

COMPLIANCE DA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS DE SAÚDE NO CONTEXTO DA PANDEMIA

DENISE MARIA MOREIRA CHAGAS CORREA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

EMANUELLE MARTINS FARIAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

FELIPE VIANA RIBEIRO
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

Introdução

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).

Problema de Pesquisa e Objetivo

Qual o grau de compliance das organizações sociais da saúde brasileiras, à legislação aplicável à elaboração e à divulgação das demonstrações contábeis, no contexto da pandemia? Objetivo geral: investigar o grau de compliance das organizações sociais da saúde no Brasil, no contexto da pandemia. Objetivos específicos: a) discorrer sobre governança; b) identificar os aspectos vinculantes da legislação vigente, aplicáveis à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis; e c) analisar a evolução do grau de compliance da divulgação das demonstrações ao longo da pandemia.

Fundamentação Teórica

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. O controle dos recursos utilizados na prestação de serviços das OS é uma necessidade implícita no ato de parceria público-privada (SILVA, 2019 apud COELHO, 2000).

Metodologia

O tamanho da população compreendeu 88 OSS e a amostra contemplou 26 delas, representou 30% da população, portanto, as quais foram determinadas segundo os critérios adiante descritos. Foi calculado o índice do nível de compliance de cada OSS às normas aplicáveis à elaboração e divulgação de suas demonstrações contábeis, 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.

Análise dos Resultados

O nível geral de compliance das 26 OSS aos 15 itens constantes do instrumento de coleta foi de apenas 71%, cabendo destacar que este mesmo nível inerente à divulgação das demonstrações contábeis chegou a 75%, portanto, superior ao índice geral. O índice de compliance no âmbito da elaboração das demonstrações contábeis destas OSS alcançou apenas 65%, ficando, portanto, abaixo do índice geral. O índice médio de compliance de 71%; o menor índice de aderência das OSS foi de apenas 50%, da Rede DO'r São Luiz S.A.; o maior foi de 94%, da Associação Paulista para o Desenvolvimento da Medicina – SPDM.

Conclusão

A análise isolada dos 15 itens do instrumento de coleta revelou que apenas quatro (26,67%) deles apresentaram grau muito alto de compliance; dois (13,33%) itens apresentaram grau alto; três itens, (20%) apresentaram grau moderado; dois itens, (13,33%) apresentaram grau baixo e quatro itens (26,67%) 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.

Referências Bibliográficas

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. SILVA, A. A.; COSTA, A. J. B. A Contribuição da auditoria interna para a governança: estudo de caso em uma organização social vinculada ao governo federal. Cuadernos de Contabilidad, [s.l.], v. 20, n. 49, p. 01-27, 2019. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/3836/383665271001/383>

Palavras Chave

Terceiro Setor, Compliance, Instrução Técnica Geral 2002

COMPLIANCE DA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS DE SAÚDE NO CONTEXTO DA PANDEMIA

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a reforma Administrativa do governo Fernando Henrique Cardoso, chamada de Plano Diretor de Reforma do Estado, que possuía, em uma de suas dimensões, a descentralização de serviços públicos não exclusivos a instituições sem fins lucrativos, que originou as Organizações Sociais (OSS) (CAVALCANTE, 2020). A Organização Social (OS) é uma qualificação jurídica dada pela Administração Pública a entidades de direito privado, sem fins lucrativos, para que elas possam celebrar contratos de gestão com o poder público para fomento de algumas atividades como saúde, educação, meio ambiente (DI PIETRO, 2020).

Com o intuito de promover o fortalecimento das OSS, 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.

Neste contexto, este estudo tem a seguinte questão de pesquisa: Qual o grau de compliance das organizações sociais da saúde brasileiras, à legislação aplicável à elaboração e à divulgação de suas demonstrações contábeis, no contexto da pandemia?

O objetivo geral do estudo consiste em investigar o grau de compliance das organizações sociais da saúde que atuantes no Brasil, nos processos de elaboração e de divulgação das suas demonstrações contábeis no contexto da pandemia. 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; e c) analisar a evolução do grau de compliance da divulgação das informações contábeis destas instituições ao longo da pandemia.

