



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

## ***Compliance* das Organizações Sociais da Saúde na Elaboração e Divulgação das Demonstrações Contábeis**

**FELIPE VIANA RIBEIRO**

*Universidade Federal do Ceará - UFC*

**DENISE MARIA MOREIRA CHAGAS**

*Universidade Federal do Ceará - UFC*

**ROBERTO SERGIO NASCIMENTO**

*Universidade Federal do Ceará - UFC*

### **Resumo**

Organizações Sociais (OS's) são entidades do terceiro setor criadas para executar atividades do Estado. A partir de então, surgiram as OS's na área da saúde pública, denominadas de Organizações Sociais da Saúde (OSS's), que, apesar de serem regidas pelo direito privado, recebem recursos públicos para a gestão de atividades contratuais com o Estado. Assim, o aprimoramento da governança no âmbito destas OSS's, além de reduzir risco do uso irregular dos recursos, promove o fortalecimento destas entidades com o governo e com a sociedade, portanto, focar nos princípios de governança, com ênfase no *disclosure*, *accountability*, *compliance* e *equity*, contribui com a promoção do controle externo pelo Estado e do controle social, pela sociedade. Considerando que as demonstrações contábeis consistem em instrumento de evidenciação de informações econômico-financeiras de uma entidade e que, no caso das OS's, a Instrução Técnica Geral 2002 (CFC, 2015) estabelece diretrizes acerca da elaboração e divulgação das suas demonstrações contábeis, o *compliance* das OS's a esta e a outras normas constitui um importante instrumento de efetividade desses princípios de governança. Assim, este estudo teve como objetivo investigar o estágio de *compliance* das organizações sociais da saúde (OSS's) que atuam no Nordeste brasileiro na elaboração e divulgação de suas demonstrações contábeis. Para tanto, este estudo descritivo, quanti-qualitativo e documental analisou as demonstrações contábeis de nove OSS's que firmaram contratos de gestão com os estados nordestinos em 2019. Os resultados apontaram que o grau médio de *compliance* foi de apenas 65,6%, considerado, neste estudo, como grau moderado, revelando que muito ainda se tem a avançar no cumprimento de exigências no âmbito da elaboração e da divulgação das demonstrações contábeis destas entidades.

**Palavras-chave:** *Compliance*. ITG-2002. Demonstrações Contábeis. Terceiro Setor. Organizações Sociais de Saúde (OSS's).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

## 1 INTRODUÇÃO

A Sociedade Civil é dividida em três setores: o primeiro setor é o Governo; o segundo, as empresas privadas e o terceiro, as associações sem fins lucrativos (CARVALHO, 2017). O terceiro setor pode ser entendido como o conjunto de entidades da sociedade civil com fins públicos, não estatal, conservados pela ênfase na participação voluntária em âmbito não-governamental (GONÇALVES,1999).

No Brasil, a reforma Administrativa do governo Fernando Henrique Cardoso, chamada de Plano Diretor de Reforma do Estado, ensejou um modelo desestatizante, caracterizado pela descentralização, eficiência e qualidade, que originou as Organizações Sociais (OS's) (FALCONER, 1999). A partir das parcerias entre o Estado e a Sociedade, e incorporando as estratégias desestatizantes na área da saúde pública, surgem as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, chamadas de Organizações Sociais da Saúde (OSS's) com suas práticas advindas da experiência na iniciativa privada (MÂNICA,2007), propiciando a disseminação de técnicas, estratégias, conhecimentos, domínio e cultura da gestão eminentemente privada para o âmbito da gestão pública.

Com o intuito de promover o fortalecimento das OSS's, nas relações com o governo e com a sociedade, torna-se relevante identificar os aspectos de governança e seus princípios na gestão da elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, uma vez que elas possuem a função de evidenciar informações econômico-financeiras acerca da entidade, de forma que, ao reportá-las (*reporting entity*) espera-se que estas informações sejam úteis a investidores existentes e em potencial, e a credores, quando da tomada de decisão ligadas ao fornecimento de recursos para a entidade (CFC, 2019).

A Lei Federal nº 9.637, de 15 de maio de 1998, dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, e determina que essas entidades devem elaborar demonstrativos financeiros e contábeis, considerando tal obrigatoriedade, devem ser observados os Princípios contábeis e as Normas Brasileiras aplicáveis, dentre as quais está a Instrução Técnica Geral (ITG) 2002, que estabelece critérios e procedimentos específicos para as demonstrações contábeis das entidades do Terceiro Setor (BRASIL, 1998b; CFC, 2015).

Assim, considerando a função das demonstrações contábeis, quando adequadamente elaboradas e divulgadas, estas demonstrações constituem um importante instrumento de efetividade dos princípios de Governança Corporativa, favorecendo o controle externo público, bem como o controle externo social exercido sobre estas entidades.

A ausência histórica de investimentos no Norte e Nordeste do país, bem como de políticas específicas para o enfrentamento de crises determina o panorama crítico da saúde da população nessas regiões (PADILHA, 2013). Considerando que a região Nordeste é mais populosa do que a Norte (IBGE, 2020), os efeitos da carência de investimentos podem ter efeitos maiores nesta região.

Neste contexto, este estudo tem a seguinte questão de pesquisa: Qual o grau de *compliance* das organizações sociais da saúde que atuam na região Nordeste, à legislação aplicável à elaboração e à divulgação de suas demonstrações contábeis?

O objetivo geral do estudo consiste em investigar o grau de *compliance* das organizações sociais da saúde que atuam no Nordeste brasileiro nos processos de elaboração e de divulgação das suas demonstrações contábeis. Para tanto, foram delineados três objetivos específicos: a) discorrer sobre governança, em seus aspectos conceituais e princípios embasadores; b) identificar os aspectos vinculantes da legislação vigente, aplicáveis à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis no âmbito das organizações sociais da saúde (OSS's); c) apresentar um instrumento que contemple os aspectos vinculantes



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

identificados no objetivo específico anterior, capaz de mensurar o estágio de convergência das referidas instituições à legislação aplicável.

Sob o enfoque social, este estudo se justifica porque os resultados advindos dele podem contribuir com o aprimoramento da gestão contábil destas entidades, na medida em que os gestores poderão identificar quais aspectos merecem um maior cuidado no âmbito da elaboração e divulgação das informações contábeis, portanto, os resultados desta pesquisa podem favorecer o aprimoramento da governança destas entidades, por meio do aumento dos níveis de *disclosure*, *accountability*, *compliance* e *equity*, promovendo, o controle externo exercido pelo Estado, bem como o controle social, pela comunidade.

Sob o enfoque acadêmico, foram encontrados o estudo de Righetto e Varela (2018) e Diogo *et al.* (2015), os quais investigaram o nível de convergência das OS no âmbito do Estado de São Paulo e do Rio Grande do Norte, respectivamente, mas, nenhum deles investigou isso nas OSS que atuam no âmbito da região Nordeste, portanto, é esta lacuna de conhecimento que este trabalho se propõe a preencher.

Assim, este estudo descritivo, quali-quantitativo e documental foi estruturado em cinco seções, incluindo a presente introdução para o alcance de seus objetivos. A segunda seção apresenta os fundamentos de ordem conceitual e normativos que embasam o estudo empírico, e a terceira consiste na metodologia, que traz os aspectos de ordem metodológica acerca da obtenção da amostra, bem como, dos procedimentos de coleta e de análise dos dados. A quarta seção traz a análise dos resultados e a quinta e última, traz as considerações finais do trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO E LEGAL

### 2.1 Governança Corporativa e corrupção

A Governança Corporativa nas entidades pode ser explicada através de diversas teorias, dentre as quais pode-se destacar a, teoria da agência, teoria da legitimidade, teoria da sinalização, teoria dos stakeholders e teoria do *disclosure* voluntário (KLANN; BEUREN, 2011; MACÊDO *et al.*, 2013).

Conforme o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, a governança corporativa é o conjunto de procedimentos adotados pela companhia a fim de regular a administração da empresa e facilitar o relacionamento das partes relacionadas (IBGC, 2015).

A partir disso, mitigando os conflitos de interesses, Kreuzberg e Vicente (2019) define-se a gestão corporativa (GC) como: um conjunto institucional que induz a gestão para comportamentos cujos interesse próprio de maximizar o valor sobrepõem o interesse da organização.

Cruz (2013), traduz como *stakeholders* o “ator” que possui relação direta ou indireta com a entidade e ensina que o crescimento desta depende de como são gerenciados os seus interesses.

As práticas de governança corporativa, destacam-se através dos seus princípios: equidade, transparência, prestação de contas e conformidade, garantindo, por meio destes, a redução da assimetria informacional, agregando valor à imagem da organização, e resulta em um clima de confiança tanto internamente quanto nas relações com terceiros (IBGC, 2020).

As práticas de governança corporativa têm a finalidade de reduzir os conflitos de interesses entre os provedores de capital e gestores (SOUZA; MURCIA; MARCON, 2011; MACEDO; CORRAR, 2012).

Menezes (2009) e San Martin-Reyna e Duran-Encalada (2012) afirmam que a governança corporativa é uma prática potencial para otimizar desempenhos nos negócios de



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

uma empresa. Macedo e Corrar (2012), defendem que a governança seja considerada um elemento estratégico na maximização dos lucros e oportunidades, por acreditarem que as boas práticas de governança colaboram com a relação de interesses entre os acionistas e demais usuários, aumentando o grau de confiança entre as partes interessadas.

Contudo, a governança corporativa compreende a finalidade de dispor aos acionistas e credores segurança, cuja não sejam privados por interesses ou conflitos dos acionistas majoritários ou gestores (SOUZA; MURCIA; MARCON, 2011; MACEDO; CORRAR., 2012), e como consequência, torna-a uma entidade mais atrativa ao mercado, possibilitando maiores captações de recursos e redução dos custos (CATAPAN; COLAUTO; BARROS, 2013).

