saúde. Entre os achados, estão o uso de sinônimos e exemplos dos termos técnicos; as referências das fontes da definição utilizada e o uso de abreviações, quanto há em excesso nos textos. Como critério de avaliação, além desses itens, verifica-se a presença do próprio Glossário nos relatórios de prestação de contas.

A Comparação é um fator amplamente abordado na literatura contábil (SCOTT, 2015), sendo inclusive uma das características qualitativas da informação recomendada pelo IPSASB (2018). A comparação permite que o leitor tenha uma percepção da dimensão da informação. Como um atributo de melhoria, a comparabilidade das informações ocorrerá de acordo com o contexto.

Em relação a prestação de contas, Cunha, Dos Santos e Sakae (2006), examinaram Relatórios de Gestão e identificaram elementos sujeitos a comparação como, estabelecimento de prioridades a aplicação dos recursos, valores realizados e valores planejados, período atual com períodos passados ou comparar um dado numérico com um índice de referência, como percentuais mínimos a serem destinados à saúde. Esses itens coincidem com os elementos presentes na Portaria GM nº 548 de 2001 do Ministério da Saúde que trata da elaboração dos Planos de Saúde, Quadro de Metas e Relatórios de Gestão (BRASIL, 2001). É por meio deles que foi avaliado esse fator.

A Relação Numérica *versus* Textual, busca-se identificar se os itens numéricos apresentados em quadros, tabelas ou gráficos são referenciados no texto. Essa prática é utilizada quando algum dado numérico necessita de mais informações devido a sua importância para o contexto ou quando o valor está fora da normalidade, nesse sentido, a avaliação desse fator foi baseada no trabalho desenvolvido por Dee (2018) que mensurou a qualidade dos materiais

disponibilizados a usuários da saúde pública dos EUA. Um dos critérios analisados foi a explicação de números, observando-se, a partir de um conjunto de itens, o nível de esclarecimento que deveria conter no material para facilitar a comunicação.

A avaliação desse fator foi pontuada de acordo com o grau de explicação dos números presentes nos quadros, tabelas e figuras. Assim, se não houver explicações sobre os números será atribuída a pontuação 4, indicando que a informação desse fator será muito difícil, no entanto, se houver uma explicação geral e específica dos números, com esclarecimentos de itens fora da normalidade, a pontuação será de 1 demonstrando uma informação de fácil entendimento. Se houver uma explicação específica de algum número, mas sem uma explicação geral, então terá uma pontuação 2, demonstrando uma informação mediana em relação a compreensão. Se apenas houver uma menção dos números, que não seja possível identificar que número se trata por fazer uma generalização, então terá uma pontuação 3, demonstrando uma difícil compreensão.

O instrumento de avaliação da compreensibilidade das informações econômico-financeiras presentes nos relatórios de prestação de contas é apresentado no Quadro 9:

Quadro 9: critérios de avaliação por Fator de Compreensão

Abordagem Linguística Estruturalista						
Fator de Compreensão	Indicadores	Variáveis	Muito Difícil	Difícil	Mediano	Fácil
Coesão	Anáforas	Anáforas	>26%	16% a 25%	5% a 15%	<5%
	Repetição de Termos	Relação Tipo por Token*	> 86%	71% a 85%	51% a 70%	< 50%
	Conectivos	Incidência de conectivos	<5,2%	5,3% a 8,1%	8,2% a 11%	>11%
Coerência	Advérbio	Incidência de advérbio	<2%	2,1% a 4,0%	4,1% a 6%	> 6,1%
	Concordância	Referências anafóricas adjacentes	>36%	20% a 35%	19% a 8%	<8%
	Pronomes	Incidência de pronomes	<1,3%	1,4% a 4,6%	4,7% a 7,7%	> 7,7%
Abordagem Linguística Semiótica						
Fator de Compreensão	Indicadores	Variáveis	Muito Difícil	Difícil	Mediano	Fácil
Termos Complexos e Jargões	Palavras pouco utilizadas	Palavras com frequência mínima	>50%	31% a 50%	10% a 30%	<10%
	Palavras Diversificadas no texto	Índice de <i>Brunet</i>	10 a 12,5	12,6 a 15	15,1 a 17,5	17,5 a 20
Tabelas	Estrutura de Tabelas e Quadros	() Ausência de linhas divisórias	4	3	2	1
		() Ausência de título				
		() Ausência de moldura				
		() Ausência de divisão em colunas				
Figuras e Gráficos	Estrutura de figuras e gráficos	() Ausência de contraste de cor/tom/nitidez	4	3	2	1
		() Ausência de títulos				
		() Ausência de valores relativos ou absolutos				
		() Ausência de legenda				
Relação Numérica x Textual	Esclarecimento dos números nos textos	(4) Ausência de explicação sobre os valores e índices apresentados	4	3	2	1
		(3) Existe uma menção dos valores e índices apresentados, mas sem esclarecimentos específicos.				
		(2) Existe explicações sobre valores e índices específicos fora da normalidade				
		(1) Existe uma explicação geral e específica dos valores/índices apresentados. Inclusive aqueles que estão fora da normalidade.				

Abordagem Linguística Semiótica						
Fator de Compreensão	Indicadores	Variáveis	Muito Difícil	Difícil	Mediano	Fácil
Glossário	Composição do Glossário	() Ausência sinônimos e exemplos	4	3	2	1
		() Ausência de referências bibliográficas.				
		() Uso de abreviações				
		() Ausência de glossário.				
Comparação	Comparação das informações financeiras nos textos	() Ausência de comparação com períodos anteriores	4	3	2	1
		() Ausência de comparação com índices de referência				
		() Ausência de comparação com o plano orçamentário				
		() Ausência de fixação de prioridades no uso dos recursos				
Abordagem Linguística Social						
Fator de Compreensão	Indicadores	Métricas	Muito Difícil	Difícil	Mediano	Fácil
Terminologias ambíguas	Quantidade de significados	Polissemia por palavras de conteúdo	>5,0	3,1 a 4,9	1,6 a 3,0	<1,5
Termos Negativo	Termos negativos	Incidência de negação	>4%	2,1% a 3%	1,1% a 2%	<1%
Familiaridade com o Texto	Termos comuns	Frequência de Palavras de Conteúdo	>56%	56% a 64%	65% a 74%	>75%
Interesse Humano	Indicação de pessoas e suas ações	Incidência de pronomes pessoais	<3%	3% a 15,4%	15,5% a 30,8%	>30,9%
		Incidência de verbos	<8%	8% a 11,54%	11,55 a 15,11%	>15,12%

* É a relação entre o número de palavras únicas e o número de *tokens* dessas palavras. Cada palavra única é um tipo. Cada instância desta palavra é um *token* (MCNAMARA *et al.*, 2014, p. 40).
 Fonte: adaptado de Figueiredo-Gomes e Mendes (2018, p.438); Mosenthal e Kirsch (1998, p. 567); Dee (2018, p. 8); Cunha, Dos Santos e Sakae (2006, p. 56)

As métricas são calculadas de acordo com as fórmulas destacadas no Quadro 10, exceto para os itens que foram identificados por meio da análise do relatório, pois serão avaliados de acordo com o nível de informação disponível.

Quadro 10: fórmulas das métricas por fator de compreensão

Fator de Compreensão	Métricas	Fórmulas
Coesão	Anáforas	referências anafóricas/comprimento médio das sentenças
	Relação Tipo por Token	Tipo/Token
	Incidência de Conectivos	nº de conectivos/nº de palavras
Coerência	Incidência advérbio	nº de advérbios/nº de palavras
	Referências anafóricas adjacentes	referências anafóricas/ comprimento da sentença adjacente
	Incidência do pronome	nº de pronomes/nº de palavras
Termos Complexos e Jargões	Palavras com frequência mínima	\log da média das palavras de menor frequência/ \log da média das palavras mais frequentes
	Índice de Brunét	n° de Palavras Lexicais ^{(nº Tokens)^(-0,165)}
Gráfico, Tabelas, Figuras	Indicação de ausência ou presença de itens	total de itens assinalados
Glossário		
Comparação		
Relação Numérica x Textual	Grau de esclarecimentos sobre os valores e índices apresentados nas tabelas, gráficos e figuras	seleção o item de acordo com o nível de informação
Terminologias ambíguas	Polissemia por palavras de conteúdo	soma das quantidades de significados de cada palavra/total de números de palavras
Termos Negativo/Positivo	Incidência de termos negativos	frequência de termos negativos/nº palavras
Familiaridade com o texto	Frequência de Palavras de Conteúdo	frequência de palavras de conteúdo/nº palavras
Interesse Humano	Incidência de pronomes pessoais	nº de pronomes pessoais/nº de palavras
	Incidência de verbos	nº de verbos/nº de palavras

Fonte: adaptado de Scarton e Aluisio (2010, p.97)

Para o cálculo das fórmulas do Quadro 10 utilizasse o *software* Coh-Metrix-port 2.0 que é uma adaptação em português da ferramenta Coh-Metrix desenvolvida pela Universidade de Memphis com o objetivo de avaliar as características de textos sob diferentes aspectos da linguagem (MCNAMARA *et al.*, 2014).

Na língua portuguesa foi desenvolvido o projeto PorSimples com a finalidade de fornecer uma tecnologia capaz de produzir textos simplificados, e assim, permitir o acesso facilitado a informação por analfabetos funcionais ou com outras deficiências cognitivas (SCARTON e ALUÍSIO, 2010).

Com isso o Coh-Metrix-port foi implementado e hoje conta com 48 métricas para avaliar a compreensão de textos. Diversos estudos (FINATTO *et al.*, 2011; FINATTO, 2011; CAPRA,

2013; CUNHA, 2016; MOTTA, 2018; TELLES, 2018), em diferentes áreas do conhecimento, inclusive na área contábil, empregaram essa ferramenta.

O significado das métricas e o seu efeito esperado na compreensão da informação é exibido no Quadro 11.

Quadro 11: significado e impacto esperado das métricas na compreensibilidade

Variáveis	Significado	Impacto esperado na compreensibilidade
Anáforas	São elementos linguísticos usados para fazer referências a elementos citados anteriormente no texto, estabelecendo uma conexão de ideias entre as sentenças. Proporção de referências anafóricas que se referem a um constituinte presente em até cinco sentenças anteriores.	Normalmente, quanto maior as conexões existentes em um texto há mais facilidade no entendimento, pois as ideias estão interligadas, gerando uma coesão textual (SCARTON; ALMEIDA; ALUÍSIO, 2017).
Relação Tipo por Token	É a relação entre o número de palavras únicas e o número de <i>tokens</i> dessas palavras. Cada palavra única é um tipo. Cada instância desta palavra é um <i>token</i> . Por exemplo, se num texto a palavra "Investimento" aparece 5 vezes, seu tipo é 1 e seu <i>token</i> é 5.	Um baixo resultado sugere que as palavras são repetidas muitas vezes no texto, o que deve aumentar a velocidade de processamento e a facilidade de um texto. Palavras que ocorrem com frequência mais alta são mais familiares ao leitor. (MCNAMARA <i>et al</i> , 2014).
Incidência de Conectivos	São elementos que criam ligação coesivas entre as ideias e sentenças do texto, auxiliando na sua organização. Exemplos: e, ou, mas, contudo, até, entretanto, porque, além disso, etc.	As conexões criam vínculos coesos entre ideias e cláusulas e auxiliam na organização do texto. Quanto maior a incidência de conectivos, mais fácil o texto (PASQUALINI; SCARTON; FINATTO, 2011).
Incidência advérbio	Funcionam como conectivos em orações modificando o sentido ou fornecendo mais detalhes de outras palavras. Normalmente, os advérbios modificam os verbos.	A utilização de advérbios auxilia na coesão textual, preenchendo lacunas que diminuem o grau de dificuldade de leitura dos textos (MCNAMARA <i>et al</i> , 2014)
Referências anafóricas adjacentes	É o uso de anáforas em sentenças imediatamente subsequente àquela em que se faz a referência.	Normalmente, quanto maior as conexões existentes em um texto há mais facilidade no entendimento, pois as ideias estão interligadas, gerando uma coesão textual (SCARTON; ALMEIDA; ALUÍSIO, 2017).
Incidência do pronome	São elementos utilizados para remeter, retornar ou qualificar outras palavras citadas no texto.	Normalmente a falta de utilização de pronomes nos textos torna as sentenças mais longas e confusas (MCNAMARA <i>et al</i> , 2014).
Palavras com frequência mínima	São as palavras de conteúdo mais raras (substantivos, verbos, advérbios e adjetivos) em cada frase, de acordo com a lista de frequências de uma base de dados (Banco de Português - corpus BP).	O uso de palavras de baixa frequência é um importante fator limitante na compreensão de sentenças e textos. Uma palavra rara pode dificultar a compreensão da frase inteira (MCNAMARA <i>et al</i> , p.74, 2014).
Índice de Brunet	Índice utilizado para avaliar a riqueza do vocabulário. Um valor menor representa uma linguagem lexicalmente rica (BRUNET, 1978).	O uso diversificado do vocabulário em textos dificulta a compreensão pela utilização de palavras menos frequentes. Na maioria dos casos, os valores estão entre 10 e 20. Quanto menor o índice mais diversificado é o vocabulário (CUNHA, 2016).
Polissemia por palavras de conteúdo	Refere-se ao número de sentidos (significados centrais) de uma palavra. Palavras de conteúdos são compostas por substantivos, verbos, advérbios e adjetivos	Palavras ambíguas tem um potencial para um maior número de interpretações lexicais, que pode confundir o leitor (MCNAMARA <i>et al</i> , 2014).
Incidência de negação	Trata-se do uso de palavras negativas: não, nem, nenhuma, nunca, jamais, etc.	O uso frequente de expressões negativas diminui a clareza das informações (YUTHAS, ROGERS; DILLARD, 2002)
Incidência de Pronomes Pessoais	São pronomes que indicam as três pessoas do discurso (eu, tu, ele, nós, vós, eles)	O seu uso tem a função de aproximar o leitor do texto. A compreensão se eleva, principalmente, quando usado como pronome anafórico em referência a nomes próprios (SILVA, 2007).
Incidência de Verbos	São elementos que, em sua maioria exprimem ação. Funciona como um articulador entre os diferentes elementos que constituem uma frase (MCNAMARA <i>et al</i> , 2014).	A combinação do verbo com outros elementos assegura um sentido à frase e sua ausência torna a compreensão mais difícil (MCNAMARA <i>et al</i> , 2014).

Fonte: adaptado de McNamara *et al*. (2014, p. 458); Cunha (2016,); e Telles (2018)

3.2.1.3. Instrumento de Avaliação da qualidade da informação econômico-financeira

Para a análise dos relatórios de prestação de contas, utiliza-se o instrumento de avaliação da qualidade da informação desenvolvido por Gonçalves *et al.* (2010), que classifica as informações de acordo com as seguintes dimensões: Materialidade, Confiabilidade e Relevância. Para cada dimensão são estabelecidos um conjunto de indicadores que permitem avaliar a qualidade da informação em cada uma delas. O Quadro 12 sintetiza a definição de cada dimensão e os objetivos de cada indicador.

Quadro 12: instrumento de avaliação da qualidade da informação (Gonçalves *et al.*, 2010)

Dimensão	Definição	Indicador	Objetivos
Materialidade	Para que seja útil as informações devem conter requisitos mínimos (Glautier e Underdown, 1994). O conhecimento da informação é importante para o usuário tomar decisões (Hendriksen e Van Breda, 1999)	Dados quantitativos	Identificar como foram aplicados os recursos
		Itemização dos dados financeiros	Identificar como as atividades são financiadas
		Relações SMS e o Conselho de Saúde	Identificar a efetividade da participação da sociedade nas ações de saúde
		Planos e expectativas relevantes da administração	Identifica a relação entre a proposta (metas e objetivos) para área da saúde pela SMS e o seu planejamento
Relevância	A informação é considerada relevante quando ela é capaz de fazer diferença nas decisões, se tiver valor preditivo, confirmatório e oportuno (Hendriksen e Van Breda, 1999)	Valor preditivo	Identifica os recursos propostos para o exercício seguinte por ações e programas de saúde
		Valor confirmativo	Confrontar as atividades realizadas com as metas e objetivos planejados
		Oportunidade	Identificar se as informações são disponibilizadas em tempo de não perder sua relevância, e em tempo de avaliar as ações da SMS
Confiabilidade	Quando a informação representa fielmente os eventos apresentados, sem viés, erros ou omissão de informações (Hendriksen e Van Breda, 1999)	Precisão	Evidenciar itens obrigatórios de acordo com a legislação
		Valor descritivo e mensurável	Identifica a previsão de recursos para os exercícios compreendidos no PPA para a área da saúde
		Prudência	Evidenciar a destinação de recursos para eventos incertos ou eventuais
		Conteúdo	Identifica como a destinação dos recursos são priorizadas e de que forma as prioridades são estabelecidas e ainda verifica, se ocorreu retificações orçamentárias
		Neutralidade	Identifica a divulgação de pontos que necessitam de melhorias

Fonte: adaptado de Gonçalves *et al.* (2010, p.96); Gonçalves *et al.* (2011, p. 663)

De acordo com os objetivos, são atribuídas variáveis para aferir o nível de evidenciação avaliadas de acordo com categorias abaixo (Gonçalves *et al.*, 2010, p.99):

1. Restrita – a informação requerida não é divulgada;

2. Baixa – a informação requerida não é divulgada, contudo, o gestor manifestou intenção em passar a divulgar;
3. Média – o gestor divulga a informação requerida, mas não a faz de forma completa, segundo os critérios estabelecidos no instrumento de evidenciação;
4. Ampla – o gestor divulga a informação requerida de forma completa, segundo os critérios estabelecidos no instrumento de evidenciação.

3.3.2. Etapa 2 – Análise da informação por meio dos Usuários (Elementos Cognitivos)

A partir dessa fase, os fatores de compreensão são observados, basicamente, considerando as características particulares do usuário da informação. Para a avaliação da compreensibilidade elementos cognitivos, pela aplicação de questionário com perguntas fechadas.

3.3.2.1. Questionário

Esse instrumento foi utilizado como forma de captar as percepções dos conselheiros acerca da compreensibilidade das informações econômico-financeira que não foi possível avaliar pelos instrumentos de avaliação realizados na Etapa 1. Então foi aplicado o questionário (Anexo A), com 16 membros titulares que estão atualmente no CMS, utilizando um modelo elaborado por Gonçalves *et al.* (2011).

O questionário foi aplicado aos conselheiros titulares no dia 18 de dezembro de 2018, data em que foi realizada a reunião mensal do conselho que teve como pauta a aprovação ou não da prestação de contas.

O instrumento foi adaptado para atender aos requisitos da compreensibilidade, assim foi incrementada informação quanto ao perfil dos respondentes sobre o tempo de exercício como conselheiro e foram incluídas duas variáveis “*conhecimento especializado*” e “*motivação*” com objetivo de identificar a familiaridade que os conselheiros possuem quando o tema é prestação de contas, bem como a variável “*prioridade na tomada de decisão*” foi alterada para “*interesse na informação*”, com objetivo de verificar qual dos assuntos relacionados a prestação de contas os conselheiros possuem maior interesse. Trata-se de questionário com questões fechadas, no qual, foram atribuídas escalas, de 0 a 10, às perguntas de acordo com o nível de concordância dos respondentes.

Ao adequar o questionário, foi realizado um pré-teste para identificar a clareza nas perguntas, ambiguidades e se atende ao objetivo proposto. Inicialmente o questionário adaptado continha 12 questões, porém uma delas foi considerada ambígua, portanto, foi excluída, além disso a questão 10 foi reelaborada com objetivo de apresentar maior clareza.

A seleção dos Fatores de Compreensão aplicados no questionário foi de acordo com o levantamento realizados por Sousa e Hübner (2012) por serem inerentes as habilidades do leitor e que também foram identificados na literatura contábil sobre compreensibilidade. O Quadro 13 demonstra os FC de acordo com cada abordagem linguística.

Quadro 13: fatores de compreensibilidade analisados pelo questionário

Abordagem	Fator de Compreensão	Forma de avaliação	Medidas	Relação com a Compreensibilidade
Funcionalista	Conhecimento Especializado	Grau de Escolaridade, Questões 1, 2 e 9	Nível de Conhecimento especializado	Conhecimento prévio do tema por experiência ou formação acadêmica
	Nível intelectual	Questões 7 e 8	Necessidade de Capacitação	Capacitação e treinamento dos usuários, principalmente aos menos familiarizados
	Suficiência da Informação	Questão 6	Nível de satisfação do leitor em relação a informação divulgada	A integralidade das informações reduz as dúvidas do usuário
Social	Familiaridade com o tema	Questões 10, 5 e 11	Identificação do interesse e motivação do leitor	Assuntos do cotidiano do leitor e familiarizados com o tema melhora a compreensão

Fonte: elaborado pelo autor a partir de Mosenal e Kirsch (1998, p. 567); Mc Laster (2012, p. 18); Peterman (2017, p. 67); Dee (2018, p. 8); Cunha, Dos Santos e Sakae (2006, p. 56); Sousa e Hübner (2012, p. 41)

3.3.3. Análise das informações por meio do ambiente (Elementos Discursivos)

A terceira etapa consiste em avaliar a compreensibilidade dos relatórios de prestação de contas por meio do ambiente considerando elementos discursivos da linguagem utilizando a oratória, e para isso, utilizou-se como instrumento de pesquisa a observação.

Estudos no campo da contabilidade aplicam a observação como instrumento para coleta de dados, a exemplo de Martinez e Cooper (2017) e Fischer e Ferlie (2013), que utilizaram essa técnica para verificar seu uso como mecanismo de governança ou o estudo Boedker e Chua (2013) que analisam o uso de tecnologias para o desenvolvimento de controles na prestação de contas. A pesquisa realizada por Hagbjer *et al.* (2017) também usa esse instrumento de pesquisa para identificar os limites atribuídos a cada ator na realização das prestações de contas. No setor público Lapsley e Ríos (2015) avalia a prestação de contas como instrumento de transparência no orçamento público.

Para a finalidade dessa etapa da pesquisa o método de observação foi não participante (GIL, 2006). A utilidade desse método é que permite que o observador assimile a situação como ela realmente é (MOREIRA, 2004).

É utilizada a técnica de Observação Estruturada como meio de coleta de dados (GIL, 2006), ou seja, baseia-se numa estrutura previamente estabelecida utilizando-se um Roteiro de Observação desenvolvida por Rezende (2013) com a finalidade de avaliar a compreensão da prestação de contas apresentada aos conselheiros conforme o Quadro 15. Os Fatores de Compreensão analisados nessa etapa estão exibidos no Quadro 14, de acordo com a abordagem linguística.

Quadro 14: Fatores de Compreensão por abordagem linguística

Abordagem	Fator de Compreensão	Variável
Estruturalista	a) Coerência - Verificar se houve uma organização na apresentação da prestação de contas	Coerência em que as informações são apresentadas
Funcionalista	b) Relação Emissor <i>versus</i> Receptor - Verificar proximidade e acesso ao emissor dos relatórios de prestação de contas	Relacionamento entre a SMS e o CMS
Semiótica	c) Termos Complexo e Jargões - Verificar se houve dúvidas sobre itens não compreendidos pelos conselheiros em função da linguagem utilizada	questionamento das informações apresentadas
Social	d) Interesse Humano - Observar se na apresentação da prestação de contas há referência a pessoas e suas ações realizadas	Indicação de pessoas e suas ações.
	e) Familiaridade com o tema – Verificar o tempo de apresentação e discussão, a participação dos conselheiros e conhecimento do assunto.	Identificação do interesse e motivação dos conselheiros.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 15: roteiro de observação

Roteiro de Observação	Fator de Compreensão	Objetivos
1) Verificar qual o tempo disponibilizado à apresentação e discussão do relatório.	Familiaridade com o Tema: tempo utilizado	Observa se o tempo utilizado para a apresentação e discussão da prestação de contas foi suficiente para atender as dúvidas dos conselheiros
2) Verificar a existência de conhecimento prévio do assunto, ou seja, se todos na reunião receberam e analisam a prestação de contas antes da reunião.	Conhecimento Especializado	Observar se todos os conselheiros têm acesso prévio aos relatórios e se os analisaram.
3) Verificar o comportamento dos conselheiros diante da informação que está sendo prestada durante a apresentação do Relatório de Prestação de Contas.	Familiaridade com o Tema destaque para o Interesse e motivação	Observar se os conselheiros possuem interesse na apresentação da prestação de contas.
4) Verificar se os conselheiros, quando apresentados as destinações de recursos financeiros, se posicionam da mesma forma que o fazem quando são apresentadas informações sobre outras atividades desenvolvidas pela SMS (ex: combate à dengue, número de crianças vacinadas, etc.).	Familiaridade com o Tema: conteúdo apresentado	Verificar as intervenções realizadas pelos conselheiros perante a apresentação da destinação dos recursos financeiros para as diversas ações de saúde, analisando, especialmente, se há uma preocupação com ações pontuais ou se a avaliação dos mesmos se realiza em toda completude do relatório

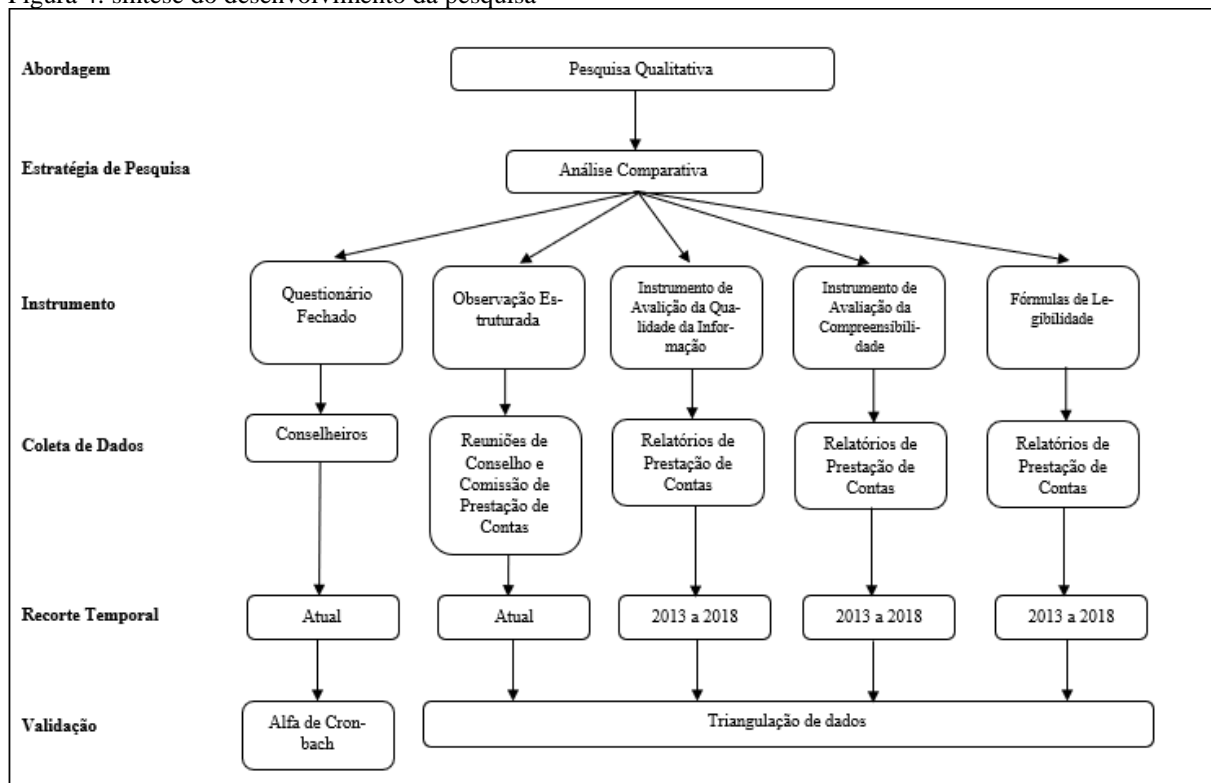
5) Observar o comportamento do apresentador do relatório quando tem que responder aos questionamentos dos conselheiros (sinais de arrogância, busca da intimidação, etc.).	Relação Emissor <i>versus</i> Receptor	Observar se há a indicação de servidor para esclarecimentos futuros sobre as dúvidas perante os relatórios de prestação de contas (canal de comunicação entre a SMS e o CMS)
6) Verificar se o apresentador demonstra conhecimento do conteúdo do relatório que está apresentando, se mostra disposto a aprofundar o debate sobre as questões levanta e se faz referências a pessoas, equipes, comissões ou conselheiros das ações realizadas.	Interesse Humano	Observar o nível de conhecimento técnico do prestador de contas sobre as informações apresentadas no relatório
	Conhecimento Especializado	
	Coerência	
7) Verificar se o apresentador responde aos questionamentos de forma a esclarecer as dúvidas dos conselheiros.	Suficiência da Informação	Observar as respostas do apresentador da prestação de contas em relação as questões levantadas

Fonte: adaptado de (Rezende, 2013, p. 54)

A realização dessa etapa constitui-se em dois propósitos, conciliar as informações obtidas com as etapas anteriores e com isso captar convergências e divergências sobre as análises precedentes e detectar pontos específicos ou detalhes no sentido de subsidiar os resultados encontrados.

