

---

## Disclosure contábil no terceiro setor: uma análise da divulgação de demonstrações contábeis em websites de entidades qualificadas como organizações sociais

### Accounting disclosure in the third sector: an analysis of the disclosure of financial statements on websites of entities qualified as social organizations

Vanusa Batista Pereira<sup>1\*</sup>, Priscilla Pereira Oliveira<sup>2</sup>, José Ricarte de Lima<sup>3</sup>, Aparecida de Fátima Alves de Lima<sup>4</sup>, Thiago Silva Guimarães<sup>5</sup>

---

#### RESUMO

O terceiro setor consiste em organizações sem fins lucrativos, não governamentais, tem exercido um papel relevante na prestação de serviços à sociedade. Daí a importância da correta escrituração contábil e da divulgação dos demonstrativos financeiros exigidos pela Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002. Assim, o artigo teve por objetivo analisar o percentual de evidenciação das demonstrações contábeis nos *websites* de 88 entidades do terceiro setor qualificadas como organizações sociais de serviços de saúde (OSSs). Os resultados encontrados mostram que os *sites* dessas instituições ainda são pouco utilizados para prestação de contas, especialmente para a divulgação dos demonstrativos contábeis. Observou-se que apenas 25 entidades (28,41%) publicaram todos os demonstrativos contábeis exigidos pela ITG 2002 nos quatro anos abrangidos pela pesquisa, enquanto 38 entidades (43,18%) não divulgaram nenhum dos demonstrativos no período, reforçando a necessidade de conscientização e fiscalização por parte dos seus gestores, financiadores, governo, beneficiários e da sociedade como um todo, a fim de que haja maior transparência e melhor divulgação desses relatórios financeiros através dos *sites* corporativos.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor; Disclosure; Organizações Sociais; Transparência.

---

#### ABSTRACT

The third sector consists of non-profit, non-governmental organizations that play a relevant role in providing services to society. Hence the importance of correct bookkeeping and the disclosure of financial statements required by the General Technical Interpretation (ITG) 2002. Thus, the article aimed to analyze the percentage of disclosure of financial statements on the websites of 88 third sector entities qualified as social organizations of health services (OSSs). The results found show that the websites of these institutions are still little used for accountability, especially for disclosure of accounting statements. It was observed that only 25 entities (28.41%) published all the accounting statements required by ITG 2002 in the four years covered by the research, while 38 entities (43.18%) did not disclose any of the statements in the period, reinforcing the need for awareness and inspection by their managers, funders, government, beneficiaries and society as a whole, so that there is greater transparency and better disclosure of these financial reports through the corporate websites.

**Keywords:** Third Sector; Disclosure; Social Organizations; Transparency.

---

<sup>1</sup> Instituição de afiliação 1. Universidade do Estado de Mato Grosso

\*E-mail: vanusa.batista.pereira@unemat.br

## INTRODUÇÃO

Também conhecidas como organizações não governamentais (ONGs), organizações sem fins lucrativos, instituições filantrópicas, organização da sociedade civil, entre outras denominações (PIZA *et al.*, 2013), o terceiro setor é caracterizado por entidades que visam preencher uma lacuna causada pela falta de assistência do Estado (NASCIMENTO JÚNIOR; LEITÃO, 2020) e onde o lucro não é sua finalidade. (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Surgiu da sociedade que se organizou criando instituições sem fins lucrativos para desenvolver ações que supram as necessidades deixadas pelo Estado. (SILVEIRA; BORBA, 2010; MARQUES *et al.*, 2015).

As atividades ligadas ao terceiro setor estão mais presentes no cotidiano do que se imagina, como por exemplo participar de igrejas, atividades filantrópicas, entre outros (DE FARIA; REGO, 2014), ou se engajar em eventos promovidos por organizações não governamentais (ONGs) e conselhos comunitários. (ALMEIDA; FERREIRA, 2006). Para Oliveira e Durãs (2014), o terceiro setor exerce um papel significativo para a sociedade, principalmente nos aspectos econômicos, na solução de conflitos sociais e gerenciamento dos bens públicos em benefício da sociedade.

Trata-se de um campo de atuação que promove a transformação social do seu ambiente de atuação, necessitando, portanto, de recursos financeiros para manterem suas atividades. De acordo com Calabrese (2011), na maioria das vezes são financiadas por doações do governo ou de empresas privadas. Logo, há uma necessidade de transparência por parte dessas entidades sobre os gastos efetuados com as doações recebidas. A evidenciação desses gastos por parte das entidades do terceiro setor lhes confere credibilidade, possibilitando a obtenção de novos recursos.

Na prática, porém, essa situação ainda deixa a desejar, sendo que muitas entidades não prestam contas de suas atividades de forma satisfatória, clara e acessível. Ressalta-se que a divulgação dos relatórios contábeis completos e com qualidade de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) mostram transparência da gestão. Essa prática é denominada pela literatura de *disclosure*, ou evidenciação contábil e significa a forma adotada para divulgação de informações contábeis que atinja o maior número possível de usuários. (DOS SANTOS; OHAVON; PIMENTA, 2017).

Pelo exposto, a pergunta que norteou o presente trabalho é: qual o percentual de evidenciação das demonstrações contábeis em *websites* de entidades do terceiro setor qualificadas como Organizações Sociais de Serviços de Saúde (OSS)? Em função do

contexto apresentado, o objetivo desta pesquisa foi analisar o percentual de evidenciação das demonstrações contábeis nos *websites* de instituições do terceiro setor qualificadas como Organizações Sociais de Serviços de Saúde (OSS).

O terceiro setor é muito importante para a sociedade como um todo, pois busca desenvolver atividades de responsabilidade pública a partir da iniciativa privada. É sustentado basicamente por subvenções, projetos e doações do público em geral. Por isso é fundamental atuar com transparência e responsabilidade para dar credibilidade às ações que desenvolve. (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014). Nesse sentido, este estudo se mostra contributivo para a sociedade pois o terceiro setor vem ganhando cada vez mais espaço e faz-se necessário ter uma prestação de contas para garantir novos recursos.

## DESENVOLVIMENTO

### Terceiro setor

São muitos os nomes atribuídos ao terceiro setor tais como organizações de voluntários, organizações comunitárias, organizações sem fins lucrativos e instituições de caridade. (ALCOCK, 2010; EVERS; LAVILLE, 2004; BACH-MORTENSEN; MONTGOMERY, 2018). No contexto internacional, essas entidades também são conhecidas como *third sector* (BODE; BRANDSEN, 2014), *nonprofit sector/organizations* (WEISBROD, 1986; SALAMON; ANHEIER, 1997), *voluntary sector* (DOLLERY; WALLIS, 2002) e *charities* (ELMAGRHI *et al.*, 2018). Apesar de ainda não existir uma definição precisa do que seja o terceiro setor, grande parte dos doutrinadores nacionais entendem que se trata de um conjunto de entidades privadas, sem fins lucrativos que prestam serviços de interesse público, sendo conhecidos como entes de cooperação ou entidades paraestatais. (IBGC, 2016).