O Código das Melhores Práticas para Governança Corporativa (GC) caracteriza e define os princípios básicos como: i) Transparência (do inglês, *Disclosure*), que consiste no desejo em disponibilizar para as partes interessadas informações de seu interesse e não apenas as impostas por disposições de leis ou regulamentos; ii) Equidade (do inglês, *Equity*), caracterizada pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e partes relacionadas (*stakeholders*), levando em consideração os direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas; iii) Prestação de Contas (do inglês, *Accountability*), ponderada no dever em prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões, atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis e iv) Responsabilidade Corporativa, consoante a qual os agentes zelam pela viabilidade econômico-financeira das organizações, a fim de reduzir as externalidades negativas de seus negócios e de suas operações, aumentando, em contrapartida, as positivas, no curto, médio e longo prazos, por favorecer o clima de confiança interno e externo (IBGC, 2015).

Lodi (2000) elenca os princípios de GC, em quatro palavras inglesas e interpreta-as como: *fairness*, significa senso de justiça e equidade para com os acionistas minoritários, evitando transgressões de gestores e de majoritários; *disclosure*, é traduzida por transparência, com dados acurados, registros contábeis confiáveis e relatórios entregues dentro dos prazos estabelecidos; *accountability*, que significa a prestação de contas, sob a responsabilidade de quem tem o poder de decisão no negócio e o *compliance*, que quer dizer a obediência e o cumprimento às leis do país.

Souza e Faria (2017) corroboram no intuito do aperfeiçoamento nos mecanismos de controle para a gestão de recursos públicos, e defende que a construção de modelos na gestão pública, dar-se-á através do controle social, que visa a chamar a população e organizações cívicas para atuarem como protagonistas fiscalizadores, sendo os cidadãos os reais stakeholders, visto que, são os que sofrem os riscos danosos da má gestão. Tais práticas, fomentam a *accountability*.

Isto posto, partindo dos princípios elencados como base para uma gestão comprometida com a promoção da transparência, prestação de contas, igualdade (com foco na redução de assimetrias entre as partes interessadas) e observância de cumprimento de normas, as entidades, aí se incluindo também as OSS's estarão aumentando a confiança na gestão sob a sua responsabilidade dos recursos próprios e públicos, corroborando assim para sua sustentabilidade e fortalecimento (ROSINI; SILVA, 2018).

A governança aplicável ao setor público conserva os mesmos princípios embaixadores da governança corporativa aplicável às entidades privadas, aí incluindo o da prestação de contas e transparência. Reis et al. (2018) em seu estudo empírico que teve como objeto 82 países, mostraram que a transparência e a qualidade da governança possuem efeitos positivos sobre a redução da corrupção e concluíram que avanços nos mecanismos de prestação de contas em





São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

decorrência do aumento da transparência melhoram a governança pública e contribuem para a redução do nível de corrupção.

## 2.2 O Terceiro Setor e as Organizações Sociais de Saúde

O Banco Mundial teve um importante papel na disseminação do Terceiro Setor, por ter promovido o crescimento das organizações privadas que desenvolvem atividades voltadas para redução do sofrimento humano, promoção dos interesses dos pobres, proteção do meio ambiente, provimento de serviços sociais básicos e desenvolvimento de comunidades, por meio do financiamento de entidades que tenham como finalidade ações inerentes a estas práticas (BANCO MUNDIAL, 1997).

No Brasil, um dos importantes marcos para criação das organizações sociais foi a reforma Administrativa realizada pelo então Presidente Fernando Henrique Cardoso, chamado de Plano Diretor de Reforma do Estado, o qual surgiu no contexto em que se sustentava a idéia esgotamento do Estado e do modelo da administração pública burocrática, ensejando a proposta de um modelo de estratégia desestatizante, a partir do conceito de administração pública gerencial, pautada pela descentralização, pela eficiência e pela qualidade, com foco no cidadão (FALCONER, 1999).

O marco regulatório das Organizações Sociais deu-se através da Lei Nacional n° 9.637, de 15 de maio de 1998, que, conforme o art. 1º define suas atividades ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde (BRASIL, 1998a).

Contudo, mesmo constituídas como entidades de direito privadas, sem finalidade de lucros, com a sua qualificação e posterior celebração do contrato de gestão, as OS permanecem sob o controle indireto do Estado, seja pela participação majoritária de membros do governo nos conselhos de direção, seja pelos requisitos de monitoramento impostos nos contratos, ou “ pela prestação dos serviços públicos, que ao receberem auxílios financeiros e materiais, submetem-se aos mandamentos do direito público no tocante ao controle dos atos estatais.” (BARBIERI, 2008)

As organizações sociais que são habilitadas a administrar serviços, instalações e equipamentos, pertencentes ao poder público, e ao recebimento de recursos orçamentários para seu funcionamento, e inclusive, pessoal do estado, para manter esta parceria, devem firmar um contrato de gestão com o poder público (BRASIL, 1998b).

Por sua vez, contrato de gestão é um instrumento elaborado entre um órgão ou entidade supervisora e as organizações sociais, correspondente à atividade fomentada, onde estão discriminadas as atribuições, responsabilidades e obrigações do poder público e das organizações sociais (SILVA, G. G. *et al.*, 2018).

Salioni (2013) destaca que, a maior vantagem dessas organizações está na flexibilidade, pois, por serem instituições de direito privado, as OS não são um novo modelo de ente administrativo integrante da Administração Pública, por tanto, não estão sujeitas às normas da mesma (MEIRELES, BURLE FILHO 2016).

Assim, as OSS's ganham em agilidade e qualidade na gestão de recursos humanos, na aquisição de bens e serviços, na gestão orçamentária, financeira e organizacional. Destacando-se ainda que, se comparadas às organizações estatais, as OS possuem particularidades que propiciam autonomia administrativa maior do que dentro do aparelho do Estado (BRASIL, 1998b).

A partir das parcerias entre o Estado e a Sociedade, abriu-se margem na saúde pública, para serem preenchidas por pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que se utilizam das práticas advindas da sua experiência na iniciativa privada (MÂNICA, 2007).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Dessa forma, as entidades privadas sem finalidade de lucros disseminam suas técnicas, estratégias, conhecimentos, domínio e cultura. Médicos, ocupantes de cargos de direção nos hospitais, fomentam estratégias que visam a alcançar números e índices estipulados por um dispositivo que regula a relação de intermediação criada: os contratos de gestão (SILVA, 2015).

Abre-se portanto, na área da saúde pública, um novo espaço, agora ocupado por entidades do setor privado sem fins lucrativos, denominadas Organizações Sociais da Saúde (OSS).

O Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), apresentou sete fatores preponderantes para a reforma no setor da saúde pública, os quais foram a base para o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. São eles: 1) a descentralização, que permitiria melhor controle local em termos de qualidade e custo dos serviços prestados; 2) controle social, que favoreceria a comunidade maior participação nos serviços ofertados, tornando-o duplamente efetivo; 3) a separação operacional entre o subsistema de entrada e controle, e o subsistema de referência ambulatorial e hospitalar, permitindo mecanismos de competição saudáveis, para a redução de custos e aumento de qualidade e desempenho; 4) o sistema de encaminhamento, que diretamente controlado pelo Poder Público evitaria uma grande quantidade de internações hospitalares desnecessárias; 5) a auditoria permanente, realizada a nível municipal seria mais eficiente; 6) a participação e controle em nível municipal, sendo mais efetiva, assegurando o acesso direito dos usuários ao sistema de controle; 7) controle, fortalecido através da montagem dos Conselhos Municipais de Saúde (BRASIL, 1998b).

No modelo de gestão com atuação das OSS, cabe aos contratantes o planejamento do serviço a ser executado, bem como a definição das metas de produção e de qualidade e a destinação dos recursos orçamentários ao custeio do mesmo (BRASIL, 1998b).

Embora o serviço de saúde continue sendo considerado integralmente público, a responsabilidade pela prestação dos serviços nas unidades de saúde é imputada às OSS, e, em algumas situações, também a sua gestão, que responde pela correta execução dos recursos financeiros advindos do Poder Público, cabendo ainda a garantia do correto cumprimento de suas atividades e obrigações (BARROSO, 2002).

### 2.3 Legislação aplicável às demonstrações contábeis das Organizações Sociais

As informações emanadas a partir das demonstrações contábeis corroboram para a efetivação do *accountability* e são imprescindíveis para os *Stakeholders*, tendo em vista que, as demonstrações contábeis proporcionam ao usuários da informação credibilidade e transparência da gestão (MELO; AZEVEDO, 2019)

Martins *et al.* (2011) ressalta a importância e o auxílio da informação contábil para as entidades do terceiro setor, tendo em vista os grandes escândalos envolvendo OSS's, a contabilidade nas referidas instituições torna-se importante não só para validar a origem e aplicação dos recursos, mas também para validar juridicamente os atos financeiros da instituição, corroborando assim para o *disclosure* institucional.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC Estrutura Conceitual, define o objetivo dos demonstrativos contábeis de forma geral como: Informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para investidores, credores existentes e potenciais, na tomada de decisões referente à oferta de recursos à entidade (CFC, 2019).

A Norma Brasileira De Contabilidade Técnica Geral – NBC TG Estrutura Conceitual, correlacionada com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 00 (R2) e a *International Financial Reporting Standards* por meio da *Framework (International Accounting Standards*



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

*Board* (IASB) evidenciam as características qualitativas de melhoria e fundamentais para elaboração e divulgação do relatório contábil-financeiro, e afirma que: informações financeiras devem ser úteis, relevantes e fidedigna ao que pretendem representar, e sua utilidade é aumentada se forem comparáveis, verificáveis, tempestivas e compreensíveis, necessitando ser completa, neutra e livre de erro (CFC, 2019; IASB, 2018).

As demonstrações contábeis elaboradas nos moldes das estruturas conceituais objetivam amparar as informações, para a tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral (MORAIS JUNIOR, 2016).