Uma síntese do desenvolvimento da pesquisa é apresentada na Figura 5:

Figura 4: síntese do desenvolvimento da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor

3.4. Limitações da pesquisa

As limitações da pesquisa estão relacionadas aos seguintes aspectos:

1. Como a pesquisa concentrou-se no CMS de Anápolis/GO, os resultados e considerações são restritas a esse conselho.
2. As variáveis utilizadas no instrumento de avaliação da compreensibilidade estão sustentadas a partir de estudo na área contábil sobre qualidade da informação.
3. A pesquisa centrou-se no campo da linguagem das informações econômico-financeiras presente nos relatórios de prestação de contas.
4. Por utilizar a observação não participante na coleta dos dados pode ocorrer interpretações imprecisas, baseadas nos pressupostos do pesquisador, não havendo a possibilidade de reconstituir a situação observada ou intervir para obter mais informações.
5. Em relação a aplicação do questionário, não foi possível aplicá-lo a todos os conselheiros efetivos, 16 em um total de 24. Além disso, o respondente pode não captar o sentido das questões, e com isso, fornecer informações imprecisas.
6. Em razão da aplicação do questionário ter ocorrido no mesmo dia e ambiente em que ocorreu a plenária do conselho, que teve como pauta a prestação de contas, a presença do pesquisador na reunião pode ter influenciado as respostas dos conselheiros ou mesmo a maneira em que a reunião foi realizada.
7. Devido ao período de coleta de dados, o relatório de prestação de contas do 3º quadrimestre e o Relatório Anual de Gestão de 2018 não foram analisados.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. Etapa 1 - Análise dos Elementos Textuais

A partir da coleta de dados apresentada no item 3.2, procederam-se as análises utilizando os instrumentos de avaliação da qualidade, legibilidade e compreensibilidade das informações econômico-financeiras relativas às prestações de contas emitidas pela SMS e apreciadas pelo Conselho Municipal de Anápolis/GO, abrangendo o período de 2013 a 2018. Posteriormente, analisou-se os dados coletados, por meio do questionário aplicado aos membros atuais do conselho e observação das plenárias do CMS nas datas que tiveram como pauta, a apresentação das prestações de contas.

4.1.1. Análise da Qualidade da Informação dos Relatórios de Prestação de Contas

O propósito dessa análise é verificar a qualidade das informações disponibilizadas aos conselheiros, a partir do estabelecimento de um padrão instituído pela Resolução CMS nº 038/2015. Nesse sentido, é realizada uma comparação entre os períodos de 2013 a 2015, antes do padrão, e de 2016 a 2018, com a vigência da Resolução.

A finalidade com essa discussão é compreender se, com implementação de um modelo padronizado de práticas de evidenciação, há uma melhoria informacional de modo a contribuir para o controle social, diminuindo as desigualdades entre o governo e a sociedade civil, possibilitando essa esfera a desempenhar uma suas funções na busca de influenciar o sistema político a agir de acordo com o interesse público (HABERMAS; SIEBENEICHLER, 2003).

Os resultados da análise da qualidade da informação são apresentados no Quadro 16.

Quadro 16: tendências das variáveis da qualidade da informação dos Relatórios de Prestação de Contas entre o período de 2013 a 2018

Tendência das Variáveis			Antes da Resolução				Depois da Resolução			
Dimensão	INDICADOR	VARIÁVEIS	2013	2014	2015	2013-2015	2016	2017	2018	2016-2018
Materialidade	Dados quantitativos	Evidenciação da aplicação dos recursos financeiros	Média	Média	Média	Média	Média	Ampla	Ampla	Ampla
	Itemização dos dados financeiros	Especificação da fonte dos recursos financeiros	Baixa	Baixa	Ampla	Baixa	Ampla	Ampla	Ampla	Ampla
	Relações SMS e o Conselho de Saúde	Participação do Conselho nas decisões da Secretaria de Saúde	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Baixa	Baixa	Baixa
	Planos e expectativas relevantes da administração	Objetivos e metas para o exercício subsequente	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita
Relevância	Valor preditivo	Recursos financeiros previstos na proposta/lei orçamentária	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita
	Valor confirmativo	Confronto dos resultados obtidos com as metas estabelecidas para a área da saúde	Média	Média	Média	Média	Média	Média	Média	Média
	Oportunidade	Periodicidade de disponibilização dos relatórios	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
	Oportunidade	Disponibilização do relatório em análise	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Média	Média	Média	Média
Confiabilidade	Precisão	Evidenciação do conteúdo legal	Baixa	Baixa	Média	Baixa	Média	Média	Média	Média
	Valor descritivo e mensurável	Previsão de recursos para os exercícios compreendidos no PPA para a área da saúde	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita
	Prudência	Reserva de recursos financeiros frente a eventos incertos e eventuais	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita	Restrita
	Conteúdo	Retificações orçamentárias	Restrita	Restrita	Baixa	Restrita	Média	Média	Média	Média
	Conteúdo	Divulgação das prioridades para destinação dos recursos financeiros	Média	Média	Ampla	Média	Ampla	Ampla	Média	Ampla
	Neutralidade	Divulgação dos pontos que necessitam de melhorias	Média	Restrita	Baixa	Baixa	Restrita	Ampla	Restrita	Restrita

Fonte: elaborado pelo autor.

A dimensão da “*Materialidade*” avalia requisitos mínimos para que a informação seja útil na identificação das estratégias planejadas e nos meios necessários para sua execução. Para isso, quatro indicadores são examinados e cada um possui uma variável: “*dados quantitativos*”, “*itemização dos dados financeiros*”, “*relação entre o SMS e o CMS*”, e “*planos e expectativas relevantes da administração*”.

O indicador “*dados quantitativos*” verificou-se por meio da variável “*Evidenciação da aplicação dos recursos financeiros*”, uma evolução na apresentação das informações, em que, até 2014, não havia o detalhamento por programa e ação do governo. Em 2015 e 2016, há demonstrativos com os programas, mas não com as ações governamentais, até que em 2017 relatórios analíticos são disponibilizados com toda a informação, conforme consta nas alíneas a e b do item III art. 3º da Resolução 038/2015. A evolução desse indicador foi percebida, também, nas solicitações e pareceres emitidos em 2015 e 2016 .

À medida que esse indicador progride reflete a possibilidade de um maior controle na destinação dos recursos, pois viabiliza a confrontação dos programas e ações realizadas com os instrumentos de planejamento, sendo possível aos conselheiros, inferirem de forma mais assertiva, sobre a utilização eficiente dos recursos (GONÇALVES *et al.*, 2011).

Isso não significa que, de fato, os recursos são aplicados de forma correta em sua totalidade, mas permite aos conselheiros identificarem incoerências, como observado em Ofício nº 83/2018 encaminhado ao SMS, solicitando esclarecimentos de determinados valores e o pedido de contratos e notas fiscais de certos prestadores de serviços.

Quanto a “*itemização dos dados financeiros*” observou-se, com o emprego da variável “*Especificação da fonte dos recursos financeiros*” que até o ano de 2014, as informações sobre as origens de recursos eram provenientes de diferentes relatórios em formas sintéticas e analíticas ou ainda classificadas de acordo com contas correntes, tornando difícil a consolidação dos valores por fonte. Essa constatação corrobora com os achados de Rezende (2013), quando analisou os relatórios de prestação de contas de 2010 a 2012 da mesma SMS.

A partir do 2º quadrimestre de 2015, o indicador passa para “*Ampla*”, pois a SMS começou a encaminhar o Relatório de Execução Financeira por Bloco de Financiamento, que juntamente com o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), possibilita verificar o cumprimento do percentual mínimo exigido da aplicação dos recursos. E, para a confirmação dos valores, é enviado ao CMS um relatório resumido por conta corrente e os extratos bancários.

O próximo indicador refere-se as “*Relações entre a SMS e o CMS*” e tem como variável a “*Participação do Conselho nas decisões da Secretaria de Saúde*”. Esse item objetiva verificar o posicionamento da SMS frente aos apontamentos deliberados pelo CMS. Para isso, examina-se os pareceres, atas de reuniões e relatórios de prestações de contas, a fim de identificar o atendimento ou justificativa dos pontos apresentados pelo CMS.

Esse indicador pouco evoluiu após a Resolução CMS Nº 038/2015, mantendo-se “*Restrita*” entre 2013 a 2015, e a partir 2017 como “*Baixa*”, pois identifica-se o atendimento das deliberações do CMS, mas somente depois de uma segunda tentativa, levando mais de dois anos para ser atendido. Além disso, não há qualquer menção nos relatórios de prestação de contas de ações que ocorreram a partir de propostas emitidas pelo CMS ou que ocorreu após consulta ao conselho.

Ainda sobre esse indicador, ao verificar as atas de reunião do CMS, observa-se uma participação ainda reativa do CMS, que apenas avalia o resultado das decisões tomadas pela SMS. Em alguns casos, quando o programa ainda está em curso, são sugeridas algumas alterações, e em outros, as sugestões não possui efeito, visto que o recurso já foi totalmente aplicado.

Essa situação é relatada por Neto e Artmann (2012) como um desafio a ser superado frente às ações comunicativas recorrente na cultura brasileira como o autoritarismo, o populismo, o clientelismo, a cooptação. Como consequência em manter esse comportamento tem-se a possibilidade de substituição da ação comunicativa pelos mecanismos sistêmicos: controle, dinheiro e poder pelo Estado, o que Habermas (1984) denomina de colonização da esfera pública. De outra forma, o fortalecimento das práticas participativas nesse campo aumenta o peso da sociedade civil nas decisões de assuntos relevantes para as políticas de saúde, o que reforça a legitimação desse espaço (CÔRTEZ, 2009).

O quarto indicador “*Planos e expectativas relevantes da administração*” tem como variável os “*Objetivos e metas para o exercício subsequente*”, que identifica os objetivos e metas propostas pelas SMS para a saúde, em relação ao exercício social subsequente, com base no plano operacional. Nesse quesito, em todo o período analisado foi considerado como “*Restrita*”.

Em 2013 o próprio Relatório Anual de Gestão constata não possuir Programação Anual de Saúde ou PMS, mas a partir de 2014, foi identificado o PMS de 2014-2017 e as Programações Anuais de Saúde até 2017, inclusive, com todas as informações necessárias para

a execução e acompanhamento (objetivos, indicadores, metas e ações), contudo, ao analisar tais relatórios, não há indicações de revisões na programação, mantendo os indicadores com metas físicas e financeiras de forma linear. Outro ponto que levantou dúvidas a respeito da utilização desses relatórios foi a falta de apontamentos em pareceres e resoluções emitidas até 2015.

A confirmação da inexistência desses relatórios foi constatada em documento emitido pelo Sistema Nacional de Auditoria do SUS referente ao resultado da auditoria realizada na SMS no ano de 2016, em que a secretaria apresenta um PMS e um Programação Anual de Saúde que não demonstram a destinação dos recursos financeiros.

Há um protocolo de entrega da Programação Anual de Saúde ao CMS de 2016 e 2017 em agosto de 2017, o que tornou inviável sua utilização nesse período, e em 2018, o PPA 2018-2021 não discrimina os montantes que serão aplicados em cada ação, apresentando apenas os descritivos das metas, as ações e os indicadores de acompanhamento. Além disso, não há quaisquer indicações nos relatórios de prestação de contas que estabeleçam conexões com os objetivos e metas para o próximo exercício.

Pelo cenário apresentado, a dimensão da “*materialidade*” apresenta uma evolução saindo de uma característica “*Restrita*” para “*Ampla*”, após instituir o padrão de elaboração e divulgação das prestações de contas, com maior ênfase na evidenciação de informações relacionadas as origens e destinação dos recursos. Porém, ainda necessita evoluir na relação entre o SMS e CMS e ao planejamento das ações de saúde para os exercícios subsequentes, que apesar da existência de uma Programação Anual de Saúde, não existe um acompanhamento pelo CMS, o que foi um dos motivos de ressalvas nos pareceres que aprovaram as prestações de contas de 2015 e 2016.

A “*relevância*” é a segunda dimensão analisada com três indicadores e quatro variáveis. A finalidade dessa dimensão é verificar se a informação contribui para a tomada de decisão. Para tal, a qualidade da informação foi avaliada em função do seu “*valor preditivo*”, “*valor confirmativo*” e “*oportunidade*”.

O primeiro indicador analisado é o “*valor preditivo*”, que tem como variável os “*Recursos financeiros previstos na proposta/lei orçamentária*”. Para avaliar esse indicador, buscou-se identificar os recursos previstos em proposta ou lei orçamentária para os exercícios subsequentes por ações e programas de saúde.

O resultado da análise apontou para uma característica “*Restrita*” para todo o período avaliado, tendo em vista, que não foram registrados nas prestações de contas, qualquer previsão de recursos para os exercícios seguintes. Esse resultado alinha-se com o indicador “*Planos e expectativas relevantes da administração*”, pois apesar de existir uma Programação Anual de Saúde, não há evidências que demonstrem a utilização desses planos. Os mesmos resultados foram observados por Rezende (2013) no período de 2010 a 2012, portanto, são pelo menos nove anos que a SMS não dispõe de instrumentos de planejamento, e isso torna-se um obstáculo a qualquer reivindicação por parte do CMS, pois impossibilita avaliar o desempenho das ações ocorridas e dificulta o planejamento dos anos seguintes.

Nesse sentido, Cunha, Santos e Sakae (2006) reforçam o Relatório de Gestão como um instrumento de planejamento e avaliação que possibilita ao gestor rever e ajustar a Programação Anual de Saúde para os exercícios subsequentes, em decorrência dos apontamentos relatados pelo próprio gestor, sobre as realizações, dificuldades e resultados alcançados.

O indicador “*valor confirmativo*” possui como variável o “*Confronto dos resultados obtidos com as metas estabelecidas para a área da saúde*”. Ao analisar as prestações de contas observou-se informações comparativas com as metas estabelecidas para saúde em todos os relatórios, porém não foram encontradas justificativas que explicassem as metas não alcançadas, mas enfatizava-se as superadas, como no caso reportado no RAG de 2016: “*Anápolis investe bem mais que 15% em saúde. A participação municipal se aproxima e muitas vezes ultrapassa investimento federal.*” Com base nos dados verificados, caracterizou-se a evidenciação desse indicador como “*Média*” em todo o período analisado (2013-2018).

O terceiro indicador refere-se a “*Oportunidade*” que possui duas variáveis: a “*Periodicidade de disponibilização dos relatórios*” e a “*Disponibilização do relatório em análise*”. Nesse quesito, a informação é relevante se for disponibilizada em tempo de influenciar no processo decisório e avaliação das ações realizadas pela SMS. A primeira variável verifica evidências de quando disponibilizará o próximo relatório e a segunda busca identificar a data em que a informação foi disponibilizada.

A análise da variável “*Disponibilização do relatório em análise*” levou em consideração os prazos legais⁹, em que os relatórios devem ser encaminhados aos CMS, e se houve evidências pelo gestor que indicou o período que disponibilizou os relatórios. Entre os anos de 2013 a

⁹ Para os Relatórios Quadrimestrais devem ser encaminhados até sessenta dias após o término do quadrimestre segundo o Art. 3º da RESOLUÇÃO CMS/ANÁPOLIS Nº 038/2015. E para o Relatório Anual de Gestão o prazo de envio é até o dia 30 de março do ano seguinte ao da execução financeira (§1º do art. 36 da LC nº 141/2012).

2015, verifica-se uma característica “*Restrita*” pois, de acordo com os pareceres, não houve o cumprimento dos prazos de encaminhamento dos relatórios.

Nos anos de 2016 a 2018 os relatórios passam a cumprir parcialmente os prazos legais, mostrando um atraso no 1º quadrimestre de 2016, 2º quadrimestre de 2017 e 2º quadrimestre de 2018. Um ponto que melhorou foi a divulgação dos Relatórios de Gestão pela internet de acesso público, assim como os pareceres emitidos pelo CMS. Nessa situação, a característica dessa variável evoluiu para “*Média*”. Essa melhora contribui para os debates dentro dessa esfera pública, pois segundo Habermas (2003) ao publicizar as ações políticas institucionais, a sociedade civil pode supervisionar e criticar a atuação política, garantindo maior transparência e bem-estar.

A variável “*Periodicidade de disponibilização dos relatórios*” evoluiu de “*Restrita*” para “*Baixa*”, pois não há referências sobre as próximas datas, sob a alegação de não ser possível naquele momento fazer uma programação, mas afirma a intenção de divulgar as próximas datas nos relatórios subsequentes.

Observa-se que o indicador “*Oportunidade*” foi o responsável pela evolução da dimensão “*relevância*” progredindo de uma situação “*Restrita*” para “*Média*”. Esse resultado aumenta a possibilidade do exercício da fiscalização da Gestão da Saúde.

A terceira dimensão é a “*confiabilidade*”, que tem por objetivo examinar se a informação não possui erros e está livre de vieses, portanto, avalia os aspectos da neutralidade e as ações que o gestor prioriza. Para isso, cinco indicadores são utilizados: “*Conteúdo*”, “*Valor Descritível e Mensurável*”, “*Neutralidade*”, “*Precisão*” e “*Prudência*” (GONÇALVES *et al.*, 2010).

O indicador “*Precisão*” possui a variável “*Evidenciação do conteúdo legal*”, que busca a divulgação de requisitos mínimos exigidos pela legislação, que, nesse caso, são os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO) e os demonstrativos de despesas que os compõem; as receitas e despesas correntes discriminando as ações e os serviços de saúde pública; os valores e as origens dos recursos aplicados no período; recomendações ou determinações das auditorias realizadas ou em curso; e a oferta e produção de serviços de saúde e seus indicadores, de acordo com área de atuação¹⁰.

¹⁰ Conforme constam nos arts. 34, 35 e 36 da LC n° 141 de 2012, Resolução CNS n° 333/2003, lei n° 8.689/1993 e Resolução CMS/ANÁPOLIS N° 038/2015.

A análise dessa variável possui uma característica “*Baixa*” em 2013 e 2014, devido os relatórios não apresentavam o RREO, mas um relatório orçamentário com receitas e despesas sem as ações de saúde, um Razão das contas correntes e ausência de informações sobre as auditorias realizadas ou em execução. A partir de 2015 são identificados os conteúdos exigidos pela legislação, mas ainda com ausência de alguns itens, como o detalhamento das recomendações e determinações das auditorias realizadas, elevando para “*média*” a “*evidência do conteúdo legal*”.

A “*Previsão de recursos para os exercícios compreendidos no PPA para a área da saúde*” é a variável do indicador “*Valor descritivo e mensurável*” que tem por objetivo identificar o planejamento financeiro para o cumprimento das metas na área da saúde, presentes no plano plurianual que a SMS deverá alcançar.

Ao examinar as prestações de contas, verifica-se uma característica “*Restrita*” em todo o período (2013-2018), pois conforme apontado na dimensão da “*Materialidade*”, o PPA 2014-2017 foi submetido ao CMS apenas em agosto de 2017, e o PPA 2018-2021 não apresenta os recursos financeiros a serem aplicados nas ações de saúde. Apesar do RAG apresentar indicadores de metas, não há menção sobre os valores dos recursos aplicados. Conforme destacam Gonçalves *et al.* (2013) a falta desse tipo de divulgação compromete à visão geral dos conselheiros sobre a disponibilidade dos recursos financeiros durante à vigência do PPA, restringindo a elaboração de medidas preventivas, além de dificultar o controle e avaliação das ações executadas.

A “*Prudência*” tem como variável a “*Reserva de recursos financeiros frente a eventos incertos e eventuais*”. Assim como a variável anterior, essa também apresenta características “*Restritas*” em todos os exercícios, visto que não foram evidenciadas propostas de destinação de recursos em casos de contingência. Essa condição pode comprometer os recursos disponíveis caso surjam eventos incertos, o que pode afetar negativamente a execução das ações e dos programas do governo (GONÇALVES *et al.*, 2013).

O quarto indicador analisado é o “*Conteúdo*” que possui duas variáveis, a “*Divulgação das prioridades para destinação dos recursos financeiros*” e a “*Retificação orçamentária*”. O resultado da primeira variável foi caracterizado como “*Média*” entre 2013-2015 e como “*Ampla*” entre 2016-2018. Antes de se instituir o padrão das informações verificou-se as prioridades na utilização dos recursos pela gestão, mas não traz detalhes ou justificativas e partir

do momento em que estabelece o padrão das informações, são apresentadas as aplicações de recursos em relatório detalhado demonstrando as prioridades e suas justificativas.

Em relação as “*retificações orçamentárias*”, não são encontradas evidências da sua ocorrência entre 2013 a 2015, portando ficou classificada como “*Restrita*” essa informação. A partir de 2016 são verificados os complementos de verbas, mas não expõem os motivos, o que fez com que evoluísse para uma característica “*Média*”.

O último indicador analisado foi a “*Neutralidade*”, que tem como ponto relevante a evidência das fragilidades e das dificuldades com que a gestão se deparou, ao invés de apresentar apenas os pontos positivos. Nesse caso, a variável é a “*Divulgação dos pontos que necessitam de melhorias*”.

Esse quesito apresentou um comportamento com movimentos que percorreram as quatro categorias de evidência da informação, pois ora são apresentadas as fragilidades de forma específica, como as evidências encontradas em 2017, que na ocasião, se deu em razão da auditoria do DENASUS (Departamento Nacional de Auditoria do SUS), realizada no ano anterior, e ora não há qualquer informação sobre dificuldades e fragilidades percebidas pelo gestor.

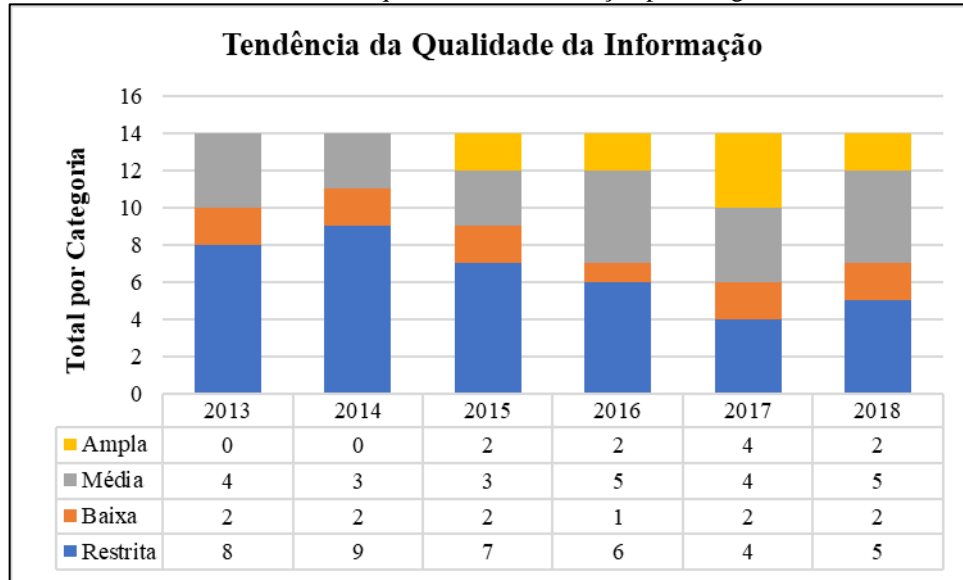
Sendo assim, as duas faixas de períodos analisadas ficaram caracterizadas como “*Baixa*”. Esse comportamento pode indicar que a gestão não está avaliando de forma adequada as fragilidades por desconhecimento ou falta de informação, ou a divulgação está sendo tendenciosa, na medida em que o gestor escolhe que informações devem ser prestadas (GONÇALVES *et al.*, 2011).

No contexto da análise de cada indicador, verifica-se que a dimensão “*confiabilidade*” também apresenta uma evolução na evidenciação das informações, saindo de uma classificação “*Restrita-Baixa*” até 2015, para “*Restrita-Média*” após a constituição do padrão das informações. Isso significa informações de eventos mais próximas da realidade econômica, com menos viés e informações mais completas, contribuindo para um maior entendimento dos conselheiros em relação aos fatos ocorridos na gestão da saúde.

Ao comparar a qualidade da informação de acordo com as três dimensões apresentadas, identifica-se pelos Gráficos 1 e 2, uma evolução das categorias teóricas “*Média*” e “*Ampla*” e redução das categorias “*Restrita*” e “*Baixa*” após a instituição da Resolução CMS nº 038/2015,

que estabeleceu um padrão de práticas de evidenciação a serem adotadas pela SMS e validadas pelo CMS.

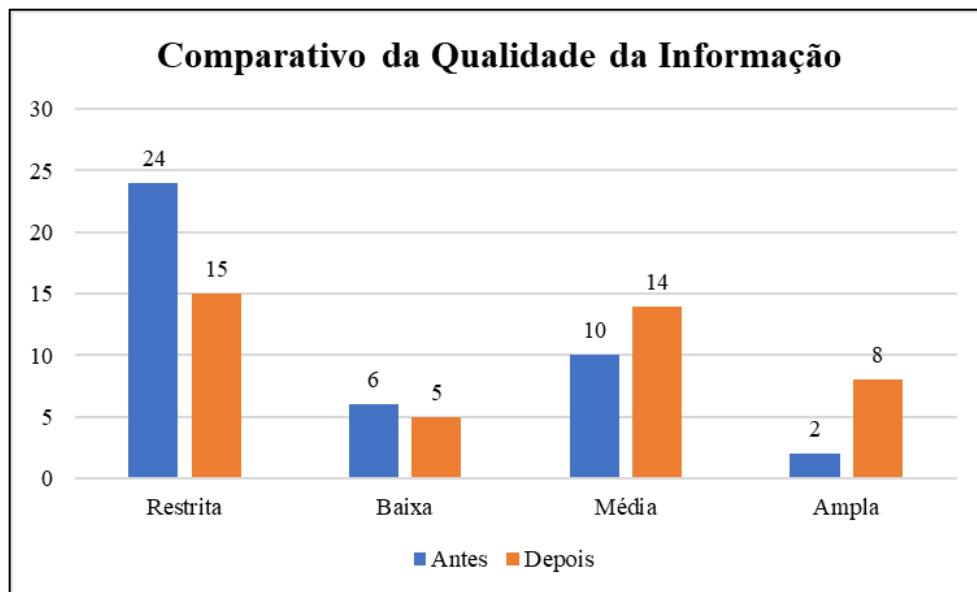
Gráfico 1: tendência da qualidade da informação por categoria teórica



Fonte: elaborado pelo autor

Ao realizar o somatório de cada categoria teórica, verifica-se uma tendência na melhora da qualidade da informação a medida em que diminui a categoria “*Restrita*” e aumenta a categoria “*Ampla*” que até 2014 nem mesmo aparecia.

Gráfico 2: comparativo da Qualidade da informação antes e depois da Resolução CMS nº 038/2015 por categoria teórica.



Fonte: elaborado pelo autor

Ao relacionar os resultados obtidos com o estudo realizado por Rezende (2013), constata-se progressos significativos (Gráfico 2), pois em sua pesquisa, as informações

evidenciadas apresentavam uma tendência a “*Restrita*”, e um dos indicativos foi o fato de nenhum dos Relatórios Anuais de Gestão não terem sido aprovados, o que contrasta com a análise verificada nos anos seguintes, em que a única prestação de contas pendente de aprovação foi a do 2º quadrimestre de 2018, revelando uma tendência “*Média*” na evidência da informação.

Um aspecto observado ao analisar a qualidade da informação das prestações de contas, que impediu a evolução dos indicadores, é a realização (ou falta) do planejamento. Segundo Paim (2006), devido a quantidade de atividades complexas existentes na rede da saúde pública, aliado ao volume de recursos e pessoas envolvidas, as Secretarias de Saúde não podem arriscarem-se em decisões improvisadas, devido ao fato de lidarem com situações que abrange a vida de milhares de pessoas, cujo impacto reflete em doenças, invalidez e óbitos.

Com isso, Barretta, Lacerda e Calvo (2011) sugerem que a definição de estratégias que comportem objetivos e metas devem ser cuidadosamente elaboradas, com o apoio dos conselheiros de saúde, e que permita, ao final do período, analisar de forma mais profunda e crítica os problemas encontrados, contribuindo para a formação de relatórios mais ricos em sua análise com informações mais detalhadas e precisas.

Outra constatação na análise das prestações de contas refere-se à quantidade de informações apresentadas nos relatórios quadrimestrais, contendo uma relação de quadros, tabelas, extratos bancários, razão analítico, composição analítica de pagamentos, e-mails trocados entre o SMS e o CMS, contratos de serviços, ofícios, entre outros, e cada conjunto de documentos chega a ultrapassar mil páginas. Talvez com a maior qualificação dessas informações resultaria em uma quantidade menor de documentos com informações mais objetivas e relevantes.

4.1.2. Análise da Legibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas

O aumento dos índices de evidenciação da informação econômico-financeira é, segundo Beuren e Söthe (2009, p. 99) “um modo a diminuir a assimetria informacional entre os diversos usuários”, no entanto, ponderam que a evidenciação dessas informações normalmente se reveste de elementos que dificultam o entendimento pelos usuários. Sob essa perspectiva buscou-se, nessa seção, avaliar a legibilidade quanto a leitura dos relatórios de prestação de contas, emitidos pelo SMS.

Destaque-se que a legibilidade e compreensibilidade possuem conceitos distintos, sendo a legibilidade um pré-requisito para a compreensão e atua como um elemento que contribui para o entendimento do texto (FAKHFAKH, 2015).

Desse modo, utilizou-se a Fórmula de Legibilidade de *Flesch* adaptado para a língua portuguesa para aferir a legibilidade dos textos presentes nos Relatórios de Gestão. A análise considerou que o relatório de prestação de contas apresenta diferentes tópicos, dividido em quatro categorias temáticas:

Considerações sobre as condições de saúde da população: nessa categoria são abordados temas que identificam as características do município em relação à saúde. Inicia-se, descrevendo, brevemente, sobre os objetivos do Relatório de Gestão, depois são apresentadas análises sobre dos dados demográficos de morbimortalidade, e sobre a rede de atendimento e prestadores de serviços, finalizando com a análise dos profissionais do SUS.

Programação Anual de Saúde (PAS): nessa categoria são apresentados os comentários do gestor sobre os resultados alcançados comparativamente com as metas físicas estipuladas na Programação Anual de Saúde.

Análise da Execução Orçamentária: o conteúdo dessa categoria diz respeito a análise do gestor em relação às origens e utilização dos recursos, identificando as receitas, gastos correntes, investimentos e movimentação financeira. Indicadores financeiros, e comparativos entre as despesas orçadas e realizadas com saúde, também são analisadas pelo gestor.