As parcerias entre o setor público e as organizações sem fins lucrativos tem aumentado em diversos países (PECI; SANTOS; MACHADO, 2017), mostrando que o poder público não é mais considerado o principal fornecedor ou financiador de serviços de saúde. A partir de 1990, houve um aumento no número de organizações do terceiro setor no Equador, seguindo uma tendência na América Latina (BANDEIRA; LÓPEZ-PARRA, 2017). Vale ressaltar que nos países menos desenvolvidos, as parcerias público-privadas (PPPs) são muito utilizadas como meio de reforma do setor de saúde. (MAURYA; RAMESH, 2019).

No Brasil, as organizações do terceiro setor podem constituir sua personalidade jurídica como associação ou fundação, conforme artigo 44 da Lei nº 10.406 (BRASIL,

2002). No entanto, apenas recentemente estas organizações passaram a ser tratadas como organizações da sociedade civil e tiveram seu marco regulatório definido por meio da Lei nº 13.019 de 2014 (BRASIL, 2014). Além das personalidades jurídicas previstas no ato de criação dessas entidades, as organizações sem fins lucrativos podem buscar qualificações que permitem o reconhecimento governamental, como é o caso, no âmbito federal, da qualificação como Organização Social (OS), através da Lei Federal nº 9.637 de 1998 (BRASIL, 1998) e a qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), através da Lei Federal nº 9.790 de 1999. (BRASIL,1999).

Nos últimos anos o terceiro setor tem recebido considerável atenção tanto de pesquisadores como, também, da mídia, devido à sua expansão e influencia social, sobretudo no sentido de preencher certos espaços deixados pelo Estado. (MARQUES *et al.*, 2015). Com esse avanço do terceiro setor as instituições privadas de interesse público passaram a ser observadas com maior rigor, aumentando o nível de exigência quanto à sua capacidade gerencial, impactos e principalmente seu controle, fiscalização, prestação de contas e sua responsabilidade. (SALIMON; SIQUEIRA, 2013). Conforme Merege e Barbosa (1998), as entidades sem fins lucrativos também denominadas de terceiro setor, têm por objetivo a realização de atividades sociais, pondo em prática aquelas ainda não atendidas ou deixadas sob a responsabilidade do primeiro setor.

Para Cardoso (2010), são organizações do terceiro setor: instituições de caridade, organizações religiosas, organizações comunitárias, sindicatos, entidades voltadas para as artes, associações profissionais e entidades sem fins lucrativos. As organizações pertencentes ao terceiro setor podem ser definidas como ONGs, associações, cooperativas, institutos, fundações e entidades assistenciais, com atividades de atuação sobre o meio ambiente, cuidados com a criança, lazer, saúde, religião, emprego, direitos cívicos e outras atividades de inclusão social. (EBSEN; LAFFIN, 2004).

Essas instituições necessitam de doações de recursos, aprovação de projetos, parcerias e também de pessoas dispostas a serem voluntárias. Mesmo que algumas possuam recursos próprios grande parte precisa dessa ajuda. Por isso é tão importante a transparência dessas entidades para com a sociedade e também seus colaboradores.

### **Organizações Sociais (OS)**

A Lei Federal nº 9.637, de 15 de maio de 1998 é considerada o marco regulatório que trata sobre a qualificação de entidades como organizações sociais no Brasil. Um ponto importante defendido no momento em que a referida Lei foi promulgada foi a forma

de parceria entre sociedade e Estado, buscando viabilizar a ação pública com mais agilidade e maior alcance, tornando mais fácil e direto o controle social mediante a participação dos diversos segmentos beneficiários envolvidos nos conselhos de administração. (BRASIL, 1998).

De acordo com os Cadernos M.A.R.E. da reforma do Estado, Organizações Sociais (OS) são um modelo de organização pública não-estatal destinado a absorver atividades publicizáveis (aquelas não exclusivas do Estado), mediante qualificação específica, ou seja, trata-se de uma forma de propriedade pública não-estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos, que não são propriedade de nenhum indivíduo ou grupo e estão orientadas diretamente para o atendimento do interesse público. (CADERNOS M.A.R.E., 1998).

De acordo com informações do IBGE *Estadic* de 2013, no Brasil o modelo já era adotado por 17 estados de todas as regiões do País, tais como Santa Catarina, São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Bahia, Pernambuco, Paraíba, Rio Grande do Norte, Ceará, Piauí, Maranhão, Goiás, Distrito Federal, Mato Grosso, Pará, Amazonas e Roraima. Ressalta-se, contudo, que as organizações sociais constituem modelos de parcerias público-privadas distintos entre si, o que exige para sua compreensão uma análise individualizada e detalhada do estatuto jurídico de cada organização qualificada como organização social. (SALGADO, 2016).

Di Pietro (2014, p. 580) define organização social como: qualificação jurídica dada a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, instituída por iniciativa de particulares, e que recebe delegação do Poder Público, mediante contrato de gestão, para desempenhar serviço público de natureza social. Nenhuma entidade nasce com o nome de organização social; a entidade é criada como associação ou fundação e, habilitando-se perante o Poder Público, recebe a qualificação; trata-se de título jurídico outorgado e cancelado pelo Poder Público.

### **Disclosure das Demonstrações Contábeis no Terceiro Setor**

Diversos estudos têm procurado analisar o *disclosure* de informações relevantes nos sites corporativos das entidades do terceiro setor e a adequação deste *disclosure* no que tange às normas brasileiras de contabilidade. (GOLLO; SCHULZ; ROSA, 2014; ZITTEI; POLITELO; SCARPIN, 2016; PEREIRA, 2018). Entre outros achados, os pesquisadores evidenciaram que a estrutura padronizada pelo Ministério Público para a divulgação das informações contábeis não abordava todas as obrigatoriedades trazidas

pela normatização, sendo que em alguns casos, as entidades do terceiro setor apresentavam baixos índices de evidenciação e que a estrutura padronizada pelo Ministério da Justiça levava as entidades a divulgarem somente o suficiente para a prestação de contas ser aceita pelo sistema, não incentivando a divulgação de dados além dos obrigatórios.

Vale ressaltar que a evidenciação é uma forma de tornar público as ações desenvolvidas pela entidade, de modo que, de acordo com Silveira e Borba (2010), as organizações do terceiro setor possuem um propósito importante no aspecto social, vindo a refletir na necessidade de transparência e na responsabilidade dessas instituições sobre seus atos, que deverão ter impacto social.

Rengel *et al.* (2012) destacam nesse mesmo contexto que as entidades do terceiro setor desenvolvem ações que são de interesse público, por isso, é muito importante ter transparência na gestão das atividades desenvolvidas, principalmente porque os recursos para seu custeamento são provenientes de doações, subvenções e contribuições de voluntários.

Segundo Calabrese (2011), atualmente as entidades do terceiro setor e seus gestores estão procurando maior transparência nas divulgações das demonstrações financeiras buscando melhorar a prestação de contas diante o público. Gandía (2011) afirma que a divulgação é a chave para a promoção de um ambiente mais eficiente e sustentável para as organizações sem fins lucrativos, pois através da divulgação de informações relevantes gera confiança e melhora as decisões sobre financiamento.