A partir da nova redação dada pelo art. 76 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, que acresce ao art. 6º alínea f do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 que cria o CFC, e define as atribuições para o profissional contábil, dentre outras providências, permite ao mesmo regular matérias acerca dos princípios contábeis, e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional (BRASIL, 1946, 2010).

Ressalta-se que, do ponto de vista jurídico, as normas técnicas não são normas legais, posto que são desprovidas de poder vinculante, cabendo a deliberação sobre sua aplicação aos profissionais habilitados. Todavia, considerando que não há normativo legal que regulamenta a confecção dos relatórios contábeis e financeiros, e que o CFC é reconhecido por força de lei e delegado como o único foro de atribuição nacional para normativos contábeis, as normas publicadas por este Conselho passam a ser de adoção obrigatória em relação a produção dos relatórios contábeis e financeiros no país (IUSNATURA, 2019).

A Lei Federal nº 9.637, de 15 de maio de 1998; delega ao conselho fiscal das OS a aprovação dos demonstrativos financeiros e contábeis, bem como das contas anuais, com o amparo de auditoria independente (BRASIL, 1998a). Para a elaboração e controle dos demonstrativos contábeis e financeiros das entidades, a Lei Federal nº 9.790, de 23 de março de 1999, que também dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, dentre as suas providências ressalta no art. 4º, inciso VII, a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade (BRASIL, 1999).

A partir da formulação de normas técnicas do CFC, para a observância e aprimoramento dos atos e fatos contábeis, cria-se a Instrução Técnica Geral 2002 (R1) - ITG 2002; que estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas, para a elaboração dos demonstrativos contábeis, aplicando-se as OSS, tendo sido revisada em 2015 e passando a vigorar com as referidas alterações no mesmo ano. Para os aspectos não abordados por esta interpretação, aplica-se a NBC técnica Geral 1000 (Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas), e ainda as normas Internacionais para emissão dos relatórios financeiros – IFRS (CFC, 2015).

A ITG 2002 (R1), dispõe sobre a forma de divulgação dos recursos controlados pelas OS's, apresentados nas demonstrações contábeis. Tais recursos devem ser apresentados de forma segregada: com e sem restrição. No grupo dos primeiros, estão os recursos oriundos dos contratos/convênios firmados com o Estado e, no segundo grupo, os recursos de livre movimentação, pois não estão atrelados a instrumentos contratuais firmados com terceiros, uma vez que ambos são controlados pela OS (CFC, 2015).

Assim, em decorrência dos contratos de gestão ou convênios firmados pelas OS's, as demonstrações contábeis devem apresentar de forma segregada as disponibilidades e suas fontes em contas com restrição de uso, específicas para aplicação da atividade compactuada e os recursos que não apresentam restrição de aplicabilidade são denominados sem restrição, e sua característica é de livre movimentação pelas OS's (CFC, 2015).

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

As OSS's são obrigadas a elaborar e publicizar os relatórios financeiros ao final de cada exercício social, obedecendo os critérios e normas aplicáveis a entidades privadas.

A obrigatoriedade de elaborar as demonstrações contábeis está contida, na legislação societária no artigo 176, I a V, da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, bem como na obrigatoriedade de publicação dos demonstrativos auditados conforme a Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998, que dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais (BRASIL, 1976, 1998a).

Segundo as Normas técnicas ITG 2002 (R1), NBC-TG 26 (R5), NBC-TG 1000 (R1), e a Lei nº 9.637/98, que tratam dos aspectos vinculantes para a produção e divulgação dos demonstrativos contábeis e financeiros das OS's, foram elencados 15 itens de observância obrigatórias, os quais foram classificados em dois grupos de exigências aplicáveis a: i) elaboração das demonstrações contábeis e ii) divulgação das demonstrações, conforme seguem apresentadas no Quadro 1, com a indicação da fonte legal da exigência de cada um dos 15 itens.

**Quadro 1 – Elenco de exigências para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis das Organizações Sociais.**

Grupo	Nº	Descrição	Fonte legal
I. Elaboração das Demonstrações Contábeis	1	Reconhecer as doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento no resultado.	Item 9, ITG 2002
	2	Segregar as receitas e suas respectivas despesas, advindas de instrumentos para aplicação específica de recursos, em “com restrição” e “sem restrição”.	Item 12, ITG 2002
	3	Constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber.	Item 14, ITG 2002
	4	Incorporar ao Patrimônio Social o superávit ou déficit. Observando a parte de que tenha restrição para aplicação, reconhecendo-o em conta específica.	Item 15, ITG 2002
	5	Apresentar a conta no Balanço Patrimonial denominada Capital Social, por Patrimônio Social.	Item 23, ITG 2002
	6	Apresentar nas Demonstrações Contábeis as palavras lucro ou prejuízo, substituídas por superávit ou déficit do período.	
II. Divulgação das Demonstrações Contábeis	7	Divulgar o parecer sobre as demonstrações contábeis emitidos por Auditoria Externa (Independente)	Art. 4º, X, Lei 9.637/98
	8	Publicar anualmente os Demonstrativos Contábeis em Diário Oficial.	Art. 2º, I, f, Lei 9.637/98
	9	Divulgar o Balanço Patrimonial – BP	Art. 2º, I, f, Lei 9.637/98; Item 22, ITG 2002; NBC TG 26, seção 3; NBC TG 1000 (R1)
	10	Divulgar a Demonstração do Resultado do Período – DRE	
	11	Divulgar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL	
	12	Divulgar a Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC	
	13	Divulgar Notas Explicativas que contenham informações sobre: o contexto operacional da entidade; critérios de apuração da receita e da despesa; relação dos tributos objeto de renúncia fiscal; subvenções recebidas; recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos; recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador; eventos subsequentes à data do encerramento do exercício; taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo; informações sobre os seguros contratados; critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado; segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade; todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais.	
	14	Destacar na DRE, e divulgar nas Notas Explicativas as informações de gratuidade concedidas.	Item 24 da ITG 2002
	15	As doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais na DFC.	Item 25 da ITG 2002

Fonte: Elaborado pelo autor com base em (BRASIL, 1998a; CFC, 2002; 2015)

A representatividade fidedigna na divulgação adequada das demonstrações contábeis, respeitando os critérios e procedimentos dispostos nos aspectos vinculantes das normas e legislações aplicáveis, de modo particular, para as OS, permite uma maior qualidade das informações divulgadas da organização (CFC, 2017).





São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Foram encontrados estudos empíricos anteriores sobre as demonstrações contábeis das OS's, cabendo destacar os estudos de Rota *et al.* (2016) e o de Righetto e Varela (2018).

Rota *et al.* (2016), em seu estudo descritivo e documental, avaliaram a transparência e a evidencição nas demonstrações contábeis das organizações do terceiro setor no Rio Grande do Sul (RS), em diversas áreas de atuação, utilizando a ITG 2002, e encontraram que 28% das OS não tornaram públicas suas demonstrações contábeis, e 71% não segregaram as contas patrimoniais e de resultado, de modo a permitir identificar os recursos de terceiros, denominados com restrição e sem restrição (ROTA *et al.*, 2016).

Além disso, o estudo de Rota *et al.*, (2016) identificou ainda que 86% das OS's não identificaram nas fontes de recursos incorporadas ao patrimônio social, o montante de recursos sujeito a restrição para aplicação em decorrência de contratos de gestão e, no que concerne à constituição da provisão para cobrir perdas decorrentes de créditos não liquidados, 81% das OS's não fizeram esta estimativa.

Righetto e Varela (2018) objetivaram verificar a aderência das demonstrações contábeis de nove OSS's da área da Saúde na prefeitura do município de São Paulo, à norma ITG 2002 e identificaram que, dos itens de observância obrigatória, as OSS's atenderam a um percentual mínimo de 50%, sendo nove itens atendidos por mais de 80% das entidades. No que concerne às doações, que deveriam ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais nas Demonstrações dos Fluxos de Caixa, o atendimento esteve abaixo de 50%. Por fim, os autores concluíram que, apesar da aparente conformidade à norma ITG 2002, as entidades não se mostraram aderentes a um dos principais itens da análise, que foi a segregação das contas em seus demonstrativos contábeis, classificados como 'com restrição' e 'sem restrição de uso', que não foi observado por nenhuma das OSS's, corroborando o estudo de Rota *et al.* (2016) (RIGHETTO; VARELA, 2018).

### 3. METODOLOGIA

Quanto aos objetivos da pesquisa, este trabalho classificou-se como descritivo. O estudo descritivo tem como objetivo estabelecer relações entre as variáveis do estudo a fim de analisá-las, classificá-las e interpretá-las, bem como descrever as características de um fenômeno (GIL, 2011). Este estudo foi descritivo porque teve como objetivo investigar o grau de *compliance* das OSS's no que concerne às normas para elaboração e divulgação de suas demonstrações contábeis e, para tanto, este fenômeno será descrito.

No que concerne à abordagem do problema, este estudo foi quantitativo e qualitativo (MARTINS; THEÓPHILO, 2009), no que concerne ao índice de *compliance* e na categorização das informações (GIL, 2011). Com o intuito de, identificar os níveis de aderência, consoante o grau atribuído em escala adiante apresentada.

Quanto aos procedimentos adotados, o estudo foi documental, visto que foram utilizados documentos elaborados pelas OSS's como fonte de dados e evidências, informações estas que não receberam tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2009; GIL, 2011).

O tamanho da população compreendeu 25 OSS's e a amostra representou 36% da população, portanto, contemplou nove delas, as quais foram determinadas segundo os critérios adiante descritos.

Para conhecer o tamanho da população, inicialmente buscou-se uma catalogação oficial com o rol das OSS's com as quais o estado manteve contrato em seu território, entretanto, isso só foi encontrado no *site* dos estados da Bahia – BA (28 OSS's) e Pernambuco – PE (10 OSS's). Dentre as 28 OSS's da BA, 12 não mantiveram contratos vigente em 2019 e 4 não

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

apresentaram dados de demonstrações contábeis publicadas nos portais dos estados nem nos da própria OSS, restando 22 OSS no âmbito destes 2 estados.