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. Além disso, Pereira *et al.* (2023), em seu estudo, analisou o percentual de evidenciação das demonstrações contábeis nos *websites* das Organizações de Saúde no contexto brasileiro, o que deu embasamento para analisar se essas entidades, além de divulgarem seus demonstrativos financeiros, observam os itens obrigatórios exigidos por lei.

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

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.

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.

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; ii) Equidade (do inglês, *Equity*), caracterizada pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e partes relacionadas (*stakeholders*); 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; e iv) Responsabilidade Corporativa, consoante a qual os agentes zelam pela viabilidade econômico-financeira das organizações (IBGC, 2015).

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*.

2.2 O TERCEIRO SETOR E AS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS DE SAÚDE

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 ideia esgotamento do Estado e do modelo da administração pública burocrática, ensejando a proposta de um modelo de estratégia desestatizante, onde o Estado deveria ser fortalecido a fim de

exercer o papel de regulador, e não o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social (CAVALCANTE, 2020 apud Bresser-pereira, 2017).

O marco regulatório das Organizações Sociais deu-se através da Lei Nacional nº 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. O controle dos recursos utilizados na prestação de serviços das OS é uma necessidade implícita no ato de parceria público-privada (SILVA, 2019 apud COELHO, 2000).

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), 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).

Dessa forma, as OSS 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), pois 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).

2.3 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

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 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).*

Ressalta-se que, do ponto de vista jurídico, as normas técnicas não são normas legais, posto que são desprovidas de poder vinculante. 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).

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 OSS, 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.	
	6	Apresentar nas Demonstrações Contábeis as palavras lucro ou prejuízo, substituídas por superávit ou déficit do período.	Item 23, ITG 2002
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	
	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.	Art. 2º, I, f, Lei 9.637/98; Item 22, ITG 2002; NBC TG 26, seção 3; NBC TG 1000 (R1)
	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: Elaboração própria a partir de (BRASIL, 1998a; CFC, 2002; 2015)

Rota *et al.* (2016), em seu estudo descritivo e documental, avaliaram a transparência e a evidenciação 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. Além disso, 86% das OSS 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 OSS não fizeram esta estimativa (ROTA *et al.*, 2016).

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 descrever e caracterizar (MATTOS, 2020). Este estudo foi descritivo porque teve como objetivo investigar o grau de *compliance* das OSS 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 (PROETTI, 2017), no que concerne ao índice de *compliance* e na categorização das

informações. Com o intuito de identificar os níveis de aderência, consoante o grau atribuído em escala adiante apresentada.

O tamanho da população compreendeu 88 OSS e a amostra contemplou 26 delas, representou 30% da população, portanto, as quais foram determinadas segundo os critérios adiante descritos.

O critério para escolha da população foi obtido com base no estudo desenvolvido por Pereira *et al.* (2023), que analisou o percentual de evidenciação das demonstrações contábeis nos *websites* de 88 entidades do terceiro setor qualificadas como organizações sociais de saúde. Definido o tamanho da população, foram contempladas para a amostra as entidades que tiveram seus demonstrativos financeiros dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022 publicados em seu *site*. A amostra foi encerrada com 26 OSS, que estão descritas no quadro abaixo.