Observações: as narrativas dessa categoria remetem-se aos comentários efetuados pela auditoria, como sugestões e encaminhamentos, seguido de uma avaliação geral feita pelo gestor em relação ao conteúdo do relatório, com um espaço para recomendações para a próxima Programação Anual de Saúde e, por fim, são manifestadas as opiniões dos conselheiros por meio do parecer do conselho de saúde.

Os resultados da legibilidade são apresentados no Quadro 17.

Quadro 17: resultado anual do nível e pontuação de leitura por categoria temática

Categoria de Temática	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Considerações sobre as condições de saúde da população	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil
Programação Anual de Saúde	Muito Difícil	Muito Difícil	Muito Difícil	Muito Difícil	Difícil	Difícil
Análise da Execução Orçamentária	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil
Observações	Difícil	Muito Difícil	Muito Difícil	Difícil	Difícil	Difícil
Texto Completo	Difícil	Muito Difícil	Muito Difícil	Difícil	Difícil	Difícil

Fonte: elaborado pelo autor

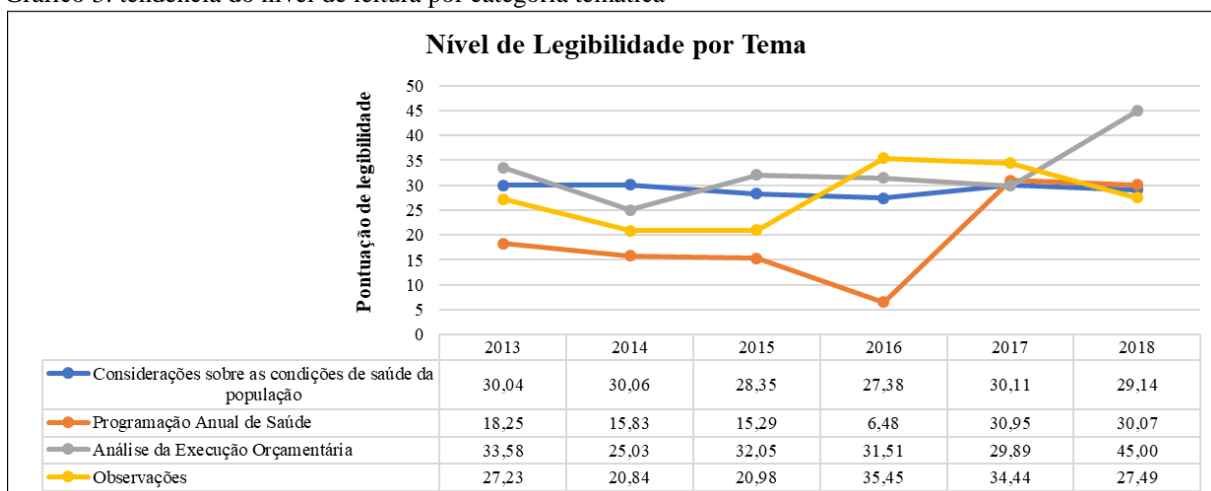
Entre as categorias avaliadas, as narrativas presentes na *Programação Anual de Saúde* são as que apresentam as menores pontuações, representando a categoria com o maior nível de dificuldade de leitura. Esse resultado corrobora com as variáveis da qualidade da informação, observadas na seção anterior, que examinou os instrumentos de planejamento, caracterizando-as como “*Restrita*”.

Uma explicação para esse fato, pode estar relacionada ao baixo uso dos relatórios de planejamento, com isso, o gestor não adquire domínio do assunto, tornando difícil expressar-se de maneira clara a respeito de um conteúdo pouco conhecido por ele (BAKHTIN, 2003).

A maior pontuação foi encontrada na categoria “*Análise da Execução Orçamentária*” em 2018, nesse período, a evidenciação da utilização e origens dos recursos verificados na dimensão da “*Materialidade*” apresentaram-se como “*Ampla*”. O que também seria justificado pela visão de Bakhtin (2003), ou seja, à medida que o sujeito adquire mais experiências sobre um objeto, novos significados são constituídos, proporcionando ao locutor diversificar a linguagem com o menor ruído possível.

O período que antecede a Resolução nº 038/2015 apresenta níveis maiores de dificuldade em relação ao período de vigência. Porém, de forma geral, o nível de leitura necessita de uma escolaridade superior a 10 anos. Os resultados assemelham-se às pesquisas sobre a legibilidade de relatórios governamentais (CAMACHO, 2018; MARTINS; FILGUEIRAS, 2007; BARBOZA; NUNES, 2007) que também apontam para níveis difíceis ou muito difíceis de leitura.

Gráfico 3: tendência do nível de leitura por categoria temática



Fonte: elaborado pelo autor.

O Gráfico 3 apresenta a tendência do nível de leitura dos relatórios indicando uma evolução no tema “*Programação Anual de Saúde*” em 2017 o mesmo acontecendo com a “*Análise de Execução Orçamentária*”, é um resultado consistente considerando-se que uma análise mais profunda do primeiro tema pode influenciar na análise do segundo. Tendo em vista a execução orçamentária é (ou deveria ser) consequência do planejamento anual de saúde.

4.1.3. Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas

4.1.3.1. Validação do Instrumento de Compreensibilidade das Informações econômico-financeiras.

Antes de proceder a análise da compreensibilidade dos relatórios de prestação de contas, realizou-se a validação do instrumento preparado para identificar os níveis de compreensibilidade de acordo com as variáveis apresentadas no item 3.2.1.2.

O objetivo é avaliar a aplicabilidade das variáveis selecionadas e para isso, foi realizado um teste com o instrumento de avaliação. Como objeto, foi utilizado um relatório de prestação de contas (RAG) do ano de 2012 emitido pela SMS de Anápolis/GO que não está na base dos relatórios indicados para o estudo.

O teste realizado teve como finalidade verificar possíveis anormalidades, como resultados fora do intervalo estipulado (Quadro 9); observar se os resultados estão condizentes com os impactos esperados em cada variável (Quadro 11) e; com relação as variáveis avaliadas por meio de análise de conteúdo (tabelas, gráficos e figuras; relação numérica *versus* textual; glossário; e comparação) conferir se os itens requerem alguma adaptação.

Quanto as narrativas, o teste consistiu em comparar os textos do relatório de prestação de contas no formato original com a sua versão modificada para uma linguagem simples. Essa simplificação ocorreu por meio da ferramenta PorSimples¹¹ conforme pode ser verificado nos Quadros 18 e 19. Dessa forma, a expectativa é que as variáveis apresentem menores níveis de complexidade de compreensão nos textos simplificados (SCARTON; ALUÍSIO, 2010).

Quadro 18: trecho do texto original do relatório de prestação de contas

Observa-se que o município cumpriu suas obrigações como gestor municipal do SUS. No entanto, precisa realizar correções em algumas práticas. Destaca-se a necessidade de fortalecer as ações de promoção da saúde na atenção primária e na vigilância em saúde, aprimorar o planejamento na assistência farmacêutica, fortalecer as ações voltadas para condições crônicas de saúde, principalmente hipertensão, diabetes, doenças respiratórias, neoplasias, doenças mentais, causas externas e processo reprodutivo.

Fonte: Relatório Anual de Gestão de 2012 da Secretaria Municipal de Saúde - Anápolis/GO

Quadro 19: trecho do texto simplificado do relatório de prestação de contas

É observado que a cidade cumpriu seus deveres como gestor municipal do SUS. No entanto, precisa corrigir algumas práticas. É importante chamar a atenção para a necessidade de fortalecer as ações de promoção à saúde na atenção primária e em sua vigilância. Para isso será preciso organizar melhor o atendimento nas farmácias, fortalecer ações com foco em doenças crônicas, especialmente pressão alta, doenças respiratórias, câncer, doenças mentais, causas externas e gestação.

Fonte: adaptado do Relatório Anual de Gestão de 2012 da Secretaria Municipal de Saúde - Anápolis/GO

Ao aplicar o instrumento de avaliação identificou-se a necessidade de ajustar a medida utilizada para o FC Relação Numérica *versus* Textual, que anteriormente avaliava-o pela ausência ou presença dos itens estabelecidos, porém ao realizar a análise, observou que, apesar da presença dos itens, a explicação dos valores era incompleta ou inconclusiva, como nos trechos: “A meta foi cumprida. A diferença nos números é decorrente do método de cálculo.” ou “Alguns dados são preliminares e outros ainda indisponíveis...”.

No primeiro trecho diz que a meta foi cumprida, mas no quadro, os valores presentes na meta e no resultado são completamente diferentes e não há qualquer explicação na forma de como foi realizado o cálculo. O segundo trecho se refere a uma tabela com 9 indicadores, mas o texto não revela quais deles são preliminares e quais são definitivos, ou explicação de quais indicadores estão abaixo da meta. Então, a métrica foi adaptada para verificar o grau de informação que explicam os números identificando a abrangência dos esclarecimentos das informações numéricas.

¹¹ O objetivo principal do PorSimples é desenvolver tecnologias de Processamento de Linguagem Natural (PLN) relacionadas à Adaptação de Texto (AT) para promover inclusão digital e acessibilidade para pessoas com baixos níveis de alfabetização (ALUÍSIO, 2009).

Tabela 1: resumo do resultado do teste do instrumento de avaliação

Categorias e variáveis	Pontuação Texto original	Pontuação Simplificado
Abordagem Linguística Estruturalista	3,00	2,83
Coesão	3,00	2,67
Coerência	3,00	3,00
Abordagem Linguística Semiótica	3,08	3,00
Termos Complexos e Jargões	3,50	3,00
Tabelas	1,00	1,00
Figuras e Gráficos	2,00	2,00
Relação Numérica x Textual	4,00	4,00
Glossário	4,00	4,00
Comparação	4,00	4,00
Abordagem Linguística Social	3,13	2,81
Terminologias ambíguas	2,50	2,25
Termos Negativo	4,00	4,00
Familiaridade	3,00	2,00
Interesse Humano	3,00	3,00
Resultado Geral	3,07	2,88
<i>Índice Flesch</i>	<i>15,7</i>	<i>32,7</i>

Fonte: elaborado pelo autor

Os resultados nas narrativas (Tabela 1) apresentaram uma melhora no nível de complexidade de uma forma geral, saindo da classificação “Muito difícil” (3,01) para “Difícil” (2,88). A variação dos índices entre o texto original e simplificado apresentou o comportamento esperado de acordo com o que foi proposto pelo instrumento de pesquisa em 11 dos 12 indicadores.

O indicador que não correspondeu ao esperado foi a Incidência de Verbos, mas permaneceu no mesmo nível “Mediano” de complexidade, pois a variação foi baixa (3,6%). Em relação à faixa de frequência. Não ocorreram resultados fora do intervalo estipulado. O Índice *Flesch* de Legibilidade foi calculado como forma de evidenciação do aumento do nível de facilidade de leitura do texto simplificado (ALUÍSIO *et al.*, 2010).

Após proceder as adequações, o instrumento de avaliação da compreensibilidade foi utilizado para aferir o nível de compreensão dos textos dos relatórios de prestação de contas.

4.1.3.2. Análise da Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas

Apesar das fórmulas de legibilidade serem mecanismos utilizados frequentemente em pesquisas para aferir o nível de facilidade de leitura dos textos, possuem limitações que devem ser consideradas quando se pretende avaliar a compreensibilidade de um texto (RODRIGUES; FREITAS; QUENTAL, 2013; MCNAMRA; GRAESSER; LOUWERSE, 2012).

Dessa forma, utilizou-se o instrumento de avaliação da compreensibilidade das informações econômico-financeiras descrito no item 3.3.1.2. Os resultados são exibidos de acordo com os níveis de complexidade do texto e o escore de cada variável calculada encontra-se no Quadro 20.

As discussões presentes nessa seção têm o intuito de analisar a compreensibilidade dos relatórios de prestação de contas a partir das variáveis estudadas (elementos da linguagem escrita). Desse modo, a análise ocorreu por diferentes aspectos. Primeiramente a analisou-se por abordagem linguística (Estruturalista, Semiótica e Social), depois por categoria temática, em seguida por nível de complexidade, finalizando com a sintetização dos achados.

Quadro 20: resultado dos níveis de compreensibilidade para os períodos de 2013 a 2018

Abordagem Linguística Estruturalista														
Fator de Compreensão	Indicadores	Variáveis	2013		2014		2015		2016		2017		2018	
			N	P	N	P	N	P	N	P	N	P	N	P
Coesão	Anáforas	Anáforas	M	7,88%	M	10,60%	M	14,35%	M	13,25%	M	10,53%	M	9,45%
	Repetição de Termos	Relação Tipo por Token	M	63,54%	F	45,91%	M	64,19%	M	61,07%	M	58,66%	M	67,32%
	Conectivos	Incidência de Conectivos	M	8,24%	D	7,53%	D	7,59%	M	9,29%	D	7,68%	M	8,21%
Coerência	Advérbio	Incidência advérbio	MD	1,34%	MD	1,34%	MD	1,44%	D	2,12%	MD	1,65%	MD	1,96%
	Concordância	Referências anafóricas adjacentes	F	6,83%	M	10,28%	M	9,25%	F	7,85%	F	5,78%	F	6,73%
	Pronomes	Incidência do pronome	D	1,86%	D	2,42%	MD	1,19%	D	1,73%	MD	1,10%	D	1,50%
Abordagem Linguística Semiótica														
Fator de Compreensão	Indicadores	Variáveis	2013		2014		2015		2016		2017		2018	
			N	P	N	P	N	P	N	P	N	P	N	P
Termos Complexos e Jargões	Palavras pouco utilizadas	Palavras com frequência mínima	D	45,32%	D	44,89%	D	47,72%	D	35,22%	MD	52,02%	D	33,44%
	Palavras Diversificadas no texto	Índice de <i>Brunét</i>	MD	11,66	MD	12,44	MD	12,45	MD	12,49	MD	12,42	D	12,59
Tabelas	Indicação de ausência ou presença de itens	Ausência de linhas divisórias Ausência de título Ausência de moldura Ausência de divisão em colunas	F	1	F	1	D	3	D	3	D	3	D	3
Figuras e Gráficos	Indicação de ausência ou presença de itens	Ausência de contraste de cor/tom/nitidez Ausência de títulos Ausência de valores relativos ou absolutos Ausência de legenda	D	3	D	3	D	3	D	3	D	3	D	3
Relação Numérica x Textual	Grau de esclarecimentos sobre os valores e índices apresentados nas tabelas, gráficos e figuras	(4) Ausência de explicação sobre os valores e índices apresentados (3) Existe uma menção dos valores e índices apresentados, mas sem esclarecimentos específicos. (2) Existe explicações sobre valores e índices específicos fora da normalidade. (1) Existe uma explicação geral e específica dos valores/índices apresentados. Inclusive aqueles que estão fora da normalidade.	MD	3	MD	4	M	2	D	3	M	2	M	2

Abordagem Linguística Semiótica														
Fator de Compreensão	Indicadores	Variáveis	2013		2014		2015		2016		2017		2018	
			N	P	N	P	N	P	N	P	N	P	N	P
Glossário	Indicação de ausência ou presença de itens	Ausência sinônimos e exemplos. Ausência de referências bibliográficas. Uso de abreviações. Ausência de glossário.	MD	4	MD	4	MD	4	MD	4	MD	4	MD	4
Comparação	Indicação de ausência ou presença de itens	Ausência de comparação com períodos anteriores Ausência de comparação com índices de referência Ausência de comparação com o plano orçamentário Ausência de fixação de prioridades no uso dos recursos	MD	4	MD	4	MD	4	D	3	MD	4	D	3
Abordagem Linguística Social														
Fator de Compreensão	Indicadores	Variáveis	2013		2014		2015		2016		2017		2018	
			N	P	N	P	N	P	N	P	N	P	N	P
Terminologias ambíguas	Quantidade de significados	Polissemia por palavras de conteúdo	D	3,16	D	3,17	D	2,93	M	3,07	D	3,10	D	3,29
Termos Negativo	Termos negativos	Incidência de negação	M	1,34%	M	1,03%	M	0,82%	M	0,87%	F	0,74%	F	0,76%
Familiaridade	Termos comuns	Frequência de Palavras de Conteúdo	MD	55,93%	MD	54,97%	MD	55,32%	MD	55,58%	MD	55,90%	MD	55,83%
Interesse Humano	Indicação de pessoas e suas ações	Incidência de Pronomes Pessoais	D	6,09%	D	10,95%	D	5,00%	M	17,99%	MD	0,00%	D	14,05%
		Incidência de Verbos	MD	7,88%	D	10,05%	D	9,58%	D	9,70%	D	8,39%	D	9,33%

Fonte: elaborado pelo autor.

Legenda:

N – Nível de Complexidade do texto

P – Pontuação atribuída ao texto

MD – Muito Difícil

D – Difícil

M – Mediano

F – Fácil

Segundo Medeiros (2004, p. 143) relatório é “a comunicação em que se expõe a ocorrência de fatos a alguém que deseja ser informado”. A partir desse conceito analisou-se a abordagem “*estruturalista*”, que tem como objetivo identificar a compreensibilidade das narrativas dos relatórios por meio de elementos linguísticos que conferem sentido aos textos. Nessa abordagem foram definidos dois Fatores de Compreensão: a “*coesão*” e a “*coerência*”. Cada FC possui três indicadores e variáveis conforme demonstrado no Quadro 20.

A “*coesão*” é o fator que verifica o uso de elementos de referência e conectivos existentes no texto. Segundo Lopes e Carapinha (2013), a referência ocorre quando o texto utiliza termos que faz relação com outros termos citados anteriormente, e os conectivos são elementos que asseguram a ligação entre palavras e sentenças criando uma relação de dependência entre os termos. Para a referência utilizou-se os indicadores “*anáforas*” e “*repetição de termos*” e como variáveis as “*referências anafóricas*” e “*relação tipo por token*”. E como elementos de ligação, utilizou-se o indicador “*conectivos*”, que tem como variável a “*incidência de conectivos*”.

Esse fator apresentou um nível de complexidade textual “*Mediano*” para todo o período analisado, tendo as variáveis “*referências anafóricas*” e “*relação tipo por token*” com maior incidência dentro dessa faixa. A “*incidência de conectivos*” apresentou menor nível de complexidade de compreensão em 2016, de 9,29% que está dentro da faixa “*Mediano*” (8,2% a 11%) isso significa que de todas as palavras presentes no texto do relatório de 2016, 9,29% são conectivos. Um Trecho 1 abaixo demonstra como o cálculo foi realizado:

Trecho do texto 1:

Anápolis apresenta um grau exacerbado de procura por serviços de saúde em decorrência de lesões por causas externas. Isso é provocado especialmente por acidentes de trânsito. Em seguida, a demanda por serviços de saúde está relacionada ao processo reprodutivo, seguido de doenças circulatórias e respiratórias.

O trecho acima possui 45 palavras e foram encontrados 2 conectores (“*por causa*” e “*Em seguida*”), dessa forma o resultado de incidência de conectivos foi de 4,44%, $(2 \div 45) \times 100$.

A análise demonstrou um nível de dificuldade menor no período após a instituição da Resolução nº 038/2015, indo de “*Difícil*” para “*Mediano*”.

A “*relação tipo por token*” identifica quantas vezes uma mesma palavra se repete no texto em relação a quantidade total de palavras. No Texto 1 possuem 45 palavras, essa é a quantidade de *tokens*, e o tipo são as palavras desconsiderando as repetições, apresentando um total de 34 tipos, portanto o resultado dessa variável é 75,6%, $(34 \div 45) \times 100$. Nesse exemplo as palavras que se repetem foram: “*de*”, “*por*”, “*saúde*”, “*serviços*” e “*em*”. Isso significa que quanto mais próximo de 100% menos palavras repetidas aparecem no texto e mais lento é o processamento do seu entendimento (MCNAMARA *et al.*, 2014).

Em relação as “*incidências anafóricas*” possui um efeito contrário, quanto maior esse indicador maior a complexidade do texto, pois a anáfora pode conter mais de uma referência presente em até cinco sentenças anteriores. O cálculo dessa variável ocorre em duas etapas, primeiro a proporção de quantidade de anáforas pela quantidade de referências. E depois divide esse resultado pelo comprimento médio das sentenças, o comprimento médio é encontrado pela divisão da quantidade de palavras pelo número de sentenças.

No Texto 1 é possível detectar como referências anafóricas de “*Isso*”, 2 candidatos “*lesões por causas externas*” e “*procura por serviços de saúde*” para 1 referência. O primeiro resultado é 2, e o segundo, o comprimento médio é 15, $(45 \div 3)$, dessa forma, o resultado da variável é 13,33%, $(2 \div 15) \times 100$. Isso significa que quanto maior o percentual mais referências existem e isso pode confundir o leitor (SCARTON; ALUISIO, 2010)

Manter a coesão em níveis baixos contribui para a eficiência do discurso, à medida que permite ao leitor estabelecer conexões de uma sequência de ideias. De outra forma, níveis altos indicam textos com diferentes conteúdos em cada sentença sem relação entre elas. Isso, significa que na ausência dos elementos de coesão, o texto é apenas uma sequência de frases tornando-o pouco compreensível (COSTA VAL, 1999).

Já a “*coerência*” é o fator que tem por objetivo verificar se o texto possui significado lógico, pois mesmo que um texto seja coeso ele pode não ser coerente. Para identificar o nível de complexidade de compreensão desse fator foram avaliados os indicadores “*advérbios*”, “*concordância*” e “*pronomes*”.

O indicador “*advérbios*”, foi avaliado pela variável “*incidência de advérbios*”. De acordo com McNamara *et al.* (2014), o uso de advérbios conecta as orações fornecendo mais detalhes de outras palavras e modificando seu sentido. Essa variável caracterizou-se como “*Muito Difícil*” antes e depois ao padrão de evidências de informações. O cálculo dessa variável é realizado pela divisão da quantidade de advérbios e quantidade de palavras no texto. No Texto

1, três palavras como advérbios foram detectados, (*Isso é*¹², *especialmente*), o resultado dessa variável será de $6,67\% (3 \div 45) \times 100$. Quanto maior a incidência dos advérbios mais claro é o texto, pois é um elemento que funciona como um conectivo entre as orações deixando o texto mais coerente (MCNAMARA *et al.*, 20014).

A “*concordância*” possui como variável a “*Referências anafóricas adjacentes*”, que identifica o uso de termos, como pronomes ou artigos, em substituição a elementos citados nas sentenças anteriores na nova frase construída. Essa variável apresentou um comportamento “*Mediano*” no período de 2013 a 2015 e “*Fácil*” no período de 2016 a 2018, aumentando a facilidade de compreensão, pois indica que as ideias no texto estão interligadas (CUNHA, 2016).

A diferença entre essa variável e “*incidências anafóricas*” é que a “*Referências anafóricas adjacentes*” identifica a referência da sentença imediatamente anterior, dessa forma o cálculo é dado pela razão entre a anáfora adjacente e a referência, dividida pelo comprimento da sentença (quantidade de palavras em uma frase), no caso do Texto 1 o resultado é 11,11%, $(2 \div 18) \times 100$, em que 2 é a razão da quantidade de anáforas adjacentes (2) dividido pelo número de referências (1) e 18 é a quantidade de palavras da sentença anterior a referência “*Isso é*”. Seguindo o mesmo raciocínio das “*incidências anafóricas*”, quanto maior essa variável, mais complexo é o texto.

O terceiro indicador “*pronomes*”, foi avaliado pela variável “*incidência de pronomes*”, tem como objetivo verificar o seu uso, que de acordo com Aluísio (2010), são elementos linguístico que remetem a outros termos e sua omissão implica em frases mais longas e confusas. Essa variável indicou um nível “*Difícil*” nos dois momentos analisados, sendo que em 2017 apresentou o menor uso de pronomes (1,10 %). Essa variável é calculada pela razão entre a quantidade de pronomes no texto e a quantidade de palavras. No texto 1, essa incidência foi de 2,22%, $(1 \div 45) \times 100$, pois havia apenas um pronome “*Isso*”.

A “*coerência*” ficou caracterizada como “*Difícil*” nos períodos analisados. Isso indica a existência de textos sem sentido lógico, como pode ser observado nos trechos retirados do Relatório Anual de Gestão de 2015:

¹² Apesar de “*Isso é*” ser considerado uma locução adverbial de explicação, o cálculo ocorre separadamente.

Trecho do texto 2:

“Observa-se nos dados acima que ocorreu repasses a maior por parte do Ministério da Saúde para o município e que também ocorreram repasses a maior do município para custeio da saúde. No entanto, as despesas também foram maiores.”

Trecho do texto 3:

“Observa-se que em função das incertezas do macroambiente político econômico as despesas com investimento foram quase nulas. O município continua investindo um elevado valor em atenção hospitalar, o que aponta a necessidade de focar a atenção primária como base do sistema de saúde.”

No trecho do texto 2 ao se utilizar a conjunção “*No entanto*”, exprime uma ideia de oposição entre termos ou orações, e como as “*despesas também foram maiores*” indica o motivo por ter ocorrido um repasse maior para o custeio da saúde. Nesse caso, o mais adequado seria utilizar a locução conjuntiva “*visto que*” ou “*dado que*”.

No trecho do texto 3 a primeira sentença informa que praticamente não ocorreu investimentos quando se usa a expressão “*quase nulas*”, mas na segunda sentença afirma que “*continua investindo um elevado valor*”. Nessa situação há uma contradição, pois não seria possível investir um elevado valor se os investimentos são quase nulos. Outra incoerência é identificada quando “*aponta a necessidade de focar na atenção primária*”, visto que, na atenção hospitalar investe-se um “*elevado valor*”, tendo ambas o mesmo sentido, então não haveria mais “*necessidade*” de investir nessa área, logo o foco deveria deslocar-se para outros setores.

Pelo cenário apresentado a abordagem “*estruturalista*” evolui comparando com o período que antecede a Resolução, passando do nível “*Difícil*” para “*Mediano*”, portando, aumentando a compreensibilidade da informação pela visão estruturalista da linguagem. Conforme Masztalerz (2013), ao tornar os textos mais claros, sob esse enfoque, conferem aos relatórios de prestação de contas a capacidade de refletir a realidade econômica dos eventos ocorridos.

A abordagem “*semiótica*” tem como objetivo verificar a compreensão de uma mensagem por meio do estudo dos signos linguísticos, o que ocorre quando, na visão de Eco (2007, p. 224) “a mensagem usa termos (signos) cujo significado e sentido tenham correspondência entre o emissor e o receptor e retratem a verdade representada”. Comparando com a abordagem anterior, nessa, além de sentido, os signos contidos na mensagem, devem possuir significado tanto para o emissor quanto para o receptor.

A Semiótica contém seis Fatores de Compreensão: “*termos complexos e jargões*”, “*tabelas*”, “*gráficos e figuras*”, *relação “numérica versus textual*”, “*glossário*” e “*comparação*”. Os indicadores e variáveis estão exibidos no Quadro 20.

O indicador “*Termos Complexos e Jargões*” caracterizou-se como “*Difícil*” no período de 2013 a 2015, e uma tendência a “*Muito Difícil*” em 2016 a 2018. As variáveis desse indicador são as “*Palavras de frequência mínima*” e “*Índice de Brunét*”. O primeiro verifica no texto as palavras de menor presença quando comparado a uma lista de frequência do *corpus* Banco de Português (SARDINHA; ALMEIDA, 2008). O segundo avalia o conjunto diversificado de palavras presentes no texto.

Os dois indicadores apresentaram níveis altos de dificuldade de compreensão do texto. Diferente da variável “*Relação tipo por token*”, a variável “*Palavras de frequência mínima*” verifica a frequência de uma determinada palavra numa lista de frequência de palavras do *corpus* Banco de Português elaborado por Sardinha (2003) constituído a partir de textos em sua maioria jornalísticos, possui mais de 230 milhões de palavras. A Tabela 2 demonstra exemplos de palavras de frequência mínima (menos de dez mil, segundo Sardinha e Barbara, 2005, p. 102) retiradas do relatório de prestação de contas de 2017.

Tabela 2: exemplo de termos com frequência mínima do RAG anual de 2017

Termos	Frequência*	Termos	Frequência	Termos	Frequência	Termos	Frequência
RAG	107	mamografia	1.737	Sugere-se	3.392	neoplasias	5.760
glosas	177	turbidez	1.825	cloro	3.799	útero	6.235
citopatológicos	193	expandida	1.886	coliformes	3.940	residente	6.687
orçamentária	223	dotação	2.905	rastreamento	4.969	residente	6.687
majoração	672	prematura	3.096	suplementar	5.023	respiratório	6.893
circulatório	1.612	obrigando	3.318	respiratórias	5.417	etárias	7.558

*Frequência extraída a partir do *corpus* Banco de Português com última atualização em 01/10/2015.

Fonte: elaborado pelo autor

Um dos termos complexos encontrados no relatório foi a abreviação “RAG”, sem qualquer referência do seu significado. Nessa situação McNamara *et al.* (2014) advertem que a utilização de palavras pouco frequentes pode comprometer a compreensão de uma frase inteira.

Essa variável é calculada a partir do *log* da média de frequência das palavras de frequência mínima dividida pelo *log* da média das palavras com maior frequência. No texto 1, foi identificado que a média das palavras de frequência mínima foi igual a 388, e a média das palavras de maior frequência foi de 379.928,483. O *log* de 388 é igual a 2,59 e o *log* de 379.928,483 é de 5,58. Assim, o resultado dessa variável é de 46,4%, $(2,59 \div 5,58) \times 100$.