Para Silveira e Borba (2010), a evidenciação contábil é a forma mais usual, e em muitas entidades é a única forma para demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades. Assim, a adequação da evidenciação contábil das entidades do terceiro setor pode ser considerada como índice de transparência dessas entidades, informação de suma importância para gerar crédito a essas entidades diante da sociedade.

## **METODOLOGIA**

Quanto à abordagem, esta pesquisa classifica-se como qualitativa, sendo que as análises deste estudo foram realizadas com os dados obtidos nos sites corporativos das entidades identificadas na amostra. Quanto à natureza, a pesquisa em tela classificou-se como básica, pois objetivou gerar conhecimentos novos acerca do *disclosure* das demonstrações financeiras nos sites corporativos das referidas entidades. Quanto ao

objetivo, classificou-se como descritiva, tendo em vista exige dos pesquisadores uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

A amostra para o presente estudo foi obtida com base no estudo desenvolvido por Pereira (2018), que analisou o *disclosure* voluntário de informações relevantes nos sites corporativos de entidades do terceiro setor qualificadas como organizações sociais. Nesse estudo a autora tomou por base as recomendações do “Guia das Melhores Práticas para Organizações do Terceiro Setor: Associações e Fundações”, publicado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC.

A amostra é composta por 88 entidades do terceiro setor, qualificadas como organizações sociais e que desempenham serviços na área da saúde, sendo 69 associações, 16 fundações e 3 com perfis não identificados. Nesse sentido, foram analisadas as informações veiculadas nos sítios eletrônicos das organizações pesquisadas, conforme quadro 1 a seguir.

**Quadro 1 - Perfil das entidades que compuseram a amostra da pesquisa**

NOME	SEDE	PERFIL	SITE
Associação Beneficente Hospital Universitário – ABHU	SP	Associação	<a href="http://www.abhu.com.br/">http://www.abhu.com.br/</a>
Associação Beneficente Hospitalar de Peritiba - ABHP	SC	Associação	<a href="http://saocamilosul.com/unidades/27-associo-beneficente-hospitalar-peritiba">http://saocamilosul.com/unidades/27-associo-beneficente-hospitalar-peritiba</a>
Associação Brasileira de Beneficência Comunitária – ABBC	RJ	Associação	<a href="https://www.abbsaude.org.br/sobre-nos">https://www.abbsaude.org.br/sobre-nos</a>
Associação Casa de Saúde Beneficente de Indaiaporã	SP	Associação	Site não encontrado
Associação Comunidade Luz da Vida	GO	Associação	<a href="http://www.luzdavid.org.br/site/home/">http://www.luzdavid.org.br/site/home/</a>
Associação Congregação de Santa Catarina – ACSC	SP	Associação	<a href="http://www.acsc.org.br/sobre/quem-somos/">http://www.acsc.org.br/sobre/quem-somos/</a>
Associação de Amparo do Excepcional Ritinha Prates – AAERP	SP	Associação	<a href="https://www.ritinhaprates.org.br/">https://www.ritinhaprates.org.br/</a>
Associação de Saúde Social Humanizada	RJ	Associação	<a href="http://www.humanizada.com.br/novo/">http://www.humanizada.com.br/novo/</a>
Associação Espaço Produzir	RJ	Associação	<a href="http://espacoproduzir.org.br/">http://espacoproduzir.org.br/</a>
Associação Fundo De Incentivo à Psicofarmacologia – AFIP	SP	Associação	<a href="https://www.afip.com.br/principal.asp?pCanalRH=1">https://www.afip.com.br/principal.asp?pCanalRH=1</a>
Associação Goiana de Integralização e Reabilitação – AGIR	GO	Associação	<a href="http://www.agirgo.org.br/">http://www.agirgo.org.br/</a>
Associação Hospital Psiquiátrico Espírita Mahatma Gandhi - MAHATMA GANDHI	SP	Associação	
Associação Hospitalar Beneficente do Brasil – AHBB	SP	Associação	<a href="http://www.ahbb.org.br/">http://www.ahbb.org.br/</a>
Associação Hospitalar Lenoir Vargas Ferreira - AHLVF	SC	Associação	<a href="http://www.hro.com.br/hro_estatuto.htm">http://www.hro.com.br/hro_estatuto.htm</a>
Associação Hospitalar Thereza Perlatti de Jaú	SP	Associação	<a href="http://www.therezaperlatti.com.br/">http://www.therezaperlatti.com.br/</a>
Associação Lar São Francisco de Assis na Providência de Deus	SP	Associação	<a href="http://www.franciscanosnoprovidencia.org.br/">http://www.franciscanosnoprovidencia.org.br/</a>

Associação Mantenedora João Evangelista	SP	Associação	Site não disponível
Associação Paulista para o Desenvolvimento de Medicina – SPDM	SP	Associação	<a href="https://www.spdm.org.br/">https://www.spdm.org.br/</a>
Associação SORRI-BAURU	SP	Associação	<a href="http://sorribauru.com.br/">http://sorribauru.com.br/</a>
Banco de Olhos de Sorocaba	SP	Associação	<a href="http://www.bos.org.br/">http://www.bos.org.br/</a>
Casa de Saúde Santa Marcelina	SP	Informação não disponível	<a href="http://santamarcelina.org/">http://santamarcelina.org/</a>
Centro de Reabilitação e Integração Social – CRISEC	RJ	Associação	<a href="http://www.agmultimedia.com.br/crisec.com.br/">http://www.agmultimedia.com.br/crisec.com.br/</a>
Centro Integrado de Reabilitação (CEIR)	PI	Associação	<a href="http://www.ceir.org.br/">http://www.ceir.org.br/</a>
Clínica Batista Peggy Pembré	PI	Informação não disponível	Site não disponível
Cruz Vermelha	RJ	Fundação	<a href="http://www.cruzvermelha.org.br/pb/">http://www.cruzvermelha.org.br/pb/</a>
Cruzada Bandeirante São Camilo Assistência Médico Social	SP	Associação	<a href="http://cruzadabandeirante.org.br/ame-itu/">http://cruzadabandeirante.org.br/ame-itu/</a>
Fundação de Apoio ao Ensino Pesquisa e Assistência HCFMRPUSP – FAEPA	SP	Fundação	<a href="http://www.faepe.br/">http://www.faepe.br/</a>
Fundação de Apoio ao Hemosc e Cepon – FAHECE	SC	Fundação	<a href="http://www.fahece.org.br/">http://www.fahece.org.br/</a>
Fundação de Assistência Social de Anápolis (Fasa)	GO	Fundação	<a href="http://www.santacasa.org/site/author/contato/">http://www.santacasa.org/site/author/contato/</a>
Fundação do ABC	SP	Fundação	<a href="http://fuabc.org.br/">http://fuabc.org.br/</a>
Fundação Educacional de Criciúma - FUCRI	SC	Fundação	<a href="http://www.unesc.net/portal/capa/index/94/3371">http://www.unesc.net/portal/capa/index/94/3371</a>
Fundação Faculdade de Medicina	SP	Fundação	<a href="http://www.ffm.br/">http://www.ffm.br/</a>
Fundação Faculdade Regional de Medicina de São José do Rio Preto	SP	Fundação	<a href="http://www.hospitaldebase.com.br/">http://www.hospitaldebase.com.br/</a>
Fundação Instituto de Pesquisa e Estudo de Diagnóstico por Imagem – FIDI	SP	Fundação	<a href="http://fidi.org.br/">http://fidi.org.br/</a>
Fundação Luiz Decourt	SP	Fundação	<a href="http://www.fld.org.br/index.html">http://www.fld.org.br/index.html</a>
Fundação Padre Albino	SP	Fundação	<a href="http://www.webfipa.net/portal/">http://www.webfipa.net/portal/</a>
Fundação para o Desenvolvimento Médico-Hospitalar – FAMESP	SP	Fundação	<a href="https://www.famesp.org.br/">https://www.famesp.org.br/</a>
Fundação Pe. Antônio Dante Civieiro (FUNACI)	PI	Fundação	<a href="http://www.funaci.com.br/">http://www.funaci.com.br/</a>
Fundação PIO XII	SP	Fundação	<a href="https://www.hcancerbarretos.com.br/">https://www.hcancerbarretos.com.br/</a>
Fundação Santa Casa de Misericórdia de Franca	SP	Fundação	<a href="http://www.santacasade Franca.com.br/">http://www.santacasade Franca.com.br/</a>
Fundação São Paulo Apóstolo (Hospital São Paulo Campos do Jordão)	SP	Fundação	<a href="http://hospsaopaulo.blogspot.com.br/p/campos-do-jordao-e-o-hospital-sao-paulo.html">http://hospsaopaulo.blogspot.com.br/p/campos-do-jordao-e-o-hospital-sao-paulo.html</a>
Grupo de Apoio a Medicina Preventiva e à Saúde Pública - GAMP	SP	Associação	<a href="https://www.grupogamp.org.br/">https://www.grupogamp.org.br/</a>
Hospital Assistencial Maria Cavalotti Neves de Potirendaba	SP	Informação não disponível	<a href="https://www.rhases.com.br/hospital/hospital-assistencial-maria-cavalotti-neves-potirendaba/sp/potirendaba">https://www.rhases.com.br/hospital/hospital-assistencial-maria-cavalotti-neves-potirendaba/sp/potirendaba</a>
Hospital e Maternidade Therezinha de Jesus (OSS HMTJ)	MG	Associação	<a href="http://www.hmtj.org.br/">http://www.hmtj.org.br/</a>
Hospital Nossa Senhora das Graças – HNSG	PR	Associação	<a href="http://www.hnsg.org.br/">http://www.hnsg.org.br/</a>