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

Nº	Razão Social	CNPJ
1	Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar - ISGH	05.268.526/0001-70
2	Instituto AQCUA – Ação, Cidadania, Qualidade Urbana e Ambiental	03.254.082/0001-99
3	Associação Beneficente Hospital Universitário – ABHU	09.528.436/0001-22
4	Associação de Amparo ao Excepcional Ritinha Prates	49.572.688/0001-73
5	Associação Fundo de Incentivo à Pesquisa	47.673.793/0076-90
6	Associação Goiana de Integralização e Reabilitação – AGIR	05.029.600/0002-87
7	Associação Hospitalar Beneficente do Brasil	45.349.461/0001-02
8	Associação Hospitalar Lenoir Vargas Ferreira	02.122.913/0001-06
9	Associação Paulista para o Desenvolvimento da Medicina - SPDM	61.699.567/0001-92
10	Banco de Olhos de Sorocaba – BOS	50.795.566/0001-25
11	Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Assistência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto – USP - FAEPA	57.722.118/0001-40
12	Fundação de Apoio ao HEMOSC/CEPON	86.897.113/0001-57
13	Fundação do ABC	57.571.275/0001-00
14	Fundação Educacional de Criciúma – FUCRI	83.661.074/0001-04
15	Fundação Faculdade de Medicina – FFM	56.577.059/0001-00
16	Fundação PIO XII	49.150.352/0001-12
17	Fundação Santa Casa de Misericórdia de Franca	47.969.134/0001-89
18	Instituto de Responsabilidade Social Sírío-Libanês	09.538.688/0001-32
19	Rede DO'r São Luiz S.A.	06.047.087/0001-39
20	Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Marília	52.049.244/0001-62
21	Irmandade da Santa Casa de Andradina	43.535.210/0001-78
22	Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Fernandópolis	47.844.287/0001-08
23	Santa Casa de Misericórdia de Itapeva	49.797.293/0001-79
24	Associação da Santa Casa de Misericórdia de Ourinhos	53.412.144/0001-11
25	Santa Casa de Misericórdia de Votuporanga	72.957.814/0001-20
26	VIVA RIO	00.343.941/0001-28

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

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 aos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022; e iii) Relatórios gerenciais e financeiros.

As informações necessárias para os objetivos da pesquisa foram coletadas das demonstrações contábeis das OSS contempladas no estudo, referentes aos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022, findos em 31 de dezembro de cada ano nos *websites* das entidades. 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 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. 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, além da análise do parecer do auditor externo, para verificar se o valor das provisões foi motivo de ressalva do auditor.

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 (URQUIZA; MARQUES, 2016 apud BARDIN, 2011), como técnica de tratamento da informação qualitativa. Para Urquiza e Marques (2016 apud 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.

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 (URQUIZA; MARQUES, 2016 apud BARDIN, 2011).

Encerrada a coleta em julho de 2023 foi calculada a pontuação total de cada um dos 15 itens do Quadro 1, para cada uma das 26 OSS, consoante o seguinte critério: ‘zero pontos’, para nenhuma informação encontrada consoante o item; ‘1 ponto’, para informações parciais encontradas e ‘2 pontos’, para cumprimento total do item, consoante a sua descrição.

Em seguida, foi calculado o índice do nível de *compliance* de cada OSS às normas aplicáveis à elaboração e divulgação de suas demonstrações contábeis, 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 também calculado o total da pontuação de cada um dos 15 itens, e, em seguida, foi calculado o índice de *compliance* para cada um, em relação ao total da pontuação possível de cada item, a qual correspondeu a 52 pontos, que seria a observância total ao item por todas as 26 OSS contempladas no estudo, em cada ano. Tudo isso, com a finalidade de permitir apresentar o elenco dos cinco itens com maiores e menores níveis de *compliance* às normas aplicáveis. 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 dos nove itens do grupo II.

Por último, foi calculado o grau de *compliance*, cuja classificação se deu consoante a seguinte escala do % do índice de *compliance*: índice até 50%: grau muito baixo de *compliance*; maior que 50% e até 75%: grau baixo; maior que 75% até 90%: grau moderado; maior que 90% e menor que 100%: grau alto e índice de 100% grau muito alto e satisfatório de *compliance*.

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 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, por item examinado e por ano, de 2019 a 2022 (continua)

