

**Análise da Prestação de Contas das Santas Casas de Misericórdia dos Estados das
Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sul do Brasil**

Andre Felipe de Carvalho Sanchez – Mestre em Ciências Contábeis
Professor – Fundação de Comercio Alvares Penteado/FECAP
andrefsanchez1@hotmail.com

Patricia Fernandes – Mestre em Ciências Contábeis
UNASP - Centro Universitário Adventista de São Paulo
Email: pati_fernandes@hotmail.com

Marcelo Silva Moraes - Bacharel em Ciências Contábeis
UNASP - Centro Universitário Adventista de São Paulo
Email: marcelo.moraes@ucb.org.br

Felix Rebelo - Bacharel em Ciências Contábeis
UNASP - Centro Universitário Adventista de São Paulo
Email: felixrebelo91@hotmail.com

Icaro Santos Ramos - Bacharel em Ciências Contábeis
UNASP - Centro Universitário Adventista de São Paulo
Email: icaro.ramos@hotmail.com

RESUMO

O estudo objetiva analisar a prestação de contas das Santas Casas de Misericórdia (SCM) dos Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sul do Brasil, entre os anos de 2012 a 2014, averiguando se estas estão apresentando em seus sites os demonstrativos exigidos pela ITG 2002, sendo estes, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração do Fluxo de Caixa e as Notas Explicativas, e as informações pautadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, sendo estas o Plano de Trabalho, o Relatório de Atividades, o Parecer do Conselho Fiscal, o Parecer e Relatório da Auditoria Independente, Informações Bancárias, Inventário Patrimonial, DIPJ e RAIS. A metodologia empregada é de caráter documental, exploratório e de abordagem qualitativa. Baseando-se nos dados coletados foram produzidos os níveis de transparência para a análise de dados. Foram apurados alguns pontos sobre o aspecto qualitativo da comparabilidade e a aplicação da Teoria da Agência, das divergências entre a entidade filantrópica e a sociedade, quanto a prestação de contas. Conforme a análise, verificou-se que os níveis de transparência das prestações de contas das SCM dos Estados das quatro Regiões do Brasil estudadas são baixos, o que reflete de forma negativa na sociedade. Em decorrência do baixo nível de prestação de contas, a grande maioria das Santas Casas não transmitem confiabilidade, conformidade legal e segurança do ponto de vista do povo e de seus patrocinadores (pessoas físicas e governo) e não contribuem para a seu desenvolvimento.

Palavras Chave: Terceiro Setor, Prestação de Contas, Santas Casas de Misericórdia.

1 Introdução

Frente ao cenário econômico em que o Brasil se encontra, com a crise econômica, política e outros problemas estruturais existentes nesse país, para a população de modo geral, as suas condições financeiras e sociais se agravam a cada dia. No Brasil, as organizações sem fins lucrativos demonstram ser uma forma clássica de organização concernente à relação com o Estado, nas quais atendem certas necessidades que ele não alcança prover de acordo com a demanda da sociedade. Dessa forma, o povo se dirige às Santas Casas de Misericórdia (SCM) com o propósito de preencher as demandas coletivas que o Estado não consegue suprir.

A Administração Pública provê recursos financeiros com o objetivo de possibilitar a sobrevivência das SCM, assim como o encorajamento para serem estabelecidas novas organizações como essas. O Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2015) conceitua estas organizações como sendo entidades que têm função social muito importante, e de acordo com Fernandes (1994), as organizações sem fins lucrativos são descritas como um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos, e não apenas por serem instituições públicas ou privadas. Essas organizações possuem a responsabilidade de prestar contas de suas atividades realizadas em consequência dos recursos que lhes são doados, o que não deixa de ser uma resposta às responsabilidades das organizações de terceiro setor mediante as prestações de serviço oferecidas aos que necessitam, nas quais fundamentalmente devem ser transparentes apresentando as informações e demonstrações exigidas. O valor que as Santas Casas têm, não diz respeito somente a sua quantidade, mas também por estarem difundidas pelo país afora, nas quais encontram-se em maior quantidade no estado de São Paulo. Com o passar dos anos, as SCM se tornaram referência para população brasileira carente nos cuidados com a saúde. A apresentação das informações exigidas pela ITG 2002 e pelo Conselho Federal de Contabilidade evidencia a importância de seus serviços prestados ao povo da maneira mais esperada.

As SCM sempre foram e permanecem sendo as entidades que mais trabalham em cumplicidade com o governo na ação pelo cuidado da saúde do povo brasileiro, atuando como um grande colaborador. As Santas Casas são necessariamente uma empresa e, de igual forma, devem ser administradas e controladas sob as mesmas condições, de acordo com Ronsini (2005). Sendo assim, questiona-se: as Santas Casas de Misericórdia dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil estão publicando em seus respectivos sites, os relatórios e demonstrativos anuais dos últimos anos, abrangendo os anos de 2012 a 2014?

O objetivo deste artigo é **investigar a prestação de contas das SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil, dos anos de 2012 a 2014, em seus respectivos sites**. Para tanto, será analisada a apresentação dos demonstrativos e dos relatórios anuais exigidos pelo CFC, e faremos uma mensuração do nível de transparência das SCM. Junto a isso, será examinada a questão qualitativa da comparabilidade dos demonstrativos contábeis apresentados, sendo feita uma associação com a teoria da agência. Esta pesquisa é justificada por estudar o que é exigido anualmente das Santas Casas, através de seus sites correspondentes, e apresenta um exame de grande abrangência, se estendendo por quatro regiões do país, indicando estas como organizações transparentes ou não, proporcionando à sociedade e aos que tiverem desejo de estarem informados quanto a condição em que a entidade se encontra.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Terceiro Setor