Para os demais estados sem catalogação oficial, foram realizados levantamentos por meio de busca por contratos de gestão firmados entre eles e as entidades, que foram publicados nos *sites* dos demais estados, compreendendo o período de março a setembro de 2020.

Foram encontradas cinco OSS's com contratos firmados com os seguintes estados: Alagoas – AL (2 OSS's); Ceará – CE (1 OSS); Maranhão – MA (1 OSS) e Paraíba - PB (1 OSS), entretanto, uma OSS de AL e a outra do MA não possuíam informações acerca dos valores de suas demonstrações contábeis ou relatórios com os valores de suas receitas.

Dentre as cinco, apenas três foram adicionadas à população, que ficou com 25 OSS's, distribuídas em seis estados nordestinos, pois não foram encontradas OSS's que mantiveram contratos firmados com os estados do Piauí (PI), Rio Grande do Norte (RN) e Sergipe (SE) em 2019, a partir dos critérios mencionados.

No caso do Estado do Piauí (PI), existe um impedimento para este tipo de contratação, em decorrência de uma ação civil pública, no âmbito do processo nº TST-SLS-201-11.2016.5.00.0000, uma vez que o TST acatou o argumento do Ministério Público do Trabalho (MPT), consoante o qual, o Estado estaria promovendo terceirização camuflada de atividades finalísticas por meio da contratação de OS's (TST, 2016), portanto este estado não manteve contratos com OSS's até o ano de 2019, (período mais atual disponível, na data do encerramento da coleta, em setembro de 2020).

Definido, portanto, o tamanho da população em 25 OSS's, foram coletadas as informações dos valores de suas receitas anuais em 2019, a fim de que as mesmas pudessem ser dispostas em ordem decrescente destes valores, pois, considerando que os valores das receitas contemplam os repasses dos estados para a OSS, admitiu-se que, quanto maior a receita da OSS, maior foi a abrangência dos beneficiados pelos serviços.

Isto posto, a seleção das OSS's contempladas na amostra obedeceu aos seguintes critérios: i) foram selecionadas as OSS's com os cinco maiores valores para as receitas; ii) em seguida, foram selecionadas as OSS's que mantiveram vínculos simultaneamente com o maior número de estados e iii) foram selecionadas OSS's que atuaram exclusivamente com um único estado nordestino que ainda não constasse na amostra, as quais compreenderam os estados de Alagoas e Paraíba, cada uma.

A amostra foi encerrada com nove OSS's selecionadas, as quais representaram 36% do tamanho da população, cabendo destacar que não foram selecionadas OSS's com vínculo com os estados do PI, SE e RN, pelas razões já apontadas. Segue o rol das nove OSS's da amostra, no Quadro 2.

## Quadro 2 – Organizações Sociais de Saúde (OSS) contempladas no estudo

Nº	Razão Social	CNPJ	Receita - 2019 (Em R\$)	UF da OSS		Fonte das Demonstrações Contábeis
				Domicílio	Atuação no NE	
1	Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar – ISGH	05.268.526.0001/70	835.551.545	CE	CE	(CEARÁ, 2020)
2	Associação Obras Sociais Irma Dulce - OSID	15.178.551/0001-17	352.924.000	BA	BA	(OSID, 2019)
3	Hospital do Tricentenário	10.583.920/0001-33	276.795.386	PE	PE	(BRASIL, 2020)
4	Sociedade Pernambucana de Combate ao Câncer – HCP	10.894.988/0001-33	214.983.986	PE	PE	(HCP, 2019)
5	Instituto Fernando Filgueiras – IFF	07.133.125/0001-39	211.319.763	BA	BA	(BAHIA, 2020)
6	Instituto Nacional de Pesquisa e Gestão em saúde – INSAUDE	44.563.716/0001-72	210.669.588	SP	AL, BA e PB	(SÃO PAULO, 2020)

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

7	Instituto Acqua - Ação, Cidadania, Qualidade Urbana e Ambiental	03.254.082/0001-99	8.306.224	SP	BA, MA e PB	(SAO PAULO, 2020)
8	Instituto Saúde e Cidadania – ISAC	14.702.257/0001-08	119.275.725	DF	AL	(ISAC, 2019)
9	Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Birigui	45.383.106/0001-50	11.793.125	SP	PB	(IRMANDADE SANTA CASA, 2019)

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O estudo utilizou dados do tipo secundários, produzidos pelas OSS, que compreendem: i) Demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Notas Explicativas, ii) Relatório da Auditoria Independente, publicação dos demonstrativos em Diário Oficial, referente ao exercício de 2019, iii) Contratos de Gestão publicados, e iv) relatórios gerenciais e financeiros.

As informações necessárias para os objetivos da pesquisa foram coletadas das demonstrações contábeis das OSS contempladas no estudo, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2019, e nas publicações das demonstrações contábeis nos diários oficiais dos estados (DOE's) da jurisdição do domicílio das respectivas organizações.

A busca pelas informações de cada OSS foi direcionada aos 15 itens elencados no Quadro 1 deste trabalho, referentes, respectivamente, aos processos de elaboração e de divulgação das informações contábeis pelas OSS's contempladas neste estudo.

No que concerne às informações do grupo I, a análise buscou verificar e consultar os contratos de gestão firmados com as OSS's. A partir disso, observa-se a segregação das informações para os recursos de aplicação específica dos contratos, denominados com restrição de uso, devendo estar presentes em suas demonstrações, conforme itens 2 e 4 deste trabalho.

Para o item 3, além das análises feitas nas notas explicativas, buscaram-se relatórios gerenciais ou financeiros que fundamentassem as memórias para o cálculo de provisões, quando apresentadas.

Para os itens 5 e 6, a análise fundamentou-se na denominação das contas apresentadas no conjunto das demonstrações contábeis.

Ressalta-se que, para o item 1, além de todos os aspectos observados para atender os demais itens do grupo, o estudo também se dignou em verificar as certificações obtidas, a fim de respaldar possíveis subvenções, reconhecidas ou não, bem como replicando o método de análise para as notas explicativas, quando trazidas as informações das doações recebidas.

No grupo II, a análise pautou-se em verificar a publicação e divulgação aos demonstrativos contábeis das entidades, conforme disposto na Lei 9.637/98, compreendendo as análises dos itens 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13. Cabe ressaltar que, os casos em que a publicação das demonstrações contábeis no DOE não contemplou o Parecer dos auditores independentes, foi investigada a existência do referido parecer nas demonstrações contábeis publicadas nos respectivos portais da referida OSS, quando disponível.

Para os itens 14 e 15, a pesquisa utilizou as informações contidas em notas explicativas, bem como em relatórios gerenciais, também quando disponibilizados.

Para a análise dos 15 itens do Quadro 1, esta pesquisa foi pautada na análise de conteúdo (BARDIN, 2011), como técnica de tratamento da informação qualitativa, das 15 categorias definidas a priori, entendendo-se por categorias, os 15 itens elencados no instrumento de coleta. Para Bardin (2011), a coleta e análise dos dados leva em consideração as significações (conteúdo), na sua forma e distribuição. Neste sentido, a análise permitiu agrupar as informações quali-quantitativas presentes nas demonstrações financeiras, relatórios de auditorias e publicações oficiais.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Desta forma, o processo para aferir o índice de *compliance* das OSS às normas aplicáveis à elaboração e divulgação de suas demonstrações contábeis deu-se em três fases fundamentais na análise dos documentos, sendo a primeira a pré-análise, a segunda, a exploração do material e a terceira, o tratamento dos resultados (BARDIN, 2011).

Na fase do tratamento dos resultados, para cada um dos 15 itens do Quadro 1, de cada OSS objeto da análise, foi atribuída a seguinte pontuação: ‘zero’, ‘um’ ou ‘dois’, para o caso de ausência, presença parcial ou presença total das informações, respectivamente, consoante indicadas em cada item examinado, respectivamente.

Encerrada a coleta em dezembro de 2020, foi calculada a pontuação total de cada uma das OSS e, em seguida, foi calculado o índice do nível de *compliance* de cada OSS às normas aplicáveis à elaboração e divulgação de suas demonstrações contábeis.

Isto foi obtido pelo cálculo do percentual desta pontuação total em relação à pontuação máxima possível que cada OSS poderia alcançar, a qual correspondeu a 30 pontos, resultante da pontuação máxima atribuível de dois pontos para cada um dos 15 itens elencados no instrumento de coleta. Isso permitiu extrair o *ranking* das OSS com maior nível de *compliance* às normas em vigor.

Foi calculado também o total da pontuação de cada um dos 15 itens, e, em seguida, foi calculado o índice de *compliance*, dado pela relação entre esta pontuação total e a pontuação máxima que cada item poderia ter obtido, o qual correspondeu a 18, que seria a observância total ao item por todas as nove OSS contempladas no estudo. Tudo isso, com a finalidade de permitir apresentar o elenco dos cinco itens com maiores e menores níveis de *compliance* às normas aplicáveis.

Além dos procedimentos anteriormente mencionados, foi calculado ainda o índice de *compliance* dos itens correspondentes ao grupo I (elaboração das demonstrações), que correspondeu à média aritmética dos índices dos seis itens que compõem o grupo I e procedimento semelhante foi adotado para o cálculo do índice das informações do grupo II. Por fim, foi calculado ainda o índice geral de *compliance*, o qual correspondeu à média dos 15 itens examinados. O grau de *compliance* variou consoante a seguinte escala: *Muito baixo*: índice até 25%; *Baixo*: índice maior que 25% até 50%; *Moderado*: Maior que 50% até 80%; *Alto*: Maior que 80% e menor que 100% e *Alto*: índice de 100%.

#### 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 1 mostra a pontuação total, o índice e o grau de *compliance* de cada uma das nove OSS’s contempladas no estudo, bem como de cada um dos 15 itens contemplados no instrumento de coleta.