O Índice de *Brunét* é calculado a partir da quantidade de tipos e *tokens* de um texto, assim, como foi verificado anteriormente no Texto 1, possui 45 tokens e 34 tipos, apresentando um resultado de 8,39 quando aplicado a fórmula:

$$\text{Índice de Brunét} = 45^{(34)^{-0,165}}$$

Quanto menor esse índice, maior é a diversidade das palavras, segundo Cunha (2016) normalmente os valores variam de 10 a 20. Esse indicador apresentou uma evolução no nível de complexidade, saindo de 11,66 (2013) para 12,59 (2018), deixando de ser “*Muito Difícil*” e passando a ser “*Difícil*” a complexidade de compreensão.

O próximo fator “*Tabelas*” identifica a complexidade de compreensão a partir do seu indicador “*Estrutura visual de Tabelas e Quadros*”. Esse indicador é avaliado pela ausência de elementos que compõe esses recursos visuais. Os elementos analisados foram o uso de moldura, utilização de linhas divisórias, a presença de títulos e divisão de colunas. Portanto cada item não localizado é somado um ponto variando de 1 a 4, quanto maior a pontuação, mais complexo é essa variável.

A análise demonstrou uma complexidade “*Fácil*” até 2014, alterando para “*Difícil*” até 2018 devido à ausência de linhas e colunas observados a partir de 2015. Para Beltrão e Beltrão (2005), as tabelas têm como função organizar a informação dentro de uma lógica que facilite a compreensão do leitor, além de economizar espaço. A ausência dos itens mencionados torna a informação confusa, pois os dados ficam deslocados e em alguns casos sobrepostos.

Da mesma maneira foi avaliado o fator “*Figuras e Gráficos*”, por meio do indicador “*Estrutura visual de Figuras e Gráficos*”, que permaneceu com nível “*Difícil*” em todos os anos analisados. Assim como a variável anterior, essa também é calculada pela ausência de elementos, que nesse caso foram, uso de contraste/tom/nitidez, uso de legendas e títulos, e atribuição de valores (absolutos ou relativos, no gráfico).

Os títulos e valores absolutos ou relativos, foram os itens ausentes nos gráficos exibidos nos relatórios. Menezes e Queiroz (2016) orientam a não omitir esses elementos, pois maximizam as possibilidades de leituras incorretas, frustrando o leitor.

O fator “*Relação numérica versus textual*”, tem por objetivo observar se os números e índices exibidos nas tabelas, gráficos e figuras são referenciados no texto. Possui como indicador o “*Esclarecimento de números nos textos*”, sendo avaliado pelo nível de informação

que possui quando são exibidos demonstrativos com dados numéricos. Dee (2018) afirma que esse fator é útil no sentido de evidenciar informações relevantes para o leitor, que de outra forma, não seria possível; esclarecer por que um número está distante da normalidade; e permitir ao leitor dimensionar o número a partir de um parâmetro, possibilitando uma avaliação mais precisa.

O elemento analisado para essa variável foi a existência de uma explicação geral e específica dos valores/índices apresentados, inclusive aqueles que estão fora da normalidade. Esse fator situou-se no nível “*Muito Difícil*” de compreensibilidade no primeiro período de análise (2013-2015) pois não foram encontrados textos que fizessem referências aos números presentes nos demonstrativos, evoluindo para uma tendência “*Mediano*” no segundo período analisado (2016-2018), pois aqui se observou a existência de explicações para valores específicos. Esses resultados são compatíveis com os encontrados nas variáveis da dimensão “*Materialidade*”, que avaliou a evidenciação das aplicações de recursos financeiros e especificação das suas fontes.

Nesse sentido, Bauer (2016) e Messias e Walter (2018) afirmam que compreensibilidade das informações descritivas dos demonstrativos financeiros não é um objetivo fácil de alcançar, pois requer a preparação de um texto claro que contenha dados relevantes com linguagem adequada ao perfil dos usuários demandantes. Oliveira *et al.* (2018, p. 19) reconhecem ainda que “melhorias no processo informacional contribui significativamente para a clareza e interpretação dos dados contábeis e para a efetividade dos mecanismos de transparência e controle social”.

O próximo Fator de Compreensão é o “*Glossário*”, tem como indicador a “*Composição do Glossário*”. A presença desse recurso proporciona ao usuário entender o significado das terminologias utilizadas nos relatórios financeiros, facilitando a compreensão da informação (MBOBO; EKPO, 2016).

Como não foram identificados glossários nos relatórios de prestação de contas, verificou-se se haviam notas de rodapé ou qualquer espaço nos relatórios com finalidade de explicar o significado de termos, ou ainda, a indicação de opções de busca. O que também não foram encontrados em nenhum dos anos analisados, dessa forma, esse fator ficou caracterizado como “*Muito Difícil*”.

Barth e Schipper (2016) atribuem dois motivos para o uso de glossário, o primeiro, reduz a necessidade de detalhar essas informações ao longo dos textos, deixando-os mais concisos; e

segundo, ajuda a ampliar o público-alvo, uma vez que leitores menos preparados ou de outras áreas do conhecimento têm a oportunidade, de forma prática, de entender siglas e palavras específicas do relatório e ainda traz agilidade aos usuários mais sofisticados que precisam de menos esforço e tempo na análise das informações financeiras.

O último fator analisado “*Comparação*”, utiliza como indicador a “*Comparação de informações financeiras nos textos*”, e tem como objetivo identificar se o texto apresenta informações comparadas com dados históricos, com metas físicas e financeiras planejadas ou com referências às prioridades estabelecidas.

Apesar dos relatórios de prestação de contas conterem quadros que demonstram valores orçados e realizados, ou informações sobre as metas operacionais, os textos, além de breves, não usam há qualquer comparativo entre os valores apresentados no período de 2013 a 2015, apresentando essa variável como “*Muito Difícil*”. No período de 2016 a 2018 o nível de complexidade reduziu para “*Difícil*”, pois foi possível encontrar comparações com períodos anteriores ou com indicadores de metas físicas e financeiras, como pode ser observado no texto do RAG de 2017:

Percebe-se do o município da Anápolis cumpriu suas funções do ponto de vista do investimento em saúde, superando o percentual de investimentos de recursos próprios em saúde. Percebe-se também que os indicadores de saúde apresentam bons resultados, apesar de serem vistos indicadores insatisfatórios, sensíveis à atenção básica. O baixo índice de cobertura com ações básicas de saúde se reflete nos indicadores de morbidade e mortalidade.

Esse indicador coincide com os revelados na análise da qualidade da informação quando buscou evidências sobre a “*Previsão de recursos compreendidos no PPA*”, na dimensão da “*Confiabilidade*” e recursos financeiros previstos na proposta orçamentária, na dimensão da “*Relevância*”. Outro indicador que demonstrou esse comportamento foi o Índice de *Flesch* na categoria Programação Anual de Saúde.

Um aspecto que pode ter contribuído para esse resultado foi o fato de os demonstrativos não exibirem informações financeiras de períodos anteriores. Segundo Carneiro (2001), a comparação é um recurso que a mente utiliza para dimensionar uma informação e a partir desse ponto produzir significados que permitirá classificá-la, e desse modo, a comparação torna a linguagem mais precisa e clara.

Tendo em vista os resultados nos Fatores de Compreensão, a Abordagem Semiótica caracterizou-se como “*Muito Difícil*” entre 2013 a 2015, evoluindo para “*Difícil*” no período de

2016 a 2018. Os FC que mais contribuíram para essa melhora foram os “*Termos Complexos e Jargões*”, “*Relação numérica versus textual*” e “*Comparação*”, diminuindo o nível de complexidade de compreensão. Essa situação sinaliza uma redução no ruído de comunicação entre os conselheiros (receptores) e a SMS (emissores), facilitando os receptores, a construírem significados da realidade econômico-financeira, a partir dos relatórios de prestação de contas.

A abordagem “*social*” traz em sua essência a linguagem como um fenômeno social, e não apenas formada por elementos estritamente linguísticos, e por essa razão a língua assume variações de acordo com as esferas sociais constituídas, adquirindo diferentes significados aos elementos linguísticos decorrentes das relações, as vezes conflituosas, dos diferentes grupos sociais (BAKHTIN, 2003).

Nessa abordagem os relatórios de prestação de contas estão contidos, segundo Yuthas e Dillard (2002), em um gênero discursivo público que tem como objetivo torná-los um meio legítimo e confiável por qual a SMS comunica informações relativas ao seu desempenho financeiro ao CMS. Nessa perspectiva foram analisados quatro Fatores de Compreensão: “*Terminologias Ambíguas*”, “*Termos Negativos*”, “*Familiaridade com o texto*” e “*Interesse Humano*”.

O resultado da avaliação das “*Terminologias Ambíguas*” demonstrou um nível “*Difícil*” de compreensão em todo o período analisado ao avaliar o indicador “*Quantidade de significados*”, por meio da variável “*Polissemia por palavras de conteúdo*”. Esse resultado indica o uso de palavras que possuem mais de um sentido, que nesse caso, as palavras, em média, possuem 3 significados. O excesso de termos ambíguos pode confundir os conselheiros levando a pensarem que uma informação possui pouco ou nenhum impacto nas contas públicas.

Habermas (1984) aborda essa situação dentro da concepção da ação comunicativa, intitulado de ação estratégica, que ocorre quando atores sociais (SMS) procuram influenciar as percepções de outros grupos (CMS) de forma a agirem de acordo com seus interesses.

Essa variável é calculada a partir do somatório da quantidade de sentidos que cada palavra possui. Os significados são consultados em um banco de informações lexicais desenvolvido por Maziero *et al.* (2008) denominado TeP 2.0 - *Thesaurus* Eletrônico para o Português do Brasil. Utilizando o Texto 1, buscando como exemplo as palavras “*exacerbado*” e “*trânsito*” possui 36 e 21¹³ sinônimos, respectivamente. Considerando que as demais palavras

¹³ Exacerbado: abespinhado, acirrado, agastado, aquecido, assanhado, assomado, azedado, bramoso, bravo, colérico, danado, embravecido, encanzinado, encolerizado, enfurecido, enfuriado, enraivado, enraivecido, enviperado, escabreado, espumante,

tenham apenas um sentido, tem-se 102 sinônimos (36 + 21 + 45), dividindo esse valor pela quantidade de palavras do texto, o resultado dessa variável é 2,7, ($102 \div 45$) o que significa que, em média, para cada palavra no texto existem 2,7 sentidos.

O próximo fator “*Termos Negativos*” tem por objetivo verificar o uso de palavras negativas, que segundo McNamara *et al.* (2014) e Yuthas e Dillard (2002), a utilização de termos negativos tendem a tornar o texto menos compreensível.

A variável “*incidência de negação*” é calculada com base na quantidade de repetição dos seguintes itens de negação: não, nem, nenhum, nenhuma, nada, nunca e jamais. Como observado no Quadro 20, o ano com maior incidência de negação foi 2013 com 1,34%. Dos trechos do relatório de 2013 é demonstrado abaixo:

Trecho Texto 4:

Observa-se que a população está envelhecendo, apresentando curvas acentuadas na pirâmide para as faixas mais elevadas de idade. Predominam no município as cores branca e parda. Os dados são capturados automaticamente pelo sistema SARGSUS dos bancos de dados do IBGE, e não podem ser alterados pelo gestor. A informação de que 100% da população do município é urbana é incoerente.

O resultado dessa variável é 1,67%, ($1 \div 60$) \times 100, em que 60 é a quantidade de palavras nesse texto.

O resultado do indicador “*Uso de Termos Negativos*”, mediante a variável “*incidência de negação*”, apontou para um nível “*Mediano*” no primeiro período analisado (2013-2015), e no segundo período (2016-2018), uma tendência ao nível “*Fácil*” de compreensão das informações. Isso significa que a frequência de termos negativos diminui após a adoção do padrão de evidenciação das informações. Yuthas e Dillard (2002), afirmam que é comum a utilização de termos negativos em relatórios financeiros quando é empregado para justificar resultados desfavoráveis, e ao fazer isso o preparador da informação aumenta o volume de textos produzidos, dificultando a compreensão.

O terceiro fator, “*Familiaridade com o texto*”, possui como indicador “*Termos comuns*”, sendo avaliado pela variável “*Frequência de Palavras de Conteúdo*”. Essa variável identifica

estramontado, exasperado, furente, furibundo, furioso, iracundo, irado, irritado, rábido, rabioso, raivento, raivoso, sanhoso, sanhudo, zangado.

Trânsito: acesso, passagem, trajeto, transição, mudança, passagem, transição, circulação, tráfego, tráfico, decesso, falecimento, finamento, morte, óbito, passamento, perda, transe, traspassamento, traspasse, traspasso.

as palavras de uso comum, de acordo com a sua frequência compilada do *corpus* Banco de Português (SARDINHA; ALMEIDA, 2008).

McNamara *et al.* (2014) esclarecem que palavras comuns, que são vistas com muita frequência, são mais familiares ao leitor sendo mais facilmente identificadas e processadas pela mente, tornando o texto mais compreensível. Como o resultado dessa variável caracterizou-se como “*Muito difícil*” em todos os anos analisados, significa que, os relatórios de prestação de contas são mais difíceis de compreender, segundo esse fator. O resultado apresentado condiz com o fator analisado na abordagem semiótica “*Termos complexos e Jargões*” que apresentou um nível alto de dificuldade de compreensão da informação.

Conforme afirmam Yuthas e Dillard (2002) relatórios financeiros são, por natureza, altamente abstratos, complexos e resumidos e usar a linguagem dessa maneira diminui a acessibilidade do conteúdo, como resultado os conselheiros têm dificuldade em reconhecer e se relacionar com o tópico em discussão quando abordado em reuniões que avaliam as prestações de contas. Nesse ponto, Habermas (1984) argumenta que a falta de entendimento mútuo gera perturbação de consenso, e quando isso ocorre, os interlocutores são levados a problematizar e resolver essa questão dentro da própria esfera pública, utilizando as convenções linguísticas.

O último fator dessa abordagem é o “*Interesse Humano*”, que tem por objetivo identificar o uso de terminologias que fazem referências a pessoas e suas ações. Tem como indicador “*Indicação de pessoas e suas ações*”, e como variáveis a “*Incidência de pronomes pessoais*”, para verificar a presença de referenciação a pessoas e “*Incidência de verbos*”, como forma de identificar ações.

O cálculo dessas variáveis baseia-se na quantidade de verbos e pronomes pessoais num texto, dividido pela quantidade de palavras. No Trecho 1 (ver p. 102), foram utilizados 6 verbos (*apresentar, procurar, ser, estar, provocar, seguir*), não foram encontrados pronomes pessoais. Assim, o resultado é 13,33%, $(6 \div 45) \times 100$. Dessa forma, quanto maior esse indicado, mais compreensivo é o texto, segundo Silva (2007), e seu uso aproxima o leitor do texto, aumentando o interesse pela leitura.

Os resultados apontam para uma tendência a um nível “*Difícil*” nos dois momentos analisados, sinalizando baixo uso de referências pessoais. Conforme explicam Patelli e Pedrini (2014), esse comportamento distancia o leitor das informações, tendo em vista que o texto dificulta o relacionamento entre os conceitos e argumentos apresentados.

Sintetizando os resultados da abordagem “social”, verifica-se que ocorreu uma melhora, ainda pequena, após a introdução da Resolução nº 038/2015, porém ainda permanecendo em um nível “Difícil” de compreensão dos textos. Resultado semelhante com o obtido pelo indicador da dimensão da “Materialidade”, “Relação do SMS com o Conselho de Saúde”, apresentado no item 4.1.1.

Ao analisar os dados de acordo com as Categorias Temáticas dos relatórios de prestação de contas é possível identificar que partes do relatório tendem a ser mais compreensíveis. Os resultados apresentam-se consolidados por abordagem linguística no Quadro 21.

Quadro 21: resultado da Compreensibilidade Por Categoria Temática

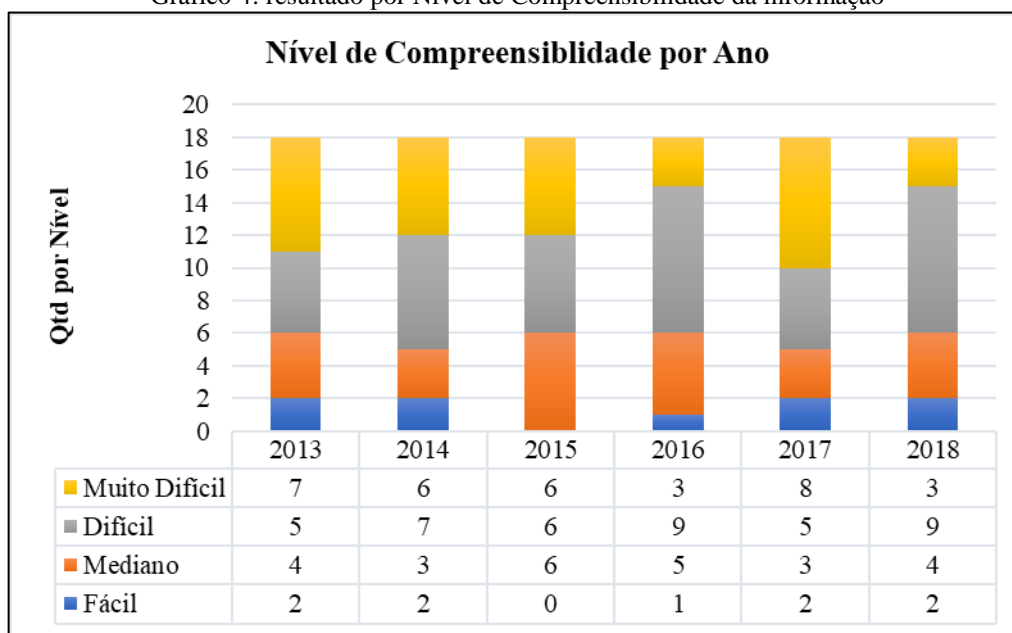
Categoria de Temática	Abordagem Linguística	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Considerações sobre as condições de saúde da população	Estruturalista	Difícil	Difícil	Difícil	Mediano	Difícil	Difícil
	Semiótica	Difícil	Difícil	Muito Difícil	Difícil	Difícil	Difícil
	Social	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil
Programação Anual de Saúde	Estruturalista	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil
	Semiótica	Muito Difícil	Muito Difícil	Muito Difícil	Muito Difícil	Muito Difícil	Mediano
	Social	Muito Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil
Análise da Execução Orçamentária	Estruturalista	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil
	Semiótica	Difícil	Difícil	Mediano	Difícil	Difícil	Difícil
	Social	Difícil	Difícil	Difícil	Muito Difícil	Difícil	Difícil
Observações	Estruturalista	Mediano	Difícil	Difícil	Mediano	Difícil	Mediano
	Semiótica	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil
	Social	Muito Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Difícil	Muito Difícil

Fonte: elaborado pelo autor.

A categoria temática que apresenta maior nível de dificuldade de compreensão é a “Programação Anual de Saúde”, em que a “semiótica” a abordagem linguística que teve mais impacto nesse resultado. Comparando os níveis de legibilidade, essa categoria também apresentou os maiores níveis de dificuldade de leitura.

Como relatado anteriormente essa categoria tem relação com instrumentos de planejamento. Esse cenário é abordado por Neto e Artmann (2012) ao afirmarem que o planejamento das políticas públicas de saúde, quando determinadas apenas por gestores e técnicos, sem considerar as demandas do conselho de saúde, as decisões não podem ser tomadas até o conselho se manifestar, e somente após os atores dessa arena entrarem em um consenso, será possível legitimar as ações do Estado.

Gráfico 4: resultado por Nível de Compreensibilidade da informação



Fonte: elaborado pelo autor.

Ao analisar, pela quantidade de ocorrências por nível de compreensibilidade da informação exibidas no Gráfico 4, observa-se o maior número de ocorrências nos níveis “*Difícil*” e “*Muito Difícil*”. Esse resultado sintetiza o comportamento dos níveis de compreensibilidades avaliados em cada abordagem linguística. Comparando as abordagens, apesar das três apresentarem altos níveis de dificuldade de compreensão, a abordagem estruturalista demonstrou níveis menores de complexidade, seguida da abordagem social, e com maior nível de complexidade a abordagem semiótica.

Quando comparados os períodos analisados, há uma diminuição na complexidade dos textos após ao padrão de evidenciação da informação, migrando do “*Muito Difícil*”, para “*Difícil*”. Apesar de 2017 apresentar um nível com maior complexidade, influenciado pela falta de elementos linguísticos que tornam o texto mais coerente, pelo aumento de termos complexos e ausência de referências comparativas, o período apresentou mudanças que facilitam a compreensão do texto em relação a 2013-2015.

Essa etapa analisou a informação econômico-financeira nos aspectos qualitativos, a legibilidade e a compreensibilidade, coletados a partir dos Relatórios de Prestação de Contas e de documentos suporte, ou seja, a análise partiu de materiais descritivos. No entanto, a análise da compreensibilidade envolve fatores que vão além das narrativas transcritas nos relatórios, relacionados a atributos pertencentes ao usuário da informação. Tendo em vista a limitação apresentada por esses instrumentos de avaliação, a etapa seguinte avaliou o entendimento dos conselheiros sobre as prestações de contas considerando as características próprias do usuário.

4.2. Etapa 2 - Análise dos Elementos Cognitivos

4.2.1. Aplicação do Questionário

Nessa etapa, a análise da compreensibilidade dos relatórios de prestação de contas, ocorre na direção oposta, ou seja, do leitor para o texto, conforme explica Leffa (1996), nessa perspectiva a compreensão é um processo de atribuir significado ao texto, em que a ênfase recai sob o leitor.

Para avaliar a compreensibilidade sob esse prisma, buscou-se identificar a percepção dos conselheiros em relação as informações econômico-financeiras, por meio de atributos inerentes ao perfil dos conselheiros. Esses atributos são variáveis organizadas de acordo com o Fator de Compreensão e Abordagem Linguística.

Para alcançar os objetivos dessa etapa, 16 conselheiros foram submetidos a um questionário fechado (Anexo A). Pelo mesmo instrumento, coletou-se também dados quanto à percepção desse grupo em relação à prestação de contas do SUS.

Para estimar a confiabilidade interna dos resultados gerados por esse instrumento determinou-se o coeficiente de alfa de Cronbach, segundo Da Hora, Monteiro e Arica (2010), mede a correção entre as respostas do questionário por meio do perfil delas dada pelos respondentes. O alfa de Cronbach obtido foi 0,78, nível aceitável para análise (MAROCO, GARCIA-MARQUES, 2006).

A amostra coletada representa 66,67% do CMS de Anápolis de um total de 24 membros efetivos. Em relação ao perfil dos respondentes, foram identificados 56,25% do gênero masculino; 81,25% são representantes da sociedade e 18,75% do governo; dos 5 conselheiros que pertencem a Comissão de Prestação de Contas, 2 preencheram o questionário. O grau de escolaridade indicou que 56,75% possuem pós-graduação e 43,75% curso superior, nos mais variados campos do conhecimento, com maior concentração na saúde – enfermagem, medicina e biomedicina (56,25%) – além de administração, direito, letras e gestão pública. Em relação ao tempo de exercício dos conselheiros, 62,5% estão a mais de três anos.

Esse perfil demonstra um elevado grau de escolaridade e tempo de exercício superior a três anos que segundo Landerdhal (2010), são elementos que capacitam o conselho a uma atuação ativa com mais habilidades para deliberar sobre as ações de saúde focadas nos interesses coletivos.

Tabela 3: análise dos respondentes ao questionário

Análise dos Respondentes			Nível de Concordância				
ABORDAGENS	FATORES DE COMPREENSÃO	QUESTÕES	1 a 3	4 a 5	6 a 7	8 a 10	Total
FUNCIONALISTA	Conhecimento Especializado	Funcionamento do SUS	0%	18,75%	25,00%	56,25%	100%
		Necessidades Locais	0%	0%	25,00%	75,0%	100%
		Preparo para debater s/ Prestação de Contas	0%	43,75%	43,75%	12,50%	100%
	Nível intelectual	Necessidade de melhor conhecimento econômico-financeiro	0%	25,00%	25,00%	50,00%	100%
		Necessidade de Capacitação s/ Prestação de Contas	0%	12,50%	12,50%	75,00%	100%
Suficiência da Informação	Disponibilização ampla das Prestações de Contas	0%	25,00%	18,75%	56,25%	100%	
SOCIAL	Familiaridade com o tema	Tempo para análise da Prestação de Contas	18,75%	43,8%	18,75%	18,75%	100%
		Conhecimento sobre a Situação da Saúde	0%	18,75%	62,50%	18,75%	100%
COMPREENSIBILIDADE	Nível Geral Compreensibilidade	Percepção da Compreensibilidade das Prestações de Contas	0%	18,8%	25,00%	56,3%	100%
QUALIDADE DA INFORMAÇÃO	Nível Geral Qualidade da Informação	Percepção da Qualidade da Informação econômico-financeira	0%	0%	43,75%	56,3%	100%

Fonte: elaborado pelo autor

Os Fatores de Compreensão “*Conhecimento Especializado*”, “*Nível Intelectual*” e “*Suficiência da Informação*” estão ligados a abordagem “*Funcionalista*” da linguagem, que tem como pressuposto facilitar a comunicação entre os agentes e envolver o receptor da informação na construção de uma linguagem que seja acessível a ele. Para isso, o emissor busca entender as necessidades do leitor e partir daí adequar a linguagem textual às limitações do usuário da informação (MARTELOTTA; AREAS, 2003).

O FC “*Conhecimento Especializado*”, tem como objetivo verificar a capacidade que o indivíduo tem de compreender um texto devido ao conhecimento prévio do conteúdo, seja pela experiência, ou por formação acadêmica (SOUSA; HÜBNER, 2014).

Ao analisar as respostas dos conselheiros para identificar o “*Conhecimento Especializado*”, observou-se que os conselheiros dispõem de conhecimento acerca do funcionamento do SUS, das necessidades locais bem como o preparo desses membros em debater e decidir sobre as prestações de contas.

Em relação a importância que os conselheiros atribuem ao conhecimento que possuem sobre o funcionamento do SUS verificou que 56,25% apontaram notas de 8 a 10; 25%, notas de 6 a 7 e 18,75%, notas de 4 a 5. Quanto a importância das necessidades locais para a tomada

de decisão, 75% atribuíram notas de 8 a 10 e 25% a notas de 6 a 7. Os resultados demonstram que os conselheiros se declaram aptos para exercerem as atividades pertinentes ao CMS, porém quando se verifica as respostas relativas ao preparo dos conselheiros para debaterem e discutirem sobre a prestação de contas, observa-se uma baixa concordância, pois 43,75% deles atribuíram nota 4 a 5, o mesmo percentual para nas notas 6 e 7, e 12,5% notas de 8 a 10. Ou seja, quase a metade dos conselheiros entendem não estarem muito preparados para tomarem decisões a partir do que é apresentado no relatório.

Com isso, a compreensibilidade da informação, quando avalia o “*Conhecimento Especializado*”, verifica-se que os respondentes julgam possuir um conhecimento prévio. O que se confirma em relação a formação acadêmica, que na sua maioria, era na área da saúde, bem como o tempo de experiência da maioria dos conselheiros. De acordo com Leffa (1996) isso, possibilita o leitor inferir do texto detalhes para sua compreensão, que não estão explícitos no texto.

No entanto, esse conhecimento possui maior foco em matérias relacionadas à saúde. Em razão de não se declararem tão capacitados a discutir sobre a prestação de contas das ações de saúde, a compreensão dos relatórios tende a ficar prejudicada devido os conselheiros possuírem dificuldades de identificar o efeito financeiro das ações de saúde. Nesse caso, Pelizzari, *et al.* (2002) explicam que a informação, para possuir significado, necessita do leitor, um conhecimento anterior que agregue em sua leitura dando forma e sentido ao texto, caso contrário, fica solta dentro da estrutura cognitiva do indivíduo dificultando sua compreensão.

O que leva a análise do próximo FC, o “*Nível Intelectual*”. Esse fator tem como propósito identificar o nível de compreensão dos conselheiros em razão a sua capacidade de atribuir significação ao texto. Avalia-se esse fator de acordo com a necessidade de capacitação dos conselheiros, verificando dois itens: Necessidade de aprofundar o conhecimento econômico-financeiro para melhoria do processo decisório; e a necessidade de capacitação sobre análise das prestações de contas. A análise dos respondentes apresentou resultado semelhante nos dois itens.

No primeiro, 50% apontaram notas de 8 a 10; 25% notas de 6 a 7, e 25% notas de 4 a 5. No segundo item, 75% assinaram notas de 8 a 10; 12,5% notas de 6 a 7, e os demais notas de 4 a 5. O alto grau de concordância demonstrou a importância que os conselheiros atribuem à prestação de contas, e também revela a necessidade de adquirir mais conhecimento sobre o conteúdo das prestações de contas.

Essa situação demonstra que a compreensibilidade da informação é afetada, e para que haja uma melhoria há necessidade da realização de treinamentos direcionados para a temática. Piletti e Rossato (2011) argumentam que essa forma de aprendizagem¹⁴ é mais difícil, pois necessita que o leitor absorva do ambiente novas informações, o que exige uma modificação na estrutura cognitiva do indivíduo para acomodar os novos conhecimentos, porém abre possibilidades de integrar mais informações.

O terceiro FC da abordagem “*Funcionalista*” é a “*Suficiência da Informação*” que busca identificar a satisfação dos conselheiros acerca da disponibilização de informação. A questão que retratou esse item, apontou que 56,25% dos respondentes atribuíram notas de 8 a 10; 18,75% notas de 6 a 7 e 25% notas de 4 a 5. Esse resultado corrobora com àqueles encontrados quando se avaliou a disponibilização do relatório na dimensão da “*Relevância*”, cuja a divulgação ampliou nos últimos dois anos.

Nesse caso, o efeito sobre a compreensibilidade da informação dos relatórios é positivo, pois quando o usuário dispõe de toda a informação que necessita, permite a ele que identifique quais são mais ou menos importantes, assim consegue distribuir sua atenção de forma a concentrar nos segmentos mais relevantes da informação (KU; HO, 2010).