Descrição	ANO	I – Elaboração das Demonstrações Contábeis					II – Divulgação das Demonstrações Contábeis										Total Pontos	Compliance		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		Índice	Grau	
1	2019	2	2	0	0	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	23	77%	3
	2020	2	2	1	1	2	2	0	0	2	2	2	2	2	1	2	0	21	70%	2
	2021	2	2	1	1	2	2	0	0	2	2	2	2	2	1	2	0	21	70%	2
	2022	2	2	1	1	2	2	0	0	2	2	2	2	2	1	2	0	21	70%	2
2	2019	1	0	2	0	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	0	0	20	67%	2
	2020	0	0	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	0	0	19	63%	2
	2021	0	0	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	0	0	19	63%	2
	2022	2	2	0	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	25	83%	3
3	2019	2	1	1	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
	2020	2	1	1	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
	2021	2	1	1	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
	2022	2	1	1	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
4	2019	2	0	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	0	0	18	60%	2
	2020	2	0	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	0	0	18	60%	2
	2021	2	2	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	24	80%	3
	2022	2	2	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	24	80%	3
5	2019	2	0	0	1	0	2	2	0	2	2	2	2	2	1	1	0	17	57%	2
	2020	2	0	0	1	0	2	2	0	2	2	2	2	2	1	1	0	17	57%	2
	2021	2	0	0	1	0	2	2	0	2	2	2	2	2	1	1	0	17	57%	2
	2022	2	0	0	1	0	2	2	0	2	2	2	2	2	1	1	0	17	57%	2
6	2019	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2020	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2021	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2022	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	23	77%	3
7	2019	2	0	0	1	2	2	0	0	2	2	2	2	2	1	2	0	18	60%	2
	2020	2	0	0	1	2	2	0	0	2	2	2	2	2	1	2	0	18	60%	2
	2021	2	0	0	1	2	2	0	0	2	2	2	2	2	1	2	0	18	60%	2
	2022	2	0	0	1	2	2	0	0	2	2	2	2	2	1	2	0	18	60%	2
8	2019	2	0	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2020	2	0	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2021	2	0	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2022	2	0	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
9	2019	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	28	93%	4
	2020	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	28	93%	4
	2021	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	29	97%	4
	2022	2	2	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	28	93%	4
10	2019	2	2	2	0	0	2	2	0	2	2	2	2	2	1	2	0	21	70%	2
	2020	2	2	0	0	0	2	2	0	2	2	2	2	2	1	2	0	19	63%	2
	2021	2	2	0	0	0	2	2	0	2	2	2	2	2	1	2	0	19	63%	2
	2022	2	2	0	0	0	2	2	0	2	2	2	2	2	1	2	0	19	63%	2
11	2019	0	0	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
	2020	0	0	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
	2021	0	0	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
	2022	0	0	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
12	2019	2	2	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2020	2	2	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3

	2021	2	2	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2022	2	2	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
13	2019	1	0	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	20	67%	2
	2020	2	0	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
	2021	2	0	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
	2022	2	0	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
14	2019	2	0	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
	2020	2	0	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
	2021	2	0	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
	2022	2	0	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
15	2019	0	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
	2020	0	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
	2021	0	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
	2022	0	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	0	21	70%	2
16	2019	2	2	0	1	0	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2020	2	2	0	1	0	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2021	2	2	0	1	0	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2022	2	2	0	1	0	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
17	2019	2	2	2	1	0	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2020	2	2	2	1	0	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2021	2	2	2	1	0	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2022	2	2	2	1	0	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
18	2019	2	0	0	1	0	2	2	0	2	2	2	2	2	2	0	19	63%	2
	2020	2	0	0	1	0	2	2	0	2	2	2	2	2	2	0	19	63%	2
	2021	2	0	0	1	0	2	2	0	2	2	2	2	2	2	0	19	63%	2
	2022	2	0	0	1	0	2	2	0	2	2	2	2	2	2	2	21	70%	2
19	2019	0	0	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	0	2	19	63%	2
	2020	0	0	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	2	0	0	17	57%	2
	2021	0	0	2	0	0	0	2	0	2	2	2	2	1	0	0	13	43%	1
	2022	0	0	0	0	0	0	2	0	2	2	2	2	1	0	0	11	37%	1
20	2019	2	2	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2020	2	2	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2021	2	2	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2022	2	2	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
21	2019	2	0	0	1	2	0	2	2	2	2	2	2	1	0	0	18	60%	2
	2020	2	0	0	1	2	0	2	2	2	2	2	2	1	0	0	18	60%	2
	2021	2	0	0	1	2	0	2	2	2	2	2	2	1	0	0	18	60%	2
	2022	2	0	0	1	2	0	2	2	2	2	2	2	1	0	0	18	60%	2
22	2019	2	0	0	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
	2020	2	2	0	1	2	2	0	0	2	2	2	2	1	2	0	20	67%	2
	2021	2	2	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2022	2	2	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
23	2019	2	2	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	25	83%	3
	2020	2	2	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	25	83%	3
	2021	2	2	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	25	83%	3
	2022	2	2	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	25	83%	3
24	2019	2	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2020	2	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2021	2	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2022	2	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
25	2019	0	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2020	0	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2021	0	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
	2022	0	0	2	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	0	22	73%	2
26	2019	2	2	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2020	2	2	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2021	2	2	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
	2022	2	2	2	1	2	2	2	0	2	2	2	2	1	2	0	24	80%	3
Total de Pontos	2019	40	21	22	25	42	50	50	24	52	52	52	52	28	40	4	554		
	2020	40	23	20	27	42	50	46	22	52	52	52	52	28	40	2	548		
	2021	40	25	25	26	40	48	48	24	52	52	52	52	28	41	2	555		
	2022	42	27	22	27	40	48	48	24	52	52	52	52	27	42	4	559		
Compliance Índice (%)	2019	77	40	42	48	81	96	96	46	100	100	100	100	54	77	8		71%	2
	2020	77	44	38	52	81	96	88	42	100	100	100	100	54	77	4		70%	2
	2021	77	48	48	50	77	92	92	46	100	100	100	100	54	79	4		71%	2
	2022	81	52	42	52	77	92	92	46	100	100	100	100	52	81	8		72%	2