**Tabela 1 – Índice e grau de *compliance*, por OSS, e por item examinado**

Grupo	Item (1)	OSS (2)									Total Pontos	Compliance		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9		Índice	Grau (3)	Média
I - Elaboração das demonstrações contábeis	1	2	2	2	0	0	1	2	0	0	9	50,0%	2	56,5 %
	2	2	1	2	1	0	0	1	1	2	10	55,6%	3	
	3	0	2	0	0	0	2	0	0	2	6	33,3%	2	
	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0%	1	
	5	2	2	2	2	2	2	2	2	2	18	100,0%	5	
	6	2	2	2	2	2	2	2	2	2	18	100,0%	5	
II -Divulgação das demonstrações contábeis	7	2	2	0	2	0	2	2	2	0	12	66,7%	3	71,6 %
	8	2	0	2	0	2	2	2	0	0	10	55,6%	3	
	9	2	2	2	2	2	2	2	2	2	18	100,0%	5	
	10	2	2	2	2	2	2	2	2	2	18	100,0%	5	
	11	2	2	2	2	2	2	2	2	2	18	100,0%	5	
	12	2	2	2	2	2	2	2	2	2	18	100,0%	5	



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

	13	1	2	1	1	1	1	1	1	1	10	55,6%	3
	14	2	1	1	0	0	0	2	2	2	10	55,6%	3
	15	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	11,1%	1
<b>Pontuação Total</b>	<b>23</b>	<b>22</b>	<b>20</b>	<b>16</b>	<b>15</b>	<b>20</b>	<b>22</b>	<b>18</b>	<b>21</b>	<b>177</b>	<b>65,6%</b>		<b>65,6%</b>
<b>Índice compliance (%)</b>	76,7	73,3	66,7	53,3	50,0	66,7	73,3	60,0	70,0	65,6%			65,6%
<b>Grau compliance (3)</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>			<b>3</b>

**Nota (1):** A descrição dos 15 itens que nortearam a pontuação atribuída a cada OSS encontra-se no instrumento de coleta (Quadro 2)

**Nota (2):** OSS-1: Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar – ISGH; OSS-2: Associação Obras Sociais Irma Dulce – OSID; OSS-3: Hospital do Tricentenário; OSS-4: Sociedade Pernambucana de Combate ao Câncer – HCP; OSS-5: Instituto Fernando Filgueiras – IFF; OSS-6: Instituto Nacional de Pesquisa e Gestão em saúde – INSAUDE; OSS-7 Instituto Acqua – Ação, Cidadania, Qualidade Urbana e Ambiental; OSS-8: Instituto Saúde e Cidadania – ISAC e OSS-9: Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Birigui.

**Nota (3):** Legenda do grau de compliance: (1) Muito baixo: até 25% (2) Baixo: mais de 25% até 50%; (3) Moderado: mais de 50% até 80%; (4) Alto: mais de 80% e menos de 100% e (5) Muito alto: 100%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A Tabela 1 mostrou que o nível geral de *compliance* das nove OSS's aos 15 itens constantes do instrumento de coleta foi de apenas 65,6%, cabendo destacar que este mesmo nível inerente à divulgação das demonstrações contábeis chegou a 71,6%, portanto, superior ao índice geral, entretanto.

O índice de *compliance* no âmbito da elaboração das demonstrações contábeis destas OSS's alcançou apenas 56,5%, ficando, portanto, abaixo do índice geral.

Com foco no que pesou para a baixa média do *compliance* da elaboração de suas demonstrações contábeis, em contraposição ao da divulgação, a Tabela 1 permite apontar que, no primeiro grupo, apenas dois, dentre os seis itens examinados, (33%) mostrou aderência em nível máximo de toda as nove OSS's, enquanto no segundo grupo, quatro, dentre os nove itens examinados, (44%) apresentou aderência em nível máximo de todas as OSS's.

Observando-se os itens de menor aderência em cada grupo, um dos itens, dentre os seis do primeiro grupo não foi observado por nenhuma das nove OSS's, enquanto, no segundo grupo, nenhum dos itens apresentou 0% de aderência.

A Tabela 2, construída a partir da Tabela 1, traz o *ranking* do índice de *compliance* das nove OSS's aos 15 itens contemplados no instrumento de coleta deste estudo.

**Tabela 2 – Ranking de *compliance* das OSS's às normas para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis em 2019**

Rank	Organização Social de Saúde	Índice de <i>compliance</i>	Grau de <i>compliance</i>
1 <sup>o</sup>	OSS 1 - Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar – ISGH	76,7%	Moderado
	OSS 2 - Associação Obras Sociais Irmã Dulce – OSID	73,3%	Moderado
2 <sup>o</sup>	OSS 7 - Instituto Acqua – Ação, Cidadania, Qualidade Urbana e Ambiental	73,3%	Moderado
4 <sup>o</sup>	OSS 9 - Irmandade da Santa Casa de Misericórdia De Birigui	70,0%	Moderado
	OSS 3 - Hospital do Tricentenário	66,7%	Moderado
5 <sup>o</sup>	OSS 6 - Instituto Nacional de Pesquisa e Gestão em saúde – INSAUDE	66,7%	Moderado
7 <sup>o</sup>	OSS 8 - Instituto Saúde e Cidadania – ISAC	60,0%	Moderado
8 <sup>o</sup>	OSS 4 - Sociedade Pernambucana de Combate ao Câncer – HCP	53,3%	Moderado
9 <sup>o</sup>	OSS 5 - Instituto Fernando Filgueiras – IFF	50,0%	Baixo
	<b>Média de <i>compliance</i> das OSS's</b>	<b>65,6%</b>	<b>Moderado</b>

**Nota:** A classificação do grau de *compliance* se deu consoante a seguinte escala: Muito baixo: Até 25%; Baixo: Mais de 25% até 50%; Moderado: Mais de 50% até 80%; Alto: Mais de 80% e menos de 100%; Muito alto: 100%.

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme a Tabela 2, o índice médio de *compliance* de 65,6%; o menor índice de aderência das OSS's foi de apenas 50%, do Instituto Fernando Filgueiras – IFF; o maior foi

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

de 76,7%, do Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar – ISGH – que atua exclusivamente no estado do Ceará, cabendo destacar que apenas três OSS’s, dentre as nove, apresentaram índice abaixo da média: Instituto Saúde e Cidadania – ISAC, Sociedade Pernambucana de Combate ao Câncer – HCP e Instituto Fernando Filgueiras – IFF, as quais apresentaram índices de 60%, 53,3% e 50%, respectivamente, cabendo observar que, o desejável seria 100% para todas as OSS’s, uma vez que se trata de estrito cumprimento de normas em vigor.

A Tabela 3 traz o *ranking* dos índices de *compliance* das OSS’s aos 15 itens examinados, por item, identificando ainda se o item pertence ao grupo das exigências no âmbito da elaboração das demonstrações contábeis (grupo I) ou à divulgação (grupo II), cabendo destacar que a referida tabela foi elaborada a partir dos resultados apresentados na Tabela 1, combinados com a descrição de cada item apresentado no Quadro 2. Além disso, buscou-se ainda apresentar dados comparativos, quando isso foi possível, em relação aos estudos de Rota *et al* (2016) e o de Righetto e Varela (2008), para fins de análise evolutiva deste assunto.

**Tabela 3 – Análise comparada do índice de aderência das OSS’s, por grau de *compliance* aos itens e por item examinado**

Grau	Rank	Item/ grupo	Descrição resumida das exigências, conforme a legislação em vigor	Índice <i>compliance</i>	Rota <i>et al</i> (2016)	Righetto e Varela (2008)	
Muito alto	1 <sup>o</sup>	5 / I	Apresentar a conta no Balanço Patrimonial denominada Capital Social, do grupo do PL, substituída por Patrimônio Social	100,00%	-	-	
		6 / I	Apresentar no BP, na DRE, na DMPL, e na DFC as palavras lucro ou prejuízo substituídas por superávit ou déficit	100,00%	-	-	
		9 / II	Divulgar o Balanço Patrimonial – BP	100,00%	72%	-	
		10 / II	Divulgar a Demonstração do Resultado do Período – DRE	100,00%	72%	-	
		11 / II	Divulgar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL	100,00%	71%	-	
		12 / II	Divulgar a Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC	100,00%	76%	-	
Moderado	8 <sup>o</sup>	7 / II	Divulgar o parecer da Auditoria Externa (Independente)	66,70%	-	-	
		2 / I	Segregar as contas patrimoniais e as de resultado inerentes a contratos/convênios inerentes a instrumentos em contas próprias “com restrição” e “sem restrição”.	55,60%	29%	-	
		8 / II	Publicar os Demonstrativos Contábeis em Diário Oficial	55,60%	-	-	
		13 / II	Divulgar Notas Explicativas – NE	55,60%	86%	-	
Baixo	12 <sup>o</sup>	1 / I	Destacar na DRE, e divulgar nas Notas Explicativas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, por tipo de atividade.	55,60%	76%	-	
		12 <sup>o</sup>	1 / I	Reconhecer as doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção Governamentais.	50,00%	52%	-
		13 <sup>o</sup>	3 / I	Manter controle sobre a constituição, realização e baixas da provisão de perdas sobre créditos de liquidação duvidosa.	33,30%	81%	-
Muito baixo	14 <sup>o</sup>	15 / II	As doações da DFC devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais	11,10%	-	-	
		15 <sup>o</sup>	4 / I	Incorporar ao Patrimônio Social o superávit ou déficit, destacando, quando for o caso, os valores com restrição em conta específica do Patrimônio Líquido.	0,00%	0%	0%

**Legenda do grau de *compliance*:** (1) Muito baixo: até 25% (2) Baixo: mais de 25% até 50%; (3) Moderado: mais de 50% até 80%; (4) Alto: mais de 80% e menos de 100% e (5) Muito alto: 100%

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

De acordo com a Tabela 3, dentre as 15 exigências contempladas no instrumento de coleta, seis (40%) delas foram cumpridas por todas as nove OSS’s, portanto, apresentaram índice de *compliance* de 100%, com grau muito alto de aderência. Foram elas: i) apresentar em seu Balanço Patrimonial (BP) a conta do Capital Social substituída por Patrimônio Social, dentro do Patrimônio Líquido; ii) apresentar o resultado do exercício mostrado no Balanço



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Patrimonial (BP), na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), e na Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), pelos nomes de *superavit* e *deficit*, em vez de lucro ou prejuízo, bem como cumpriram as quatro exigências seguintes, na forma da divulgação de suas respectivas demonstrações financeiras: BP, DRE, DMPL e DFC, de forma que estas seis exigências apresentaram o mais alto grau de *compliance*, dentre as 15 exigências analisadas e, considerando o estudo de Rota et al. (2016), no âmbito do estado do Rio Grande do Sul, onde a aderência a estas exigências variou de 71% a 76%, pode-se afirmar que o presente estudo mostrou um certo avanço no cumprimento das normas vigentes em relação a estes itens.

Inobstante a este índice máximo de *compliance*, dado o cumprimento por 100% das OSS's, apenas seis delas (66,7%) divulgaram o parecer dos auditores externos sobre as referidas demonstrações e por isso este item apresentou grau moderado de *compliance*.

Assim como esta exigência, também apresentaram grau moderado de aderência: a segregação das contas patrimoniais e das contas de resultado, consoante a classificação ‘com restrições’ e ‘sem restrições’, de modo a indicar o que decorre das atividades próprias e das atividades decorrentes de contratos de gestão; a publicação das Demonstrações Contábeis em Diário Oficial; a divulgação das Notas Explicativas, bem como o destaque na DRE e também nas Notas Explicativas das informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, por tipo de atividade, pois as nove OSS's apresentaram índice de aderência de 55,6%, em razão de cumprimento total ou parcial a estas exigências, conforme a Tabela 3, combinada com a Tabela 1. Cabe destacar que, considerando o estudo de Rota et al (2016), o índice de aderência nas duas últimas exigências foi de 86% e de 76%, respectivamente, portanto, ambas caíram no presente estudo ao patamar de 55,6%.

Com o grau de *compliance* baixo, observaram-se as seguintes exigências: divulgação do reconhecimento das doações e subvenções recebidas para custeio e investimento no resultado, consoante a NBC TG 07, a qual apresentou índice de aderência de 50%, que correspondeu à observância integral por parte de quatro OSS's, e à observância parcial de uma OSS, conforme a análise combinada da Tabela 1 com a Tabela 3. Com o mesmo baixo grau de *compliance* foi observada a exigência de constituição, realização e baixa da provisão para créditos de liquidação duvidosa, pois apenas três OSS's, dentre as nove analisadas, cumpriram de forma integral a este dispositivo inerente à elaboração de suas respectivas demonstrações contábeis, razão pela qual o índice de *compliance* a esta exigência foi de apenas 33,3%, enquanto na pesquisa de Rota et al., (2016), a aderência foi de 81% das OS's.

Com o grau de aderência muito baixo observaram-se: a divulgação das doações que devem ser classificadas na DFC, nos fluxos das atividades operacionais, exigência que apenas duas OSS's divulgaram isso, o que levou a um índice de *compliance* de apenas 11,1%.

Além dela, também como um grau muito baixo, destacou-se ainda o item 4, do grupo I, correspondente ao dever de incorporar ao Patrimônio Social o superávit ou déficit, destacando, quando for o caso, os valores com restrição em conta específica do Patrimônio Líquido, nenhuma das OSS's atendeu a esta obrigação, resultando em 0% de aderência, corroborando os mesmos achados de Rota et al., (2016) e o de Varela e Righeto (2018) que também constataram 0% de aderência a esta exigência por parte das OS's, em seus trabalhos, no âmbito das OS's no Rio Grande do Sul e no município de São Paulo, respectivamente.

Ao se analisar os achados desta pesquisa, em confronto com estudos empíricos anteriores, a Tabela 3 revelou que a divulgação das demonstrações contábeis no trabalho de Rota et. al (2016) para as OSS's do Norte do Estado do Rio Grande do Sul, variou de 71% a 76%, no presente trabalho para as OSS's da região do Nordeste brasileiro alcançou aderência de 100%, o que é uma evolução positiva para o *compliance* dessas organizações. Também, houve aumento na aderência à segregação das contas patrimoniais e de resultado, destacando



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

os recursos com e sem restrição, que foram de apenas 29% no estudo de Rota *et. al* (2016), e neste subiu para 55,6%.

Por outro lado, tendo como referência a pesquisa de Rota *et. al* (2016), a divulgação de NE que era de 86% caiu para 55,6%; o destaque na DRE, e respectiva divulgação nas Notas Explicativas das informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, por tipo de atividade, que foi de 76% no estudo de Rota *et al.*, (2016), caiu para 55,6%, no presente estudo e o reconhecimento das doações e das subvenções recebidas para custeio e investimento no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção Governamentais, que era de 52%, no estudo de Rota *et. al.*, (2016), neste estudo, caiu para 50%.

Assim como nos estudos de Rota *et al.*, (2016) e no de Righetto e Varela (2018), consoante os quais nenhuma entidade atendeu à exigência de incorporar ao Patrimônio Social o superávit ou déficit, destacando os valores com restrição em conta específica do Patrimônio Líquido, também neste estudo, nenhuma dentre as nove OSS's objeto da análise observou tal dever.

Assim, a análise dos resultados deste estudo, em confronto com os trabalhos de Rota *et. al* (2016) e o de Righetto e Varela (2008) mostram que, apesar de a norma do ITG (2002) encontrar-se em vigor há quase nove anos, de lá pra cá, pouco se avançou no que concerne à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis das OSS, ao longo do tempo, uma vez que o índice de *compliance* de 100% era o desejável, pois isso corresponderia ao estrito cumprimento de norma em vigor, portanto, abaixo disso, surge a preocupação pela inobservância da norma, sem que isso venha gerando consequência negativa às OS's que vêm se posicionando à margem do que lhe cabe cumprir.

Como se pode observar, a despeito do caráter impositivo das normas aplicáveis à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis das OS's, e frente ao descumprimento u cumprimento parcial das mesmas, cabe destacar que isso reduz a transparência e prejudica o controle externo e o controle social, exercido sobre estas entidades, além de mitigar o *accountability* para com as partes interessadas, bem como ensejar o aumento das assimetrias informacionais.

Portanto, a partir dos resultados e análises é possível afirmar que as informações divulgadas pelas OSS's precisam avançar no que concerne à transparência e prestação de contas destas entidades com a sociedade, a fim de que as mesmas possam avançar em suas governanças. Desta forma, é preciso que sejam corrigidas estas deficiências, com ênfase nos princípios de *disclosure* e *accountability*, conforme Souza; Murcia; Marcon (2011) e Macedo e Corrar (2012), uma vez que, isso fragiliza a compreensão adequada acerca do patrimônio das referidas entidades e gera incerteza quanto à capacidade da OS para executar fielmente o plano de trabalho de seus projetos e/ou contratos de gestão.

A deficiência informacional para os aspectos compreendidos nesse estudo, no âmbito das OSS's traz à baila o estudo de Reis *et al.*, (2018), consoante o qual a redução da transparência compromete a prestação de contas que, por sua vez, prejudica a qualidade da governança e favorece o aumento da corrupção.

Em 2020, foi deflagrada operação da Polícia Federal (PF) em âmbito nacional, denominada “S.O.S”, para investigar escândalos de corrupção com a participação de OSS's em contratos firmados na ordem de R\$1,2 bilhões, por desvios de recursos no contexto da pandemia do SARS-Cov-2 (MINISTÉRIO DA JUSTICA E SEGURANÇA PÚBLICA, 2020).

A investigação do fato anteriormente mencionado, associado aos achados no estudo de Reis *et al.*, (2018), bem como aos achados do presente estudo, levam a crer que os baixos níveis de *compliance* das normas aplicáveis à elaboração e divulgação das demonstrações





São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

contábeis no âmbito das OSS's ensejam um contexto propício à proliferação do mau uso dos recursos públicos, bem como favorecem à corrupção.

## 5. CONCLUSÃO

O objetivo geral deste estudo que consistiu em investigar o grau de *compliance* das organizações sociais da saúde (OSS's) que atuam no Nordeste brasileiro nos processos de elaboração e de divulgação das suas demonstrações contábeis. Para tanto, o referencial teórico e normativo abrangeu governança, em seus aspectos conceituais e princípios embasadores, com ênfase para o *disclosure, equity, accountability e compliance*, os quais pressupõem, respectivamente, o foco na transparência, igualdade, prestação de contas e o *compliance*, entendido como a observância e atendimento das exigências legais. Além disso, foram identificados os aspectos vinculantes da legislação vigente, aplicáveis à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis no âmbito das organizações sociais da saúde (OSS's), os quais foram compilados no instrumento de coleta utilizado para mensurar o estágio de convergência das referidas instituições à legislação aplicável.

A população do estudo contemplou 25 OSS's e a amostra compreendeu nove delas, (36% da população), selecionadas consoante a ordem decrescente de receitas, a cobertura de todos os estados que mantiveram contrato de gestão com pelo menos uma OSS em 2019, por ser o último exercício com dados disponíveis e a conveniência das disponibilidades dos dados.

Para cada um dos 15 itens de exigências elencadas no instrumento de coleta, foi atribuída a seguinte pontuação: (0), descumprimento; (1) cumprimento parcial e (2) cumprimento total.

Após a apuração da pontuação total de todas as OSS's, por item, foi calculado o índice de *compliance*, tendo como referência a pontuação máxima possível e, a partir deste índice, o grau de *compliance* foi classificado consoante a seguinte escala: Muito baixo: até 25%; Baixo: mais de 25% até 50%; Moderado: mais de 50% até 80%; Alto: mais de 80% e menos de 100% e Muito alto: 100%.

Os resultados permitem afirmar que o grau de *compliance* das OSS's que atuam no Nordeste brasileiro contempladas na amostra, em 2019, foi apenas moderado, com média de 65,6%. As exigências de divulgação das demonstrações, em confronto com as exigências no âmbito da elaboração das demonstrações apresentaram também grau moderado, com um índice de *compliance* de 71,6% para as exigências de divulgação e de 56,5% para as exigências de elaboração.

Dentre as nove OSS's, o Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar – ISGH, que atua no estado do Ceará foi o de maior índice de *compliance*, com 76,7% e o Instituto Fernando Filgueiras – IFF, foi o que apresentou menor índice, com apenas 50% das exigências atendidas e, somente ele apresentou baixo grau de *compliance*, enquanto as oito demais OSS's contempladas no estudo apresentaram grau apenas moderado de aderência às normas, com índices que variaram de 53,3% a 76,7%, o que explica a média das OSS's ter ficado no intervalo do grau moderado de *compliance*.

A análise isolada dos 15 itens do instrumento de coleta revelou que apenas seis deles (40%) apresentaram grau muito alto de *compliance*; nenhum item apresentou grau alto; cinco itens, (33,4%) apresentaram grau moderado; dois itens, (13,3%) apresentaram grau baixo e os dois restantes, (13,3%) também apresentaram grau muito baixo de *compliance*, confirmando os estudos de Rota *et al* (2016) e de Righetto e Varela (2008), que também detectaram muitas inobservâncias aos dispositivos legais de caráter impositivo no âmbito da elaboração e da divulgação de empresas do terceiro setor.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Isto posto, para além dos problemas de *compliance*, os resultados deste estudo revelaram que as OSS's ainda possuem muito o que avançar nos aspectos de gestão e governança, uma vez que, possuindo caráter impositivo, tais normas deveriam ter sido atendidas 100% por parte das OSS's, entretanto, estudos empíricos anteriores e o presente demonstram que não é o que ocorre de fato.

Também é fato que o baixo grau de *compliance* das normas em questão comprometem o nível do *disclosure*, bem como do *accountability*, o que contribui para o aumento da assimetria informacional, prejudicando o controle externo e controle social exercido sobre os serviços de saúde pública sob a gestão destas entidades.

Em 2020, foi deflagrada a operação da Polícia Federal denominada “S.O.S”, que cumpriu mandatos em nível nacional, para investigação de desvio de recursos públicos com a participação de OSS's com contratos de gestão com o Estado, no importe de R\$1,2 bilhões (MINISTÉRIO DA JUSTIÇA, 2020).

Este estudo corrobora estudos anteriores que há muito já atestavam o baixo índice de aderência das OS's às normas aplicáveis à elaboração e divulgação de suas respectivas demonstrações contábeis. Sobre este assunto, o estudo empírico de Reis et al., (2018) mostrou a existência de influência do nível de transparência com a redução da corrupção.

Isto posto, o contexto das ausências informacionais no âmbito das demonstrações contábeis das Organizações Sociais contribui para um contexto propício às práticas de corrupção no Brasil, de forma que esta situação impõe que sejam promovidas ações para o aumento dos índices de *compliance* das OSS's às normas aplicáveis à elaboração e à divulgação de suas demonstrações contábeis, a fim de aumentar a transparência, reduzir as já mencionadas assimetrias informacionais e favorecer a prestação de contas, o que resultará numa melhoria da qualidade das estruturas de governança destas entidades. Assim, os órgãos de controle externo, tais como o Tribunal de Contas da União e os tribunais de contas dos estados e devem dar atenção especial para o cumprimento das normas aplicáveis às OS's, de forma que isso passe a ser fortemente acompanhado e exigido.

Os resultados deste estudo limitam-se às nove OSS's contempladas na amostra, de forma que o argumento de validação destes achados ao restante da população dá-se pelo método dedutivo, portanto, provavelmente verdadeiro. Além disso, dada a ausência de catalogação oficial da relação das OSS's em todos os estados nordestinos, é possível que existam outras OSS's que atuem no Nordeste e que não foram identificadas pelos procedimentos adotados neste trabalho para encontrar a população.

Como sugestão para pesquisas futuras, e na observância da carência informacional a partir dos demonstrativos contábeis, sugere-se que este estudo seja replicado no âmbito das demais regiões brasileiras, a fim de que o aumento da abrangência possa sensibilizar os gestores destas entidades, a sociedade e o Estado de que as normas em vigor desde 2012 precisam ser urgentemente cumpridas. Esta preocupação é potencializada no contexto da pandemia, a qual ensejou o aumento dos gastos públicos com saúde, ao tempo em que ampliou as possibilidades de contratação direta, por dispensa de licitação.

## REFERÊNCIAS

ABC. Instituto Acqua. **Diário Oficial do Grande ABC**. Grande ABC, SP, p. 7-8, 30 abr. 2020. Disponível em: <https://www2.santoandre.sp.gov.br/index.php/diario-oficial>. Acesso em: 20 jan. 2021.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

BAHIA. Relatório da Diretoria. **Diário Oficial do Estado**. Salvador, BA, a. CIV, n. 22.892, p.38, 30 abr. 2020. Disponível em: [http://diarios.egba.ba.gov.br/html/\\_DODia/DO\\_frm0.html](http://diarios.egba.ba.gov.br/html/_DODia/DO_frm0.html). Acesso em: 20 jan. 2021.

BAHIA. Relatório da Diretoria. **Diário Oficial do Estado**. Salvador, BA, a. CIV, n. 22.747, 28 set. 2019, Disponível em: [http://diarios.egba.ba.gov.br/html/\\_DODia/DO\\_frm0.html](http://diarios.egba.ba.gov.br/html/_DODia/DO_frm0.html). Acesso em: 20 jan. 2021.

BANCO MUNDIAL. **Relatório sobre o desenvolvimento mundial**. O Estado num mundo em transformação. Washington: Oxford University Press, 1997. p. 19-63. Disponível em: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/634101468162557539/pdf/341310PORTUGUE18213137771701PUBLIC1.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

BARBIERI, Carla Bertucci. **Terceiro Setor**: desafios e perspectivas constitucionais. Curitiba: Juruá, 2008.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. Apontamentos sobre as agências. *In*: MORAES, Alexandre de. **Agências reguladoras**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 116-117.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 maio 1946.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Casa Civil, 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm). Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998**. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 1998a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1998/lei-9637-15-maio-1998-372244-norma-pl.html>. Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Organizações Sociais**. 5 ed. Brasília: Cadernos MARE da Reforma do Estado, 1998b.

BRASIL. **Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Brasília, DF: Casa Civil, 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm). Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Altera o decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 12 jun. 2010. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm). Acesso em: 20 jan. 2021.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Agravo regimental do estado do Piauí. Concessão de efeito suspensivo à decisão da 2<sup>a</sup> vara do trabalho de Teresina em execução de acordo judicial homologado em ação civil pública. obrigações de não fazer restritivas à terceirização e voluntariamente assumidas pelo agravante. perquirição de descumprimento do acordo judicial. arguição de lesão à ordem administrativa e jurídico-processual. Insustentabilidade das razões recursais. Acórdão. Relator: Ministro Barros Levenhagen. 07 mar. 2016. **Diário de Justiça Eletrônico**, 07 abr. 2016.

BRASIL. Decreto-lei nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 nov. 2018.

BRASIL. Demonstração contábil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, seção 3, p. 140-141. 18 set. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/servicos/diario-oficial-da-uniao>. Acesso em: 20 jan. 2021.

CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

CATAPAN, A.; COLAUTO, R. D.; BARROS, C. M. E. A relação entre a Governança Corporativa e o desempenho econômico-financeiro de empresas de capital aberto do Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s.l.], v. 16, n. 2, p. 16-30, 2013. Disponível em: [https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/467/pdf\\_1](https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/467/pdf_1). Acesso em: 20 jan. 2021.

CEARÁ. Demonstração das mutações do patrimônio líquido exercício findo em 31 de dezembro de 2019 e 2018 (em reais). **Diário Oficial do Estado do Ceará**. Fortaleza, série 3, a. XII, n. 215, p. 58, 28 set. 2020. Disponível em: <http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br/doespesquisa/sead.do?page=ultimasEdicoes&cmd=11&action=Ultimas>. Acesso em: 20 jan. 2021.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade ITG 2002 (R1) - Entidade sem finalidade de lucros de 21 de agosto de 2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2015. Disponível em: <https://www.lei13019.com.br/legislacao/arquivo/82.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral 26 (R5) - Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2017. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>. Acesso em: 20 jan. 2021.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Norma brasileira de contabilidade estrutura conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tg-estrutura-conceitual-de-21-de-novembro-de-2019-233564287>. Acesso em: 20 jan. 2021.

CRUZ, B. P. A. Boicote de consumidores em relação à Responsabilidade Social Corporativa: proposições a partir do contexto brasileiro. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, [s.l.], v.





São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

7, n. 1, p. 19-33, 2013. Disponível em: <https://rgsa.emnuvens.com.br/rgsa/article/view/547>. Acesso em: 20 jan. 2021.

CVM. Comissão de valores imobiliários. Ministério da Economia do Brasil. Deliberação CVM nº 676, de 13 de dezembro de 2011. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 26(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, Comissão de valores imobiliários (CVM), 2011. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0600/deli676.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

FALCONER, Pablo Andres. **A promessa do terceiro setor**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. 1999, 24f. Dissertação de mestrado - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GONÇALVES, H. S. **O Estado o Terceiro Setor e o Mercado**: uma tríade completa. Disponível em: <http://www.rits.org.br/> Acesso em: 20 jan. 2021.