No contexto apresentado, verifica-se que a compreensão dos conselheiros, sob a ótica da abordagem “*Funcionalista*”, tem potencial para aumentar com propostas de capacitações focadas na prestação de contas. Um ponto a ser considerado, que contribui para a compreensibilidade, por essa abordagem é a relação que os conselheiros (receptores) possuem com os responsáveis (emissores) da Secretaria de Saúde em fornecer as informações. Nesse caso, a melhora na compreensão ocorre quando os emissores adequam a informação de acordo com a necessidade dos receptores. Esse item foi analisado na Etapa 3 (item 4.3) desse estudo.

O FC “*Familiaridade com o Tema*” presente na abordagem “*Social*”, está relacionado com a motivação que o leitor possui. Segundo Klare (1974), leitores motivados superam mais facilmente as dificuldades de compreensão do texto. Esse fator tem por objetivo identificar o interesse que os conselheiros têm em relação à prestação de contas.

¹⁴ O outro processo de aprendizado é a assimilação, elaborada por Piaget, consiste em integrar a informação à estrutura cognitiva existente sem a necessidade de modifica-la (PILETTI; ROSSATO, 2011).

Para isso, analisou-se as respostas das questões sobre o tempo disponível para analisar o relatório; o conhecimento sobre a situação da saúde; e as prioridades que os conselheiros atribuem aos conteúdos quando examinam as prestações de contas.

Sobre o tempo que é disponibilizado para a análise das prestações de contas, 18,75% dos respondentes atribuíram notas de 8 a 10; o mesmo percentual atribuiu notas de 6 a 7; 43,75% notas de 4 a 5; e 18,75% notas de 1 a 3. Isso significa, que a maioria dos conselheiros, consideram insuficiente o tempo para analisar as prestações de contas. Esse resultado pode indicar desinteresse pelo assunto em virtude de existir uma comissão própria para analisar as prestações de contas, e por estarem envolvidos em outras comissões, portanto não possuem motivação, o que compromete a habilidade de leitura. Nessa perspectiva, Sousa e Hübner (2014) explicam que indivíduos com maior habilidade de leitura processam mais rapidamente a informação (atribuem significado) e conseguem preencher lacunas existentes no texto por meio de conhecimentos prévios. Portanto, a compreensão da leitura, nesse fator, pode estar prejudicada.

O resultado da questão relativa ao conhecimento sobre os problemas de saúde, 18,75% atribuíram notas 8 a 10; 62,5% notas de 6 a 7; e 18,75% notas de 4 a 5. Ao concordarem, os conselheiros inferem que estão familiarizados com o conteúdo na área de saúde. O que contribui para a compreensão do relatório de prestação de contas, haja vista, que os problemas de saúde devem ser pautas a serem referenciadas nos relatórios de prestação de contas (TEIXEIRA, 2001).

Uma questão foi elaborada para que os conselheiros indicassem a preferência de leitura de acordo com os tópicos exibidos nos relatórios de prestação de contas. Os assuntos que os conselheiros demonstraram maior interesse foram aqueles que relatavam sobre a “Utilização de Recursos” seguido das “Recomendações das Auditorias Realizadas”. Além da familiaridade, esse resultado corrobora com aqueles verificados na Etapa 1, que apresentaram níveis mais altos de legibilidade e compreensibilidade quanto ao tema “Análise da Execução Orçamentária”.

Diante dos resultados analisados, o FC “*Familiaridade com o Tema*”, a compreensibilidade dos conselheiros diante do Relatório de Gestão, deverá ser maior pela seletividade dos assuntos, devido ao tempo insuficiente para a análise apontado pela maioria, os conselheiros tendem a procurar o assunto em que tiverem maior interesse (DOS SANTOS, 2004).

O resultado da questão que aborda o grau de compreensão que o conselheiro atribui, acerca das informações econômico-financeira, são que 56,25% apontaram notas de 8 a 10; 25% notas de 6 a 7; e 18,75% notas de 4 a 5. E o resultado da questão sobre o nível da qualidade da informação, foi de 56,25% dos respondentes atribuindo notas de 8 a 10; e 43,75% notas de 6 a 7. A percepção dos conselheiros sobre a compreensão das informações do relatório de prestação de contas está aderente à qualidade, pois os dois apresentam alta concordância. Comparando com os resultados do estudo realizado por Rezende (2013), antes instituição da Resolução nº 038/2015, os conselheiros atribuíram um grau menor de concordância, mas ainda, com nível de compreensão que julgavam de qualidade.

Ao verificar o perfil dos respondentes nas duas pesquisas, identifica-se um maior grau de escolaridade, em que todos possuem pelo menos nível superior, diferente do estudo anterior, que na amostra continha cerca de metade dos conselheiros (47,05%) com nível técnico e ensino fundamental. Um fato que também pode ter contribuído para o aumento da concordância, foi a realização de treinamento ocorrido no ano de 2015, específico, sobre análise de prestação de contas. Além disso, os resultados apresentados na Etapa 1, em relação a qualidade da informação, apresentou um aumento na evidenciação em 8 dos 14 indicadores analisados.

Quanto a compreensão da informação, apesar de um nível alto de concordância, os conselheiros revelam não estarem preparados para debater sobre o tema e que necessitam de capacitação para análise das prestações de contas.

Apesar dos níveis de compreensibilidade e legibilidade avaliados na Etapa 1, apresentarem altos níveis de dificuldade de leitura e compreensão, não significa necessariamente que os conselheiros tenham a mesma percepção, pois as habilidades de leitura e experiências adquiridas podem sobrepor as dificuldades encontradas em razão da complexidade textual. Conforme afirma Leffa, (1996, p. 14):

A visão da realidade provocada pela presença do texto depende da bagagem de experiências prévias que o leitor traz para a leitura. O texto não contém a realidade, reflete apenas segmentos da realidade, entremeados de inúmeras lacunas, que o leitor vai preenchendo com o conhecimento prévio que possui do mundo.

O autor explica, ainda, que a compreensão, como produto da leitura, não ocorre apenas pelo somatório dos elementos textuais e humanos, nem mesmo na concentração de um pela exclusão do outro. Há um terceiro elemento que ele denomina de intencionalidade, que se refere em satisfazer as necessidades do leitor, seja ela interna ou para alcançar um determinado

objetivo. Dessa maneira, antes de iniciar o processo de construção da compreensão pela interação entre o leitor e o texto, deve ser atendida a condição de intencionalidade.

Diante do exposto, segue-se para a Etapa 3, que consiste em identificar se o objetivo da leitura dos relatórios de prestação de contas foi atingido pelos conselheiros, que dentro dessa esfera pública, é de contribuir para o controle social, posto que as necessidades individuais não devem constituir-se dentro dessa arena, mas sim, interesses compartilhados numa rede de comunicação discursiva, que ao submeter-se a uma estrutura argumentativa alcance um consenso (HABERMAS, 1995).

4.3. Etapa 3 - Análise dos Elementos Discursivos

Essa etapa, consiste em avaliar o produto gerado, a partir da interação existente entre os conselheiros e o relatório de prestação de contas. O instrumento utilizado foi a Observação Estruturada, que ocorreu em dois momentos. O primeiro, no dia 5 de dezembro de 2018, em que foi possível observar a reunião da comissão de prestação de contas. E a segunda, ocorreu no dia 18 de dezembro de 2018, data que teve como pauta a apreciação da prestação de contas do 1º e 2º quadrimestres de 2018.

Para subsidiar o instrumento de pesquisa, os aspectos observados foram selecionados a partir das análises das Etapas 1 e 2. Os seguintes Fatores de Compreensão observados nessa fase foram: “*Familiaridade com o Tema*”, “*Nível de Especialização*”, “*Interesse Humano*”, “*Relação Emissor versus Receptor*”, “*Suficiência da Informação*” e “*Coerência*”. O Quadro 22, apresenta o resultado da observação ocorrida nos dias 5, e 18 dezembro de 2018, por Fator de Compreensão.

Quadro 22: resultado das Observações realizadas nas reuniões do CMS

Abordagem Linguística	Fator de Compreensão	Roteiro de Observação	Observação realizada na Reunião da Comissão de Prestação de Contas	Observação realizada na Reunião Mensal do CMS
Social	Familiaridade com o Tema: tempo utilizado	1) Verificar qual o tempo disponibilizado à apresentação e discussão do relatório.	➤ A reunião teve duração de 50 minutos. Em 10 minutos o relator apresentou o relatório de prestação de contas do 2º quadrimestre, e 40 minutos foram utilizados para discussão do relatório.	➤ Utilizou-se 7 minutos de apresentação e 50 minutos de discussão. O tempo para apresentação foi muito curto, evidenciando apenas aspectos positivos de metas que foram alcançadas. Não foi destacado nenhum ponto referente ao planejamento, recomendações ou encaminhamentos.
Funcionalista	Conhecimento Especializado	2) Verificar a existência de conhecimento prévio do assunto, ou seja, se todos na reunião receberam e analisam a prestação de contas antes da reunião.	➤ Todos os participantes da reunião receberam e analisaram as prestações de contas, antes do início da reunião. Apesar do recebimento prévio e análise, um dos conselheiros demonstrou possuir pouco conhecimento especializado para analisar o relatório.	➤ Os conselheiros receberam os relatórios de prestação de contas, de forma a terem condições de analisá-lo antes da reunião, porém pela falta de manifestação dos conselheiros que não fazem parte da comissão de prestação de contas, identificou-se um desinteresse nessa questão. Apenas os conselheiros integrantes da comissão se manifestaram. ➤ Um ponto de atenção é que nessa reunião estava presente um consultor que auxilia a comissão de prestação de contas na análise e avaliação do relatório, e teve a oportunidade de expor seu ponto de vista em relação a prestação de contas, contribuindo para um maior esclarecimento dos questionamentos levantados pelo CMS.
Social	Familiaridade com o Tema: destaque para o interesse e motivação	3) Verificar o comportamento dos conselheiros diante da informação que está sendo prestada durante a apresentação do Relatório de Prestação de Contas.	➤ Os conselheiros mostram-se atentos na maior parte do tempo. ➤ Os questionamentos levantados são de pontos específicos. Cada conselheiro apresentou uma questão, todas relacionadas à prestação de contas.	➤ Os conselheiros mostraram-se interessados na apresentação da prestação de contas, tanto os representantes da SMS, quanto os conselheiros da comissão de prestação de contas. ➤ Alguns momentos havia conversas paralelas entre os conselheiros, porém, a maior parte do tempo, mostravam-se atentos as discussões sobre à prestação de contas.
Social	Familiaridade com o Tema: conteúdo apresentado	4) Verificar se os conselheiros, quando apresentados as destinações de recursos financeiros, se posicionam da mesma forma que o fazem quando são apresentadas informações sobre outras atividades desenvolvidas pela SMS (ex: combate à dengue, número de crianças vacinadas, etc.).	➤ Não foi possível constatar essas distinções, pois os conselheiros da comissão trataram apenas de assuntos referentes à prestação de contas.	➤ Praticamente não há participação de conselheiros que não fazem parte da comissão de prestação de contas, a não ser, os representantes da SMS, para justificarem a ausência de informações. Quando são apresentadas outras informações de ações desenvolvidas pelo SMS, os demais conselheiros se manifestaram, contribuindo com sugestões, fazendo questionamentos e pedindo esclarecimento de tópicos quando existia dúvidas.

Abordagem Linguística	Fator de Compreensão	Roteiro de Observação	Observação realizada na Reunião da Comissão de Prestação de Contas	Observação realizada na Reunião Mensal do CMS
Funcionalista	Relação Emissor <i>versus</i> receptor	5) Observar o comportamento do apresentador do relatório quando tem que responder aos questionamentos dos conselheiros (sinais de arrogância, busca da intimidação, etc.).	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Assim que um dos conselheiros recebeu a informação da prestação de contas, identificou que a informação não estava como deveria, e entrou em contato com a SMS, que enviou novamente a informação da forma como o conselheiro solicitou. ➤ Em outro momento, quando um dos conselheiros levantou uma questão, foi realizada uma ligação para a SMS, que respondeu a dúvida do conselheiro, imediatamente. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ O responsável pela SMS na apresentação da prestação de contas, respondeu aos questionamentos, mostrando-se incomodado, mas colocando à disposição para tirar qualquer dúvida. A SMS, pela figura do secretário da saúde e o responsável pela apresentação demonstraram aberturas para atender as solicitações do Conselho. ➤ Um dos conselheiros, que faz parte da comissão de prestação de contas, relatou que na prestação do 1º quadrimestre de 2018, foi solicitada a SMS que enviasse uma informação para que pudesse checar a origem dos valores. A solicitação foi atendida. ➤ Na prestação de contas do 2º quadrimestre de 2018 a informação já estava contida no relatório, conforme pedido anteriormente. ➤ Entretanto, outros dois conselheiros demonstraram que a secretaria não se mostrou aberta a contribuir com informações adicionais, pois a mais de um ano, com pedidos recorrentes, não havia sido atendido.
Social	Interesse Humano	6) Verificar se o apresentador/conselheiro demonstra conhecimento do conteúdo do relatório que está apresentando, se mostra disposto a aprofundar o debate sobre as questões levantada e se faz referências a pessoas, equipes, comissões ou conselheiros das ações realizadas.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Com a presença de quatro conselheiros, três deles apresentavam conhecimento sobre a prestação de contas, inclusive abordando assuntos tratados em reuniões anteriores. ➤ Há referência às pessoas e equipes pelos conselheiros, tanto em relação a SMS, quanto ao CMS. A reunião não teve uma pauta a ser seguida para os temas abordados, de forma que os assuntos foram tratados aleatoriamente, não apresentando uma organização. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ O responsável por apresentar a prestação de contas demonstrou conhecimento dos valores apresentados, porém se ateu apenas ao que estava exibido pelo projetor. ➤ Apresentou-se apenas um resultado global, comparando a meta geral de aplicações com recursos em saúde com o realizado. Não ocorreu questionamentos diretamente ao representante da SMS que realizou a prestação de contas. ➤ A apresentação discorreu de forma organizada, sem interrupções, as imagens projetadas eram visíveis a todos os conselheiros.
Funcionalista	Conhecimento Especializado			
Estruturalista	Coerência			
Funcionalista	Suficiência da Informação	7) Verificar se o apresentador responde aos questionamentos de forma a esclarecer as dúvidas dos conselheiros.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Após a reunião os conselheiros enviaram um ofício a SMS pedindo esclarecimentos, alguns dos questionamentos foram respondidos. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Devido ao curto tempo de apresentação, a informação não foi abordada de maneira suficiente para que os conselheiros votassem a favor ou contra a aprovação da prestação de contas do 2º quadrimestre. ➤ Observou-se, pelas falas dos conselheiros, a falta de informações que permitam compreender valores específicos. O representante da SMS, justificou não estar ciente do pedido, e que verificaria e daria um retorno.

Fonte: elaborado pelo autor.

Diante do que foi observado, alguns pontos se destacaram em relação as mudanças no processo de análise das prestações de contas pelo CMS. Os conselheiros que compõem a comissão, demonstraram possuir uma condição de avaliação e análise, que não tinham antes da instituição do padrão das informações econômico-financeiras.

Essa percepção é aparente, quando os conselheiros discutem assuntos que surgiram a partir da análise das prestações de contas; com cruzamento de informações; verificação de extratos bancários; relatórios financeiros e contratos, o que levaram a questionamentos oportunos sobre a validade de valores específicos contidos no relatório. Requisito que Rezende (2013) não identificou em sua análise, ao contrário, o cenário era de um conselho que não detinha conhecimento e habilidades para avaliar as prestações de contas, além de não confiarem nas informações do Relatório de Gestão.

Outro item observado se refere a tempestividade da disponibilização dos relatórios, pois os dois quadrimestres que devem sempre serem apreciados pelos conselheiros no próprio ano, foram disponibilizados em tempo de serem avaliados pela comissão de prestação de contas. Situação que não se observava anteriormente, em que, em três anos seguidos, as contas não foram aprovadas, pois haviam divergência ou ausência de informações (REZENDE, 2013).

Adicionalmente, observou-se a evolução da relação existente entre o CMS e a SMS. As demandas realizadas pelo CMS, quando não são prontamente atendidas pelos representantes da secretaria de saúde, possuem prazo de atendimento breve, e poucos foram os casos relatados em que a secretaria não conseguiu atender há tempo de esclarecer as dúvidas antes da reunião do conselho. Outra demonstração dessa proximidade foi observada na apresentação das ações de saúde promovidas pela SMS que tiveram o apoio do CMS, sendo frequentes as menções do CMS pelos representantes da SMS na reunião do conselho.

A inserção da Resolução CMS nº 038/2015, possibilitou o aumento na qualidade da informação econômico-financeira, pois quando se identifica a transformação na conduta dos representantes da secretaria em relação aos conselheiros, há um acesso mais oportuno da informação. Os usuários dos relatórios têm mais tempo e capacidade de analisar e questionar pontos que julgam relevantes para aprovação, enquanto, os preparadores das informações buscam atender as dúvidas, e indo além, procuram ajustá-las de forma a serem mais compreensíveis aos conselheiros.

As circunstâncias que se observam no momento, tendem a qualificar o CMS à uma esfera pública, pois sai de uma perspectiva de um mero dispositivo de legitimação as políticas

do governo (nesse caso, reduzido a sua existência), em direção a um processo transparente, em que o poder deixa de estar concentrado em um único polo da arena e passa a ser compartilhado numa rede de comunicação discursiva, por meio de uma estrutura argumentativa, em que, um entende o outro, até que haja um consenso entre as partes (HABERMAS, 1997).

Paralelamente, apresenta-se um controle social mais efetivo a medida em que o conselho passar a fazer parte da construção dos projetos, com uma participação que não se restringe às reuniões, mas também fora dela, ou seja, o controle social vai além dos espaços de discussões democráticas, passando a acompanhar o processo de tomada de decisão, colocando o CMS como uma parte ativa nas escolhas e articulações de ações de saúde da SMS (NETO; ARTMANN, 2012).

Em relação à compreensibilidade dos relatórios de prestação de contas, apesar de apresentar um nível alto de complexidade, não é um impeditivo para que o conselho atue de acordo com suas atribuições sobre a avaliação dos Relatórios de Gestão. Pois, as possíveis adversidades impostas em razão do relatório ser de difícil leitura, são superadas pela melhoria na qualidade da informação, mostrando-se mais evidente no instante que houve uma consulta aos conselheiros para dimensionar as fragilidades e propor melhorias e, posteriormente, a promoção de treinamento, capacitando-os para desenvolverem uma análise mais precisa das prestações de contas (REZENDE, 2013).

Portanto, um texto complexo, não significa, necessariamente, ser incompreensível, isso apenas limita o seu acesso a pessoas que possuem mais familiaridade com o assunto. Para minimizar esse efeito o CMS de Anápolis/GO, dispõe de ajuda especializada de um consultor com experiência na avaliação de relatórios de prestação de contas e que participou ativamente no processo de mudanças com a instituição de padrão de evidenciação da informação. Além desse fator, identificou-se maior interesse pelos conselheiros; um grau maior de escolaridade; e um conhecimento prévio do tema, que são atributos intrínsecos ao leitor que facilitam a compreensão das informações.

Um outro ponto observado é a formulação, acompanhamento e controle de um plano estratégico, que pouco evolui com a implementação do padrão mínimo de divulgação. Apesar da existência de um Plano Municipal de Saúde e de Programações Anuais de Saúde, não se verificou o uso desse instrumento como meio de controle entre o que foi estipulado e o que foi realizado. Neto e Artimann (2012) alertam que a elaboração de um plano orçamentário não deve ser determinada apenas pelos gestores e técnicos, sem considerar as demandas dos grupos

determinantes, pois a manifestação desses grupos na construção orçamentária estabelece uma validade mútua, criando condições de melhoria no campo da saúde.

Sob o aspecto da compreensibilidade, o auxílio à produção e acompanhamento de um plano físico-financeiro da saúde pelos conselheiros é uma forma de obter um conhecimento prévio sobre o assunto, o que melhora a compreensão das informações, conforme explica Leffa (1996, p. 22):

Uma das características do processo de interação entre os vários níveis que se estabelecem entre o leitor e o texto é justamente a dispensa de informação de um determinado nível por informação de um outro nível. Leitura (compreensão) implica uma correspondência entre o conhecimento prévio do leitor e os dados fornecidos pelo texto. Leitor e texto são como duas engrenagens correndo uma dentro da outra; onde faltar encaixe nas engrenagens leitor e texto se separam e ficam rodando soltos. [grifo nosso]

Dessa forma, a medida em que os obstáculos na comunicação das informações econômico-financeiras forem diminuindo, permitirá ao usuário uma maior compreensão, que possibilitará uma fiscalização mais efetiva, auxiliando no controle social, e como consequência, reduzindo a assimetria de informação existente entre o conselho e a secretária de saúde.

Uma forma de continuar fortalecendo o controle social por meio dos Relatórios de Gestão, é avançar na qualificação das informações econômico-financeiras, acrescentando os fatores de compreensão nesse processo de transformação da esfera pública.

5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa buscou avaliar se os Relatórios de Prestação de Contas enviados ao Conselho Municipal de Saúde de Anápolis/GO, pela Secretaria Municipal de Saúde, contribuíram para uma maior compreensibilidade após a implementação de um padrão de evidenciação de informações econômico-financeiras, a partir da Resolução CMS nº 038/2015. Para isso, foram analisados os Relatórios de Gestão, Planos Municipais de Saúde, Programação Anual de Saúde, Atas de Reuniões, Pareceres do Conselho de Saúde e Resoluções do período de 2013 a 2018. Além da análise documental, procedeu-se a aplicação de um questionário e observação das reuniões plenárias, que tinham como pauta a apreciação e deliberação do Conselho Municipal de Saúde em relação a prestação de contas.

Quanto ao objetivo de avaliar a qualidade, compreensibilidade e legibilidade das informações presentes nos relatórios de prestações de contas antes e após a vigência da Resolução CMS nº 038/2015, iniciando-se pela análise da qualidade da informação econômico-financeira, verificou-se que a amplitude das informações apresentou uma evolução significativa, demonstrando uma situação “*Restrita*” antes da Resolução nº 038/2015, e “*Média*”, quando se institui o padrão de evidenciação. As variáveis que se destacaram foram a “*Evidenciação das aplicações de recursos financeiros*” e “*Especificações das fontes de recursos financeiros*” na dimensão da “*Materialidade*” e a “*Divulgação das prioridades dos recursos*” na dimensão da “*Confiabilidade*”, em que a evidenciação passou para “*Ampla*”.

A divulgação integral desses itens possibilita o usuário identificar se os percentuais mínimos exigidos com gastos na saúde estão sendo cumpridos; como são financiadas as atividades de saúde, e a dependência de recursos do município; a tendência de aplicação de recursos na saúde e se os gastos correspondem as necessidades da população (GONÇALVES *et al.*, 2013)

Com o indicativo da melhora na qualidade da informação econômico-financeira, também foram constatados aumento na compreensibilidade das informações, por meio do índice *Flesch* de legibilidade e pelo instrumento de avaliação elaborado para aferir a compreensibilidade de um texto com variáveis selecionadas, a partir das pesquisas anteriores sobre qualidade da informação contábil e leiturabilidade dos textos. Apesar de apresentar uma melhora na compreensão, sua evolução teve menor impacto quando comparada com a qualidade da informação, demonstrando um nível “*Difícil*” de compreensibilidade dos textos.

Dentre as Abordagens Linguísticas, a que apresentou o menor nível de complexidade foi a “*Estruturalista*”. Isso significa, que os textos apresentam maior coerência, demonstrando um sentido lógico entre as informações prestadas. E a abordagem que mais evoluiu em termos de compreensão foi a “*Social*”, tendo como principal fator a diminuição de termos negativos, que segundo Li (2008) e Yuthas, Rogers e Dillard (2002), a utilização de termos negativos sugere que o gestor pode estar escondendo más notícias, tornando a informação mais complexa. E a abordagem “*Semiótica*”, foi a que apresentou a menor evolução na compreensão das informações, por ser uma abordagem que tem como foco o estudo dos signos, e devido à complexidade apresentada, demonstra que os textos dos relatórios de prestação de contas não são facilmente reconhecidos por indivíduos com baixa proficiência em leitura (DIAS FILHO, 2009).

A partir dos resultados encontrados na primeira etapa, a utilização do elemento planejamento surgiu como fator negativo, constatado nos três instrumentos de avaliação, ou seja, a ausência de evidências sobre a elaboração, utilização e controle financeiro via Plano de Saúde, revelou um nível de leitura mais difícil de compreender quando o texto se referia a relação entre o orçado e o realizado. Isso também se confirmou nos resultados da etapa seguinte, quando se avaliou a compreensão das informações sob a ótica dos conselheiros (leitores), pois poucas foram as referências sobre o tema feitas pelo conselho ou representantes da secretaria nas reuniões.

Esse contexto é retratado por Lima (2010), Lorenzetti *et al.* (2014) e Sampaio *et al.* (2011) em que a inexistência da utilização dos instrumentos de planejamento termina por produzir resultados que não refletem a realidade local, alocando recursos em programas que não atende à necessidade dos usuários.

Em relação ao objetivo de avaliar o grau de compreensibilidade dos conselheiros após a implantação do padrão de informações a serem evidenciados, foi revelado, na segunda fase da pesquisa, que as dificuldades de compreensão apresentadas na primeira etapa, tendem a ser superadas pelo elevado grau de escolaridade e conhecimento especializado. Fato, que contrasta com os estudos realizados por Zambon e Ogata, (2013) e Oliveira, Ianni e Dollari (2013), em que os conselheiros relataram a dificuldade em analisar o Relatório de Gestão, devido a linguagem complexa e a falta de capacitação, com foco na prestação de contas. A mesma situação foi relatada por Rezende (2013), na qual os conselheiros passaram a analisar os relatórios de prestação de contas somente após a realização de treinamento desse instrumento.

Ao verificar o nível de desenvolvimento das discussões nas reuniões do conselho em assuntos relativos à prestação de contas após a padronização das informações econômico-financeiras, identificou-se, na terceira etapa da pesquisa, um relacionamento próximo entre o CMS e a SMS, contribuindo como um fator positivo tanto na qualidade da informação, quanto na compreensão dos conselheiros responsáveis pela análise e avaliação da prestação de contas, demonstrando um aumento da atuação do conselho no processo de decisão das políticas públicas de saúde.

Essa articulação existente entre eles, representa um avanço no controle social, conforme afirma Corbari (2004) quanto mais estreita a relação entre a sociedade (Conselhos de Saúde) e o poder Estatal (Secretarias de Saúde) mais efetivo é o controle social, pois abre espaço para o compartilhamento de informações que permitem uma fiscalização mais eficiente da aplicação dos gastos públicos. Além disso, o acesso à informação facilita a comunicação, diminuindo os ruídos entre o emissor e receptor, e mitigando a assimetria de informação entre o CMS e a SMS.

Portanto, os resultados reportados possibilitam responder ao problema de pesquisa, demonstrando que a implantação de um padrão de evidenciação das informações econômico-financeiras afetou de maneira positiva para uma maior compreensibilidade dos relatórios de prestação de contas pelos conselheiros. O que corrobora com a afirmação de Bobbio (2007) que a aplicação de novas formas e instrumentos de prestação de contas aperfeiçoa os mecanismos de controle de conduta do poder público, desde que o cidadão apresente-se como um sujeito ativo utilizando os instrumentos de vigilância de maneira a garantir a participação dentro das arenas discursivas revestidas de opinião pública capazes de alterar uma circunstâncias em benefício do interesse público, por meio de argumentos válidos consentidos por todos os atores da esfera pública (HABERMAS, 1984).

Mesmo com o reconhecimento do aumento da qualidade da informação, o CMS de Anápolis/GO ainda apresenta pontos a serem desenvolvidos:

- Medidas como desenvolver os relatórios quadrimestrais a partir do sistema SARGSUS, disponibilizado pelo Ministério da Saúde, conforme dispõe o art. 36, da LC nº 141/2012, podem diminuir a quantidade de relatórios analíticos enviados ao CMS, sendo ainda, disponibilizados espaços para inclusão de documentos considerados importantes para o gestor, além de estar dentro de um modelo que permite fazer comparações com prestações de contas de outros municípios, podendo auxiliar no desenvolvimento das análises, no sentido de melhorar as justificativas, alegações, observações e ponderações.

- A relação entre o CMS e a SMS, mostra-se positiva quando se observa os discursos nas reuniões plenárias, porém não se materializa nos Relatórios de Gestão. Quanto a isso, o conselho pode requerer que as ações realizadas pela secretaria, com o apoio do conselho, sejam relatadas nos relatórios de prestação de contas, conferindo, assim, legitimidade ao processo;
- Educação continuada dos conselheiros em assuntos pertinentes a prestação de contas e uma ação conjunta com a SEMUSA podem ser realizadas no sentido de reformular as informações, reduzindo a quantidade de relatórios repassados ao conselho que não são analisados, assim como qualificar a análise efetuada pelo gestor que possibilite maior transparência e confiabilidade dos relatórios;
- Nas pautas de reunião do conselho, para apreciação das prestações de contas, sugere-se que sejam divididas e discutidas por tópicos. Em um primeiro momento um comparativo das metas física-financeira com o realizado; em seguida, a apresentação da execução orçamentária; e por último a demonstração das ações realizadas a partir das orientações ou recomendações do conselho ou das auditorias;
- Produção dos relatórios de prestação de contas com informações que aumentem a compreensão do leitor, como a explicação mais detalhadas dos indicadores, comparando com as metas e períodos anteriores; a construção de um glossário com o significado dos termos complexos; e uso adequado dos elementos visuais como gráficos, figuras e tabelas.
- Estabelecimento de critérios mínimos de conhecimento sobre as prestações de contas, que podem ser incentivados com suporte do Ministério da Saúde e do Conselho Nacional de Saúde, inclusive constituindo certificações em diversos níveis e assuntos que podem ser utilizados como uma espécie de “selo de qualidade” dos conselhos, em conjunto com o desenvolvimento de plataformas virtuais de ensino.