Segundo Mañas e Medeiros (2012), o terceiro setor originou-se através do aparecimento de organizações filantrópicas a partir do final do século XIX, que foi a época

em que apareceram as santas Casas de misericórdia e outras organizações fundadas pelas igrejas que tinham o intuito de trabalhar na assistência aos grupos carentes. Salamon e Anheier (1998) proporcionam uma forma de definir o Terceiro Setor, sendo chamada de estrutural/operacional, e é a mais largamente usada e aceita. De acordo com essa definição, as entidades que compõem este setor apresentam as cinco seguintes características: (1) são estruturadas, pois têm um nível formal de regras e procedimentos; (2) são privadas, pois apesar de poderem receber recursos do governo, não possuem qualquer envolvimento institucional com o mesmo; (3) Não realizam Distribuição de Lucros, já que o que diferencia essas entidades é o fim a que é dado os lucros, quando houver. Os lucros devem ser aplicados na execução das atividades da organização; (4) tem Autonomia, uma vez que detêm condições para administrar sua própria gestão, sem necessidade de terceiros envolvidos. (5) Participação de Voluntários, contando com uma relevante participação de trabalhadores não-remunerados. As particularidades das organizações sem fins lucrativos se encontram na legislação brasileira segundo o Código Civil Brasileiro, Lei nº 9.790 de março de 1999.

2.2 Santas Casas de Misericórdia

Para que se cumprissem os desígnios da filantropia, se fazia necessário dar muitos conselhos benéficos, para que os que carecem dela não voltassem marginalizados para a sociedade, pois são estes desígnios que diferenciam a filantropia da caridade. Com isso, passam a ser produtivos ao terem sua índole transformada, mediante diversas recomendações e palavras de sabedoria. O que não se dá pela mera dação de recursos financeiros ou pertences (CMB, 1999). Em conformidade com CMB (2007), a Misericórdia abrange as Irmandades, as Confrarias, Fundações de Misericórdia, Entidades Beneficentes, Santas Casas e Filantrópicas. O exercício dos valores evangélicos, que é relatado através do mesmo, se dá pelo código de ética do hospital filantrópico instituindo como obrigação das entidades:

Prestar todo tipo de apoio à recuperação e aprimoramento físico, intelectual, profissional, moral e espiritual dos seres humanos. Apoiar as sociedades que estes ajudaram a construir, manter e desenvolver no sentido da universalização do bem-estar e da justiça em fraternidade. (...) *Valores*; As Misericórdias colocam a pessoa humana no centro de toda a sua ação direta e assistencial. Primam pelo respeito e defesa incondicional dos valores humanos e cristãos. Atestam a dignidade indivisível do ser humano, criado à imagem e semelhança de Deus. Respeitam sua dimensão biológica, psíquica, social e espiritual, procurando promovê-la e, quando necessário, curá-la. Mostram-se particularmente sensíveis à promoção e defesa dos mais pobres, (quer indivíduos, grupos ou povos) tanto na sua vulnerabilidade quanto na sua qualidade de vida (CMB, 2007).

Originalmente, conforme Silva (2010), a atuação estável e permanente do Estado e da filantropia eram as bases centrais do amparo à saúde pública no Brasil. O propósito central da fundação das Santas Casas era abrigar pessoas enfermas, marginalizadas e aquelas que foram excluídas do convívio social, como os doentes mentais e os criminosos doentes, realizando assim mais o trabalho de assistência aos excluídos e rejeitados do que o trabalho terapêutico (CMB, 1999).

2.3 Prestação de Contas

Para as entidades filantrópicas, a prestação de contas de seus demonstrativos necessita equivaler a uma resposta à sociedade, que precisa de sua assistência, fornecendo assim base para seus usuários. Todos os usuários das informações que são prestadas pelas Santas Casas, tais como a iniciativa pública, doadores, membros, voluntários e as organizações financiadoras, desejam ter conhecimento sobre o desempenho e os resultados gerados, na procura pela conquista de confiabilidade e credibilidade mediante a sociedade, procurando

averiguar se os recursos que eles doaram foram investidos com eficácia, assim como o efeito das mudanças na sociedade através de seu aporte como membro ou voluntário.

De acordo com Gimenes et al (2010), é papel da sociedade civil a participação permanente na ação da gestão dos recursos públicos, que viabiliza aos cidadãos a participação no desenvolvimento das políticas públicas e da contínua fiscalização da aplicação dos recursos públicos, qualificando-se como um controle social. Obtém-se um efetivo entendimento acerca da utilização dos recursos e o funcionamento da realização das assistências, por meio da fiel prestação de contas referentes às atividades desenvolvidas. Deste modo, a prestação de contas é um ponto de grande valia para os usuários, sendo fator de ordens morais, econômicas e políticas, realizando um dever essencial a partir do provimento das informações de forma transparente, de acordo com Franco (2004).

O CFC (2015) traz a informação de que as organizações têm o papel de certificar quais são as determinações especificadas por cada órgão competente, objetivando não se dispor de informações além das que são exigidas. Tais informações normalmente abarcam os seguintes documentos: Demonstrações contábeis; Plano de trabalho; Relatório de atividades; Parecer do conselho fiscal; Parecer e relatório de Auditoria Independente; Informações bancárias; Inventário patrimonial; Declaração de informações econômico-fiscais da Pessoa jurídica (DIPJ); Relação anual de informações sociais (RAIS); Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria. É muito importante que haja um acompanhamento do desempenho das atividades das organizações filantrópicas, e para que isso ocorra, é indispensável que sejam feitas as definições de *accountability* e fiscalização. Uma das formas de definir *accountability*, de acordo com Nakagawa (1987, p.17), seria a “obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poderes”.

Conforme Koslinski (2007, p.120) “O conceito de *accountability* tem sido reformulado de forma a dar conta de mecanismos de controle e legitimação das ONGs”. Uma instituição, ao receber recursos, tem a possibilidade de usá-los como decidir, porém, tem a obrigação de prestar contas da aplicação de seus recursos. Instituições filantrópicas possuem o desafio de alcançar a autenticidade de acordo com seus *stakeholders*, que é proporcionado através *accountability*.

As instituições que possuem o título de Utilidade Pública Federal (UPF) têm a obrigação de serem transparentes acerca dos demonstrativos determinados conforme o Decreto nº 50.517 de 2/5/1961, que são os relatórios circunstanciados de atividades e a demonstração do resultado do exercício (déficit ou superávit). Para as instituições que tem o título CEBAS - Saúde, as demonstrações prescritas são, conforme Portaria nº 1970, de 16 de agosto de 2011, B.P, D.R.E, N.E, e Parecer de Auditoria Independente (receita superior R\$ 3.600.000, conforme LC 123/06). Gimenes et al (2010) faz referência a prestação de contas anual, tendo como objetivo atender exigências fiscais para a obtenção de benefícios e recursos.

Desta forma, cabe ao administrador conferir, dentro das particularidades de cada instituição, quais são as exigências legais diante dos órgãos que determinam a prestação de contas. No caso da maioria das santas Casas, de acordo com o CFC (2015), a prestação de contas é devida ao Ministério da Justiça, pelas entidades que possuem o título de UPF e para o Ministério da Saúde, pelas entidades que possuem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - Saúde (CEBAS - Saúde).

2.3.1 TEORIA DA AGENCIA OU AGENCIAMENTO

Com a divulgação das informações exigidas, as entidades diminuem a assimetria das informações, tornando-as mais transparentes e legítimas, contribuindo para sua credibilidade perante a sociedade e, possibilitando que a sociedade fiscalize a entidade, limitando as divergências dos interesses da população. Segundo Jensen e Meckling (1976, p. 308):

Nós definimos um relacionamento de agência como um contrato pelo qual uma ou mais pessoas (o principal (is)) contratam outra pessoa (o agente) para executar algum serviço em favor deles e que envolva delegar, ao agente, alguma autoridade de tomada de decisão. Se ambas as partes do relacionamento são maximizadores de utilidade existe boa razão para acreditar que o agente não agirá sempre pelos melhores interesses do principal.

De acordo com estes autores, com o estabelecimento de incentivos adequados para o agente envolvendo-se em custos de fiscalização com o objetivo de limitar as atividades irregulares do agente, o principal pode limitar as divergências de seu interesse. Nas entidades do terceiro setor ocorrem conflitos de agência, na qual apresentam assimetria de informações entre o agente e o principal, proporcionando a necessidade de avaliar se a entidade (agente) está tomando decisões conforme os interesses da população (principal), o que ocorre por meio das informações publicadas a sociedade.

Desta forma, para que uma organização de terceiro setor seja considerada transparente, se faz necessário à apresentação de zelo na preparação e prestação dos demonstrativos e relatórios anuais aos usuários, com o fim de aproximar as entidades a diferentes públicos, reunindo todas as informações da organização. O problema nesta realidade existente é que grande parte destas entidades não publicam todas as informações e demonstrativos financeiros e não financeiros, não apresentando preocupação com a sociedade, o que afeta a ação da população em assimilar e comparar as informações prestadas, comprometendo também a legalidade, sustentabilidade e credibilidade da entidade filantrópica.

2.4 Demonstrações Contábeis

Conforme Fernandes, et al (2011), as demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados, proporcionando assim informações sobre: ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas incluindo ganhos e perdas, alteração do capital próprio e mediante integralizações dos proprietários como também distribuições a eles e fluxo de caixa. Conforme a NBC ITG 2002 (R1), as entidades sem fins lucrativos devem elaborar o Balanço Patrimonial – B.P, a Demonstração do Resultado do Período – D.R.E, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – D.M.P.L, a Demonstração dos Fluxos de Caixa – D.F.C e as Notas Explicativas – N.E, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000.

Para as entidades possuidoras da certificação CEBAS Educação, como é o caso de algumas SCM, a Demonstração do Valor Adicionado – D.V.A é incluída no grupo de demonstrativos exigidos conforme o Manual do Usuário da Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área de Educação. Para as entidades possuidoras da certificação CEBAS vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social, a Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos – D.O.A.R é incluída no grupo de demonstrativos exigidos, conforme portaria MDS nº 353, de 23 de dezembro de 2011. Na elaboração das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor, é necessário observar-se a Lei nº 6.404/1976, e as respectivas alterações feitas pela Lei nº 11.638/2007 e Lei nº 11.941/2009, que alteraram artigos relativos à elaboração e à divulgação das demonstrações contábeis.

O B.P é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, que explore ou não atividade lucrativa. A estrutura patrimonial estabelecida pela lei societária deve ser adotada pelas entidades filantrópicas. Conforme a resolução do CFC nº 1.409/2012, algumas adaptações devem ser feitas sobre a nomenclatura de contas a serem utilizadas, como exemplo, a denominação da conta capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido e as palavras lucro e prejuízo devem ser substituídos por superávit ou déficit do período. Apesar das nomenclaturas das contas diferenciadas no

B.P, o mesmo continua sendo um demonstrativo estático, evidenciando a situação financeira e patrimonial da entidade, trazendo consigo informações relevantes para a gestão.

A ênfase é dada à atividade e não ao resultado, ainda que afinal seja apurado um resultado, o que preocupa as entidades de terceiro setor é a atividade, para Olak (1996). Acrescentando, Martins (1983) explica que o termo “resultado” acarreta lucro e prejuízo, e como se trata de entidades sem fins lucrativos é preferível que a terminologia utilizada seja Déficit e Superávit. Conforme o CFC nº 1.409/2012 “na demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade”.

Conforme Fernandes et al (2011) é uma declaração de grande utilidade para as empresas, pois ela possibilita obter os saldos no início do período e os acréscimos/decrécimos por doações recebidas, superávit ou déficit obtido na demonstração do resultado do exercício e, em alguns casos, possíveis ajustes ao Patrimônio Social. O D.F.C compara todos os recebimentos diretamente com os desembolsos. Essa atividade deve ser realizada com o maior detalhamento possível, pois é ela que assegura que haverá dinheiro em caixa disponível para eventuais despesas e investimentos estratégicos. De acordo com o CPC 03 “A entidade deve apresentar seus fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento da forma que seja mais apropriada aos seus negócios. ”. Na demonstração de fluxo de caixa, as doações devem ser classificadas as atividades operacionais (CFC nº 1.409/2012).

As notas explicativas complementam o conjunto das demonstrações contábeis e visam evidenciar, por meio de notas claras e precisas, os procedimentos adotados pelos profissionais da contabilidade à elaboração das demonstrações contábeis. O CFC expõe os detalhes que precisam ser divulgados das entidades sem fins lucrativos, exemplo, “os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos” (CFC, 2015 p. 205). As informações são de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço. As informações a serem destacadas devem ser relevantes quantitativa e qualitativamente. Quando ocorre mudança nos procedimentos contábeis, de um ano para outro, deve ser evidenciado o respectivo reflexo no resultado (CFC nº 1.409/2012).

2.4.1 COMPARABILIDADE

A comparabilidade permite ao usuário o conhecimento e a comparação de determinada informação ao longo do tempo, numa mesma entidade ou em diversas entidades, como também apresentar a situação dessas num dado momento para tomadas de decisão.

Franco (2011) menciona que o processo decisório dos investidores envolve a escolha entre diferentes alternativas, como compra, venda, manutenção de um investimento ou investir em uma entidade. Assim, uma informação útil deve ser comparável entre entidades e entre períodos diferentes da mesma entidade. Ainda aborda que os usuários necessitam de informações que permitam a comparação das demonstrações contábeis e também das modificações na entidade para que as tomadas de decisão sobre a situação financeira e patrimonial sejam apresentadas de maneira correta. Van Der Tas (1988, p.158) complementa que “dois relatórios ou mais são comparáveis em relação a um caso específico, se nas mesmas circunstâncias deste evento os relatórios ou os múltiplos relatórios, forem contabilizados da mesma forma”.

2.5 Trabalhos Antecedentes

Baseado em três análises bibliométricas sobre terceiro setor, de Ramos e Sanchez (2016), intitulado de Análise da Prestação de Contas das Santas Casas de Misericórdia do

Estado de São Paulo; de Rocha et al (2015), intitulado de Análise da Evidenciação Contábil das Prestações de Contas de Entidades do Terceiro Setor de um Escritório da Zona Sul da Cidade de São Paulo; de Souza et al (2012), intitulado de Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuidoras do título de utilidade pública federal do estado do Rio Grande do Norte; e de Paula et al (2010), intitulado de Produção sobre terceiro setor no Brasil: pontualidade, dispersão e lacunas teóricas, pode-se concluir que há um baixo comprometimento com as exigências conferidas às entidades do terceiro setor, e predominam temas com relação aos órgãos do governo, aspectos conceituais, gestão e responsabilidade social empresarial, conforme Paula et al (2010).

Conforme Paula et al (2010), os assuntos mais pesquisados refletem em dois tipos de produção científica no terceiro setor. O primeiro estuda os aspectos exclusivos deste setor, como economia solidária e redes Inter setoriais. O segundo tipo de produção reflete na aplicação de conceitos tradicionalmente vindos da Administração de Empresas para o terceiro setor, tais como o comportamento organizacional e gestão de pessoas. Os trabalhos mencionados servem como sugestões de estudos futuros no âmbito brasileiro, pois os mesmos são poucos estudados.

3 Metodologia

A abordagem deste tema é descrito pela metodologia do trabalho, apresentando os objetivos, procedimentos e as técnicas que serão empregadas neste trabalho. Em relação a tais objetivos, esta pesquisa é de cunho exploratório. Conforme Gil (2002), a pesquisa exploratória pode ser definida como tendo o possibilitar uma maior familiaridade junto ao problema de pesquisa, bem como a sua resolução. Isso pode ser construído através de hipóteses, a fim de tornar o problema, bem como a sua resposta algo mais explícito para os leitores.

Em relação à natureza das fontes utilizadas na elaboração de todo o estudo, esta pesquisa é classificada como bibliográfica e documental. De acordo com Silva e Grigolo (2002), a pesquisa documental se utiliza de materiais que não tiveram suas análises estudadas de uma forma mais profunda. Logo, tal pesquisa é importante porque, além do estudo mais profundo quanto ao tema, a pesquisa documental proporciona selecionar, interpretar as informações, com o objetivo de substanciar seu sentido, além de atribuir algum valor ao mesmo.

De acordo com Marconi e Lakatos (1992), a pesquisa bibliográfica é o levantamento de toda a bibliografia, que aborda um determinado assunto, já publicado, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Atualmente, também através de publicações pela internet. O seu objetivo é possibilitar que o pesquisador entre em contato direto com o material publicado sobre um determinado tema, favorecendo a análise da pesquisa pelo cientista. No que tange à abordagem do problema, a presente pesquisa tem abordagem qualitativa. Beuren (2004) relata que, as pesquisas qualitativas proporcionam análises mais aprofundadas quanto ao assunto estudado, além de ser uma maneira bastante apropriada para extrair conhecimento da natureza de seu estudo. Nessa pesquisa, foi realizada uma análise da divulgação de informações exigidas por órgãos pertinentes, através dos respectivos sites de todas as Santas Casas de Misericórdia das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sul do Brasil, que se encontram registradas no site oficial do Ministério da Saúde – Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde Web (CnesWeb), constituindo 64 entidades, dos demonstrativos relacionados pela ITG 2002 e pelos elementos que compõe a prestação de contas relacionadas pelo CFC (2015), na qual as Santas Casas analisadas foram classificadas, para a realização da análise de dados, por Estado. A coleta de dados foi realizada entre os dias 21/03/2016 a 15/04/2016. A análise da divulgação das informações se dividiu em cinco tópicos, a saber: (1) análise do nível de transparência das SCM por estado e de forma

individual; (2) análise da divulgação dos demonstrativos contábeis exigidos pela NBC ITG 2002 (R1) por estado e por demonstrativo; (3) análise do aspecto qualitativo de comparabilidade de forma individual; (4) análise da divulgação dos elementos que compõe os relatórios anuais citados pelo CFC por estado e de forma individual; (5) e a análise de outros itens relacionados.

Para o cálculo do nível de transparência das SCM por estado e de forma individual, estabeleceu-se os critérios de divulgação dos demonstrativos contábeis exigidos pelo CFC, sendo eles, B.P, D.R.E, D.M.P.L, D.F.C e N.E, e os elementos citados pelo CFC que compõe os relatórios anuais, sendo estes, o plano de trabalho, relatório de atividades, parecer do conselho fiscal e parecer e relatório de auditoria independente. O nível de transparência se deu pela quantidade dos demonstrativos/relatórios (critérios) divulgados com relação proporcional ao total dos critérios por estado e, com relação aos estados, foi utilizado o mesmo método aplicado pela proporção dos critérios selecionados pela quantidade de SCM por estado. A partir dos resultados anuais, foi calculada a média dos três anos analisados.

Para o cálculo do percentual da divulgação dos demonstrativos por estado e de forma individual, estabeleceu-se os critérios de divulgação dos demonstrativos contábeis exigidos pelo CFC, sendo eles, B.P, D.R.E, D.M.P.L, D.F.C e N.E. O percentual de divulgação se deu pela quantidade dos demonstrativos (critérios) divulgados com relação proporcional ao total dos demonstrativos e, com relação aos estados, foi utilizado o mesmo método aplicado pela proporção dos demonstrativos selecionados pela quantidade de SCM por estado.

4 Análise de Dados

A princípio, efetuou-se a análise do nível de transparência das SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil, do período de 2012 a 2014, conforme demonstra a Tabela 1, adotando como critério as demonstrações contábeis exigidas pela ITG 2002 e os elementos que compõe a prestação de contas conforme o CFC (2015).

Tabela 1 – Nível de Transparência SCM, por Estado.

Estado	TOTAL ITG 2002/MANUAL			Média
	2012	2013	2014	\bar{x}
Pará	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Maranhão	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Piauí	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Bahia	2,78 %	3,17 %	3,17 %	3,04 %
Ceará	0,00 %	0,00 %	7,14 %	2,38 %
Pernambuco	0,00 %	0,00 %	35,71 %	11,90 %
Alagoas	16,67 %	21,43 %	21,43 %	19,84 %
Mato Grosso	25,00 %	3,57 %	3,57 %	10,71 %
Mato Grosso do Sul	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Goiás	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Paraná	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Rio Grande do Sul	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Transparência Total	3,70%	2,35 %	5,92 %	3,99 %

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com a Tabela 1, concluiu-se que os estados que possuem o nível de transparência superior a zero são: Alagoas, com o Nível Médio de Transparência - NMT de 19,84%; Pernambuco, com o NMT de 11,90 %; Mato Grosso, com o NMT de 10,71 %; Bahia, com o NMT de 3,04 %; e Ceará, com NMT de 2,38 %. Realizou-se uma análise do

XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ

nível de transparência das SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil de forma individual dos anos de 2012 a 2014, conforme demonstra a Tabela 2, adotando como critérios os demonstrativos contábeis exigidos pela ITG 2002 e os elementos que compõe a prestação de contas conforme o CFC (2015).

Tabela 2 - Nível de Transparência das SCM de forma Individual.

Nome da Instituição	TOTAL ITG 2002/MANUAL			Média
	2012	2013	2014	\bar{x}
Santa Casa de Misericórdia de Itabuna	50,00 %	50,00 %	50,00 %	50,00 %
Santa Casa de Misericórdia de Valença	0,00 %	7,14 %	7,14 %	4,76 %
Irmandade Ben. Da Santa Casa de Misericórdia de Fortaleza	0,00 %	0,00 %	28,57 %	9,52 %
Santa Casa de Misericórdia do Recife	0,00 %	0,00 %	35,71 %	11,90 %
Santa Casa de Misericórdia de Maceió	50,00 %	50,00 %	50,00 %	50,00 %
Santa Casa de Misericórdia de São Miguel dos Campos	0,00 %	14,29 %	14,29 %	9,53 %
Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis	50,00 %	7,14 %	7,14 %	21,43 %
Transparência Total	21,43 %	18,37 %	27,55 %	22,45 %

Fonte: Elaboração própria.

Em meio às organizações que se sobressaem quanto aos níveis de transparência, evidenciasse a Santa Casa de Misericórdia de Itabuna e a SCM de Maceió com 50,00% de NMT, a SCM e Maternidade de Rondonópolis com 21,43% de NMT, a SCM do Recife com 11,90% de NMT, a SCM de São Miguel dos Campos com 9,53% de NMT, a Irmandade Ben. Dá SCM de Fortaleza com 9,52% de NMT, e pôr fim a SCM de Valença com 4,76% de NMT. As demais SCM apresentaram NMT igual a 0,00%.

No que diz respeito ao nível de transparência no decorrer dos anos, notar-se um pequeno crescimento em quatro SCM, como a SCM de Valença, Irmandade Ben. Dá SCM de Fortaleza, SCM do Recife, SCM de São Miguel dos Campos, ou permaneceram com o mesmo nível, como a SCM de Itabuna e a SCM de Maceió. É importe também mencionar que, considerando todas as SCM, o NMT delas é igual a 3,99%. Os baixos níveis de transparência que as SCM apresentam, através de seus sites, indicam que estas organizações possuem pouco comprometimento com a sociedade, envolvendo de aspectos de ordem política e econômica, de acordo com Franco (2004), e também não estão desempenhados seu papel perante a coletividade, tirando as ferramentas nas quais a sociedade pode desempenhar seu papel de controle social, citado por Gimenes et al (2010). Efetuou-se uma análise da divulgação dos demonstrativos das SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil, dos anos de 2012 a 2014, conforme demonstra a Tabela 3, adotando como critérios os demonstrativos contábeis exigidos pela ITG 2002.

Tabela 3 – Divulgação dos Demonstrativos Contábeis exigidos pela ITG 2002, por Estado.

Estado	TOTAL ITG 2002			Média
	2012	2013	2014	\bar{x}
Pará	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Maranhão	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Piauí	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Bahia	5,56 %	5,56 %	5,56 %	5,56 %
Ceará	0,00 %	0,00 %	20,00 %	6,67 %
Pernambuco	0,00 %	0,00 %	100,00 %	33,33 %
Alagoas	33,33 %	46,67 %	46,67 %	42,22 %

XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ

Mato Grosso	50,00 %	10,00%	10,00 %	23,34 %
Mato Grosso do Sul	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Goiás	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Paraná	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Rio Grande do Sul	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Transparência Total	7,41 %	5,19 %	15,19 %	9,26 %

Dentre os estados que se destacaram na prestação de contas dos demonstrativos contábeis exigidos pela ITG 2002, foram: Alagoas, com 42,22%, Pernambuco, com 33,33%, e Mato Grosso, com 23,34%. Os estados da Bahia e Ceará divulgaram menos de 7 % dos demonstrativos, e os outros estados não apresentaram nenhum (0,00%). Foram analisadas as divulgações dos demonstrativos das SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil, dos anos de 2012 a 2014, por demonstrativo, conforme demonstra a Tabela 4, adotando como critérios os demonstrativos contábeis exigidos pela ITG 2002.

Tabela 4 - Divulgação dos Demonstrativos Contábeis exigidos pela ITG 2002, por Demonstrativo.

DEMONSTRATIVO	TOTAL ITG 2002			Média
	2012	2013	2014	\bar{x}
B.P.	4,69%	4,69%	7,81%	5,73%
D.R.E.	4,69%	6,25%	9,38%	6,77%
D.M.P.L.	4,69%	3,13%	6,25%	4,69%
D.F.C.	4,69%	3,13%	4,69%	4,17%
N.E	4,69%	3,13%	6,25%	4,69%
Transparência Total	4,69%	4,07%	6,88%	5,21%

Fonte: Elaboração própria.

Em meio aos demonstrativos mais divulgados, em primeiro lugar está a D.R.E, com 6,77% de média das divulgações, em segundo lugar o B.P, com 5,73% de média das divulgações, em terceiro lugar a D.M.P.L e N.E, com 4,69% de média das divulgações, e em quarto lugar a D.F.C com 4,17% de média das divulgações. Mais uma vez é verificado que as prestações de contas das SCM estão num nível desfavorecido, analisando na Tabela 4 somente os demonstrativos contábeis que são exigidos pela ITG 2002, a média de divulgação dos mesmos é de somente 5,21% de todas as SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil. É possível também relacionar o baixo nível de divulgação dos demonstrativos ao conflito de agência, definidos pela teoria da agência, conforme Jesen e Meckling (1976), na qual o principal está quase que impossibilitado de limitar as divergências de seus interesses pelo baixo nível de divulgação da prestação de contas, havendo assimetria de informações, ou seja, a coletividade (principal) não possui informações para avaliar a entidade (agente).

Foram analisadas as SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil, que apresentaram o aspecto qualitativo de comparabilidade, nos anos de 2012 a 2014, conforme as Tabelas 5 e 6.

Tabela 5 – SCM que possuem Certificação CEBAS Educação que apresentaram Comparabilidade.

Nome da Instituição	B.P			D.R.E			D.M.P.L			D.F.C			D.V.A		
	12	13	14	12	13	14	12	13	14	12	13	14	12	13	14
Santa Casa de Misericórdia de Itabuna	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	N	N	N
Irmandade Ben. Da Santa Casa de Misericórdia de Fortaleza	N	N	S	N	N	S	N	N	S	N	N	S	N	N	N
Santa Casa de Misericórdia de Maceió	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	N	N	N

Fonte: Elaboração própria.

XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ

Tabela 6 – SCM que possuem Certificação CEBAS vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social que apresentaram Comparabilidade.

Nome da Instituição	B.P			D.R.E			D.M.P.L			D.F.C			D.O.A.R		
	12	13	14	12	13	14	12	13	14	12	13	14	12	13	14
Santa Casa de Misericórdia de Valença	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Santa Casa de Misericórdia do Recife	N	N	S	N	N	S	N	N	S	N	N	S	N	N	N
Santa Casa de Misericórdia de São Miguel dos Campos	N	S	S	N	S	S	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Santa Casa de Misericórdia e Maternidade de Rondonópolis	S	N	N	S	S	S	S	N	N	S	N	N	N	N	N

Fonte: Elaboração própria.

Dentre as SCM que apresentaram o aspecto qualitativo de comparabilidade total do B.P, D.R.E, D.M.P.L e D.F.C, é possível citar a SCM de Itabuna e SCM de Maceió. A SCM e Maternidade de Rondonópolis apresentou comparabilidade total apenas na D.R.E. E dentre as SCM que apresentaram o aspecto qualitativo de comparabilidade parcial do B.P, D.R.E, D.M.P.L e D.F.C, é possível mencionar a Irmandade Ben. Da Santa Casa de Misericórdia de Fortaleza e a SCM do Recife. A SCM e Maternidade de Rondonópolis apresentou comparabilidade parcial somente no B.P e D.M.P.L e D.F.C, e a SCM de São Miguel dos Campos apresentou comparabilidade parcial apenas no B.P e D.R.E.

Assim sendo, somente 10,94% das SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil retratam alguma expressão de comparabilidade, o que é muito pouco, devido ao fato de que a grande maioria não tem nenhuma, pois isso é um parâmetro de comparabilidade no processo decisório entre as organizações e entre os períodos distintos da mesma organização, o que é tido como um aspecto fundamental das demonstrações contábeis a nível gerencial, de acordo com Franco (2011). Foram analisadas as publicações dos elementos que compõe a prestação de contas conforme o CFC (2015) das SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil, dos anos de 2012 a 2014, de acordo com o que é apresentado na Tabela 7, adotando os critérios; plano de trabalho, relatório de atividades, parecer do conselho fiscal e parecer e relatório de auditoria independente.

Tabela 7 – Divulgação dos Elementos da Prestação de Contas CFC (2015), por Estado.

Estados	ELEMENTOS CFC			Média
	2012	2013	2014	\bar{x}
Pará	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Maranhão	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Piauí	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Bahia	2,78 %	4,17 %	4,17 %	3,70 %
Ceará	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Pernambuco	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Alagoas	16,67 %	16,67 %	16,67 %	16,67 %
Mato Grosso	25,00 %	0,00 %	0,00 %	8,43%
Mato Grosso do Sul	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Goiás	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Paraná	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Rio Grande do Sul	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Transparência Total	3,70 %	1,74 %	1,74 %	2,40 %

XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com a Tabela 7, os únicos estados que divulgaram os elementos que compõem a prestação de contas conforme CFC (2015) foram: Alagoas, com média de 16,67%, Mato Grosso, com média de 8,43% e Bahia, com média de 3,70%. Todas as SCM dos outros estados abrangidos neste estudo não divulgaram nenhum dos elementos que compõem a prestação de contas conforme CFC (2015). A média das prestações de contas destas informações é de apenas 2,40%, considerando todas as SCM das quatro Regiões do Brasil analisadas neste estudo.

Realizou-se uma análise da publicação das informações que integram a prestação de contas, de acordo com o CFC (2015), das SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil, nos anos de 2012 a 2014, por elemento, conforme demonstrado na Tabela 8, adotando os critérios: plano de trabalho, relatório de atividades, parecer do conselho fiscal e parecer e relatório de auditoria independente.

Tabela 8 - Divulgação das Informações das Prestações de Contas CFC (2015), por Elemento.

Elementos CFC	ELEMENTOS CFC			Média
	2012	2013	2014	\bar{x}
Plano de Trabalho	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Relatório de atividades	4,69 %	4,69 %	4,69 %	4,69 %
Parecer do conselho fiscal	1,56 %	0,00 %	0,00 %	0,52 %
Parecer e relatório de auditoria independente	3,13 %	3,13 %	3,13 %	3,13 %
Transparência Total	2,35 %	1,96 %	1,96 %	2,09 %

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com a Tabela 8, as informações que foram divulgadas são o Relatório de atividades, com 4,69% de média das divulgações, o Parecer e relatório de auditoria independente, com 3,13% de média das divulgações, e por último, o Parecer do conselho fiscal, com 0,52% de média das divulgações. Nenhuma das Santas Casas divulgaram o Plano de Trabalho (0,00% de média). Mais uma vez constata-se que, analisando na Tabela 8 apenas algumas das informações apontadas pelo CFC (2015), as prestações de contas das SCM não se encontram num nível adequado, apresentando muito menos do que se é exigido. A média das prestações de contas destas informações é de apenas 2,09%, considerando todas as SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil. Procurou-se ainda uma associação entre a população dos Estados e o NMT, entretanto, constatou-se que não há associação neste âmbito, pois o NMT por Estado não diverge com relação ao número da população dos Estados. Outras informações citadas pelo CFC (2015) também foram pesquisadas, não obstante, tais informações não foram localizadas, sendo estas a DIPJ e RAIS. No tocante as informações bancárias, cópia de convênio, contrato e termo de parceria, também citadas pelo CFC (2015), nenhuma das Santas Casas divulgaram tais informações.

No que diz respeito a outras demonstrações que não são prescritas pela ITG 2002, no entanto, são obrigatórias em alguns casos, como as Santas Casas que apresentam título de CEBAS Educação, nas quais devem realizar a elaboração da D.V.A, e pelas entidades que apresentam o título de CEBAS-MDS, nas quais devem realizar a elaboração da D.O.A.R, nenhuma das SCM dos estados das regiões norte, nordeste, centro-oeste e sul do Brasil, nos anos de 2012 a 2014, prestaram contas destes demonstrativos citados.

5 Considerações Finais

Com o intuito de averiguar se as Santas Casas dos estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sul do Brasil estão divulgando em seus respectivos sites as

informações exigidas pelos órgãos pertinentes, esta pesquisa proporcionou a análise dos demonstrativos e relatórios anuais disponíveis em seus respectivos sites, correspondendo aos anos de 2012 a 2014. Foi possível atestar que o nível de transparência das SCM dos Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sul do Brasil, através da coleta e análise de dados, mediante os critérios da publicação dos demonstrativos contábeis exigidos pela ITG 2002 e pelos componentes que integram a prestação de contas apresentadas pelo CFC (2015), é demasiado inferior ao que é exigido, pois os demonstrativos estudados aparecem apenas em 3,99% dos casos, considerando todas as SCM das quatro Regiões do Brasil abarcadas neste estudo. Em outras palavras, isso causa uma grande deterioração da visão da sociedade quanto a estas organizações que tem grande valor para o povo. No que tange a análise da prestação de contas das entidades filantrópicas, o estudo é de vital importância, tanto para a entidade, para que as mesmas possam conquistar credibilidade, confiança, legitimidade e sustentabilidade diante da sociedade, quanto para a coletividade de seus colaboradores (*stakeholders*), com o intuito de fiscalizar tais entidades e examinar sua situação de forma objetiva, a aplicação de seus recursos, os impactos causados pelas ações dos usuários e da própria organização em resposta às necessidades da sociedade. Por meio desta pesquisa, foi evidenciado que a prestação de contas das SCM dos estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sul do Brasil, abrangidos os anos de 2012 a 2014, se encontram num nível muito baixo, devido ao fato de que poucas das SCM desses estados realizam as devidas prestações de contas dos demonstrativos e relatórios anuais, visto o nível de transparência total médio inferior a 4 %.

É preocupante as consequências que este resultado pode levar à sociedade, pois devido ao baixo nível de comprometimento das entidades quanto a divulgação de suas informações, grande parte das SCM das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sul do Brasil não passam credibilidade, legitimidade e confiança para a sociedade, o que pode ferir as ordens morais, políticas e econômicas. Em suma, este estudo possibilita outras análises ligadas à prestação de contas das Santas Casas de Misericórdia de outros estados do Brasil, com o mesmo intuito de se fazer uma comparação do nível de transparência da prestação de contas das Santas Casas entre os estados.

Referências Bibliográficas

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalho Monográfico em Contabilidade: Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Lei Nº 9.790 de Março de 1999**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 12 abr. 2016.

_____. **Decreto Nº 50.517, de 2/5/1961**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 22 nov. 2015.

_____. **Portaria MDS Nº 353 DE 23/12/2011 (Federal)**. Disponível em: <<http://www.apaebrasil.org.br/>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

_____. Conselho Federal De Contabilidade. **Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social** / José Antonio de França (coordenador); Álvaro Pereira de Andrade... [et al.]. - Brasília: CFC: FBC: Profis. 2015.

**XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ**

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira De Contabilidade – ITG 2002 (R1). De 21 De Agosto De 2015.** Disponível em <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

_____. Conselho Federal De Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.121 de 28 de março de 2008** – DOU de 01/04/2008.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução n.º 1.409 de 21/09/2012** – DOU 1 de 27/09/2012.

_____. CMB. Confederação Das Santas Casas De Misericórdia, Hospitais e Entidades Filantrópicas. Panorama hospitalar. **As Santas Casas nasceram junto com o Brasil.** Federação das Santas Casas e Hospitais Filantrópicos do Rio Grande do Sul. Ano 5, n. 22, 1999. Disponível em: <<http://www.cmb.org.br/>>. Acesso em: 06 abr. 2016.

_____. CMB. Confederação Das Santas Casas De Misericórdia, Hospitais e Entidades Filantrópicas. PEREIRA, Ivo Arzua. **Missão das Misericórdia.** Trabalho elaborado a partir de matérias publicadas no livro Epopeia das Misericórdias, compilado pelo Dr. Ivo Arzua Pereira, do Código de Ética do Hospital Filantrópico, 2007. Disponível em: <<http://www.cmb.org.br/>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

_____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 03 (R2) - Demonstração dos Fluxos de Caixa.** 2010. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/>>. Acesso em: 21 abr. 2016.

_____. Conselho Regional De Contabilidade do Rio Grande Do Sul (CRC-RS), MONSER, N. T. B., SOUZA, M. H. de JUNIOR, I. R. S. P., PETRY, D. J., BERTO, J. D., PURGUES, L. M., SALVADOR, L. A., RENNER, R. A., MEDEIROS, R. S., **Terceiro setor: guia de orientação para o profissional da contabilidade.** Porto Alegre. 2011. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

CARRENHO, A. C. B. P. et al. **O papel do terceiro setor no fortalecimento do Mercosul.** REPATS - Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor, Brasília, V. 1, nº 1, p.93-109, Jul-Dez, 2014.

FERNANDES, R. M. C.; MACIEL, A. L. S.; BARROS, X. M. T. **Estudo sobre o terceiro setor no Rio Grande do Sul: perfil I, gestão e impactos sociais.** Porto Alegre: Fundação Irmão José Otão, 2011.

FERNANDES, R. C. **O que é terceiro setor?** Revista do Legislativo, Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, nº 18, p. 26-30. Abr./jun. 1997.

FERNANDES, R. C. **Privado Porém Público: O Terceiro Setor Na América Latina.** RIO DE JANEIRO: RELUME DUMARÁ, 1994.

FRANCO, G; KOTHARI, S. P; VERDI, R. **The Benefits of Financial Statements Comparabilty.** Working Paper, 2011.

FRANCO, R. C. **A Ética e as organizações da Sociedade Civil, A questão de prestação de contas (“accountability”) no terceiro sector.** VIII Congresso Luso-Afro-Brasileiro de Ciências Sociais, Coimbra, 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIMENES, E. R.; LEONARDO, V. S. **Transparência na prestação de contas por entidades do terceiro setor: obrigação fiscal e social**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto alegre, v. 1, n. 1, p. 22-35, set. 2010.

JESEN, M. C.; MECKLING, W. H. **Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure**. Journal of Financial Economics, v.3, p.308, 1976.

KOSLINSKI, M. C. **Um estudo sobre ONGs e suas relações de Accountability**. 2007. Tese (Doutorado) - Curso de Sociologia, Departamento de Sociologia, UFRJ, Rio de Janeiro, 2007.

MAÑAS, A. V.; MEDEIROS, E. E. **Terceiro setor: Um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento sócio-econômico**. Perspectivas em Gestão & Conhecimento. v.2, n.2, 2012. Disponível em: <<http://www.okara.ufpb.br/ojs2/index.php/pgc/article/view/12664>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Editora Atlas, 1992. 4a ed. p.43 e 44.

MARTINS, E. **Contabilidade de Entidades de Fins não Lucrativos**. Boletim IOB Temática Contábil e Balanços. Bol. 22/83. São Paulo, 1983.

NAKAGAWA, M. **Estudos de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial**. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1987.

OLAK, P. A. **Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996.

PAULA, M. B. et al. **Produção sobre terceiro setor no Brasil: pontualidade, dispersão e lacunas teóricas**. Enanpad – XXXIV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro/RJ, 2010. Página 20. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/index.php/pgc/article/viewFile/12664/8472>> Acesso em: 22 abr. 2016.

ROCHA, L. F.; SANTOS, J. O.; SILVA, C. S.; SANCHEZ, A. F. C, **Modelo Análise da Evidenciação Contábil das Prestações de Contas de Entidades do Terceiro Setor de um Escritório da Zona Sul da Cidade de São Paulo**. XXII Congresso Brasileiro de Custos - Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 2015.

RONSINI, M. J. **Informativo da Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Piracicaba**, Página 8. Disponível em: <<http://www.cmb.or.br/informativos/saibamais.htm>> Acesso em: 20 abr. 2016.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. **Social Origins of Civil Society: Explaining the Nonprofit Sector CrossNationally**. Voluntar, v. 9, n. 3, p. 213-248, set. 1998.

SILVA, M. R. B. da. **Santa Casa de Misericórdia de São Paulo: saúde e assistência se tornam públicas**. Varia História, v.26, n.44. Belo Horizonte, 2010.

**XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016
28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ**

SILVA, M. B.; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

SISCEBAS. **Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social na Área de Educação**. Disponível em: <<http://siscebas.mec.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

SOUZA, F. J. V. et al. **Prestação de contas no terceiro setor: uma análise das entidades possuidoras do título de utilidade pública federal do estado do Rio Grande do Norte**. Context, Porto Alegre, v. 12, n. 21, p. 105-116, ISSN (Online): 2175-8751, 2012.

VAN DER TAS, L. G. Measuring harmonization of financial reporting practice. **Accounting and Business Research**. 1988.