Hospital São Marcos - Associação Piauiense de Combate ao Câncer	PI	Associação	<a href="http://www.saomarcos.org.br/web/xhtml/menu/apcc.xhtml">http://www.saomarcos.org.br/web/xhtml/menu/apcc.xhtml</a>
Instituto ACQUA - Ação Cidadania Qualidade Urbana e Ambiental	SP	Associação	<a href="http://www.institutoacqua.org.br/">http://www.institutoacqua.org.br/</a>
Instituto Americano de Pesquisa, Medicina e Saúde Pública – IAPEMESP	SP	Associação	<a href="http://www.iapemesp.org.br/">http://www.iapemesp.org.br/</a>
Instituto Biosaude IB	SP	Associação	<a href="http://institutobiosaude.org.br/">http://institutobiosaude.org.br/</a>
Instituto Brasileiro de Gestão Hospitalar (IBGH)	GO	Associação	<a href="http://www.ibgh.org.br/">http://www.ibgh.org.br/</a>
Instituto CORPORE	RO	Associação	<a href="http://institutocorpore.org.br/intrat/">http://institutocorpore.org.br/intrat/</a>
Instituto Data Rio	RJ	Associação	<a href="http://www.institutodatario.com.br/">http://www.institutodatario.com.br/</a>
Instituto de Atenção Básica e Avançada – IABAS	RJ	Associação	<a href="http://iabas.org.br/">http://iabas.org.br/</a>
Instituto de Gestão e Humanização (IGH)	GO	Associação	<a href="http://www.igh.org.br/">http://www.igh.org.br/</a>
Instituto de Pesquisa e Gestão em Saúde – InSaúde	SP	Associação	<a href="http://www.insaude.org.br/">http://www.insaude.org.br/</a>
Instituto de Responsabilidade Social Sírio Libanês	SP	Associação	<a href="http://www.irssl.org.br/">http://www.irssl.org.br/</a>
Instituto de Saúde e Educação Vida (ISEV)	RS	Associação	<a href="http://isev.com.br/">http://isev.com.br/</a>
Instituto do Câncer Dr. Arnaldo Vieira de Carvalho	SP	Associação	<a href="http://www.doutorarnaldo.org/">http://www.doutorarnaldo.org/</a>
Instituto D'OR	RJ	Associação	<a href="http://www.idor.org/">http://www.idor.org/</a>
Instituto dos Lagos Rio – ILR	RJ	Associação	<a href="http://www.institutolagosrio.com.br/novo/noticias.php">http://www.institutolagosrio.com.br/novo/noticias.php</a>
Instituto GERIR	GO	Associação	<a href="http://gerir.org.br/quem-somos/">http://gerir.org.br/quem-somos/</a>
Instituto Nacional de Desenvolvimento Social – INDS	RJ	Associação	<a href="http://indscidadania.org.br/">http://indscidadania.org.br/</a>
Instituto Nacional de Desenvolvimento Social e Humano – INDSH	SP	Associação	<a href="http://indscidadania.org.br/">http://indscidadania.org.br/</a>
Instituto Nacional de Pesquisa e Gestão em Saúde – INSAUDE	SP	Associação	<a href="http://www.insaude.org.br/">http://www.insaude.org.br/</a>
Instituto Paulista de Estudos e Pesquisas em Oftalmologia – IPEPO	SP	Associação	<a href="http://institutodavisao.org.br/institucional/">http://institutodavisao.org.br/institucional/</a>
Instituto Pernambucano de Assistência e Saúde (IPAS)	PE	Associação	<a href="http://www.ipassaude.org/institucional/">http://www.ipassaude.org/institucional/</a>
Instituto Santé	SC	Associação	<a href="http://clincadenutricao.com.br/nutricao/">http://clincadenutricao.com.br/nutricao/</a>
Instituto SAS	SP	Associação	Site não disponível
Instituto Sócrates Guanaes – ISG	BA	Associação	<a href="http://www.isgsaude.org/novo/#">http://www.isgsaude.org/novo/#</a>
Instituto Unir de Saúde – UNIR	RJ	Associação	<a href="http://www.osunir.org.br/unir/">http://www.osunir.org.br/unir/</a>
Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Marília	SP	Associação	<a href="http://www.santacasamarilia.com.br/">http://www.santacasamarilia.com.br/</a>
Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo	SP	Associação	<a href="http://www.santacasasp.org.br/portal/site">http://www.santacasasp.org.br/portal/site</a>
Medvida	AL	Associação	<a href="http://medvida.com.br/">http://medvida.com.br/</a>
Pró-Saúde - Associação Beneficente de Assistência Social e Hospitalar	SP	Associação	<a href="http://www.prosaude.org.br/inst.asp/1">http://www.prosaude.org.br/inst.asp/1</a>
Santa Casa de Andradina	SP	Associação	<a href="http://santacasaandradina.com.br/">http://santacasaandradina.com.br/</a>
Santa Casa de Misericórdia de Araçatuba	SP	Associação	<a href="http://santacasadearatuba.com.br/santacasa/novo/home.asp">http://santacasadearatuba.com.br/santacasa/novo/home.asp</a>