Esta pesquisa apresenta avanços nas discussões relativa à qualidade das informações econômico-financeiras do setor de saúde pública, comparando-se informações não padronizadas com informações padronizadas em períodos distintos. Algo não abordado nas pesquisas observadas sobre o tema, que se restringiram em analisar a qualidade da informação em séries históricas ou em períodos específicos.

Este estudo pode auxiliar os preparadores e usuários das informações econômico-financeiras, que elaboram e aprovam as prestações de contas enviadas aos conselhos de saúde. Objetivando a identificação de elementos que interferem na compreensibilidade e qualidade

dessas informações, e, assim, sugerir meios para aumentar a sua utilidade, como demonstrado na Resolução CMS nº 038/2015, assim como, no tratamento dos fatores de compreensão que interferem no entendimento dos Relatórios de Gestão, seja em razão da forma como os relatórios são confeccionados, seja em função das habilidades dos conselheiros em analisar as prestações de contas.

Além disso, a comunidade acadêmica pode-se utilizar dos modelos de avaliação da qualidade e compreensibilidade das informações econômico-financeiras em outras pesquisas, testando ou contribuindo para o aperfeiçoamento dos instrumentos empregados neste estudo.

O estudo da compreensibilidade da informação revelou-se complexo devido ao conjunto de fatores que influenciam o processo de leitura que envolvem atributos que diz respeito tanto ao texto quanto ao leitor. Contudo, avanços em pesquisas nesta área pode contribuir no desenvolvimento de relatórios com textos simplificados de forma a aumentar o acesso e interesse da população, favorecendo a participação social, o fortalecimento da democracia e reduzindo a assimetria da informação entre a sociedade civil e o Estado.

A despeito dos resultados desta pesquisa, tendo em vista as limitações na sua aplicação no Conselho Municipal de Saúde de Anápolis/GO, não se pode incorrer em generalizações, e apresenta-se como sugestão a futuras pesquisas, a replicação dos instrumentos de avaliação da qualidade e compreensibilidade das informações econômico-financeiras em outros conselhos municipais ou estaduais de saúde, como um meio de identificar as variáveis que mais/menos contribuem para o aumento da compreensibilidade das informações prestadas pelas secretarias de saúde e identificar o gerenciamento de informações por parte da gestão como forma de ofuscar resultados negativos, confundindo os conselheiros, ou ainda, verificar como a alteração na qualidade da informação econômico-financeira reflete na prestação de serviços de saúde à população.

REFERÊNCIAS

ADELBERG, Arthur Harris. An empirical evaluation of the communication of authoritative pronouncements in accounting. **Accounting & Finance**, v. 22, n. 2, p. 73-94, 1982. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-629X.1982.tb00037.x>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

ADHIKARI, Pawan; MELLEMLVIK, Frode. The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries. In: **Research in Accounting in Emerging Economies**. Emerald Group Publishing Limited, 2010. p. 169-199. Disponível em: <[https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/S1479-3563\(2010\)0000010012](https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/S1479-3563(2010)0000010012)>. Acesso em: 12 jan. 2018.

AL-DMOUR, Ahmed; ABBOD, Maysem F.; AL-DMOUR, Hani H. Qualitative Characteristics of Financial Reporting and Non-Financial Business Performance. **International Journal of Corporate Finance and Accounting (IJCFA)**, v. 4, n. 2, p. 1-22, 2017. Disponível em: <<https://www.igi-global.com/article/qualitative-characteristics-of-financial-reporting-and-non-financial-business-performance/204425>>. Acesso em: 22 ago. 2018.

ALESANI, Daniele; JENSEN, Gwenda; STECCOLINI, Ileana. IPSAS adoption by the World Food Programme: an application of the contingency model to intergovernmental organisations. **International Journal of Public Sector Performance Management**, v. 2, n. 1, p. 61-80, 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Ileana_Steccolini/publication/264820936_IPSAS_adoption_by_the_World_Food_Programme_An_application_of_the_contingency_model_to_intergovernmental_organisations/links/5413105f0cf2788c4b358f6b/. Acesso em: 22 ago. 2018.

ALEXANDER, David; JERMAKOWICZ, Eva. A true and fair view of the principles/rules debate. **Abacus**, v. 42, n. 2, p. 132-164, 2006. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1467-6281.2006.00195.x>>. Acesso em 22 ago. 2018.

DE ALMEIDA, Manoel Guedes; BARBOSA, Débora Regina Marques. Controle social no campo da saúde: considerações para debate. **JMPHC| Journal of Management & Primary Health Care| ISSN 2179-6750**, v. 5, n. 1, p. 71-76, 2014. Disponível em: <<http://www.jmphc.com.br/jmphc/article/view/199>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

ALP, Ali; USTUNDAG, Saim. Financial reporting transformation: The experience of Turkey. **Critical perspectives on Accounting**, v. 20, n. 5, p. 680-699, 2009. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235408000221>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

ALUISIO, Sandra et al. Readability assessment for text simplification. In: **Proceedings of the NAACL HLT 2010 Fifth Workshop on Innovative Use of NLP for Building Educational Applications**. Association for Computational Linguistics, 2010. p. 1-9. Disponível em: <<https://dl.acm.org/citation.cfm?id=1866796>>. Acesso em: 11 dez. 2018.

ALVAREZ, Marcos César. Controle social: notas em torno de uma noção polêmica. **São Paulo em perspectiva**, v. 18, n. 1, p. 168-176, 2004. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-8392004000100020&script=sci_arttext&tlng=es>. Acesso em: 22 jan 2018.

ALVES, Paulo César; RABELO, Míriam Cristina; SOUZA, Iara Maria. Hermenêutica-fenomenológica e compreensão nas ciências sociais. **Sociedade e Estado**, v. 29, n. 1, p. 181-198, 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-69922014000100010&script=sci_arttext&tlng=es> Acesso em: 14 jan. 2018.

ANDRADE, Gabriela Rieveres Borges de; VAITSMAN, Jeni. A participação da sociedade civil nos conselhos de saúde e de políticas sociais no município de Piraí, RJ (2006). **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 18, p. 2059-2068, 2013. Disponível em: <https://www.scielosp.org/scielo.php?pid=S1413-81232013001500021&script=sci_arttext>. Acesso em: 10 out. 2018.

ANESSI-PESSINA, Eugenio; SICILIA, Mariafrancesca; STECCOLINI, Ileana. Budgeting and rebudgeting in local governments: Siamese twins? **Public Administration Review**, v. 72, n. 6, p. 875-884, 2012. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1540-6210.2012.02590.x>>. Acesso em: 5 set. 2018.

ANTHONY, Robert Newton; DEARDEN, John. **Management control systems**. Boston, MA: Irwin McGraw-Hill, 1980.

ARAUJO, Maria Arlete Duarte. Responsabilização pelo controle de resultados no Sistema Único de Saúde no Brasil. **Revista Panamericana de Salud Pública**, v. 27, p. 230-236, 2010. Disponível em: <https://www.scielosp.org/scielo.php?pid=S1020-49892010000300011-&script=sci_abstract>. Acesso em: 5 de set. 2018.

ATHAYDE, F. R. **A Evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso do município de Luziânia GO**. 2002. 94 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis-Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

AVRITZER, Leonardo et al. Teoria democrática, esfera pública e participação local. **Sociologias**, v. 1, n. 2, 1999. Disponível em: <<https://www.seer.ufrgs.br/sociologias/article/view/6925>>. Acesso em: 10 out. 2018.

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 out 2018.

AVRITZER, Leonardo; COSTA, Sérgio. **Teoria crítica, democracia e esfera pública: concepções e usos na América Latina**. Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/dados/v47n4/a03v47n4>> Acesso em: 8 nov. 2018.

BAIRRAL, Maria Amália da Costa et al. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 642-675, 2015. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/49087>>. Acesso em: 17 de jan. 2018.

BAKHTIN, M (V.N. Volochinov) *Marxismo e filosofia da linguagem*. Tradução de Michel Lauch e Iara Frateschi Vieira. 6.ed. São Paulo: **Editora Huritec**, 1992. Disponível em: <http://www.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/0510570_08_postextual.pdf>. Acesso em: 3 jan 2019.

BAKHTIN, Mikhail. *Estética da criação verbal*. Tradução de Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: **Martins Fontes**, 1997. Disponível em: <<http://arquivos.info.ufrn.br/arquivos/201202605200821164092b8a65e812866>> Acesso em: 3 jan 2019.

BALL, Ray. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. **Accounting and business research**, v. 36, n. sup1, p. 5-27, 2006. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2006.9730040>>. Acesso em: 11 jul 2018.

BARBOSA, Antonio 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**, v. 1, n. 1, p. 66-74, 2016. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/ojs/apgs/article/view/4815>>. Acesso em: 12 out. 2018.

BARLEV, Benzion; HADDAD, Joshua Rene. Harmonization, comparability, and fair value accounting. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 22, n. 3, p. 493-509, 2007. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0148558X0702200307>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

BARTH, Mary E. et al. Accounting quality: International accounting standards and US GAAP. **Manuscript, Stanford University**, 2006. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/630e/f071ec3c814670b37ee106b5230daa8fbbc3.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

BARTH, Mary E.; SCHIPPER, Katherine. Financial reporting transparency. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 23, n. 2, p. 173-190, 2008. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0148558x0802300203>>. Acesso em: 13 out. 2018.

BASSO, Fabiane Puntel et al. A produção textual escrita de adultos com dislexia de desenvolvimento. **Neuropsicologia Latinoamericana**, v. 9, n. 2, 2017. Disponível em: <https://www.neuropsicolatina.org/index.php/Neuropsicologia_Latinoamericana/article/view/330>. Acesso em: 11 dez. 2018.

BASTIANETTO, Patrizia Collina. As funções do paratexto para a inteligibilidade da obra traduzida. **Tradterm**, v. 11, p. 53-69, 2005. Disponível em: <<http://www.periodicos.usp.br/tradterm/article/view/49676>>. Acesso em: 11 dez. 2018.

BATALHA, Cristiano Pereira; DA SILVA SOUZA, Thaise Pereira; CALEGARI, Thays Candido Pereira. Análise do grau de aprendizado das companhias entre os anos de 2010 e 2011 quanto à elaboração da nota explicativa de principais políticas contábeis. **Revista Linceu On-Line**, v. 3, n. 4, 2013. Disponível em: <https://liceu.emnuvens.com.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1676>. Acesso em: 30 set. 2018.

BAUER, Kinga et al. The Understandability of Financial Statements in the Decision-making Processes of Insolvency Proceedings. **Argumenta Oeconomica Cracoviensia**, n. 14, p. 119-

134, 2016. Disponível em: <<https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=458975>>. Acesso em: 23 nov. 2018.

BENNETT, Bruce; BRADBURY, Michael; PRANGNELL, Helen. Rules, principles and judgments in accounting standards. **Abacus**, v. 42, n. 2, p. 189-204, 2006. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1467-6281.2006.00197.x>>. Acesso em: 23 nov. 2018.

BERETTA, Sergio; BOZZOLAN, Saverio. A framework for the analysis of firm risk communication. **The International Journal of Accounting**, v. 39, n. 3, p. 265-288, 2004. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706304000378>>. Acesso em: 22 out. 2018.

BERNARDES, Juliana Reis et al. Legibilidade dos Fatos Relevantes: uma Análise na Vale SA no Período de Agosto 2012 a agosto de 2016. **Pensar Contábil**, v. 20, n. 71, 2018. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/3316>>. Acesso em: 12 ago. 2018.

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: 12 set. 2018.

BEUREN, Ilse Maria; SÖTHE, Ari. A teoria da legitimidade e o custo político nas evidenciações contábeis dos governos estaduais da região sudeste do Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 98-120, 2009.

BIONDI, Yuri. Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the French central government accounting standards. **International Journal of Public Administration**, v. 35, n. 9, p. 603-619, 2012. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/01900692.2012.661186>>. Acesso em: 7 de abr. 2018.

BLACK, Sena Hoosenally; MARCHAND, Donald A. Assessing the value of information in organizations: A challenge for the 1980s. **The Information Society**, v. 1, n. 3, p. 191-225, 1982. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/01972243.1982.9959949>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

BOBBIO, Norberto et al. **Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política**. Pensamento crítico; v.69. p. 173. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2007. Disponível em: <<http://www.sidalc.net/cgi-bin/wxis.exe/?IsisScript=BIBA.xis&method=post&formato=2&cantidad=1&expresion=mfn=000387>> Acesso em: 12 jan 2018.

BOEDKER, Christina; CHUA, Wai Fong. Accounting as an affective technology: A study of circulation, agency and entrancement. **Accounting, Organizations and Society**, v. 38, n. 4, p. 245-267, 2013. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368213000391>>. Acesso em: 31 out. 2018.

BOGURAEV, Branimir K. **Method for extracting knowledge from online documentation and creating a glossary, index, help database or the like**. U.S. Patent n. 6,212,494, 3 abr. 2001. Disponível em: <<https://patents.google.com/patent/US6212494B1/en>>. Acesso em: 9 out. 2018.

BONSALL IV, Samuel B. et al. A plain English measure of financial reporting readability. **Journal of Accounting and Economics**, v. 63, n. 2-3, p. 329-357, 2017. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410117300162>>. Acesso em: 21 set. 2018.

BRANDÃO, Helena Nagamine. O léxico na perspectiva discursiva. **Os estudos lexicais em diferentes perspectivas**, 2009. Disponível em: <<https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/4571541/>>. Acesso em: 12 jan. 2019.

BRASIL, Ato Institucional N°. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 5º**, v. 37, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 09 de set 2018.

BRASIL, Casa Civil. 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. **Diário Oficial da União**, v. 128, n. 182, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm>. Acesso em: 09 set de 2018.

BRASIL, Casa Civil. Lei nº 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. Diário Oficial da União**, v. 28, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8142.htm>. Acesso em: 10 set de 2018.

BRASIL. Portaria nº 1.580 de 19 de julho de 2012. Afasta a exigência de adesão ao pacto pela saúde ou assinatura do termo de compromisso de gestão, de que trata a Portaria nº 399/GM/MS, de 22 de fevereiro de 2006, para fins de repasse de recursos financeiros pelo Ministério da Saúde a Estados, Distrito Federal e Municípios e revoga portarias. **Diário Oficial da União**, 2012. Disponível em: <http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2012-/prt1580_19_07_2012.html>. Acesso em: 18 set de 2018.

BRASIL. Portaria nº 3.925 de 13 de novembro de 1998, aprova o Manual para Organização da Atenção Básica no Sistema Único de Saúde. **Diário Oficial da União**, 1998. Disponível em: <http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/1998/prt3925_13_11_1998_rep.html>. Acesso em: 09 out de 2018.

BRASIL. Portaria nº 399, de 22 de fevereiro de 2006. **Pacto pela Saúde**, 2006. Disponível em: <http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt0399_22_02_2006.html>. Acesso em: 10 set de 2018.

BRASIL. Portaria nº 91, de 10 de janeiro de 2007. Regulamenta a unificação do processo de pactuação de indicadores e estabelece os indicadores do Pacto Pela Saúde, a serem pactuados por Municípios, Estados e Distrito Federal. **Diário Oficial [da] União**, 2007. Disponível em:

<http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2007/prt0091_10_01_2007_comp.html>. Acesso em: 11 set de 2018.

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; **Diário Oficial da União**, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp141.htm>. Acesso em: 09 set de 2018.

BRAUN, Karen Wilken. The disposition of audit-detected misstatements: An examination of risk and reward factors and aggregation effects. **Contemporary Accounting Research**, v. 18, n. 1, p. 71-99, 2001. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1506/U818-CAAD-MXBE-FXMA>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

BRUSCA, Isabel; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio; MONTESINOS, Vicente. Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. **Public administration and development**, v. 36, n. 1, p. 51-64, 2016. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1002/pad.1747>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

BRUSCA, Isabel; MONTESINOS, Vicente; CHOW, Danny SL. Legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS): the case of Spain. **Public Money & Management**, v. 33, n. 6, p. 437-444, 2013. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2013.836006>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

BUKENYA, Moses. Quality of accounting information and financial performance of Uganda's public sector. **American Journal of Research Communication**, v. 2, n. 5, p. 183-203, 2014. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Moses_Bukenya/publication/261994605_Quality_of_Accounting_Information_and_Financial_Performance_of_Uganda's_Public_Sector/links/0f3175362affcd6f4000000.pdf>. Acesso em: 21 set. 2018.

BURCH, John G.; STRATER, Felix R.; GRUDNITSKI, Gary. Information systems: theory and practice. Universidade de Michigan. NY: **John Wiley & Sons**. 571 páginas, 1979.

BUTTERWORTH, P.; GRAY, R. H.; HASLAM, J. The local authority annual report in the UK: an exploratory study of accounting communication and democracy. **Financial Accountability & Management**, v. 5, n. 2, p. 73-87, 1989. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-0408.1989.tb00309.x>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

CAMACHO, Eliane Utrabo. **Compreensibilidade das Contas Públicas: Uma Análise a Partir da Percepção dos Usuários da Informação**. 2018. 203 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo/SP, 2018.

CARLOS, Flávio Alves. **Controle Social no Âmbito Municipal: um estudo sobre a utilidade dos relatórios da Controladoria Geral da União (CGU) na percepção dos conselheiros de políticas sociais no Estado de Pernambuco**. 2009. 174 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal de Pernambuco. Recife/PE.

CARNEIRO, Agostinho Dias. Redação em construção. ver. e ampl. **São Paulo: Editora Moderna**, p. 160-182, 2001.

CARVALHO, Gilson. A saúde pública no Brasil. **Estudos avançados**, v. 27, n. 78, p. 7-26, 2013. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ea/v27n78/02.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

CASAROTE, Andriélla Carla et al. Percepção dos integrantes do Conselho Municipal de Saúde de Francisco Morato sobre empoderamento nas suas gestões. **Saude Coletiva**, v. 4, n. 15, 2007. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/html/842/84201504/>>. Acesso em: 20 out. 2018.

CASTILHOS, Suya Pereira. **Pylinguistics: an open source library for readability assessment of texts written in Portuguese**. 2016. 39 f. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/147640-000999695.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 18 jan. 2018.

CHEUNG, Esther Wai Yin et al. **Readability of financial reports and IFRS adoption in Australia**. 2014. 214 f. Macquarie University. Tese (Doutorado). Faculty of Business and Economics. Disponível em: <<https://www.researchonline.mq.edu.au/vital/access/manager/Repository/mq:43201>>. Acesso em: 4 jan. 2018.

CHEUNG, Esther; EVANS, Elaine; WRIGHT, Sue. An historical review of quality in financial reporting in Australia. **Pacific Accounting Review**, v. 22, n. 2, p. 147-169, 2010. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/01140581011074520>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia. Conclusion: representations. **Studying Organization: Theory and Method, London: SAGE Publications**, p. 422-451, 1999.

COELHO, Vera Schattan P. Brazil's health councils: The challenge of building participatory political institutions. **IDS Bulletin**, v. 35, n. 2, p. 33-39, 2004. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1759-5436.2004.tb00119.x>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

COHEN, Jeffrey R.; KRISHNAMOORTHY, Ganesh; WRIGHT, Arnold. The corporate governance mosaic and financial reporting quality. **Journal of accounting literature**, p. 87-152, 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1086743>. Acesso em 22 de out. 2018.

COHEN, Sandra; KARATZIMAS, Sotirios. Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. **International Journal of Public Sector Management**, v. 28, n. 6, p. 449-460, 2015. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/IJPSM-11-2014-0140>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

CÔRTEZ, Soraya Vargas. Sistema Único de Saúde: espaços decisórios e a arena política de saúde. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 25, p. 1626-1633, 2009. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/csp/2009.v25n7/1626-1633/pt>>. Acesso em: 23 nov. 2018.

COSTA, Ana Maria; VIEIRA, Natália Aurélio. Participação e controle social em saúde. **Fundação Oswaldo Cruz. A saúde no Brasil em**, v. 2030, 2013. Disponível em: <<https://saudeamanha.fiocruz.br/wp-content/uploads/2016/07/61.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2018.

COSTA, M. A. Compreensão e produção da linguagem verbal. **MH M. Mateus, D. Pereira e G. Fischer (Coords). Diversidade Linguística na Escola Portuguesa. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian**, p. 265-270, 2008. Disponível em: <http://www.iltec.pt/divling/_pdfs/cd2_compreensao_producao.pdf> Acesso em: 11 jan. 2018.

COSTA, Marcos Antônio. Estruturalismo. **Manual de linguística**, v. 2, p. 113-126, São Paulo: Contexto, 2008. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/258511-/mod_folder/content/0/ii%20-%20costa%20estruturalismo.pdf?forcedownload=1>. Acesso em: 20 jan. 2019.

COSTA, S. Quase crítica: insuficiências da sociologia da modernização reflexiva. **Tempo Social**, v. 16, n. 2, p. 73-100, 1 nov. 2004. Disponível em: <<http://www.periodicos.usp.br/ts/article/view/12437>>. Acesso em: 18 jan. 2019.

COSTA VAL, Maria da Graça. **Redação e textualidade**. Martins Fontes, 1999.

COSTA, Taísa Lopes Soares da. **Análise de legibilidade dos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. 2014. 29 f., il. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis)—Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/11559>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

COTTA, Rosângela Minardi Mitre; CAZAL, Mariana de Melo; MARTINS, Poliana Cardoso. Municipal Health Council:(re) thinking the gap between the institutional pattern and the space of social participation. **Ciência & saúde coletiva**, v. 15, n. 5, p. 2437-2445, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/csc/v15n5/v15n5a18.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2018.

COURTIS, John K. An investigation into annual report readability and corporate risk-return relationships. **Accounting and Business Research**, v. 16, n. 64, p. 285-294, 1986. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1986.9729329?journalCode=rabr20>>. Acesso em: 12 jan. 2019.

COURTIS, John K. Corporate report obfuscation: artefact or phenomenon? **The British Accounting Review**, v. 36, n. 3, p. 291-312, 2004. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838904000332>>. Acesso em: 9 de out 2018.

COURTIS, John K. Readability of annual reports: Western versus Asian evidence. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 8, n. 2, p. 4-17, 1995. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513579510086795>>. Acesso em: 20 out. 2018.

CRASWELL, Allen T. Accounting reports. Do they communicate? **The Chartered Accountant in Australia**, v. 40, p. 4-10, 1969.

CRUZ, Claudia Ferreira da; FERREIRA, Araceli Cristina de Sousa. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 2, 2010. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/619/615>>. Acesso em: 18 fev. 2018.

CRUZ, F C. et al. O Fundo Municipal de Saúde e a Elaboração da Prestação de Contas ao Conselho Municipal de Saúde, **3º FÓRUM INTERNACIONAL ECOINOVAR Santa Maria/RS – 3 a 4 de setembro de 2014**. 2014.

CUNHA, Rafael Koifman Carneiro da. **Análise da Facilidade de Leitura das Demonstrações Contábeis das Empresas Brasileiras: uma investigação do gerenciamento de impressões nas narrativas contábeis**. 2010. 81 f. Dissertação (Mestrado). Universidade de Brasília. Programa Multiinstitucional e Inter-Reginal de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN).

DA COSTA GOMES, Matheus; FERREIRA, Rafael Ribas; MARTINS, Vinícius Aversari. O impacto da OCPC 07 sobre o tamanho e a legibilidade das notas explicativas de companhias brasileiras. **Revista Universo Contábil**, v. 14, n. 2, p. 162, 2018. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Matheus_Gomes9/publication>. Acesso em: 20 dez. 2018.

DAGNINO, Evelina. Sociedade civil, participação e cidadania: de que estamos falando. **Políticas de ciudadanía y sociedad civil en tiempos de globalización. Caracas: FACES, Universidad Central de Venezuela**, p. 95-110, 2004. Disponível em: <<https://privatizacaodarua.reporterbrasil.org.br/dadosabertos/bibliografia/Sociedade%20Civil%20Participa%C3%A7%C3%A3o%20e%20Cidadania%20-%20Evelina%20Dagnino.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

DALE, Edgar; CHALL, Jeanne S. A formula for predicting readability: Instructions. **Educational research bulletin**, p. 37-54, 1948. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/1473669>>. Acesso em: 20 out. 2018.

DANIELS, Janet D.; DANIELS, Craig E. Municipal financial reports: what users want. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 10, n. 1, p. 15-38, 1991. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/027842549190018F>>. Acesso em: 9 out. 2018.

DAVIS, Gordon B.; OLSON, Margrethe H. **Management information systems: conceptual foundations, structure, and development**. 2nd ed. 693 f. NY: McGraw-Hill, Inc., 1984.

DE BITTENCOURT CUNHA, Jane Cléia C.; DOS SANTOS, Rozilda; SAKAE, Thiago Mamôru. Relatório de gestão: instrumento de avaliação e planejamento dos sistemas de saúde? **Arquivos Catarinenses de Medicina**, v. 35, n. 2, 2006. Disponível em: <<http://www.acm.org.br/acm/revista/pdf/artigos/371.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

DE LANGE, Paul; HOWIESON, Bryan. International accounting standards setting and US exceptionalism. **Critical perspectives on accounting**, v. 17, n. 8, p. 1007-1032, 2006. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235405001115>>. Acesso em: 5 set. 2018.

DE LIMA FONSECA, Norma Barbosa; ALVES, Fabio. Assessing complexity and difficulty levels of machine-translated texts. **Letras & Letras**, v. 32, n. 1, p. 306-337. Disponível em: <<http://www.seer.ufu.br/index.php/letraseletras/article/view/33248>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

DEE, Vivian. **Health Literacy as a Measure to Reduce Cost, Improve Health and Access**. 2018. 73. f. Tese (Doutorado). Walden University. Disponível em: <<https://scholarworks.waldenu.edu/dissertations/4783/>>. Acesso em: 2 jan. 2018.

DEW, R. Beresford; GEE, Kenneth P. **Management Control and Information**. Macmillan, 1973.

DEZOORT, F. Todd; HERMANSON, Dana R.; HOUSTON, Richard W. Audit committee support for auditors: The effects of materiality justification and accounting precision. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 22, n. 2, p. 175-199, 2003. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425403000073>>. Acesso em: 10 out. 2018.

DHLIWAYO, Amon. **An Appropriate Financial Reporting Framework for the Public Sector in East and Southern Africa**. 2018. 23 f. Tese de Doutorado. University of Johannesburg. Disponível em: <https://www.icgfm.org/wp-content/uploads/2018/05/XVIII-1_4.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2018.

DIAS FILHO, José Maria. Dimensões semióticas da contabilidade: uma abordagem da teoria da contabilidade. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 3, n. 1, p. 3-4, 2009. Disponível em: <<https://rigs.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/download/3814>>. Acesso em: 6 jul. 2018.

DIAS, CBPA *et al.* Ruídos na comunicação entre a contabilidade e os seus usuários. In: **Congresso USP de Contabilidade e Controladoria**. 2004. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Jose_Oliveira36/publication/278968552_Ruidos_na_Comunicacao_entre_a_Contabilidade_e_os_Seus_Usuarios/links/5588e0c008ae8c4f34066333/Ruidos-na-Comunicacao-entre-a-Contabilidade-e-os-Seus-Usuarios.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2018.

DIAS, Juliana Cândida Ribeiro; DE CASTRO VASCONCELOS, Marco Tullio. As características qualitativas da informação contábil no desenvolvimento do controle social: uma análise da percepção dos conselheiros municipais do Recife sobre a utilidade das informações contábeis. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 26, n. 2, p. 14-40, 2015. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1640>>. Acesso em: 24 dez. 2017.

DIEGUES, Geraldo César. O controle social e participação nas políticas públicas: o caso dos conselhos gestores municipais. **NAU Social**, v. 4, n. 6, p. 82-99, 2013. Disponível em: <<http://www.periodicos.adm.ufba.br/index.php/rs/article/view/284/247>>. Acesso em: 10 out. 2018.

DOLPHIN, R.; WAGLEY, Robert A. READING ANNUAL-REPORT. **Financial Executive**, v. 45, n. 6, p. 20-22, 1977.

DOS SANTOS RODRIGUES, Erica; FREITAS, Cláudia; QUENTAL, Violeta. Análise de inteligibilidade textual por meio de ferramentas de processamento automático do português: avaliação da Coleção Literatura para Todos. **Letras de Hoje**, v. 48, n. 1, p. 91-99, 2013. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/fale/article/view/12048/0>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

DREBIN, Allan Richard; CHAN, James L.; FERGUSON, Lorna Crowley. **Objectives of Accounting and Financial reporting for Governmental Units: A research study**. The Accounting Review, Vol. 58, No. 1, p. 185-187, 1981. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/2466666>>. Acesso em: 12 out. 2018.

DREYER, Lois Goodman. Readability and responsibility. **Journal of Reading**, v. 27, n. 4, p. 334-338, 1984. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/40029347>>. Acesso em: 12 out. 2018.

DUBAY, William H. The Principles of Readability. Impact Information, 76 f. **Online Submission**, 2004. Disponível em: <<https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED490073.pdf>>. Acesso em: 13 dez. 2018.

DUFFY, Neil M.; ASSAD, Michael G. **Information management: strategy formulation and implementation**. NY: Oxford University Press, Inc., 540 f. 1989. Disponível em: <<https://dl.acm.org/citation.cfm?id=69120>>. Acesso em: 12 out. 2018.

DURÁN, Paulo Renato Flores; GERSCHMAN, Silvia. Desafios da participação social nos conselhos de saúde. **Saúde e Sociedade**, v. 23, p. 884-896, 2014. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/sausoc/2014.v23n3/884-896/pt>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

FAKHFAKH, Mondher. The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. **Journal of Economics, Finance and Administrative Science**, v. 20, n. 38, p. 21-29, 2015. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2077188615000074>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

FEDERAL, Distrito. Lei nº 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. Diário Oficial da União**, v. 28, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8142.htm>. Acesso em: 10 jan. 2018.