	Média	78	46	43	50	79	94	92	45	100	100	100	100	53	78	6		71%	2
Grau	2019	3	1	1	1	3	4	4	1	5	5	5	5	2	3	1			
	2020	3	1	1	2	3	4	3	1	5	5	5	5	2	3	1			
	2021	3	1	1	1	3	4	4	1	5	5	5	5	2	3	1			
	2022	3	2	1	2	3	4	4	1	5	5	5	5	2	3	1			
	Média	3	1	1	1	3	4	4	1	5	5	5	5	2	2	1			
Índice médio	2019				64%								76%					71%	2
	2020				65%								74%					70%	2
	2021				65%								75%					71%	2
	2022				66%								75%					73%	2
	Média				65%								75%					71%	2

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Legenda do grau de compliance: (1) índice até 50%: grau muito baixo de *compliance*; (2) índice maior que 50% e até 75%: grau baixo; (3) índice maior que 75% até 90%: grau moderado; (4) índice maior que 90% e menor que 100%: grau alto e (5) índice de 100% grau muito alto e satisfatório

A Tabela 1 mostrou que o nível geral de *compliance* das 26 OSS aos 15 itens constantes do instrumento de coleta foi de apenas 71%, cabendo destacar que este mesmo nível inerente à divulgação das demonstrações contábeis chegou a 75%, portanto, superior ao índice geral. O índice de *compliance* no âmbito da elaboração das demonstrações contábeis destas OSS alcançou apenas 65%, ficando, portanto, abaixo do índice geral.

A Tabela 1 permite apontar que, no primeiro grupo, os itens 5 e 6 mostraram a maior aderência das OSS, enquanto no segundo grupo, os itens 9, 10, 11 e 12, dentre os nove itens examinados, apresentaram a maior aderência das OSS. A Tabela 2, construída a partir da Tabela 1, traz o *ranking* do índice de *compliance* das nove OSS aos 15 itens contemplados no instrumento de coleta deste estudo.

Tabela 2 – Ranking de *compliance* das OSS às normas para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis em 2019, 2020, 2021 e 2022