Santa Casa de Misericórdia de Assis	SP	Associação	<a href="http://www.santacasadeassis.org.br/">http://www.santacasadeassis.org.br/</a>
Santa Casa de Misericórdia de Fernandópolis	SP	Associação	<a href="http://www.santacasafernandopolis.com.br/">http://www.santacasafernandopolis.com.br/</a>
Santa Casa de Misericórdia de Itapeva	SP	Associação	<a href="http://www.santacasadeitapeva.org.br/">http://www.santacasadeitapeva.org.br/</a>
Santa Casa de Misericórdia de Ituverava	SP	Associação	<a href="http://www.santacasaituverava.com.br/">http://www.santacasaituverava.com.br/</a>
Santa Casa de Misericórdia de Ourinhos	SP	Associação	<a href="http://www.santacasadeourinhos.com.br/">http://www.santacasadeourinhos.com.br/</a>
Santa Casa de Misericórdia de Tupã	SP	Associação	<a href="http://www.santacasatupa.org.br">http://www.santacasatupa.org.br</a>
Santa Casa de Misericórdia de Votuporanga	SP	Associação	<a href="http://www.santacasavotuporanga.com.br/">http://www.santacasavotuporanga.com.br/</a>
Santa Casa de Misericórdia e Maternidade Dracena	SP	Associação	<a href="http://www.santacasadracena.com.br">http://www.santacasadracena.com.br</a>
Serviço Social da Construção Civil do Estado de São Paulo	SP	Associação	<a href="http://www.seconci-sp.org.br/">http://www.seconci-sp.org.br/</a>
Sociedade Assistencial Bandeirantes	SP	Associação	<a href="http://www.leforte.com.br/sobre/">http://www.leforte.com.br/sobre/</a>
Sociedade Beneficente Caminho de Damasco	RJ	Associação	<a href="http://www.sbcdsaude.org.br/">http://www.sbcdsaude.org.br/</a>
Viva Rio	RJ	Associação	<a href="http://www.vivario.org.br/">http://www.vivario.org.br/</a>

Fonte: Adaptado de Pereira (2018).

Para a coleta dos dados referentes à divulgação das demonstrações contábeis foram realizadas buscas nos sites das entidades pertencentes à amostra, conforme Quadro 1, através dos links de acesso devidamente identificados, além de solicitações através dos e-mails e ouvidoria. As análises e tratamento dos dados coletados foram realizados utilizando-se tabelas elaboradas em Excel. Posteriormente, foram construídas tabelas, quadros e outros que possibilitassem uma melhor compreensão dos resultados obtidos.

## APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Analisando-se o perfil das entidades qualificadas como organizações sociais pertencentes à amostra, percebe-se que o maior número delas está localizado no estado de São Paulo, com 53 entidades, seguido do estado do Rio de Janeiro, com 13 entidades qualificadas. Em Santa Catarina esse número foi de 5 entidades; em Goiás, 6 entidades; no Piauí, 4 entidades; nos demais estados de Alagoas, Bahia, Minas Gerais, Pernambuco, Paraná, Roraima e Rio Grande do Sul, foram encontradas em cada um deles uma unidade qualificada. Quanto à informações sobre contato, endereço, telefone e e-mail, nem todas entidades pesquisadas disponibilizaram.

Nas tabelas que serão apresentadas, serão mostrados os resultados quanto à divulgação dos demonstrativos contábeis nos sites corporativos das entidades pertencentes à amostra, relativos aos anos de 2018, 2019, 2020, 2021 e as médias gerais encontradas.

A tabela 1 apresenta os resultados da análise quanto ao percentual de evidenciação do Balanço Patrimonial, nos períodos de 2018, 2019, 2020 e 2021. Para Miranda *et. al.* (2009) o Balanço Patrimonial é responsável por mostrar a posição financeira e patrimonial da entidade em um dado momento, findando um período pré-determinado. Referindo-se ao balanço patrimonial, as contas serão dispostas conforme a necessidade da entidade.

**Tabela 1 – Disclosure do Balanço Patrimonial**

Ano	2018		2019		2020		2021		Média Geral	
Apresentou?	Quant.		Quant.		Quant.		Quant.		Quant.	%
<b>Sim</b>	47	53,41%	48	54,55%	34	38,64%	36	40,91%	41,25	46,88%
<b>Não</b>	41	46,59%	40	45,45%	54	61,36%	52	59,09%	46,75	53,12%
<b>Total</b>	88		88		88		88		88	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Conforme tabela 1 é possível perceber uma variação de *disclosure* quanto ao balanço patrimonial, de um ano para o outro. Ou seja, em 2018, 53,41% das entidades pesquisadas disponibilizaram esse demonstrativo em seus sites. Em 2019 o percentual de divulgação foi maior, isto é, 54,55%. Contudo, em 2020 o percentual de evidenciação diminuiu para 38,64%. Em 2021 houve leve aumento na evidenciação para 40,91%. A média geral de *disclosure* nos quatro anos analisados foi de 46,88%, menor, portanto, que a média entre as entidades que não divulgaram seus balanços patrimoniais (53,12%). Os resultados vão de encontro aos obtidos por Zittei, Politelo e Scarpin (2016), ao observarem que 47% das entidades pesquisadas divulgaram o referido demonstrativo contábil em seus *websites*.

A tabela 2 a seguir apresenta o percentual de entidades que divulgaram a demonstração do resultado do exercício. Observa-se que, comparando com o percentual de divulgação do balanço patrimonial, a DRE também teve o seu melhor percentual de *disclosure* no ano de 2019 com 52,27%.

**Tabela 2 – Disclosure Demonstração do Resultado do Exercício**

Ano	2018		2019		2020		2021		Média Geral	
Apresentou?	Quant.		Quant.		Quant.		Quant.		Quant.	%
<b>Sim</b>	42	47,73%	46	52,27%	30	34,09%	35	39,77%	38,25	43,47%
<b>Não</b>	46	52,27%	42	47,73%	58	65,91%	53	60,23%	49,75	56,53%
<b>Total</b>	88		88		88		88		88	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

O ano de 2020 também foi aquele em que menos entidades divulgaram a demonstração do resultado do exercício, com percentual 34,09%. Em 2021 há uma leve

melhora no percentual de *disclosure* (39,77%), porém não alcançando os percentuais obtidos em 2018 e 2019.

Observando-se a média geral obtida nos quatro exercícios financeiros, o percentual de divulgação da DRE pelas entidades foi de 43,47%, menor que os resultados encontrados por Gollo, Schulz e Rosa (2015), que pesquisaram o *disclosure* das demonstrações em sites de 46 entidades, mostrando que houve 49,39% de evidenciação na demonstração do resultado do exercício por parte das entidades estudadas.

Segundo Lins e Filho (2012), a demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) compreende a movimentação do patrimônio líquido no período. Observando-se as entidades que divulgaram esse demonstrativo no período, nota-se que 2018 e 2019 foram os anos em que a DMPL teve o maior percentual de divulgação entre as entidades abrangidas neste estudo, conforme se observa a tabela 3 a seguir.

**Tabela 3** – Evidenciação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Ano	2018		2019		2020		2021		Média Geral	
Apresentou?	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Sim	42	47,73%	43	48,86%	33	37,50%	33	37,50%	37,75	42,90%
Não	46	52,27%	45	51,14%	55	62,50%	55	62,50%	50,25	57,10%
<b>Total</b>	88		88		88		88		88	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Por outro lado, notou-se que os exercícios de 2020 e 2021 foram os anos em que esse demonstrativo foi menos divulgado pelas entidades nos seus *websites*. Nos quatro anos analisados a DMPL teve uma média geral de 42,90% de *disclosure*. Esse resultado, porém, é maior em comparação ao estudo de Zittei, Politelo e Scarpin (2016), que apresentou uma divulgação de 27% da DMPL entre as entidades pesquisadas.

Quanto à demonstração do fluxo de caixa, de acordo com Garcia e Scaramelli (2008), esse demonstrativo tem como principal função controlar o fluxo de entradas e saídas de dinheiro de uma empresa, evitando desvios financeiros e proporcionando maior transparência ao negócio. Segundo Gonçalves (2007), o controle de caixa da empresa é de suma importância, vez que, através dos registros realizados pode-se conhecer a origem e a quantidade de dinheiro que é movimentada diariamente na empresa.

A tabela 4 apresenta o percentual de divulgação da demonstração dos fluxos de caixa pelas entidades participantes da pesquisa. Foi possível observar que em 2018 o percentual de *disclosure* foi de 48,86%, sendo 2019 o ano em que esse índice foi maior entre todos os anos observados (50%).

**Tabela 4 – Disclosure da Demonstração dos Fluxos de Caixa**

Ano	2018		2019		2020		2021		Média Geral	
Apresentou?	Quant.		Quant.		Quant.		Quant.		Quant.	%
<b>Sim</b>	43	48,86%	44	50,00%	33	37,50%	33	37,50%	38,25	43,47%
<b>Não</b>	45	51,14%	44	50,00%	55	62,50%	55	62,50%	49,75	56,53%
<b>Total</b>	88		88		88		88		88	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Por sua vez, 2020 e 2021 foram os exercícios em que a DFC deixou de ser divulgada por de 62,5% das organizações sociais que fizeram parte desta pesquisa. A média de divulgação da DFC observada nos quatro anos abrangidos pela pesquisa foi de 43,47% entre as entidades. Esses resultados foram menores quando comparados aos observados por Nascimento Júnior e Leitão (2020) que pesquisou 66 entidades e encontrou um percentual de 58,59% de *disclosure* do demonstrativo fluxo de caixa.

Quanto às notas explicativas, de acordo com Iudícibus *et al.* (2013), são informações que complementam e melhoram a qualidade das demonstrações contábeis, fazendo com que usuários externos também consigam compreender a situação da entidade. Os resultados encontrados no presente estudo mostram que em 2018 e 2019 esses demonstrativos alcançaram os maiores percentuais de divulgação entre as entidades, de 46,59% e 48,86%, respectivamente, conforme mostra a tabela 5 a seguir.

**Tabela 5 – Disclosure das Notas Explicativas**

Ano	2018		2019		2020		2021		Média Geral	
Apresentou?	Quant.		Quant.		Quant.		Quant.		Quant.	%
<b>Sim</b>	41	46,59%	43	48,86%	32	36,36%	32	36,36%	37,00	42,05%
<b>Não</b>	47	53,41%	45	51,14%	56	63,64%	56	63,64%	51,00	57,95%
<b>Total</b>	88		88		88		88		88	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Por sua vez, no ano de 2020 e 2021 as entidades menos divulgaram as notas explicativas nos seus *websites*, obtendo-se um percentual de *disclosure* apenas 36,36%. A média geral de *disclosure* das notas explicativas foi de 42,05%, menor que os resultados encontrados por Gollo, Schulz e Rosa (2014), que em seus estudos o percentual de evidenciação foi de 52,18%.

Após analisar os percentuais de divulgação alcançados pelas entidades abrangidas neste estudo, importante destacar aquelas que alcançaram o maior percentual de divulgação dos demonstrativos contábeis em seus *websites*. Observou-se que, das 88 entidades identificadas, apenas 25 (28,41%) publicaram todos os demonstrativos contábeis, conforme ITG 2002 (R1), no qual diz que as demonstrações contábeis, que

devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

As entidades que tiveram todos os demonstrativos publicados no período são: Associação Beneficente Hospital Universitário; Associação Congregação de Santa Catarina; Associação de Amparo do Excepcional Ritinha Prates; Associação Fundo de Incentivo à Psicofarmacologia; Associação Goiana de Integralização e Reabilitação; Associação Hospital Psiquiátrico Espírita Mahatma Gandhi; Associação Hospitalar Beneficente do Brasil; Associação Hospitalar Lenoir Vargas Ferreira; Associação Paulista para o Desenvolvimento de Medicina; Banco de Olhos de Sorocaba; Centro Integrado de Reabilitação; Fundação de Apoio ao Ensino Pesquisa e Assistência; Fundação Faculdade de Medicina; Fundação Instituto de Pesquisa e Estudo de Diagnóstico por Imagem; Fundação Santa Casa de Misericórdia de Franca; Instituto ACQUA – Ação, Cidadania, Qualidade Urbana e Ambiental; Instituto de Responsabilidade Social Sírio Libanês; Instituto Nacional de Pesquisa e Gestão em Saúde; Instituto Paulista de Estudos e Pesquisas em Oftalmologia; Associação Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Marília; Santa Casa de Andradina; Santa Casa de Misericórdia de Araçatuba; Santa Casa de Misericórdia de Itapeva; Santa Casa de Misericórdia de Votuporanga; e Santa Casa de Misericórdia e Maternidade Dracena.

Por outro lado, 38 entidades analisadas (43,18%) não divulgaram nenhum dos demonstrativos contábeis nos quatro anos pesquisados. Seguindo essa mesma linha de análise, um total de 20 instituições (22,73%) evidenciaram todas as demonstrações contábeis exigidas e as notas explicativas em, no mínimo, um dos quatro anos analisados. E quatro entidades (4,55%) divulgaram apenas o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício em um dos quatro anos.

Segundo De Faria e Rego (2014), a transparência das entidades sem fins lucrativos não deve existir apenas para obedecer às formalidades que são exigidas pelos usuários que firmam acordos e convênios, mas tem que ser direcionada a todos que possuem o interesse em conhecer a situação da entidade. Percebe-se que a contabilidade, através das demonstrações contábeis, pode ser utilizada para divulgar informações à comunidade e contribuir para a transparência das instituições (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou verificar o *disclosure* das demonstrações contábeis nos websites de 88 entidades do terceiro setor voltadas para área da saúde. Para atingir esse objetivo, buscou-se nos sites das entidades pertencentes à amostra verificar o *disclosure* dos demonstrativos contábeis exigidos pela Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1), norma que regulamenta a contabilidade das entidades do terceiro setor.

Este estudo justifica-se pela importância de ter uma prestação de contas para garantia de recursos dessas entidades sem fins lucrativos e pela necessidade que a comunidade tem no acompanhamento das informações financeiras das entidades do terceiro setor, neste caso, na área da saúde.

Diante dos resultados encontrados, conclui-se que apenas 28,41% das entidades cumpriram integralmente a divulgação das demonstrações contábeis nos quatro anos abrangidos pela pesquisa. Vale ressaltar que a ausência do *disclosure* nos sites das organizações sociais, dos demonstrativos contábeis, dificulta a obtenção de recursos e coloca em dúvida a credibilidade da organização, revelando uma situação preocupante que merece atenção de gestores e também da população em geral.

Como sugestão de pesquisas futuras, destaca-se a necessidade de se realizar estudos visando entender os motivos para o não *disclosure* ou prestação de contas das demonstrações contábeis dessas entidades em suas páginas da internet.

Por fim, conclui-se que o *disclosure* contábil no terceiro setor não é apenas para cumprir com as obrigações legais, ele pode também transmitir segurança e credibilidade aos doadores, permitindo que estes tenham mais segurança para continuar com suas doações. Vale ressaltar que essas doações são fundamentais para a manutenção e ampliação das atividades das organizações do terceiro setor.

## REFERÊNCIAS

ALCOCK, Pete. A strategic unity: defining the third sector in the UK. **Voluntary Sector Review**, v. 1, n. 1, p. 5-24, 2010. Disponível em: <https://sci-hub.se/https://www.ingentaconnect.com/content/tpp/vsr/2010/00000001/00000001/art0002>. Acesso em: 13 jun. 2022.

ALMEIDA, Mônica Cordeiro; FERREIRA, Eliane Schmaltz. **Terceiro Setor: Prestação de contas e suas implicações**. 2006. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/16113402-Terceiro-setor-prestacao-de-contas-e-suas-implicacoes.html>>. Acesso em: 13 jun. 2022.

BACH-MORTENSEN, Anders Malthe; MONTGOMERY, Paul. What are the barriers and facilitators for third sector organisations (non-profits) to evaluate their services? A systematic review. **Systematic reviews**, v. 7, n. 1, p. 1-15, 2018. Disponível em: <https://scihub.se/https://systematicreviewsjournal.biomedcentral.com/articles/10.1186/s13643-018-0681-1>. Acesso em: 13 jun. 2022.

BANDEIRA, Mariana Lima; LÓPEZ-PARRA, Fernando. El llamado tercer sector en el escenario ecuatoriano de la "Revolución Ciudadana". **Revista Estudios de Políticas Públicas**, v. 3, n. 1, p. 40-51, 2017. Disponível em: <https://revistas.uchile.cl/index.php/REPP/article/view/46364/48371>. Acesso em: 13 jun. 2022.

BODE, Ingo; BRANDSEN, Taco. **State-third sector partnerships: A short overview of key issues in the debate.** 2014. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/14719037.2014.957344>. Acesso em: 13 jun. 2022.

BONFIM, Marisse Dizaró; OLIVEIRA, Vilma Vieira Mião. O disclosure contábil no terceiro setor à luz da ITG 2002 (R1): um estudo em uma instituição de ensino superior do sudoeste de Minas Gerais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 223, p. 44-57, ISSN 2526- 8414, fev. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Recuperado em 21 de novembro, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm). Acesso em: 03 maio. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014.** Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm). Acesso em: 24 mai. 2022.

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: Presidência da República, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19637.htm). Acesso em: 15 abr. 2022.

BRASIL. **Lei no 9.790, de 23 de março de 1999.** Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19790.htm#:~:text=LEI%20No%209.790](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm#:~:text=LEI%20No%209.790)

%2C%20DE%2023%20DE%20MAR%20C3%87O%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20qualifica%C3%A7%C3%A3o%20de,Parceria%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 14 abr. 2022.

CADERNOS, M. A. R. E. Organizações Sociais. **Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, Brasília, 1998.** Disponível em: <http://bresserpereira.org.br/Documents/MARE/OS/caderno2.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

CALABRESE, T. D. Public mandates, market monitoring, and nonprofit financial disclosures. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 30, n. 1, p. 19-88, 2011. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S027842541000058X>. Acesso em: 13 jun. 2022.

CARDOSO, T. Terceiro setor e imunidade. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 25, p. 9-18, 2010.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; OLIVEIRA, Deyvison de Lima; TORRES, Luciene Cristina. Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. **Sociedade, contabilidade e gestão**, v. 6, n. 2, 2011. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrrj/article/viewArticle/1206>. Acesso em: 13 jun. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 2009/001185 NBC TG 26 de 15 de setembro de 2009.** Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade de TG 26 que dispõe sobre apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF: CFC, 2009. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001185&arquivo=Res\\_1185.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185&arquivo=Res_1185.doc). Acesso em: 16 mar. 2021.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DOLLERY, Brian; WALLIS, Joe. **Economic theories of the voluntary sector: A survey of government failure and market failure approaches.** Disponível em: <https://ourarchive.otago.ac.nz/handle/10523/986>. 2002. Acesso em: 13 jun. 2022.

DOS SANTOS, Carla Macedo Velloso; OHAYON, Pierre; PIMENTA, Márcio Marvila. Disclosure via website e as características das empresas do terceiro setor: um estudo empírico das entidades cariocaS. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, p. 073-090, 2017.

EBSEN, K. S.; LAFFIN, M. Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 1, p. 11-28, 2004. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2898101>. Acesso em: 20 mai. 2022.

ELMAGRHI, Mohamed H. *et al.* Trustee board diversity, governance mechanisms, capital structure and performance in UK charities. **Corporate Governance: The international journal of business in society**, 2018. Disponível em:

[https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/CG-08-2017-0185/full/html?casa\\_token=ZgujYf7Gwm4AAAAA:XsviJkV1zZuXoLiHMPaMh-dvfIf1-rHh1jm5Qa3LA5Zsy5FaBavnSSn6DgbTSUj2sjXO8vtzqkafgjEKRea-V7mlQzsFMqEQ0LNBUdUxV\\_BbkRQC5AHK](https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/CG-08-2017-0185/full/html?casa_token=ZgujYf7Gwm4AAAAA:XsviJkV1zZuXoLiHMPaMh-dvfIf1-rHh1jm5Qa3LA5Zsy5FaBavnSSn6DgbTSUj2sjXO8vtzqkafgjEKRea-V7mlQzsFMqEQ0LNBUdUxV_BbkRQC5AHK). Acesso em: 13 jun. 2022.

EVERS, Adalbert; LAVILLE, Jean-Louis (Ed.). **The third sector in Europe**. Edward Elgar Publishing, 2004. Disponível em: [http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan\\_Digital\\_2/NON%20PROFIT%20ORGANIZATION%20he%20Third%20Sector%20in%20Europe.pdf#page=24](http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_2/NON%20PROFIT%20ORGANIZATION%20he%20Third%20Sector%20in%20Europe.pdf#page=24). Acesso em: 13 jun. 2022

DE FARIA, Juliano Almeida; DA SILVA REGO, André Lourenço. Transparência nas entidades religiosas: um estudo de caso sobre a aplicação de fatores que contribuem para a transparência financeira na paróquia Senhor do Bonfim [Transparency in religious organizations: a case study on the application of factors...]. **Revista de Teologia e Ciências da Religião da UNICAP (Descontinuada)**, v. 4, n. 1, p. 267-300, 2014. Disponível em: <http://www.unicap.br/ojs/index.php/theo/article/view/457>. Acesso em: 30 jun. 2022.

GANDÍA, J. L. Internet disclosure by nonprofit organizations: empirical evidence of non governmental organizations for development in Spain. **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly**, v. 40, n. 1, p. 57-78, 2011. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0899764009343782?journalCode=nvsb>. Acesso em: 13 jun. 2022.

GARCIA, Violin Alexandre, SCARAMELLI, João Marcos. **A importância do Fluxo de Caixa**. Boletim CRC SP, São Paulo, n.165, p.8-9, fev. 2008.

GERHARDT T. E.; SILVEIRA D. T. **Métodos de pesquisa**. Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GOLLO, V.; SCHULZ, S. J.; ROSA, F. S. Evidenciação contábil em entidades brasileiras de terceiro setor: adequação às normas brasileiras de contabilidade. **Contexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**, v. 14, n. 27, p. 104-116, 2014. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/41595>. Acesso em: 13 jun. 2022.

GONÇALVES, Márcia Regina. Os controles financeiros como ferramenta do processo de decisão nas micro e pequenas empresas. 2007. 140f. **Monografia. Universidade de Taubaté**, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. (5a ed). Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo: IBGC, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **Guia das Melhores Práticas para Organizações do Terceiro Setor: Associações e Fundações** / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo, SP: IBGC, 2016. Disponível em [https://fonif.org.br/wp-content/uploads/2020/06/GUIA\\_3SETOR\\_IBGC\\_WEB.pdf](https://fonif.org.br/wp-content/uploads/2020/06/GUIA_3SETOR_IBGC_WEB.pdf). Acesso em: 13 jun. 2022.

IUDÍCIBUS, S. *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LINS, Luiz dos Santos; FILHO, José Francisco Filho. **Fundamentos e Análise das Demonstrações Contábeis**: uma abordagem interativa. São Paulo: Atlas, 2012.

MARQUES, B. A.; et al. **Terceiro Setor**: panorama das tendências de 1998 a 2013 por meio de um estudo bibliométrico. *Enfoque Reflexão Contábil*, v. 34, n. 2, p. 71-89, 2015.

MAURYA, Dayashankar; RAMESH, M. Program design, implementation and performance: the case of social health insurance in India. **Health Economics, Policy and Law**, v. 14, n. 4, p. 487-508, 2019. Disponível em: <https://search.proquest.com/openview/60de5c972c9162dde8ac57b150713911/1?pq-origsite=gscholar&cbl=29054>. Acesso em: 13 jun. 2021.

MEREGE, L. C.; BARBOSA, M. N. L. **3º Setor**: reflexões sobre o marco legal. São Paulo: FVG, 1998

MIRANDA, Luiz Carlos *et. al.* Prestação de contas nas organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre a terminologia contábil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 1, p. 22-37, jan./mar. 2009. Acesso em 05 de novembro de 2022

NASCIMENTO JÚNIOR, Haroldo Sabino do; LEITÃO, Carla Renata Silva. Evidenciação contábil no terceiro setor: análise da divulgação de demonstrações contábeis em websites para obtenção de certificação de transparência. **Revista Opara**, v. 10, n. 3, 2020. Disponível em: <https://web.p.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=0&sid=c194d965-1092-430a-b444-dbb56df4e0a8%40redis&bdata=JkF1dGhUeXBIPWlwLHNNoaWmbGFuZz1wdC1iciZzaXRIPWVob3NOLWxpdmU%3d#AN=148030836&db=iih>. Acesso em 13 jun. 2022.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**: terceiro setor. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, D. S; DURÃS, S. A. L. **Atuação da contabilidade no terceiro setor: estudo de caso Mitra Arquidiocesana de Vitória**. 2014. 48f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Instituto de Ensino Superior Blauro Cardoso de Mattos, Serra, 2014.

PECI, Alketa; SANTOS, Aline; MACHADO, Desiree. Quando o parceiro sem fim lucrativo falha? Uma análise das PNPs na área de saúde no Rio de Janeiro. **Revista Estudos de Políticas Públicas**, v. 3, n. 1, p. 24-39, 2017. Disponível em: <https://boletincorteidh.uchile.cl/index.php/REPP/article/view/46363>. Acesso em: 13 jun. 2022.

PEREIRA, Vanusa Batista. Disclosure voluntário através de sites corporativos de entidades do terceiro setor qualificadas como organizações sociais. In: **Congresso Virtual Brasileiro-Administração**. convibra, 2018. Disponível em: <https://convibra.org/publicacao/15333/>. Acesso em: 13 jun. 2022.

PIZA, Silvio Calazans Toledo *et al.* A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo-SP. **Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ**, v. 17, n. 3, p. 78-97, 2013. Disponível em: <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/viewArticle/1426>. Acesso em: 15 jun. 2022.

RENGEL, S. *et al.* Importância do balanço social para as entidades do terceiro setor sob a ótica dos gestores das APAES da região do Alto Vale do Itajaí/SC. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 53, p. 5-15, 2012.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. **Defining the nonprofit sector: A cross-national analysis**. Manchester University Press, 1997. Disponível em: [https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as\\_sdt=0%2C5&q=SALAMON%2C+Lester+M.%3B+ANHEIER%2C+Helmut+K.+Defining+the+nonprofit+sector%3A+A+cross-national+analysis.+Manchester+University+Press%2C+1997&btnG=](https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=SALAMON%2C+Lester+M.%3B+ANHEIER%2C+Helmut+K.+Defining+the+nonprofit+sector%3A+A+cross-national+analysis.+Manchester+University+Press%2C+1997&btnG=). Acesso em: 13 jun. 2022

SALGADO, Valéria Alpino Bigonha. **A lei federal de organizações sociais e sua regulamentação no âmbito do Sistema Único de Saúde**. 2016. Disponível em: <http://portalarquivos.saude.gov.br/images/pdf/2017/janeiro/34/15.Regulamentacao-da-Lei-de-OS.pdf>. Acesso em: 14 mai. 2022.

SALIMON, M. I.; SOARESSIQUEIRA, M. V. Ideologia gerencialista e subjetividade do trabalhador no terceiro setor. **Revista de Administração**, v. 48, n. 4, p. 643-657, 2013.

SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/815>. Acesso em: 13 jun. 2022.

WEISBROD, Burton A. Toward a theory of the voluntary nonprofit sector in a three-sector economy. In: **The economics of nonprofit institutions**. Oxford University Press, 1986. Disponível em: <https://www.scholars.northwestern.edu/en/publications/toward-a-theory-of-the-voluntary-nonprofit-sector-in-a-three-sect>. Acesso em: 13 jun. 2022.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. Nível de evidenciação contábil de organizações do Terceiro Setor. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n. 2, p. 85-94, 2016. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/3515/351557804003/351557804003.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2022.