FÉLIX, Claudia Lima; SILVA, Lino Martins da. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL: uma análise do grau de conhecimento que o servidor público do Município do Rio de Janeiro detém em relação às informações gerenciais do regime previdenciário municipal. **Pensar Contábil**, v. 11, n. 44, 2009. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/77>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; DOS SANTOS, Waldir Jorge Ladeira. Transparência e controle social na administração pública. **Temas de Administração Pública**, v. 8, n. 1, 2013. Disponível em: <<https://periodicos.fclar.unesp.br/temasadm/article/view/6327>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

FIGUEIREDO-GOMES, João Bosco; MENDES, Wellington Vieira. Busca de medida de complexidade textual numa abordagem funcionalista. **Entrepalavras**, v. 8, n. 2, p. 419-441, 2018. Disponível em: <<http://www.entrepalavras.ufc.br/revista/index.php/Revista/article/view/1188>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

FILGUEIRAS, Fernando. Além da transparência: accountability e política da publicidade. Centro de Estudos de Cultura Contemporânea São Paulo, Brasil. **Lua Nova**, n. 84, 2011. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/html/673/67321101004/>>. Acesso em: 3 jan. 2019.

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.scielosp.org/pdf/csc/2014.v19n6/1911-1919/pt>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD. Statement of financial accounting concepts No. 2: qualitative characteristics of accounting information. **Financ Acc Stand Board**, 1980. Disponível em: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer%3Fblobcol%3Durldata%26blobtable%3DMungoBlobs%26blobkey%3Ddid%26blobwhere%3D1175820900526%26blobheader%3Dapplication%252Fpdf>>. Acesso em: 20 mai. 2018.

FINATTO, Maria José B. et al. Características do jornalismo popular: avaliação da inteligibilidade e auxílio à descrição do gênero (Characteristics of Popular News: the Evaluation of Intelligibility and Support to the Genre Description)[in Portuguese]. In: **Proceedings of the 8th Brazilian Symposium in Information and Human Language Technology**. 2011. Disponível em: <<https://www.aclweb.org/anthology/W11-4506>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

FINATTO, Maria José Bocorny. Complexidade textual em artigos científicos: contribuições para o estudo do texto científico em português. **Organon. Porto Alegre. Vol. 25, n. 50 (jan./jun. 2011), p. 67-100**, 2011. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/174008>>. Acesso em: 12 out. 2018.

FISCHER, Michael Daniel; FERLIE, Ewan. Resisting hybridisation between modes of clinical risk management: Contradiction, contest, and the production of intractable conflict. **Accounting, Organizations and Society**, v. 38, n. 1, p. 30-49, 2013. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368212001109>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

FLESCH, Rudolph. A new readability yardstick. **Journal of applied psychology**, v. 32, n. 3, p. 221, 1948. Disponível em: <<https://psycnet.apa.org/record/1949-01274-001>>. Acesso em 21 mar. 2018.

FLORY, Steven M.; PHILLIPS JR, Thomas J.; TASSIN, Maurice F. Measuring readability: A comparison of accounting textbooks. **Journal of Accounting Education**, v. 10, n. 1, p. 151-161, 1992. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/074857519290022W>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

FORESTER, John. **Critical theory and public life**. MIT Press paperback editon, 1987. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=SSwFrp9fm1cC&lpg=PP9&ots=8jj9IJC6kD&dq=Critical%20theory%20and%20public%20life&lr&hl=pt-BR&pg=PP10#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 12 out. 2018.

GADAMER, Hans-Georg. Verdade e método: Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica; tradução de Flávio Paulo Meurer. Ed. 3. **Petrópolis, RJ: Vozes**, v. 2, 1997. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2442370/mod_resource/content/1/VerdadeEM%C3%A9todo.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2019.

GADELHA, Paulo. Conferência Nacional de Saúde: desafios para o país. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 31, p. 2047-2058, 2015. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/csp/2015.v31n10/2047-2058/pt>>. Acesso em: 6 jan. 2019.

GALLON, Alessandra Vasconcelos et al. A compreensibilidade dos cidadãos de um município gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 1, p. 79-96, 2011. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/viewFile/1023/958>>. Acesso em: 6 jan. 2019.

GAZETA, A. P. **Democracia e participação social: a experiência dos Conselhos Municipais de Saúde no interior de São Paulo**. 2003. 179f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Estadual de Campinas-UNICAMP, Campinas.

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.org/pdf/csp/2004.v20n6/1670-1681/pt>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

GIBSON, Charles H.; SCHROEDER, Nicholas W. UK firms on the NYSE: An analysis of readability traits. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 3, n. 1, p. 27-40, 1994. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1061951894900051>>. Acesso em: 4 nov. 2018.

GIL, Antônio Carlos. Como delinear uma pesquisa bibliográfica. **Gil AC. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas**, p. 59-86, 2006.

GILLIS, Angela; JACKSON, Winston. **Research for Nurses: Methods and Interpretation**. Philadelphia, PA: F.A. Davis Co, 2002.

GLAUTIER, Michel William Edgard; UNDERDOWN, Brian. **Accounting theory and practice**. Pearson Education, 2001.

GODOI, Paulo Nogueira Andrade. **Análise da legibilidade do relatório da administração publicado por companhias brasileiras de capital aberto**. 2002. 102 f. Dissertação (Mestrado em -) - FECAP - Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://132.0.0.61:8080/tede/handle/tede/647>>. Acesso em: 2 jan. 2018.

DA GLÓRIA GOHN, Maria. ASSOCIATIVISMO CIVIL, CONSELHOS DE GESTÃO NA SAÚDE E AS CIDADES BRASILEIRAS. **Projeto de Desenvolvimento de Sistemas e Serviços de Saúde**, p. 41. Disponível em: <<http://sna.saude.gov.br/download/Projeto%20de%20Desenvolvimento%20de%20Sistema%20e%20Servicos%20de%20Saude.pdf#page=42>>. Acesso em: 11 jan. 2018.

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: <<http://www.periodicos.usp.br/rco/article/view/34760>>. Acesso em: 14 jul. 2017.

GONÇALVES, Andréa de Oliveira; GONÇALVES, 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**, v. 20, p. 659-672, 2011.

Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/sausoc/2011.v20n3/659-672/pt>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

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. **Divulg. saúde debate**, p. 96-105, 2008. Disponível em: <<http://pesquisa.bvs.br/brasil/resource/pt/lil-496734>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

GOUVEIA, Fernando Henrique Camara. **Uma incursão pela abordagem de pesquisa em contabilidade no Brasil fundamentada em teorias semióticas e da comunicação**. 2010. 199 f. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30112010-161305/en.php>>. Acesso em: 14 nov. 2019.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Concepts Statement No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. of the Financial Accounting Foundation. **Issue Date**, v. 11, p. 78, 1987. Disponível em: <https://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176160039864&acceptedDisclaimer=true>. Acesso em: 12 jan. 2019.

GREENHALGH, Trisha; TAYLOR, Rod. How to read a paper: Papers that go beyond numbers (qualitative research). **BMj**, v. 315, n. 7110, p. 740-743, 1997. Disponível em: <<https://www.bmj.com/content/315/7110/740.short>>. Acesso em: 8 jan. 2019.

GROSSI, Giuseppe; SOVERCHIA, Michela. European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. **Abacus**, v. 47, n. 4, p. 525-552, 2011. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

GUIZARDI, Francini Lube; PINHEIRO, Roseni. Dilemas culturais, sociais e políticos da participação dos movimentos sociais nos Conselhos de Saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 11, p. 797-805, 2006. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/csc/2006.v11n3/797-805/pt>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

HABERMAS, Jürgen. Acções, actos de fala, interacções linguisticamente mediadas e o mundo vivo. **HABERMAS, J. Racionalidade e comunicação. Lisboa: Edições**, v. 70, 2002.

HABERMAS, Jürgen. Democracia e Direito entre facticidade e validade. **Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro**, v. 997, 1997.

HABERMAS, Jürgen. O Papel da Sociedade Civil e da Esfera Pública Política (Cap. VII). **Direito e Democracia: entre facticidade e validade, livro II. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro**, p. 99-106, 2003.

HABERMAS, Jürgen. The theory of communicative action, vol. 1: Reason and the rationalization of society, trans. **Thomas McCarthy. Boston: Beacon**, 1984.

HABERMAS, Jürgen. Três modelos normativos de democracia. Revista de Cultura e Política. Centro de Estudos de Cultura Contemporânea. **Lua nova**, v. 36, p. 39-53, 1995. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=WA4x55IdQtC&lpg=PA39&ots=bAJuAaBLQd&dq=Tr%C3%AAs%20modelos%20normativos%20de%20democracia&lr&hl=pt-BR&pg=PP1#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

HABERMAS, Jürgen. **Mudança estrutural da esfera pública: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 398 p. 1984.

HABERMAS, Jürgen. *The Theory of Communicative Action* (2 vols.), trans. by Thomas McCarthy (Beacon Hill, Boston). 1984. Disponível em: <<http://blogs.unpad.ac.id/teddykw/files/2012/07/Jurgen-Habermas-Theory-of-Communicative-Action-Volume-1.pdf>>. Acesso em: 7 set. 2018.

HAGBJER, Eva et al. Role attribution in public sector accountability processes: Dynamic and situation-specific accountant and constituent roles. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 14, n. 4, p. 367-389, 2017. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/QRAM-04-2017-0025>>. Acesso em: 13 jan. 2018.

HARIED, Andrew A. The Semantic Dimensions of Financial Statements. **Journal of Accounting Research**, vol. 10, no. 2, 1972, pp. 376–391. Disponível em: <www.jstor.org/stable/2490016>. Acesso em: 12 jul. 2018.

HARVEY, Lee; KNIGHT, Peter T. **Transforming Higher Education**. Open University Press, Taylor & Francis, 1900 Frost Road, Suite 101, Bristol, PA 19007-1598, 1996. Disponível em: <<http://files.eric.ed.gov/fulltext/ED418640.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

HAYES, Rick S.; BAKER*, C. Richard. Using a folk story to generate discussion about substance over form. **Accounting Education**, v. 13, n. 2, p. 267-284, 2004. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09639280420001676657>>. Acesso em: 13 nov. 2018.

HEALY, Paul. Can you understand the footnotes to financial statements? **Accountants Journal**, v. 56, n. July, p. 219-222, 1977.

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 (Saúde Pública) - Fundação Oswaldo Cruz, Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Rio de Janeiro, 2017.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HINES, R. Financial accounting standard setting: from truth to due process. **The Chartered Accountant in Australia**, v. 58, n. 1, p. 30-3, 1987.

HIRST, D. Eric; HOPKINS, Patrick E.; WAHLEN, James M. Fair values, income measurement, and bank analysts' risk and valuation judgments. **The Accounting Review**, v. 79, n. 2, p. 453-472, 2004. Disponível em: <<https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/accr.2004.79.2.453>>. Acesso em: 8 abr. 2018.

HOLLEY, Charles L.; EARLY, James. Are financial statements easy to read? **The Woman CPA**, v. 42, n. April, p. 9-13, 1980. Disponível em: <<https://www.worldcat.org/title/woman-cpa/oclc/938692537?referer=di&ht=edition>>. Acesso em: 4 set. 2018.

HOPE, Ole-Kristian; THOMAS, Wayne B.; VYAS, Dushyantkumar. Financial reporting quality of US private and public firms. **The Accounting Review**, v. 88, n. 5, p. 1715-1742,

2013. Disponível em: <<https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/accr-50494>>. Acesso em: 7 out. 2018.

HÜNING, Raphaela Izabel. A leitura, o texto e o Programa Nacional Biblioteca na Escola: intrincada relação para o processo de construção da compreensão em leitura. 2018. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal da Fronteira Sul. Chapecó. Disponível em: <<https://rd.uffs.edu.br/handle/prefix/2188>>. Acesso em: 18 jan. 2019.

INGRAM, Robert W.; PETERSEN, Russell J.; MARTIN, Susan Work. **Accounting and financial reporting for governmental and nonprofit organizations: Basic concepts**. McGraw-Hill College, 1991.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements: 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. International Federation of Accountants (IFAC), 2018. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2013. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

IPSASB Consultation Paper. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities – The Objectives of Financial Reporting, The Scope of Financial Reporting, The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports, The Reporting Entity. Toronto: **The International Federation of Accountants**, IFAC, September 2008. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/IPSASB-ED_Conceptual_Framework_Phase_1.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2018.

IPSASB Exposure Draft 1. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope, Objectives and Users, Qualitative Characteristics and Reporting Entity. Toronto: **The International Federation of Accountants**, IFAC, December 2010. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/CP_Conceptual_Framework_for_G_P_Financial_Reporting.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2018.

IU, J.; CLOWES, Courtney. Evaluating a measure of content quality for accounting narratives (with an empirical application to narratives from Australia, Hong Kong, and the United States). In: **Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, July**. 2004. p. 4-6. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.564.2954&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

JAMES, Simon; LEWIS, Alan. Fiscal fog. *The British Tax Review*, No. 6, pp. 371-378. 1977. Disponível em: <<https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/britaxrv1977&div=54&id=&page=>>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

JAMES, Simon; LEWIS, Alan; WALLSCHUTZKY, I. **Fiscal fog: A comparison of the comprehensibility of tax literature in Australia and the United Kingdom**. School of Law, 1981. Disponível em: <<https://www.taxinstitute.com.au/4F9878FD-D565-5B5B-E2F464B9E1C21816>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

JARDIM, José Maria. **Transparência e opacidade do Estado no Brasil: usos e desusos da informação governamental**. Editora Da Universidade Federal Fluminense, 239 f. 1999. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/2422894-Transparencia-e-opacidade-do-estado-no-brasil.html>>. Acesso em: 30 nov. 2018.

JOHNSON, L. Todd. Relevance and reliability. **The FASB report**, v. 2, 2005. Disponível em: <http://pds15.egloos.com/pds/200904/21/25/relevance_and_reliability_tfr_feb_2005.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2018.

JONAS, Gregory J.; BLANCHET, Jeannot. Assessing quality of financial reporting. **Accounting horizons**, v. 14, n. 3, p. 353-363, 2000. Disponível em: <<https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/acch.2000.14.3.353?journalCode=acch>>. Acesso em: 21 nov. 2018.

KINNERSLEY, Randy; FLEISCHMAN, Gary. The readability of government's letter of transmittal relative to public company management's discussion and analysis. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 13, n. 1, p. 1, 2001. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/146215d177dda90c8db6a4e1d9d6820d/1?pq-origsite=gscholar&cbl=33029>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

KIRK, Ngaire. Perceptions of the true and fair view concept: An empirical investigation. **Abacus**, v. 42, n. 2, p. 205-235, 2006. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1467-6281.2006.00198.x>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

KLARE, George R. Assessing readability. **Reading research quarterly**, p. 62-102, 1974. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/747086>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

KLARE, G. R. The formative years. readability: readability: its past, present, and future, Newark. **DE: International Reading Association**, 1988. Disponível em: <<https://eric.ed.gov/?id=ED292058>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

KOCH, Ingedore Grunfeld Villaça; KOCK, Ingedore Villaça. **O texto e a construção dos sentidos**. Editora Contexto, 2000. Disponível em: <<https://www.seer.ufrgs.br/organon/article/download/29382/18069&hl=pt-BR>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

KOPPELL, Jonathan GS. Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of “multiple accountabilities disorder”. **Public administration review**, v. 65, n. 1, p. 94-108, 2005. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1540-6210.2005.00434.x>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

KUNDELIENĖ, Kristina. Apskaitos kokybė: kaip apibrėšime ir kuo matuosime? **Ekonomika ir vadyba**, n. 14, p. 85-91, 2009. Disponível em: <<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2009~1367168429278/>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

- LABRA, Maria Eliana. É possível aferir a qualidade da representação dos usuários nos conselhos de saúde? **Divulg. saúde debate**, p. 106-117, 2008. Disponível em: <<http://pesquisa.bvs.br/brasil/resource/pt/lil-496735>>. Acesso em: 12 jan. 2018.
- LACERDA, Josimari Telino de et al. Avaliação da gestão para o planejamento em saúde em municípios catarinenses. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 17, p. 851-859, 2012. Disponível em: <<https://www.scielosp.org/pdf/csc/2012.v17n4/851-859/pt>>. Acesso em: 12 jan. 2018.
- LAKSMANA, Indrarini; TIETZ, Wendy; YANG, Ya-Wen. Compensation discussion and analysis (CD&A): Readability and management obfuscation. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 31, n. 2, p. 185-203, 2012. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425411000767>>. Acesso em: 15 jan. 2018.
- LANDERDHAL, Maria Celeste et al. Resolutions of the Health Council: instrument of social control or bureaucratic document? **Ciencia & saude coletiva**, v. 15, n. 5, p. 2431-2436, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/csc/v15n5/v15n5a17.pdf>>. Acesso em: 13 jan. 2018.
- LAPSLEY, Irvine; RÍOS, Ana-María. Making sense of government budgeting: an internal transparency perspective. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 12, n. 4, p. 377-394, 2015. <<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/QRAM-01-2015-0014>>. Acesso eem: 14 jan. 2019.
- LASWAD, F. Perceptions of true and fair view: a New Zealand study. **Accounting Research Journal**, v. 11, n. 1, p. 284-92, 1998.
- LAVALLE, Adrián Gurza; ACHARYA, Arnab; HOUTZAGER, Peter P. Beyond comparative anecdotalism: lessons on civil society and participation from São Paulo, Brazil. **World development**, v. 33, n. 6, p. 951-964, 2005. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0305750X05000446>>. Acesso em: 9 mar. 2018.
- LAVALLE, Adrian Gurza; VOIGT, Jessica; SERAFIM, Lizandra. O que fazem os conselhos e quando o fazem? Padrões decisórios e o debate dos efeitos das instituições participativas. **Dados-Revista de Ciências Sociais**, v. 59, n. 3, 2016. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/html/218/21848739001/>>. Acesso em: 12 jan. 2018.
- LEFFA, Vilson José. Fatores da compreensão na leitura. **Cadernos do IL**, v. 15, n. 15, p. 143-159, 1996.
- LEITE, Valéria Rodrigues; LIMA, Kenio Costa; VASCONCELOS, Cipriano Maia de. Financiamento, gasto público e gestão dos recursos em saúde: o cenário de um estado brasileiro. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 17, p. 1849-1856, 2012. Disponível em: <https://www.scielosp.org/pdf/csc/2012.v17n7/1849-1856/pt>>. Acesso em 21 jan. 2018.
- LI, Feng. Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. **Journal of Accounting and economics**, v. 45, n. 2-3, p. 221-247, 2008. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410108000141>>. Acesso em: 12 fev. 2018.
- LIMA, C. J. Representatividade e participação das bases na categoria dos usuários de um Conselho Municipal de Saúde. University of New Mexico, 2001. Disponível em: <https://digitalrepository.unm.edu/lasm_pt/271>. Acesso em: 22 jun. 2018.

LIMA, Carolina Palhares. **Avaliação da aplicabilidade dos indicadores propostos para o monitoramento da assistência à saúde de média e alta complexidade no SUS, ao longo do Plano Plurianual 2008 - 2011**. 2010. 112 f. Dissertação (Mestrado - Saúde Pública) - Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/24221>>. Acesso em: 21 jan. 2018.

LIMA, Juliano de Carvalho; RIVERA, Francisco Javier Uribe. Gestão de sistemas regionais de saúde: um estudo de caso no Rio Grande do Sul, Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 22, p. 2179-2189, 2006. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/csp/2006.v22n10/2179-2189/pt>>. Acesso em: 3 nov. 2018.

LINS, Sabine; ICKS, Andrea; MEYER, Gabriele. Understanding, comprehensibility and acceptance of an evidence-based consumer information brochure on fall prevention in old age: a focus group study. **BMC geriatrics**, v. 11, n. 1, p. 26, 2011. Disponível em: <<https://bmgeriatr.biomedcentral.com/articles/10.1186/1471-2318-11-26>>. Acesso em 4 jan. 2019.

LISBOA, Edgar Andrade et al. Conselhos Locais de Saúde: caminhos e (des) caminhos da participação social. **Trabalho, Educação e Saúde**, 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: 9 jan. 2018.

LOPES, Ana Cristina M.; CARAPINHA, Conceição. **Texto, coesão e coerência**. Coleção: CELGA. Almedina, 164 p. 2013.

LORENZETTI, Jorge et al. Gestão em saúde no Brasil: diálogo com gestores públicos e privados. **Texto & Contexto Enfermagem**, v. 23, n. 2, 2014. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/html/714/71431352023/>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

LOSEKANN, Cristiana. A esfera pública habermasiana, seus principais críticos e as possibilidades do uso deste conceito no contexto brasileiro. **Pensamento Plural**, n. 4, p. 37-57, 2009. Disponível em: <<https://periodicos.ufpel.edu.br/ojs2/index.php/pensamentoplural/article/view/3684>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

LOW, Chan Kee; KOH, Hian Chye. Concepts Associated with the ‘True and Fair View’: Evidence from Singapore. **Accounting and Business Research**, v. 27, n. 3, p. 195-202, 1997. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1997.9729544>>. Acesso em: 21 fev. 2018.

LUBENOW, Jorge Adriano. Esfera pública e democracia deliberativa em Habermas: modelo teórico e discursos críticos. **Kriterion: Revista de Filosofia**, v. 51, n. 121, p. 227-258, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/kr/v51n121/12.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

LYRA, Danilo Hottis; AMARAL, Cláudio Lúcio Fernandes. Apreensibilidade e legibilidade de artigos científicos de um periódico nacional. **Tekhne e Logos**, v. 3, n. 3, p. 90-101, 2012. Disponível em: <<http://fatecbt.edu.br/seer/index.php/tl/article/view/146>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

MACK, Janet; RYAN, Christine. Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence? **International Journal of Public Sector Management**, v. 20, n. 2, p.

134-146, 2007. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/09513550710731490>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

MACKEVIČIUS, Jonas. Buhalterinė apskaita-ekonominės informacijos registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema. **Informacijos mokslai**, v. 29, p. 112-123, 2005. Disponível em: <<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2005~1367151664109/>>. Acesso em: 23 dez. 2018.

MAINES, Lauren A.; WAHLEN, James M. The nature of accounting information reliability: Inferences from archival and experimental research. **Accounting Horizons**, v. 20, n. 4, p. 399-425, 2006. Disponível em: <<http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/acch.2006.20.4.399&hl>>. Acesso em: 23 dez. 2018.

MAROCO, João; GARCIA-MARQUES, Teresa. Qual a fiabilidade do alfa de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas? **Laboratório de psicologia**, p. 65-90, 2006. Disponível em: <<http://repositorio.ispa.pt/handle/10400.12/133>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

MARTELOTTA, Mário Eduardo; AREAS, Eduardo Kenedy. A visão funcionalista da linguagem no século XX. **Linguística funcional: teoria e prática**. Rio de Janeiro: DP&A, p. 17-28, 2003. Disponível em: <http://www.gepex.org/eduardo/artigos_arquivos/funcional_2003.pdf>. Acesso em: 4 jan. 2018.

MARTINEZ, Daniel E.; COOPER, David J. Assembling international development: Accountability and the disarticulation of a social movement. **Accounting, Organizations and Society**, v. 63, p. 6-20, 2017. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S036136821730020X>>. Acesso em: 20 out. 2018.

MARTINS, Moisés de Lemos. **A linguagem, a verdade e o poder: ensaio de semiótica social**. Centro de Estudos de Comunicação e Sociedade, Edições Húmus, Ltda., 2ª edição. 2017. Disponível em: <<https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/48230>>. Acesso em: 14 jan. 2019.

MARTINS, Poliana Cardoso et al. Conselhos de saúde e a participação social no Brasil: matizes da utopia. **Physis: Revista de Saúde Coletiva**, v. 18, p. 105-121, 2008. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/physis/2008.v18n1/105-121/pt>>. Acesso em: 21 jan. 2018.

MARTINS, Stefan; FILGUEIRAS, Lucia. Métodos de avaliação de apreensibilidade das informações textuais: uma aplicação em sítios de Governo Eletrônico. In: **proceeding of Latin American Conference on Human-Computer Interaction (CLIHC 2007)**. Rio de Janeiro, Brazil. 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Lucia_Filgueiras/publication/237406825>. Acesso em: 21 jan. 2019.

MARTINS, Susana Patrícia Henriques. **Determinantes da legibilidade e compreensibilidade dos relatórios de gestão de risco: evidência nas empresas cotadas portuguesas**. 2015. 66 f. Dissertação (Mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro. Universidade de Aveiro. Disponível em: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/16063/1/Determinantes%20da%20legibilidade%20e%20compreensibilidade%20dos%20relat%C3%B3rios%20de%20gest%C3%A3o%20de%20risco_evid%C3%A2ncia%20nas%20empresas%20cotadas%20portuguesas.pdf> Acesso em: 22 dez. 2018.

MARTINS, Teresa BF *et al.* **Readability fórmulas applied to textbooks in brazilian portuguese.** Icmsc-Usp, 1996. Disponível em: <<https://bdpi.usp.br/item/000906089>>. Acesso em 20 jul. 2018.

MASON, Jennifer. Mixing methods in a qualitatively driven way. **Qualitative research**, v. 6, n. 1, p. 9-25, 2006. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.117.2496&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2019.

MASZTALERZ, Marek *et al.* Rachunkowość w świetle językoznawstwa. **Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości**, n. 71, p. 177-191, 2013. Disponível em: <<https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=222777>>. Acesso em: 12 dez. 2019.

MASZTALERZ, Marek *et al.* Why narratives in accounting? **Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu**, n. 434, p. 99-107, 2016. Disponível em: <<https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=455587>>. Acesso em 20 dez. 2018.

MBOBO, Mbobo Erasmus; EKPO, Ntiedo Bassey. Operationalising the qualitative characteristics of financial reporting. **International Journal of Finance and Accounting**, v. 5, n. 4, p. 184-192, 2016. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Ntiedo_Ekpo2/publication/319077569>. Acesso em: 12 dez. 2018.

MCCALL, William Anderson; CRABBS, Lelah Mae. **Standard Test Lessons in Reading.** Teachers College, Columbia University, Bureau of Publications, 1926. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/20195030>>. Acesso em: 12 jul. 2018.

MCNAMARA, Danielle S. *et al.* **Automated evaluation of text and discourse with Coh-Metrix.** Cambridge University Press, 3º ed. 2014.

MCNAMARA, Danielle S.; GRAESSER, A. C.; LOUWERSE, M. M. Sources of text difficulty: Across genres and grades. **Measuring up: Advances in how we assess reading ability**, R&L Education, p. 89-116, 2012. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

MEDEIROS, João Bosco. Redação científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas. In: **Redação científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas.** 6º Ed. São Paulo: Editora Atlas. 2004.

MENDES, Aquilas Nogueira. **Financiamento, gasto e gestão do Sistema Único de Saúde (SUS): a gestão descentralizada semiplena e plena do sistema municipal no Estado de São Paulo (1995-2001).** 2005. 422 p. Tese (doutorado) - Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Economia, Campinas, SP. Disponível em: <<http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/285934>>. Acesso em: 5 ago. 2018.

MENEZES, Hanna França; QUEIROZ, José Eustáquio Rangel de. Análise dos princípios visuais no projeto gráfico: estudo de caso envolvendo infográficos jornalísticos. **Blucher Design Proceedings**, v. 2, n. 9, p. 4673-4685, 2016. Disponível em: <<http://pdf.blucher.com.br.s3-sa-east-1.amazonaws.com/designproceedings/ped2016/0402.pdf>>. Acesso em: 8 jan. 2019.

MENICUCCI, Telma Maria Gonçalves. Implementação da Reforma Sanitária: a formação de uma política. **Saúde e Sociedade**, v. 15, p. 72-87, 2006. Acesso em: <<https://www.scielo.org/pdf/sausoc/2006.v15n2/72-87/pt>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

MESSIAS, Diego; WALTER, Silvana Anita. O processo de comunicação contábil no setor público: Percepção dos contadores sobre universidades federais. **Revista Ambiente Contábil**, v. 10, n. 1, p. 37-53, 2018. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6243864>>.

MHAKA, Charity et al. IPSAS, a guaranteed way of quality government financial reporting? A comparative analysis of the existing cash accounting and IPSAS based accounting reporting. **International Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 3, p. 134-141, 2014. Disponível em: <http://rassweb.org/admin/pages/ResearchPapers/Paper%202_1496867956.pdf>. Acesso em: 16 dez. 2018.

MILLANTA, B.; KNAPP, J. Is ED 60 the way to go? **Charter**, v. 65, p. 78-81, 1994.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. Análise qualitativa: teoria, passos e fidedignidade. **Ciência & saúde coletiva**, v. 17, p. 621-626, 2012. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/csc/2012.v17n3/621-626/pt>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Portaria Nº 5 548, de 12 de abril de 2001: Dispõe sobre a Norma Operacional de Assistência à Saúde. **Diário Oficial da União**, 2001. Acesso em: 10 de out de 2018. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2001/prt0548_16_04_2001.html>. Acesso em: 17 dez. 2018.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Portaria nº. 373, de 27 de fevereiro de 2002: Norma Operacional da Assistência à Saúde - NOAS 01/2002. **Diário Oficial da União**, 2002. Acesso em: 10 de out de 2018. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2002/prt0373_27_02_2002.html>. Acesso em: 17 dez. 2018.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Portaria nº. 493, de 10 de março de 2006: Aprova a Relação de Indicadores da Atenção Básica-2006, cujos indicadores deverão ser pactuados entre municípios, estados e o Ministério da Saúde. **Diário Oficial da União**, 2006. Acesso em: 10 de out de 2018. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2006/prt0493_10_03_2006_comp.html>. Acesso em: 17 dez. 2018.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Portaria nº. 95, de 26 de janeiro de 2001: Dispõe sobre Orientações Gerais para a Elaboração e Aplicação da Agenda de Saúde, do Plano de Saúde, dos Quadros de Metas, e do Relatório de Gestão como Instrumentos de Gestão do SUS. **Diário Oficial da União**, 2001. Acesso em: 10 de out de 2018. Disponível em: <http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2001/prt0095_26_01_2001.html>. Acesso em: 17 dez. 2018.