Ranking	Organização Social de Saúde	Índice de <i>compliance</i>	Grau de <i>compliance</i>
1º	Associação Paulista para o Desenvolvimento da Medicina – SPDM	94%	Muito alto
2º	Santa Casa de Misericórdia de Itapeva	83%	Moderado
3º	Associação da Santa Casa de Misericórdia de Ourinhos	80%	Moderado
4º	VIVA RIO	80%	Moderado
5º	Fundação de Apoio ao HEMOSC/CEPON	80%	Moderado
6º	Associação Goiana de Integralização e Reabilitação – AGIR	79%	Moderado
7º	Associação Hospitalar Lenoir Vargas Ferreira	73%	Baixo
8º	Fundação PIO XII	73%	Baixo
9º	Fundação Santa Casa de Misericórdia de Franca	73%	Baixo
10º	Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Marília	73%	Baixo
11º	Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Fernandópolis	73%	Baixo
12º	Santa Casa de Misericórdia de Votuporanga	73%	Baixo
13º	Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar – ISGH	72%	Baixo
14º	Associação Beneficente Hospital Universitário – ABHU	70%	Baixo
15º	Associação de Amparo ao Excepcional Ritinha Prates	70%	Baixo
16º	Fundação Faculdade de Medicina – FFM	70%	Baixo
17º	Instituto AQUA – Ação, Cidadania, Qualidade Urbana e Ambiental	69%	Baixo
18º	Fundação do ABC	69%	Baixo
19º	Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Assistência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto – USP – FAEPA	67%	Baixo
20º	Fundação Educacional de Criciúma – FUCRI	67%	Baixo
21º	Banco de Olhos de Sorocaba – BOS	65%	Baixo
22º	Instituto de Responsabilidade Social Sírio-Libanês	65%	Baixo
23º	Associação Hospitalar Beneficente do Brasil	60%	Baixo
24º	Irmandade da Santa Casa de Andradina	60%	Baixo
25º	Associação Fundo de Incentivo à Pesquisa	57%	Baixo
26º	Rede DO’r São Luiz S.A.	50%	Muito baixo
	Média de compliance das OSS	71%	Baixo

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 (2023)

Conforme a Tabela 1, o índice médio de *compliance* de 71%; o menor índice de aderência das OSS foi de apenas 50%, da Rede DO’r São Luiz S.A.; o maior foi de 94%, da Associação Paulista para o Desenvolvimento da Medicina – SPDM, cabendo destacar que apenas uma OSS, dentre as 26, apresentou índice abaixo da média: Rede DO’r São Luiz S.A. a

qual apresentou índice de 50%, cabendo observar que, o desejável seria 100% para todas as OSS, uma vez que se trata de estrito cumprimento de normas em vigor.

Em 2019, antes da pandemia, o índice de *compliance* foi de 71%, considerado baixo pelo estudo, um indicativo de que as instituições não cumprem com todas as obrigações exigidas pelas normas de contabilidade.

Já em 2020, o índice sofreu uma ligeira queda de 1%, sendo gerada pela diminuição de *compliance* dos itens 3, 7, 8 e 15. O item 3 refere-se à elaboração das demonstrações contábeis e os itens 7, 8 e 15 à divulgação de informações pelas instituições.

Ainda durante a pandemia, em 2021, a divulgação de informações e elaboração de demonstrações subiu para 71%, aumento gerado, principalmente, pela constituição de provisão em valores suficientes para cobrir as perdas esperadas que, em 2020, era de 38% e em 2021 passou para 48%. Em 2022, quando a pandemia começou a ser controlada, as instituições obtiveram uma média de 71%, ficando um pouco acima da média dos anos analisados.

A Tabela 3 traz o *ranking* dos índices de *compliance* das OSS 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 Imagem 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, 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 e satisfatório	1º	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%	-
Alto	5º	6 / I	Apresentar no BP, na DRE, na DMPL, e na DFC as palavras lucro ou prejuízo substituídas por superávit ou déficit	94,20%	-	-
	6º	7 / II	Divulgar o parecer da Auditoria Externa (Independente)	92,30%	-	-
Moderado	7º	5 / I	Apresentar a conta no Balanço Patrimonial denominada Capital Social, do grupo do PL, substituída por Patrimônio Social	78,80%	-	-
	8º	14 / II	Destacar na DRE, e divulgar nas Notas Explicativas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, por tipo de atividade.	78,40%	76%	-
	9º	1 / I	Reconhecer as doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção Governamentais.	77,90%	52%	-
Baixo	10º	13 / II	Divulgar Notas Explicativas – NE	53,40%	86%	-
	11º	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.	50,50%	0%	0%
	12º	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”.	46,20%	29%	-
Muito baixo	13º	8 / II	Publicar os Demonstrativos Contábeis em Diário Oficial	45,20%	-	-
	14º	3 / I	Manter controle sobre a constituição, realização e baixas da provisão de perdas sobre créditos de liquidação duvidosa.	42,80%	81%	-
	15º	15 / II	As doações da DFC devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais	5,80%	-	-

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

Legenda do grau de *compliance*: (1) índice até 50%: grau muito baixo de *compliance*; (2) índice maior que 50% e até 75%: grau baixo; (3) índice maior que 75% até 90%: grau moderado; (4) índice maior que 90% e menor que 100%: grau alto e (5) índice de 100% grau muito alto e satisfatório

De acordo com a Tabela 3, dentre as 15 exigências contempladas no instrumento de coleta, quatro delas foram cumpridas por todas as nove OSS, portanto, apresentaram índice de *compliance* de 100%, com grau muito alto de aderência. Foram elas: i) apresentar em seu

Balço Patrimonial (BP) a conta do Capital Social substituída por Patrimônio Social, dentro do Patrimônio Líquido; ii) apresentar a Demonstração do Resultado do período (DRE); iii) Divulgar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL; e iv) Divulgar a Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC de forma que estas quatro 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, apenas 2 não apresentaram nas demonstrações a substituição das palavras lucro e prejuízo por superávit ou déficit, por isso, este item apresentou grau alto de *compliance*, bem como o *compliance* do item 6, que trata da publicação do parecer do auditor externo.

Quanto ao grau moderado de aderência, incluíram-se os itens: i) Apresentar a conta no Balço Patrimonial denominada Capital Social, do grupo do PL, substituída por Patrimônio Social; ii) Destacar na DRE, e divulgar nas Notas Explicativas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, por tipo de atividade; e iii) Reconhecer as doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção Governamentais.

Com o grau de aderência baixo observaram-se: i) Divulgar Notas Explicativas – NE; e ii) Incorporar ao Patrimônio Social o superávit ou déficit, destacando, quando for o caso, os valores com restrição em conta específica do Patrimônio Líquido.

Com o grau de *compliance* muito baixo, observaram-se as seguintes exigências: i) 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; ii) A publicação das Demonstrações Contábeis em Diário Oficial, as quais tiveram aderência de 46,2% e 45,2%, respectivamente das OSS; iii) A exigência de constituição, realização e baixa da provisão para créditos de liquidação duvidosa, pois poucas organizações 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 42,8%, enquanto na pesquisa de Rota et al., (2016), a aderência foi de 81% das OSS; e iv) Divulgação das doações que devem ser classificadas na DFC, nos fluxos das atividades operacionais, exigência que apenas três OSS divulgaram isso, uma, nos 4 anos (2019, 2020, 2021 e 2022) e as outras duas apenas em um desses anos, o que levou a um índice de *compliance* de apenas 5,8%.

Ao se analisar os achados desta pesquisa, em confronto com estudos empíricos anteriores, a Tabela 2 revelou que a divulgação das demonstrações contábeis no trabalho de Rota et al (2016) para as OSS do Norte do Estado do Rio Grande do Sul, variou de 71% a 76%, no presente trabalho para as OSS brasileiras 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 os recursos com e sem restrição, que foram de apenas 29% no estudo de Rota et al (2016), e neste subiu para 46,2%.

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), subiu para 78,4%, 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, subiu para 77,9%. Por outro lado, tendo como referência a pesquisa de Rota et al (2016), a divulgação de NE que era de 86% caiu para 53,4%.

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 OSS 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 OSS, e frente ao descumprimento ou cumprimento parcial das legislações, 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 precisam avançar no que concerne à transparência e prestação de contas destas entidades com a sociedade, a fim de que elas 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 partir do baixo índice de *compliance*, é notório que as Organizações mantiveram seus índices com poucas variações durante a pandemia, indicando que mesmo com altos repasses dos governos, as instituições mantiveram seu nível de transparência com os usuários das demonstrações.

A deficiência informacional para os aspectos compreendidos nesse estudo, no âmbito das OSS 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.

5 CONCLUSÃO

O objetivo geral deste estudo consistiu em investigar o grau de *compliance* das organizações sociais da saúde (OSS) no âmbito nacional 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), 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 88 OSS e a amostra compreendeu 26 delas, (30% da população), selecionadas consoante a divulgação em seus websites as demonstrações contábeis de 2019 a 2022 exigidas legalmente.

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, 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 50%; Baixo: mais

de 50% até 75%; Moderado: mais de 75% até 90%; Alto: mais de 90% e menos de 100% e Muito alto: 100%.

Os resultados permitem afirmar que o grau de *compliance* das OSS contempladas na amostra, entre 2019 e 2022, foi baixo, com média de 71%. As exigências de divulgação das demonstrações, em confronto com as exigências no âmbito da elaboração das demonstrações apresentaram grau moderado, com um índice de *compliance* de 75% para as exigências de divulgação e grau baixo de 65,1% para as exigências de elaboração.

Além disso, a análise longitudinal da divulgação de informações destas instituições mostrou que seu *compliance* durante esses anos se manteve em uma faixa com poucas alterações, destacando-se o ano de 2020, com uma queda do percentual, seguido por um aumento nos anos seguintes.

Dentre as 26 OSS, a Associação Paulista para o Desenvolvimento da Medicina – SPDM, foi a de maior índice de *compliance*, com 94% e a Rede DO’r São Luiz S.A. foi a que apresentou menor índice, com apenas 50% das exigências atendidas e, somente ele apresentou grau muito baixo de *compliance*, enquanto as demais OSS contempladas no estudo apresentaram grau baixo, moderado e alto de aderência às normas, com índices que variaram de 57% a 94%, o que explica a média das OSS ter ficado no intervalo do grau baixo de *compliance*.

A análise isolada dos 15 itens do instrumento de coleta revelou que apenas quatro (26,67%) deles apresentaram grau muito alto de *compliance*; dois (13,33%) itens apresentaram grau alto; três itens, (20%) apresentaram grau moderado; dois itens, (13,33%) apresentaram grau baixo e quatro itens (26,67%) 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.

Isto posto, para além dos problemas de *compliance*, os resultados deste estudo revelaram que as OSS 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, 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.

Este estudo corrobora estudos anteriores que há muito já atestavam o baixo índice de aderência das OSS 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 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 OSS, de forma que isso passe a ser fortemente acompanhado e exigido.

Os resultados deste estudo limitam-se às 26 OSS 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, é possível que existam outras OSS que atuem no Brasil e que não foram identificadas pelos procedimentos adotados neste trabalho para encontrar a população.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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.

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. 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. Acesso em: 20 jan. 2021.

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. 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. 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. Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Agravo regimental do estado do Piauí. Concessão de efeito suspensivo à decisão da 2ª 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. Insubsistência 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.

CAVALCANTE, Pedro. **Reformas do Estado no Brasil: Trajetórias, inovações e desafios**. 1. ed. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2020.

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 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.

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.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 29ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2020.

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. **Censo Demográfico 2022: população e domicílios: primeiros resultados**. Rio de Janeiro, RJ: IBGE, 2022. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv102011.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2023.

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.

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.

MATTOS, Sandra Maria Nascimento de. **Conversando sobre a metodologia da pesquisa científica**. 1. ed. Porto Alegre: Editora Fi, 2020.

PEREIRA, Vanusa Batista et al. *Disclosure* contábil no terceiro setor uma análise da divulgação de demonstrações contábeis em websites de entidades qualificadas como organizações sociais. **PEER REVIEW**, [s.l.], v. 5, n. 8, p. 163-182, mai. 2023.

PROETTI, Sidney. As Pesquisas Qualitativa e Quantitativa como métodos de investigação científica: um estudo comparativo e objetivo. **Revista Lumen**, [s.l.], v. 2, n. 4, dez. 2017. Disponível em: <file:///Users/alouisioarruda/Downloads/60-227-1-PB.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2023.

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://congressousp.fipecafi.org/anais/18UspInternational/ArtigosDownload/1115.pdf>. 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.

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, A. A.; COSTA, A. J. B. A Contribuição da auditoria interna para a governança: estudo de caso em uma organização social vinculada ao governo federal. **Cuadernos de Contabilidad**, [s.l.], v. 20, n. 49, p. 01-27, 2019. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/3836/383665271001/383665271001.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2023.

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. 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.

URQUIZA, M. A.; MARQUES, D. B. Análise de conteúdo em termos de Bardin aplicada à comunicação corporativa sob o signo de uma abordagem teórico-empírica. **Entretextos**, Londrina, v. 15, n. 1, p. 115-144, 2016. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/entretextos/article/view/20988>. Acesso em: 20 ago. 2023.