HCP. Hospital de câncer de Pernambuco. Demonstrações contábeis e pareceres. **Portal da transparência HCP**, Pernambuco, 2019. Disponível em: <https://hcp.org.br/index.php/institucional/transparencia-hcp>. Acesso em: 20 jan. 2020.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo, SP: IBGC, 2015.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Disponível em: <https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa>. Acesso em: 20 jan. 2021.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estimativas da População Residente nos Municípios Brasileiros. Brasília, **Diário Oficial da União**, 2020. Disponível em: <biblioteca.ibge.gov.br/>. Acesso em: 20 jan. 2021.

KREUZBERG, Fernanda; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Para onde estamos caminhando? Uma análise das pesquisas em governança corporativa. **Revista de administração contemporânea**, v. 23, n. 1, p. 43 – 66, jan. / fev. 2019. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rac/v23n1/1982-7849-rac-23-01-0043.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Delaware. **IFRS**, [s.l.], 2018. Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>. Acesso em: 20 jan. 2021.

IRMANDADE SANTA CASA DE BIRIGUI. **Demonstrações Contábeis e Financeiras (Balanco, DRE, DFC e DMPL)**. Irmandade Santa Casa de Birigui, São Paulo, [s.n], 2019. Disponível em: [https://santacasabirigui.com.br/pagina\\_unidade/balanco/](https://santacasabirigui.com.br/pagina_unidade/balanco/). Acesso em: 20 jan. 2021.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

ISAC. Instituto saúde e cidadania. Transparência. **Portal da transparência**, [s.l.], 2019. Disponível em: <https://transparencia.isac.org.br/unidades/>. Acesso em: 20 jan. 2021.

KLANN, R. C.; BEUREN, I. M. Características de empresas que influenciam o seu *disclosure* voluntário de indicadores de desempenho. **Brazilian Business Review**, [s.l.], v. 8, n. 2, p. 96-118, 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/8025/caracteristicas-de-empresas-que-influenciam-o-s--->. Acesso em: 20 jan. 2021.

LODI, João Bosco. **Governança Corporativa: o Governo da Empresa e o Conselho de Administração**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; CORRAR, Luiz João. Análise Comparativa do Desempenho Contábil-Financeiro de Empresas com Boas Práticas de Governança Corporativa no Brasil. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, [s.l.], v. 4, n.1, p 42-61, 2012. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/25258>. Acesso em: 20 jan. 2021.

MÂNICA, Fernando Borges. Negócio jurídico para a prestação de serviços por entidade do terceiro setor: natureza jurídica, requisitos, critérios e procedimento para a celebração do ajuste. **Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTS**, Belo Horizonte, n. 2, jul.-dez. 2007, p. 148. Disponível em: [http://fernandomanica.com.br/site/wp-content/uploads/2015/10/negocio\\_juridico\\_para\\_prestacao\\_de\\_servicos\\_por\\_entidade.pdf](http://fernandomanica.com.br/site/wp-content/uploads/2015/10/negocio_juridico_para_prestacao_de_servicos_por_entidade.pdf). Acesso em: 20 jan. 2021.

MARTINS, Gilberto Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Pablo Luiz, *et al.* **A Contabilidade do Terceiro Setor: o Caso Anália Franco**. VIII SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2011.

MEIRELES, H. L.; BURLE FILHO, J. E. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, R. S.; BATISTA, P. C. S.; MACEDO, A. C. M.; COSTA, R. B. L. A contribuição da governança corporativa para o desempenho das empresas brasileiras de capital aberto. **Revista de Gestão – REGE**, [s.l.], v. 20, n. 1, p. 79-92, 2013. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1809227616302223>. Acesso em: 20 jan. 2021.

MENEZES, R. M. **A estrutura de propriedade e a governança corporativa têm relação com o valor e desempenho das empresas no novo cenário de mercado de capitais brasileiro?** 2009. 100f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2009.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E SEGURANÇA PÚBLICA. PF deflagra Operação S.O.S para combater desvios de recursos públicos da Saúde Natal. **Gov.com.br**, Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pf/pt-br/assuntos/noticias/2020/09-Noticias-de-setembro->



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

de-2020/pf-deflagra-operacao-s-o-s-para-combater-desvios-de-recursos-publicos-da-saude. Acesso em: 20 jan. 2021.

MORAIS JUNIOR, José Jayme. **Contabilidade geral, contabilidade avançada e análise das demonstrações contábeis**. 5. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2016.

OLIVER, Fernanda; LIBÂNIO, Renata. Preciso atender as normas técnicas? **Ius Natura**, [s.l.], 2017. Disponível em: <https://iusnatura.com.br/preciso-atender-as-normas-tecnicas/>. Acesso em: 10 jun. 2020.

OSID. Associação obras sociais irmã Dulce. **Demonstrações Contábeis**. Balanço financeiro anual, Salvador, [s.n.], 2019. Institucional. Disponível em: <https://www.irmadulce.org.br/portugues/institucional/balanco-anual>. Acesso em: 20 jan. 2021.

PADILHA, A. *Ministro da Saúde fala sobre como os determinantes sociais influenciam situação de saúde no Nordeste*. 2013. **Portal DSS Nordeste**, [s.l.], Disponível em: <http://dssbr.org/site/entrevistas/ministro-da-saude-fala-sobre-como-os-determinantes-sociais-influenciam-situacao-de-saude-no-nordeste-brasileiro>. Acesso em: 20 jan. 2021.

REIS, Anderson de Oliveira. ALMEIDA, Fernanda Maria de. FERREIRA, Marco Aurélio Marques. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. *Relações entre corrupção percebida e transparência orçamentária: um estudo com abordagem transnacional*. Florianópolis: UFSC, v. 15, n. 37, p. 158-177, out./dez. 2018.

RIGHETTO, Patrícia; VARELA, Patrícia Siqueira. *Demonstrações Contábeis de Organizações Sociais de Saúde: um estudo à luz das Teorias de Direito de Propriedade e da Instrução Técnica Geral 2002*. In: XV Congresso USP de iniciação científica em contabilidade, São Paulo, 2018. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2018. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/18UspInternational/ArtigosDownload/1115.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

ROSINI, A. M.; SILVA, A. A. Governança corporativa: análise de boas práticas em uma instituição religiosa. **Hermes**, São Paulo, n. 20, p. 202-227, 2018. Disponível em: <https://www.redalyc.org/jatsRepo/4776/477654979010/html/index.html>. Acesso em: 20 jan. 2021.

ROTA, Diogo. *et. al.* *Transparência nas Organizações do Terceiro Setor: uma análise das demonstrações contábeis*. **Espacios**, [s.l.], v. 37, n. 1, p. 5, 2016. Disponível em: <http://www.revistaespacios.com/a16v37n01/16370105.html>. Acesso em: 30 jul. 2020.

SALIONE, Beatriz Camasmie Curiati. **Administração pública por resultados e os contratos de gestão com as organizações sociais: o uso do *balanced scorecard* como ferramenta de avaliação de desempenho**. 2013. 306f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: 10.11606/D.2.2013.tde-09122013-112256. Acesso em: 13 abr. 2021.

SAN MARTIN-REYNA, J.M; DURAN-ENCALADA, Jorge A. *The relationship among family business, corporate governance and firm performance: Evidence from the Mexican*



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

*stock exchange. Journal of Family Business Strategy*, [s.l.], v. 3, n. 2, p. 106-117, 2012. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1877858512000216>. Acesso em: 20 jan. 2021.

SANTA CASA DE MISERICORDIA DO RECIFE. Demonstrações contábeis. **Santa casa**. Recife, 2021. Disponível em: <http://www.santacasarecife.org.br/demonstracoes-contabeis-hrfb-2/>. Acesso em: 20 jan. 2021.

SÃO PAULO. InSaúde. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, SP, v. 130, n.75, p.35-37, 23 abr. 2020. Disponível em: <https://www.imprensaoficial.com.br/#17/04/2021>. Acesso em: 20 jan. 2021.

SILVA, Viviane de Azevedo. **Organizações sociais na reforma gerencial**: os sistemas de controle. 2015.102f. Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade Federal Do Estado Do Rio De Janeiro – UNIRIO, Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: <http://www2.unirio.br/unirio/ccjp/ppgdpp/defesas-de-dissertacao/dissertacoes-concluidas-em-2015/organizacoes-sociais-na-reforma-gerencial-os-sistemas-de-controle/view>. Acesso em: 20 jan. 2021.

SILVA, G. G. *et al.* Contratos de gestão com organizações sociais: o papel dos sistemas de controle interno como ferramenta de acompanhamento e fiscalização. **Rev Científica Hermes**, [s.l.], v. 21, p. 274-94, 2018. Disponível em: [https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:Byp-VfSg4OIJ:scholar.google.com/+CONTRATO+DE+GEST%C3%83O&hl=pt-BR&as\\_sdt=0,5&as\\_ylo=2017](https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:Byp-VfSg4OIJ:scholar.google.com/+CONTRATO+DE+GEST%C3%83O&hl=pt-BR&as_sdt=0,5&as_ylo=2017). Acesso em: 20 jan. 2021.

SPCC. Sociedade pernambucana de combate ao câncer. Balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2019 e 2018. **SPCC**, [s.l.], 2019. Disponível em: <https://www.hcp.org.br/images/publicacoes-oficiais/HCP/2-demonstracoes-contabeis-pareceres/2019/demonstracoes/Balan%C3%A7o%20Patrimonial%20e%20Demonstrata%C3%A7%C3%A3o%20Cont%C3%A1bil%202018%202019.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

SOUZA, F. C.; MURCIA, F. D.; MARCON, R. *Bonding hypothesis*: análise da relação entre *disclosure*, governança corporativa e internacionalização de companhias abertas no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s.l.], v. 14, n. 2, p. 62-81, 2011. Disponível em: <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/312>. Acesso em: 20 jan. 2021.

SOUZA, L.M.C.G; FARIA, E.F. governança corporativa na administração pública brasileira: um processo em construção! **Revista Jurídica Direito & Paz.**, [s.l.], v. 2, n. 37, p. 273-292, 2017. Disponível em: <http://www.revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/729>. Acesso em: 20 jan. 2021.