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.scielo.org/pdf/csc/2012.v17n4/913-920/pt>>. Acesso em: 17 dez. 2018.

MIRANDA, Luiz Carlos *et al.* Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, 2008. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/html/1230/123012563003/>>. Acesso em: 17 dez. 2018.

MONTEIRO, Álvaro; LACERDA, Manoel Messias; LUZ, Reginaldo Sales. A transparência da gestão fiscal na administração pública sob a ótica da sociedade. **Monografia de especialização.–Universidade Federal da Bahia, BA, Brasil**, 2004. Disponível em: <https://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia_alvaro_manoel_reginaldo.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2018.

MORAES, Marcelo Botelho da Costa; NAGANO, Marcelo Seido; MERLO, Edgard Monforte. Mensuração da semiótica na codificação das demonstrações contábeis por meio de redes neurais. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 4, São Paulo, 2004.

MOREIRA, Daniel Augusto. Pesquisa em administração: origens, usos e variantes do método fenomenológico. **INMR-Innovation & Management Review**, v. 1, n. 1, p. 5-19, 2004. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rai/article/view/79021>>. Acesso em 14 jan. 2018.

MORSE, Janice M. Approaches to qualitative-quantitative methodological triangulation. **Nursing research**, v. 40, n. 2, p. 120-123, 1991. Disponível em: <https://journals.lww.com/nursingresearchonline/Citation/1991/03000/Approaches_to_Qualitative_Quantitative.14.aspx>. Acesso: 6 nov. 2018.

MOSENTHAL, Peter B.; KIRSCH, Irwin S. A new measure for assessing document complexity: The PMOSE/IKIRSCH document readability formula. **Journal of Adolescent & Adult Literacy**, v. 41, n. 8, p. 638-657, 1998. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/40016961>>. Acesso: 6 nov. 2018.

MURRAY, P. “Mastering management reporting”, **Australian Accountant**, Vol. 64 No. 9, pp. 23-9. 1994. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/01140581011074520>>. Acesso: 6 nov. 2018.

MUTIGANDA, Jean Claude. Budgetary governance and accountability in public sector organisations: An institutional and critical realism approach. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, n. 7-8, p. 518-531, 2013. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235413000920>>. Acesso: 6 nov. 2018.

NELSON, *et al.* Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. **The accounting review**, v. 77, n. s-1, p. 175-202, 2002. Disponível em: <<https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/accr.2002.77.s-1.175>>. Acesso: 11 nov. 2018.

NETO, Júlio Strubing Müller; ARTMANN, Elizabeth. Política, gestão e participação em saúde: reflexão ancorada na teoria da ação comunicativa de Habermas. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 17, p. 3407-3416, 2012. Disponível em: <<https://www.scielo.org/article/csc/2012.v17n12/3407-3416/pt/>>. Acesso: 11 nov. 2018.

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: 11 nov. 2018.

NICOLAU, Marcos *et al.* Comunicação e Semiótica: visão geral e introdutória à Semiótica de Peirce. **Temática, João Pessoa**, n. 4, 2010. Disponível em: <<https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/40502733>>. Acesso: 11 nov. 2018.

NIKOLAI, Loren A.; BAZLEY, John D.; JONES, Jefferson P. **Intermediate Accounting (Book Only)**. Cengage Learning, 2009. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?>>. Acesso: 11 nov. 2018.

NOBRE, Leni Lúcia Leal. **Análise dos julgamentos do Tribunal de Contas dos municípios do Estado do Ceará: um olhar sobre a prestação de Contas dos Sistemas Municipais de Saúde**. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/6/6135/tde-13072010-100331/en.php>>. Acesso: 11 nov. 2018.

NOGUEIRA, Ana Gabriela; TÚÑEZ-LÓPEZ, J. Miguel. Online journalistic infographics and cross-linguistic multiplex narrative: Informative dynamics, content management and timelessness. In: **2017 12th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI)**. IEEE, 2017. p. 1-6. Disponível em: <<https://ieeexplore.ieee.org/abstract/document/7976043/>>. Acesso: 11 nov. 2018.

OBAIDAT, Ahmad N. Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan. **International Management Review**, v. 3, n. 2, 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Ahmad_Obaidat2/publication/237327650>. Acesso: 11 nov. 2018.

O'DONNELL, Guillermo. Horizontal accountability and new poliarchies. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 44, p. 27-54, 1998. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n44/a03n44>>. Acesso: 11 nov. 2018.

OLIVEIRA, Ana Maria Caldeira; IANNI, Aurea Maria Zöllner; DALLARI, Sueli Gandolfi. Controle social no SUS: discurso, ação e reação. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 18, p. 2329-2338, 2013. Disponível em: <<https://www.scielosp.org/pdf/csc/2013.v18n8/2329-2338/pt>>. Acesso: 6 dez. 2018.

OLIVEIRA, André Machado de. Avaliação do processo de comunicação entre a contabilidade pública e o usuário da informação: uma abordagem sob o enfoque da teoria da comunicação. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 5, São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30112010-161305/en.php>>. Acesso: 6 dez. 2018.

OLIVEIRA, Leilane Clarisse Fernandes *et al.* ANÁLISE DA COMPREENSIBILIDADE DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS DE PROPÓSITO GERAL DAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 5, n. 2, p. 16-32, 2018.

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. Disponível em: <<https://www.scielosp.org/pdf/csc/2010.v15n5/2455-2464/pt>>. Acesso: 6 dez. 2018.

OLIVEIRA, Mariza Silva; SOUSA, Francisco Stélio; FERNANDES, Ana Fátima Carvalho. Uso do Índice de Legibilidade De Flesch (ILF) em Manual Educativo para Mulheres Mastectomizadas. **61º Congresso Brasileiro de Enfermagem**. 2009. Disponível em: <http://www.abeneventos.com.br/anais_61cben/files/01777.pdf>. Acesso: 6 dez. 2018.

OLIVEIRA, Valdir de Castro. Comunicação, informação e participação popular nos conselhos de saúde. **Saúde e sociedade**, v. 13, p. 56-69, 2004. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/sausoc/2004.v13n2/56-69/pt>>. Acesso: 6 dez. 2018.

PAIM, Jairnilson Silva. Planejamento em saúde para não especialistas. **Tratado de saúde coletiva**, v. 2, p. 767-82, 2006. Disponível em: <<http://brasil.campusvirtualsp.org/sites/default/files/PLANEJAMENTO%20EM%20SAUDE%20PARA%20NAO%20ESPECIALISTA.pdf>>. Acesso: 6 dez. 2018.

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: 6 dez. 2018.

PASQUALINI, Bianca Franco. Uma tradução da obra de Edgar A. Poe voltada para neoleitores à luz da Linguística de Corpus. 2010. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/81128/Ensino2010_Resumo_20102377.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 jan. 2019.

PASQUALINI, Bianca Franco; SCARTON, Carolina Evaristo; FINATTO, Maria José B. Comparando Avaliações de Intelligibilidade Textual entre Originais e Traduções de Textos Literários (Comparing Textual Intelligibility Evaluations among Literary Source Texts and their Translations)[in Portuguese]. In: **Proceedings of the 8th Brazilian Symposium in Information and Human Language Technology**. 2011. Disponível em: <<https://www.aclweb.org/anthology/W11-4504>>. Acesso: 6 dez. 2018.

PATELLI, Lorenzo; PEDRINI, Matteo. Is the optimism in CEO's letters to shareholders sincere? Impression management versus communicative action during the economic crisis. **Journal of Business Ethics**, v. 124, n. 1, p. 19-34, 2014. Disponível em: <<https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-013-1855-3>>. Acesso: 6 nov. 2018.

PATTON, M. Q. Qualitative research and evaluation methods. 3d ed. Thousand Oaks, CA: Sage. 2002. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1473325002001003636>>. Acesso: 6 nov. 2018.

PÊCHEUX, Michel. Analyse automatique du discours. **Langages** Paris: Dunod. 1969. Disponível em: <<https://www.worldcat.org/title/analyse-automatique-du-discours/oclc/301351210>>. Acesso: 6 nov. 2018.

PELIZZARI, Adriana et al. Teoria da aprendizagem significativa segundo Ausubel. **revista PEC**, v. 2, n. 1, p. 37-42, 2002. Disponível em: <<http://files.gpecea-usp.webnode.com.br/200000393-74efd75e9b/MEQII-2013-%20TEXTOS%20COMPLEMENTARES-%20AULA%205.pdf>>. Acesso: 6 nov. 2018.

PEREIRA, Cláudia Catarina; FRAGOSO, Adriana Rodrigues; RIBEIRO FILHO, José Francisco. Comunicação em contabilidade: estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 156, p. 50-69, 2005. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/648>>. Acesso: 6 nov. 2018.

PILETTI, Nelson; ROSSATO, Solange Marques. Psicologia da Aprendizagem: da teoria do condicionamento ao construtivismo. São Paulo: **Contexto**, 2011. Disponível em: <<https://ria.ufrn.br/jspui/handle/123456789/761>>. Acesso: 6 nov. 2018.

PINHO, José Antonio Gomes de. Accountability em portais estaduais e municipais no Brasil: realidades distantes das promessas. **Encontro de administração pública e governança**, ii, p. 1-17, 2006.

PINTO, Céli. As conferências nacionais no governo Lula: limites e possibilidades da construção de uma esfera pública. **ENCONTRO ANUAL DA ANPOCS**, v. 30, 2006.

PLAIN. Plain Language Action and Network. Disponível em: <<https://www.plainlanguage.gov/>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

POUND, G. The "true and fair" debate-accounting bodies reply. **Chartered Accountant in Australia**, v. 56, p. 28-31, 1985.

RAHMATIKA, Dien Noviany. The impact of internal audit function effectiveness on quality of financial reporting and its implications on good government governance research on local government Indonesia. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 5, n. 18, p. 64-75, 2014. Disponível em: <http://www.academia.edu/download/39850949/IJBEL_Acc-43-v2-Factors-Influencing-The-Quality-of-Financial-Reporting-and-Its-Implications-on-Good-Government-Governance.pdf>. Acesso: 23 nov. 2018.

REZENDE, Ricardo Borges. **Processo de prestação de contas e controle social por meio de pesquisa participante: uma análise do conselho municipal de saúde de Anápolis/GO**. Dissertação Mestrado – Universidade de Brasília. Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN). 2013.

RIAHI-BELKAUI, Ahmed. **Accounting theory**. Cengage Learning EMEA, 2004.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability na administração pública: modelos teóricos e abordagens. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 2, 2011. Disponível em: <<https://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/314>>. Acesso: 23 nov. 2018.

ROCHA, Elisama Nascimento *et al.* O papel do conselheiro municipal de saúde na fiscalização do orçamento público. **Saúde em debate**, v. 37, p. 104-111, 2013. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/sdeb/2013.v37n96/104-111/pt>>. Acesso: 23 nov. 2018.

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: 23 nov. 2018.

RUDD, Rima; KIRSCH, Irwin; YAMAMOTO, Kentaro. Literacy and Health in America. Policy Information Report. **Educational Testing Service**, 2004. Disponível em: <<https://eric.ed.gov/?id=ED486416>>. Acesso: 23 nov. 2018.

RUDZIONIENE, Kristina; JUOZAPAVICIUTE, Toma. Quality of Financial Reporting in Public Sector. **Social Sciences**, v. 82, n. 4, p. 17-25, 2013. Disponível em: <<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2013~1471006975544/>>. Acesso: 23 nov. 2018.

RUSSELL, Stuart J.; NORVIG, Peter. **Artificial intelligence: a modern approach**. Malaysia; Pearson Education Limited, 2016. Disponível em: <http://thuvien.thanglong.edu.vn:8081/dspace/handle/DHTL_123456789/4010>. Acesso: 23 nov. 2018.

RUSU, Alina. NATIONAL AND INTERNATIONAL PERSPECTIVES ON THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION. **Young Economists Journal/Revista Tinerilor Economisti**, v. 9, n. 18, 2012. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/s/aio/rteyej.html>>. Acesso: 23 nov. 2018.

SALIBA, Nemre Adas *et al.* Conselhos de saúde: conhecimento sobre as ações de saúde. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 43, n. 6, 2009. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/pdf/2410/241016446007.pdf>>. Acesso: 23 nov. 2018.

SAMPAIO, Juliana *et al.* Avaliação da capacidade de governo de uma secretaria estadual de saúde para o monitoramento e avaliação da Atenção Básica: lições relevantes. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 16, p. 279-290, 2011. Disponível em: <<https://www.scielosp.org/pdf/csc/2011.v16n1/279-290/pt>>. Acesso: 23 nov. 2018.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa**. Civilização Brasileira, 2002. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/80203/1/>>. Acesso: 23 nov. 2018.

SARDINHA, Tony Berber. **Semantic prosodies in English and Portuguese: A contrastive study**. na, 2000. Disponível em: <<http://revistas.um.es/index.php/cfi/article/view/66701>>. Acesso: 23 nov. 2018.

SARDINHA, Tony Berber; ALMEIDA, Gladis Maria De Barcellos. A linguística de corpus no Brasil. **Avanços da linguística de Corpus no Brasil**, p. 17, 2008. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SCARTON, Carolina; ALMEIDA, Daniel Machado; ALUISIO, Sandra. Coh-Metrix-Port. 2009. 2017.

SCARTON, Carolina; ALUISIO, Sandra Maria. Coh-metrix-port: a readability assessment tool for texts in brazilian portuguese. In: **Proceedings of the 9th International Conference on Computational Processing of the Portuguese Language, Extended Activities Proceedings, PROPOR**. sn, 2010. Disponível em: <<https://www.inf.pucrs.br/~propor2010/proceedings/demos/ScartonAluisio.pdf>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SCHMITZ, Astrid *et al.* " Who is glossary?"--Focus-group evaluation of an evidence-based consumer information brochure on risk of falling and fall prevention in the elderly. **Pflege**, v. 23, n. 4, p. 267-274, 2010. Disponível em: <<https://europepmc.org/abstract/med/20687039>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SCHONLEITNER, Gunther. **Deliberative health councils and local democracy in Brazil: politics, civiness, and institutions**. 2004. Tese de Doutorado. London School of Economics and Political Science (University of London). Disponível em: <<https://ethos.bl.uk/OrderDetails.do?uin=uk.bl.ethos.415565>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SCHULZE, Clélia Maria Nascimento; CAMARGO, Erigido Vizeu. Psicologia social, representações sociais e métodos. **Temas em Psicologia**, v. 8, n. 3, p. 287-299, 2000. Disponível em: <<http://pepsic.bvsalud.org/pdf/tp/v8n3/v8n3a07.pdf>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SELZER, Jack. Readability is a four-letter word. **The Journal of Business Communication** (1973), v. 18, n. 4, p. 23-34, 1981. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/002194368101800403>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SHARP, Florence C.; CARPENTER, Frances H.; SHARP, Robert F. Popular financial reports for citizens. **The CPA Journal**, v. 68, n. 3, p. 34, 1998. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/073fa7b0832df323e0a55eee51fb3f8b/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41798>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SHENKIN, Mark; COULSON, Andrea B. Accountability through activism: learning from Bourdieu. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 2, p. 297-317, 2007. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513570710741037>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SHIMIZU, Helena Eri *et al.* Representações sociais dos conselheiros municipais acerca do controle social em saúde no SUS. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 18, p. 2275-2284, 2013. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/csc/2013.v18n8/2275-2284/pt>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SILVA, Benedito Gonçalves da. Sistema de informação contábil sob a ótica da teoria da comunicação: um estudo com administradores na região da Grande São Paulo. **São Paulo, FEA-USP**, 1994.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; FERNANDES, José Lúcio Tozetti. Legibilidade dos fatos relevantes no Brasil. **RAC-Eletrônica**, v. 3, n. 1, 2009.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; FERNANDES, José Lúcio Tozetti. Legibilidade dos fatos relevantes no Brasil. **Revista de Administração Contemporânea-RAC Electronica**, v. 3, n. 1, p. 142-159, 2009. Disponível em: <http://anpad.org.br/periodicos/arq_pdf/a_818.pdf>. Acesso: 4 dez. 2018.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; ABREU, Robson Lopes. Análise dos relatórios de administração das companhias abertas brasileiras: um estudo do exercício social de 2002. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 2, p. 71-92, 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v11n2/a05v11n2.pdf>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SILVA, Filipe Carreira da. Habermas e a esfera pública: reconstruindo a história de uma ideia. **Sociologia, problemas e práticas**, n. 35, p. 117-138, 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.mec.pt/pdf/spp/n35/n35a05.pdf>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SILVA, William Aparecido Maciel *et al.* Custo da Complexidade Informacional e Legibilidade dos Relatórios de Auditoria. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4238>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SILVEIRA, Thiago Sousa; CANÇADO, Airton Cardoso; PINHEIRO, Lauro Santos. A Participação no Conselho Municipal de Saúde de Imperatriz-MA na perspectiva da Gestão Social e da Cidadania Deliberativa. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 3, n. 1, p. 45-60, 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.17800/2238-8893/aos.v3n1p45-60>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SIPIONI, Marcelo Eliseu; SILVA, Marta Zorzal. Democracia e saúde: a prestação de contas como legitimadora da representação no Conselho Municipal de Saúde de Vitória (ES). **Saúde em Debate**, v. 39, p. 197-209, 2015. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/sdeb/2015.v39n104/197-209/pt>>. Acesso: 4 dez. 2018.

SMITH, James E.; SMITH, Nora P. Readability: A measure of the performance of the communication function of financial reporting. **The Accounting Review**, v. 46, n. 3, p. 552-561, 1971. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/244524>>. Acesso: 14 dez. 2018.

SMITH, Malcolm. Qualitative characteristics in accounting disclosures: a desirability trade-off. **Managerial Auditing Journal**, v. 11, n. 3, p. 11-16, 1996. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686909610115204>>. Acesso: 14 dez. 2018.

SNAVELY, Howard J. Critérios de informação contábil. **The Accounting Review**, v. 42, n. 2, p. 223-232, 1967.

SOPER, Fred J.; DOLPHIN, Robert. Readability and corporate annual reports. **The Accounting Review**, v. 39, n. 2, p. 358, 1964. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/fd689fac97ed2e1dea436ab1ed16dbc5/1?pq-origsite=gscholar&cbl=1816369>>. Acesso: 14 dez. 2018.

SOUSA, Antonio Abelardo de. O controle social e o empoderamento do SUS: o direito à saúde promovendo cidadania. **THEMIS: Revista da Esmec**, v. 8, n. 2, p. 119-128, 2016. Disponível em: <<http://revistathemis.tjce.jus.br/index.php/THEMIS/article/view/173>>. Acesso: 14 dez. 2018.

SOUSA, Lucilene Bender de; HÜBNER, Lilian Cristine. Desafios na avaliação da compreensão leitora: demanda cognitiva e leiturabilidade textual. **Neuropsicologia Latinoamericana**, v. 7, n. 1, p. 34-46, 2015. Disponível em: <<http://pepsic.bvsalud.org/pdf/rnl/v7n1/v7n1a04.pdf>>. Acesso: 14 dez. 2018.

SOUZA, João Antônio Salvador de; ALBERTON, Luiz; BORBA, José Alonso. Para Quem o Novo Relatório da Auditoria Independente é Compreensível? In: **3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança-3rd UnB Conference on Accounting and Governance**. 2017.

SPOSATI, Aldaíza; LOBO, Elza. Social control over health policies. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 8, n. 4, p. 366-378, 1992. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/csp/1992.v8n4/366-378/pt>>. Acesso: 14 dez. 2018.

STABLEFORD, Sue; METTGER, Wendy. Plain language: a strategic response to the health literacy challenge. **Journal of public health policy**, v. 28, n. 1, p. 71-93, 2007. Disponível em: <<https://link.springer.com/article/10.1057/palgrave.jphp.3200102>>. Acesso: 14 dez. 2018.

STONE, Gerard William. Readability of accountants' communications with small business—Some Australian evidence. In: **Accounting forum**. Elsevier, 2011. p. 247-261. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1016/j.accfor.2010.12.001>>. Acesso: 14 dez. 2018.

STRALEN, C. J. V. *et al.* Os desafios da Participação Pública no Sistema Único de Saúde: a Experiência das Conferências e Conselhos de Saúde. [relatório de pesquisa]. **Brasília: Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico**, 2010.

STREUBERT, H. J.; CARPENTER, D. R. Qualitative research in nursing: Advancing the humanistic imperative. Philadelphia, **J.B. Lippincott**, 1995. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?>>. Acesso: 14 dez. 2018.

SUBRAMANIAN, Ram; INSLEY, Robert G.; BLACKWELL, Rodney D. Performance and readability: A comparison of annual reports of profitable and unprofitable corporations. **The Journal of Business Communication** (1973), v. 30, n. 1, p. 49-61, 1993. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/002194369303000103>>. Acesso: 14 dez. 2018.

SUSANTO, Azhar. What factors influence the quality of accounting information? **International Journal of Applied Business and Economic Research**, v. 13, n. 6, p. 3995-4014, 2015. Disponível em: <<http://www.feb.unpad.ac.id/dokumen/files/jurnal-internasional-IJABER-2016.pdf>>. Acesso: 14 dez. 2018.

TANCREDI, Francisco Bernardini; BARRIOS, Susana Rosa Lopez; FERREIRA, José Henrique Germann. Planejamento em saúde. In: **Planejamento em saúde**. 1998.

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.

TAYLOR, Charles. Understanding the other: A Gadamerian view on conceptual schemes. In: **Law's Hermeneutics**. Routledge, 2017. p. 48-61. Disponível em: <<https://www.taylorfrancis.com/books/e/9781317301660/chapters/10.4324/9781315648651-11>>. Acesso: 14 dez. 2018.

TEIXEIRA, Hugo Vocurca; TEIXEIRA, Marcelo Gouvêa. Financiamento da saúde pública no Brasil: a experiência do Siops. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 8, p. 379-391, 2003. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/csc/2003.v8n2/379-391/pt>>. Acesso: 14 dez. 2018.

TELLES, Samantha Valentim. **Readability and understandability of notes to the financial statements**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2018. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30072018-105221/en.php>>. Acesso: 28 dez. 2018.

UNITED STATES. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. OFFICE OF INVESTOR EDUCATION; ASSISTANCE. **A plain English handbook: How to create clear SEC disclosure documents**. The Office, 1998. Disponível em: <<https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/scal72&div=33&id=&page=>>. Acesso: 21 dez. 2018.

URBINATI, Nadia. O que torna a representação democrática. **Lua Nova**, v. 67, n. 7, p. 191-228, 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/%0D/ln/n67/a07n67.pdf>>. Acesso: 21 dez. 2018.

VAN BEEST, Ferdy *et al.* Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics. **Working Paper, Radboud University**, Nijmegen, Netherlands, p. 1-108, 2009. Disponível em: <<https://repository.ubn.ru.nl/bitstream/handle/2066/74896/74896.pdf>>. Acesso: 21 dez. 2018.

VAN STRALEN, Cornelis Johannes *et al.* Conselhos de Saúde: efetividade do controle social em municípios de Goiás e Mato Grosso do Sul. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 11, p. 621-632,

2006. Disponível em: <<https://www.scielo.org/pdf/csc/2006.v11n3/621-632/pt>>. Acesso: 21 dez. 2018.

VAZ, Patricia Villa Costa; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Do texto ao contexto: o uso da contabilidade gerencial pelas pequenas empresas sob a perspectiva teórica de Bakhtin. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 24, p. 31-41, 2015. Disponível em: <<http://www.periodicos.usp.br/rco/article/view/69215>>. Acesso: 21 dez. 2018.

VEHMANEN, Petri. The qualitative characteristics of information included in general purpose financial reports by public sector entities. **Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen**, 2009. Disponível em: <https://tampub.uta.fi/bitstream/handle/10024/95454/the_qualitative_characteristics_of_information_2009.pdf?sequence=1>. Acesso: 21 dez. 2018.

WAGNER FILHO, Jorge Alberto. **Coleta automática de corpora Web classificados por grau de legibilidade para o português**. Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciência da Computação. UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. 2016. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/147619>>. Acesso: 21 dez. 2018.

WANG, Clare. Accounting standards harmonization and financial statement comparability: Evidence from transnational information transfer. **Journal of Accounting Research**, v. 52, n. 4, p. 955-992, 2014. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/1475-679X.12055>>. Acesso: 21 dez. 2018.

WARREN, Mark E. What can democratic participation mean today? **Political theory**, v. 30, n. 5, p. 677-701, 2002. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0090591702030005003?journalCode=ptxa>>. Acesso: 21 dez. 2018.

WATTS, Ross L. Conservatism in accounting part I: Explanations and implications. **Accounting horizons**, v. 17, n. 3, p. 207-221, 2003. Disponível em: <<https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/acch.2003.17.3.207>>. Acesso: 21 dez. 2018.

WOLK, Harry I.; DODD, James L.; ROZYCKI, John J. **Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment**. Sage, 7ª ed. Los Angeles: Publications SAGE. 2008. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?>>. Acesso: 21 dez. 2018.

XU, Hongjiang et al. Key issues of accounting information quality management: Australian case studies. **Industrial Management & Data Systems**, v. 103, n. 7, p. 461-470, 2003. Disponível em: <<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02635570310489160>>. Acesso: 21 dez. 2018.

YURISANDI, Try; PUSPITASARI, Evita. Financial Reporting Quality-Before and After IFRS Adoption Using NiCE Qualitative Characteristics Measurement. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 211, p. 644-652, 2015. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042815054312>>. Acesso: 21 dez. 2018.

YUSUF, Juita-Elena *et al.* For the people: Popular financial reporting practices of local governments. **Public Budgeting & Finance**, v. 33, n. 1, p. 95-113, 2013. Disponível em:

<<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1540-5850.2013.12003.x>>. Acesso: 21 dez. 2018.

YUSUF, Juita-Elena; JORDAN, Meagan M. Accessibility of the Management's Discussion and Analysis to Citizen Users of Government Financial Reports. **Public Budgeting & Finance**, v. 37, n. 4, p. 74-91, 2017. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/pbaf.12170>>. Acesso: 21 dez. 2018.

YUTHAS, Kristi; ROGERS, Rodney; DILLARD, Jesse F. Communicative action and corporate annual reports. **Journal of Business Ethics**, v. 41, n. 1-2, p. 141-157, 2002. Disponível em: <<https://link.springer.com/article/10.1023/A:1021314626311>>. Acesso: 21 dez. 2018.

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, 2013. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/html/2670/267029915017/>>. Acesso: 21 dez. 2018.

ANEXO A: QUESTIONÁRIO

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Este instrumento tem por fim subsidiar a pesquisa realizada pelos alunos do Programa de Pós-Graduação de Ciências Contábeis (PPGCont-UNB). Desde já, agradecemos a participação no nosso estudo.

Perfil:

Gênero: () Feminino () Masculino

Qual curso: _____

Representação no CMS:

() Representante do Governo

() Ensino médio (2º grau)

() Representante da Sociedade Civil

() Ensino fundamental (1º grau)

() Não sabe/não respondeu

Grau de escolaridade

(responda somente pelo maior nível):

() Pós-graduado/Mestrado/Doutorado

Tempo em exercício como conselheiro:

() 0 a 1 ano

Qual curso: _____

() 1 a 2 anos

() Superior

() 2 a 3 anos

Qual curso: _____

() 3 a 4 anos

() Curso técnico profissionalizante.

() mais de 5 anos

Para as questões abaixo, responda considerando a escala, na qual 0 se refere ao mínimo e 10 ao máximo, quanto ao grau de concordância.

- 1) Qual o nível de importância que você atribui ao conhecimento que possui, sobre o funcionamento do SUS, para as tomadas de decisões nas matérias atinentes ao CMS?

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	

- 2) Qual o nível de importância que você atribui às necessidades locais, para as tomadas de decisões nas matérias atinentes ao CMS?

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	

- 3) Qual o grau de compreensão que você tem em relação às informações econômico-financeiras disponibilizadas nos relatórios de prestação de contas ao CMS?

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	

- 4) Qual o nível de qualidade das informações econômico-financeiras disponibilizadas para o processo decisório no CMS?

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	

- 5) Qual o nível de conhecimento dos conselheiros frente aos problemas de saúde em relação aos quais definem e decidem soluções?

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	

- 6) As informações necessárias ao processo decisório são amplamente disponibilizadas e divulgadas a todos os conselheiros.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 7) Com maiores conhecimentos acerca das informações econômico-financeiras atinentes à prestação de contas da SMS e do processo orçamentário, qual o nível de melhoria que você acredita que haveria no processo decisório do CMS?

10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%

- 8) Caso houvesse uma/outra capacitação voltada à melhoria da análise do relatório de prestação de contas, qual o nível de seu interesse em participar?

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 9) Qual o nível de preparo dos Conselheiros para debater e decidir sobre as prestações de contas apresentadas pela SMS?

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 10) O tempo disponibilizado para a análise das prestações de contas é suficiente para entender as informações divulgadas no relatório?

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

- 11) Ordene os assuntos abaixo, por grau de preferência na leitura dos relatórios de prestações de contas da SMS. Atribua o número **1** para o assunto de maior interesse, seguindo a sequência numérica até **5**, para o assunto menor interesse.

- () Relação dos Indicadores de Saúde
- () Recomendação das Auditorias Realizadas
- () Demonstrativos de Utilização de Recursos
- () Indicadores Financeiros
- () Análise e Considerações Gerais sobre o Relatório de Gestão

Caso exista, outro item considerado mais relevante em relação aos itens acima mencionados, transcorra: