



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDERSON RIBEIRO DE SOUSA

**INCONSISTÊNCIAS CONTÁBEIS EM ENTIDADES DE SAÚDE DO TERCEIRO
SETOR EM PERNAMBUCO: Análise sob a ótica das auditorias independentes**

Recife

2025

ANDERSON RIBEIRO DE SOUSA

**INCONSISTÊNCIAS CONTÁBEIS EM ENTIDADES DE SAÚDE DO TERCEIRO
SETOR EM PERNAMBUCO: Análise sob a ótica das auditorias independentes**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Drª. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos

Recife

2025

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Sousa, Anderson Ribeiro de.

Inconsistências contábeis em entidades de saúde do terceiro setor em Pernambuco: análise sob a ótica das auditorias independentes / Anderson Ribeiro de Sousa. - Recife, 2025.

41p : il., tab.

Orientador(a): Ana Lucia Fontes De Souza Vasconcelos
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis - Bacharelado, 2025.

Inclui referências.

1. Transparência. 2. Terceiro setor. 3. OSS. 4. Auditoria Independente. I. Vasconcelos, Ana Lucia Fontes De Souza. (Orientação). II. Título.

500 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

ANDERSON RIBEIRO DE SOUSA

INCONSISTÊNCIAS CONTÁBEIS EM ENTIDADES DE SAÚDE DO TERCEIRO SETOR EM PERNAMBUCO: Análise sob a ótica das auditorias independentes

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 16 de dezembro de 2025.

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente

 ANA LÚCIA FONTES DE SOUZA VASCONCELOS
Data: 17/12/2025 19:15:06-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Profa. Dr^a. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos
Universidade Federal de Pernambuco

Profa. Dr^a. Umbelina Lagioia
Universidade Federal de Pernambuco

Profa. Dr^a. Liliane Segura
Universidade Presbiteriana Mackenzie

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo analisar as inconsistências contábeis mais recorrentes identificadas em auditorias independentes realizadas em Organizações Sociais de Saúde (OSS) de Pernambuco, no período de 2018 a 2024, com a finalidade de compreender como essas falhas impactam a transparência e a conformidade das demonstrações financeiras. A pesquisa caracteriza-se como documental, descritiva e de natureza aplicada, com abordagem mista, utilizando a técnica de análise de conteúdo para identificar categorias temáticas de inconsistências e testes estatísticos (Qui-quadrado de Pearson e Exato de Fisher) para verificar associações entre variáveis institucionais. Foram examinados 36 relatórios de auditoria disponíveis no Portal da Transparência da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco, dos quais 16 apresentaram ressalvas. Os resultados revelaram que as inconsistências mais frequentes estão relacionadas à ausência de inventário de estoques, deficiências de controle interno, falhas de conciliação contábil e inconformidades no imobilizado. As análises estatísticas indicaram que a natureza jurídica e o volume de recursos geridos possuem associação significativa com a ocorrência de ressalvas, enquanto porte e tempo de atuação não apresentaram relação relevante. Conclui-se que a complexidade operacional e a fragilidade dos controles internos influenciam diretamente a qualidade das informações contábeis, reforçando a importância da governança, da accountability e da auditoria independente na promoção da transparência e da credibilidade das entidades do Terceiro Setor.

Palavras-chave: Transparência. Terceiro setor. OSS. Auditoria Independente.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the most frequent accounting inconsistencies identified in independent audits conducted at Social Health Organizations (OSS) in Pernambuco, from 2018 to 2024, to understand how these failures impact the transparency and compliance of financial statements. The research is characterized as documentary, descriptive, and applied in nature, with a mixed approach, using content analysis to identify thematic categories of inconsistencies and statistical tests (Pearson's Chi-square and Fisher's Exact) to verify associations between institutional variables. Thirty-six audit reports available on the Transparency Portal of the Pernambuco State Health Department were examined, of which 16 presented reservations. The results revealed that the most frequent inconsistencies are related to the lack of inventory, internal control deficiencies, accounting reconciliation failures, and nonconformities in fixed assets. Statistical analyses indicated that the legal nature and volume of resources managed are significantly associated with the occurrence of reservations, while size and length of operation did not. It is concluded that operational complexity and weak internal controls directly influence the quality of accounting information, reinforcing the importance of governance, accountability, and independent auditing in promoting transparency and credibility in third sector entities.

Keywords: Transparency. Third sector. OSS. Independent Auditing.

LISTA DE QUADROS/TABELAS

Quadro 1 – Critérios de inclusão e exclusão utilizados no processo de seleção documental	19
Quadro 2 – Organizações Sociais de Saúde selecionadas na Pesquisa	23
Quadro 3 – Entidades com inconsistências nos relatórios de auditoria (por exercício)	24
Quadro 4 – Categorias das inconsistências comuns encontradas	25
Quadro 5 – Ranking das OSS por número de inconsistências.....	26
Quadro 6 – Resumo dos Testes de Associação	33
Tabela 1 – Relação entre Relatórios com Ressalva e Natureza Jurídica das OSS ..	28
Tabela 2 – Relação entre Relatórios com Ressalva e Porte da OSS.....	30
Tabela 3 – Relação entre Relatórios com Ressalva e Tempo de Atuação da OSS ..	30
Tabela 4 – Relação entre Ressalvas e Volume de Recursos Geridos (por quartil)...	31

LISTA DE GRÁFICOS/FIGURAS

Figura 1 – Fluxograma de busca de relatórios	20
Gráfico 1 – Análise Estatística das entidades Sociais de Saúde (OSS).....	33

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DCCA	Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
DR	Demonstração do Resultado
IBROSS	Instituto Brasileiro das Organizações Sociais de Saúde
IBRACON	Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes
ITG	Interpretação Técnica Geral
LAI	Lei de Acesso à Informação
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NBC TA	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria
NBC TG	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral
OSS	Organização Social de Saúde
OSC	Organização da Sociedade Civil
PIB	Produto Interno Bruto
RAI	Relatório dos Auditores Independentes
SES-PE	Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	10
1.1.	PROBLEMA DE PESQUISA.....	11
1.2.	JUSTIFICATIVA	11
1.3.	OBJETIVOS	13
1.3.1.	Objetivo Geral.....	13
1.3.2.	Objetivos Específicos.....	13
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	TRANSPARÊNCIA, PRESTAÇÃO DE CONTAS E GOVERNANÇA NAS OSCS.....	
	15	
2.2	AUDITORIA INDEPENDENTE E A QUALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS....	16
3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	18
3.1	CRITÉRIOS DE INCLUSÃO E EXCLUSÃO	19
3.2	COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	20
4.	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	23
4.1	IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR COM CONTRATOS FIRMADOS COM A SES-PE	23
4.2	CLASSIFICAÇÃO E QUANTIFICAÇÃO DAS INCONSISTÊNCIAS E REQUISITOS NORMATIVOS APONTADOS	25
4.3	ASSOCIAÇÃO ENTRE CARACTERÍSTICAS DAS OSS E EMISSÃO DE OPINIÃO MODIFICADA	28
4.3.1	SÍNTESE DOS RESULTADOS ESTATÍSTICOS E INTERPRETAÇÃO	32
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	35
	REFERÊNCIAS	37

1. INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor no Brasil já soma aproximadamente 897 mil organizações da sociedade civil (OSCs) em pleno funcionamento, número que tem crescido de forma contínua na última década como aponta o Mapa das Organizações da Sociedade Civil (IPEA, 2024). Essas organizações desempenham um papel relevante na economia e na sociedade brasileira, representando aproximadamente 4,27% do Produto Interno Bruto (PIB) e empregando cerca de seis milhões de pessoas, contribuindo assim para o desenvolvimento social e econômico do país (FECAP, 2024).

Conforme Lima (2021), o Terceiro Setor diferencia-se do Primeiro Setor, representado pelo Estado em seus níveis federal, estadual e municipal, cuja atuação é voltada à administração pública, e do Segundo Setor, formado pelas organizações privadas que têm como finalidade principal a geração de lucro.

Segundo o Levantamento Censitário de Informações sobre os Estabelecimentos Geridos por Organizações Sociais de Saúde no Brasil, realizado pelo Instituto Brasileiro das Organizações Sociais de Saúde (IBROSS, 2023), o país contava com 1.874 serviços de saúde administrados por OSS, distribuídos em diferentes regiões, o que evidencia a amplitude e a relevância dessa parceria para o Sistema Único de Saúde (SUS). Segundo Barbosa et al. (2024) O Terceiro Setor exerce papel relevante no fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS), ao favorecer uma gestão mais flexível e estimular práticas inovadoras na oferta dos serviços públicos de saúde.

De acordo com Silva et al. (2025), apesar da relevância do Terceiro Setor em áreas essenciais como a saúde, diversas organizações ainda enfrentam fragilidades nos seus controles internos e desafios na transparência das prestações de contas, o que pode comprometer a credibilidade das informações contábeis e resultar em ressalvas por parte das auditorias independentes.

Segundo Silva e Pereira (2025), a identificação das fragilidades apontadas nas auditorias das organizações do Terceiro Setor, especialmente na área da saúde, é fundamental para garantir maior transparência, eficiência no uso de recursos públicos e fortalecimento dos mecanismos de controle institucional. Fornecer demonstrações

financeiras é uma maneira de garantir essa transparência e prestar contas dos recursos recebidos e das atividades realizadas (CFC, 2016).

Logo, esse estudo decorreu da necessidade de transparência e prestação de contas das Organizações Sociais de Saúde (OSS), as quais administram recursos públicos e, portanto, estão sujeitas às normas contábeis brasileiras (CPC, NBC TG) e à legislação que exige accountability na gestão pública, como a Lei nº 6.404/1976 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). Além disso, as auditorias independentes seguem as Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TA), que definem inconsistências como distorções relevantes, omissões ou falhas de conformidade que podem impactar a fidedignidade das demonstrações contábeis (NBC TA 700; NBC TA 705).

Assim, o presente trabalho teve a proposta de analisar as inconsistências mais recorrentes identificadas em auditorias independentes realizadas em organizações de saúde do terceiro setor, em Pernambuco, entre 2018-2024, onde a escolha pelo exercício a partir de 2018 é justificada, pela entrada plena em vigor a partir do ano de 2017 da Lei nº 13.019/2014, conhecida como Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (OSC), que estabeleceu um novo regime jurídico nas parcerias entre poder público e estas entidades.

1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

Em relação ao tema de pesquisa proposto, definiu-se como problema de pesquisa: Quais as inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias independentes nas demonstrações financeiras de organizações do terceiro setor da área da saúde em Pernambuco, entre 2018-2024?

1.2. JUSTIFICATIVA

A correta evidenciação das informações financeiras nas demonstrações contábeis é uma exigência legal, prevista na Lei nº 6.404/76 (art. 176), aplicada de forma subsidiária às entidades do terceiro setor que recebem recursos públicos, e reforçada por legislações específicas como a Lei nº 13.019/2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil), que exige transparência e prestação de contas (art. 63).

Logo, compreender as principais inconsistências identificadas nas demonstrações financeiras de organizações sociais de saúde em Pernambuco torna-se essencial, especialmente porque essas entidades desempenham papel importante na prestação de serviços à população, o que exige transparência, conformidade e adequada aplicação dos recursos públicos. Segundo Ishigami, Portulhak e Azevedo (2023), é fundamental identificar inconsistências contábeis em organizações do terceiro setor para garantir transparência e a correta aplicação dos recursos, especialmente em entidades com papel social relevante.

As auditorias independentes, avaliam a fidedignidade das demonstrações contábeis e a adequação das práticas contábeis adotadas pelas entidades. Conforme Sant'Ana e Sant'Ana (2021, p. 4), a “verificação das demonstrações contábeis pelo auditor externo acrescenta credibilidade às informações contábeis da empresa cliente”. Onde a recorrência de ressalvas e inconsistências nos relatórios de auditoria revela fragilidades nos controles internos e pode comprometer a credibilidade institucional e a continuidade do financiamento, como apontam Silva e Souza (2018, p. 45), ao afirmarem que “as inconsistências encontradas nos relatórios de auditoria indicam falhas nos controles internos e comprometem a transparência das demonstrações financeiras”.

Assim, este estudo se justifica por contribuir para a identificação e análise das inconsistências mais recorrentes apontadas pelos auditores independentes, oferecendo subsídios para o aprimoramento da governança, da transparência e do controle contábil no terceiro setor. Além disso, o trabalho apresenta relevância acadêmica ao propor uma análise de sete anos (2018-2024), justificada pelo fato de que, a partir de 2017, entrou em plena vigência a Lei nº 13.019/2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil), a qual instituiu um novo regime jurídico para as parcerias entre o poder público e essas entidades, logo, permitindo compreender padrões e tendências das inconsistências mais recorrentes nas demonstrações financeiras das organizações sociais de saúde em Pernambuco.

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Objetivo Geral

Mapear e analisar, através do portal da transparência das OSS que tem contrato firmado com a SES -PE, as inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias independentes nas demonstrações financeiras no período 2018–2024.

1.3.2. Objetivos Específicos

- ✓ Identificar e caracterizar as entidades do Terceiro Setor com contratos firmados com a Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE), por meio de levantamento documental nos portais da transparência e coleta sistemática dos relatórios de auditoria independente disponíveis, a fim de delimitar o universo de organizações analisadas no período de estudo;
- ✓ Classificar e quantificar os temas recorrentes e requisitos normativos mais apontados nas Cartas de Recomendações e Relatórios dos Auditores Independentes (RAI), utilizando técnicas de análise de conteúdo e categorização temática para mensurar a frequência e relevância das inconsistências relatadas;
- ✓ Verificar associações entre as características das Organizações Sociais de Saúde (OSS) — como natureza jurídica, porte, tempo de atuação e volume de recursos geridos — e a probabilidade de emissão de opinião modificada nas demonstrações financeiras, aplicando métodos estatísticos de correlação e análise comparativa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A auditoria externa tem papel fundamental para a sociedade, pois garante uma avaliação independente e imparcial das informações financeiras das empresas, contribuindo para a transparência e a confiabilidade dos dados contábeis (Farinelli; Saquetto, 2024). Logo, a realização da auditoria é imprescindível para controle sobre o patrimônio das instituições, de forma que a falta pode resultar em graves problemas para as instituições (Bastos, 2022).

Analizar as principais inconsistências encontradas nas demonstrações contábeis nas organizações sociais, com foco nas OSS, é de fundamental importância para compreender as fragilidades na gestão dos recursos públicos. Segundo (Farinelli; Saquetto, 2024) as auditorias externas periódicas têm como propósito revisar e avaliar demonstrações financeiras, processos contábeis, práticas operacionais e sistemas internos, de modo a oferecer uma análise crítica e imparcial sobre a situação financeira da entidade.

A auditoria tem como propósito auxiliar a gestão na promoção do acesso universal à saúde e na garantia do direito à vida, conforme previsto na Constituição Federal de 1988. Seu relatório é considerado um instrumento pertinente, com caráter informativo e construtivo, além de apresentar elevado nível de credibilidade social. Dessa forma, os resultados obtidos por meio da auditoria tornam-se fundamentais para apoiar processos de tomada de decisão. (AZEVEDO; GONÇALVES; SANTOS, 2018).

No decorrer da auditoria, os profissionais podem identificar erros ou fraudes nas operações da entidade e, diante de irregularidades encontradas nas demonstrações contábeis, cabe-lhes comunicar a administração e indicar as correções cabíveis. Também é responsabilidade dos auditores a emissão de relatório que descreva a natureza, a causa e os efeitos da irregularidade, além das providências adotadas ou recomendadas para sua solução (Campos Filho, 2021).

É importante destacar que o Decreto nº 11.791/2023 regulamenta Lei Complementar nº 187, de 2021, onde a obrigatoriedade de auditoria independente aplica-se às entidades benéficas que possuam o Certificado de Entidade Benéfica de Assistência Social (CEBAS) e que atinjam um limite de receita bruta anual superior a R\$ 4.800.000,00.

A auditoria independente desempenha um importante trabalho para consolidar as conformidades das demonstrações financeiras da entidade, assegurando o

cumprimento das normas vigentes. Principalmente quando tratamos das Organizações Sociais de Saúde (OSS), que são instituições filantrópicas do terceiro setor, sem fins lucrativos, responsáveis pelo gerenciamento de serviços de saúde. “Os auditores geralmente fazem recomendações para melhorar os processos, o que pode aumentar a eficiência da empresa e evitar futuros problemas” (Garcia, 2021).

2.1 TRANSPARÊNCIA, PRESTAÇÃO DE CONTAS E GOVERNANÇA NAS OSCS

No contexto da auditoria externa nas entidades do terceiro setor, é importante destacar alguns aspectos, como a accountability no setor público, que se refere-se à obrigação dos gestores de justificar suas ações e decisões perante a sociedade, assegurando que os recursos públicos sejam utilizados de forma eficiente e responsável. Segundo Silva (2024), a accountability vai além da prestação de contas, envolvendo a responsabilização efetiva dos gestores por suas ações e decisões.

Oliveira (2023) destaca que o controle social é essencial para a implementação efetiva da accountability, pois permite que a sociedade participe ativamente na fiscalização e avaliação das políticas públicas. O controle social se trata do mecanismo pelo qual a sociedade exerce sua capacidade de influenciar e fiscalizar as ações do poder público, garantindo que as políticas públicas atendam aos interesses coletivos.

Quando falamos de ética na gestão pública não estatal, envolve a adoção de princípios morais e normas de conduta que orientam as ações dos gestores das OSCs, assegurando que suas atividades sejam conduzidas com integridade, transparência e respeito aos direitos dos cidadãos. Medeiros (2024) enfatiza que a ética é um pilar fundamental para a construção de uma gestão pública não estatal responsável e comprometida com o bem-estar social.

Segundo Silva e Souza (2025), a implementação de modelos de governança corporativa nas OSCs contribui para a melhoria da eficiência operacional e para o fortalecimento da confiança da sociedade nas instituições do terceiro setor.

Entre os instrumentos utilizados, destacam-se a criação de conselhos de administração, a elaboração de códigos de ética, a implementação de políticas de compliance e a realização de auditorias internas e externas. Azevedo (2025) aponta que esses instrumentos são essenciais para garantir a conformidade legal e a eficácia das ações das OSCs.

Os portais da transparência e a Lei de Acesso à Informação (LAI) desempenham um papel fundamental na promoção da transparência e no fortalecimento da accountability. A LAI, instituída pela Lei nº 12.527/2011, estabelece que órgãos e entidades públicas devem disponibilizar informações de interesse coletivo, permitindo que a sociedade acompanhe e fiscalize a aplicação dos recursos públicos. Segundo Barbosa (2023), a LAI é um instrumento essencial para a efetivação da transparência e para o combate à corrupção.

De acordo com o Tribunal Regional Eleitoral de Mato Grosso (2024), os portais da transparência contribuem para a efetivação da LAI, ao disponibilizar informações de forma clara e acessível. Os portais da transparência são plataformas digitais que centralizam e disponibilizam informações sobre a gestão pública, facilitando o acesso da sociedade aos dados sobre receitas, despesas e execução de políticas públicas.

A adoção de boas práticas de governança nas OSCs está diretamente relacionada à sua capacidade de captar recursos públicos. Organizações que demonstram transparência, responsabilidade e eficiência na gestão de recursos tendem a estabelecer parcerias mais sólidas com o poder público. Segundo Penteado e Almeida (2023), a boa governança é um fator determinante para a sustentabilidade financeira das OSCs, pois fortalece sua credibilidade e confiança junto a financiadores e parceiros institucionais.

2.2 AUDITORIA INDEPENDENTE E A QUALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Conforme a NBC TA 200, auditoria independente é um processo sistemático e estruturado de obtenção e avaliação de evidências sobre informações econômicas e financeiras de uma entidade, com o objetivo de expressar uma opinião sobre a adequação dessas informações em relação às normas contábeis aplicáveis. Segundo Silva (2023), nas entidades sem fins lucrativos, a auditoria desempenha função estratégica, garantindo que os recursos sejam aplicados de acordo com os objetivos da instituição e que as demonstrações contábeis apresentem de maneira confiável a situação patrimonial e financeira da organização.

Para garantir a consistência e a qualidade do trabalho do auditor, a legislação e as normas contábeis brasileiras fornecem diretrizes específicas. Entre elas, destacam-se a NBC TA 700 a 720, que orienta a formação da opinião do auditor e a emissão dos relatórios de auditoria, incluindo a comunicação de assuntos relevantes;

a ITG 2002 (R1), que estabelece critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação das transações em entidades sem finalidade de lucro; e a NBC T 10.19, que complementa as orientações da ITG 2002, reforçando a conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil (CFC, 2012; 2016). Essas normas garantem que o trabalho do auditor siga padrões de qualidade, promovendo confiança e transparência nos relatórios emitidos.

O Relatório dos Auditores Independentes (RAI) é o principal documento que resulta do processo de auditoria. Ele contém a opinião do auditor sobre a adequação das demonstrações contábeis, a base utilizada para formar essa opinião e outras informações relevantes para os usuários das demonstrações (CFC, 2016). Além do RAI, as Cartas de Recomendações desempenham função complementar, comunicando aos gestores eventuais deficiências de controle interno e sugerindo medidas corretivas para aprimorar a governança e a gestão financeira da entidade (SOUZA, 2024).

Segundo Almeida (2023), ao assegurar que as demonstrações contábeis refletem de forma transparente a aplicação dos recursos, a auditoria fortalece a confiabilidade das entidades perante financiadores, órgãos públicos e a sociedade em geral. Nesse sentido, a auditoria externa é, portanto, um mecanismo essencial para a construção de confiança e credibilidade das organizações sociais.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo documental e descritivo, segundo Ribeiro (2023), a pesquisa documental descritiva utiliza documentos como fontes primárias para descrever fenômenos e contextos, permitindo uma compreensão aprofundada da realidade investigada. Desenvolvido a partir da análise de relatórios de auditorias independentes emitidos sobre as demonstrações financeiras de Organizações Sociais de Saúde (OSS) atuantes no Estado de Pernambuco, no período de 2018 a 2024.

Do ponto de vista da natureza, trata-se de uma pesquisa aplicada, uma vez que busca gerar conhecimento voltado à solução de problemas práticos relacionados à transparência e à governança das entidades do Terceiro Setor. De acordo com Almeida e Souza (2023), pesquisas aplicadas visam gerar soluções para problemas específicos, contribuindo diretamente para a melhoria de práticas e processos.

Quanto à abordagem do problema, adota um método misto, combinando procedimentos qualitativos e quantitativos. A dimensão qualitativa se expressa na análise de conteúdo dos relatórios e cartas de recomendações emitidas pelos auditores independentes, identificando padrões, temas recorrentes e categorias de inconsistência. Segundo Costa e Reis (2023), a análise qualitativa permite a identificação de padrões e temas recorrentes, proporcionando uma compreensão aprofundada dos dados. A dimensão quantitativa, por sua vez, contempla a quantificação da frequência e distribuição dos tipos de inconsistências encontradas, bem como a verificação de associações entre variáveis organizacionais (porte, área de atuação, tempo de funcionamento) e a probabilidade de emissão de opinião modificada. Conforme Silva e Oliveira (2023), a abordagem quantitativa possibilita a mensuração e análise estatística dos dados, facilitando a identificação de padrões e relações entre variáveis.

Quanto aos procedimentos técnicos, classifica-se como pesquisa documental. Segundo Lima e Costa (2024), o uso de fontes documentais públicas é fundamental para garantir a transparência e a confiabilidade dos dados utilizados na pesquisa. Uma vez que se baseia em documentos públicos disponibilizados no Portal da Transparência da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES/PE), acessível no endereço eletrônico <https://www.lai.pe.gov.br/ses/>. O portal foi selecionado como principal fonte de dados por concentrar os relatórios de auditoria independente

referentes às entidades qualificadas como OSS e responsáveis pela gestão de unidades de saúde sob contrato com o Estado.

3.1 CRITÉRIOS DE INCLUSÃO E EXCLUSÃO

Para garantir a consistência e a validade dos dados analisados, foram estabelecidos critérios específicos para a seleção dos documentos que compõem a amostra da pesquisa. Assim, foram incluídos apenas os relatórios de auditorias independentes emitidos sobre as demonstrações financeiras das Organizações Sociais de Saúde (OSS) cadastradas no Portal da Transparência da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES/PE), que atendessem aos parâmetros definidos de completude, período e relevância para o objetivo do estudo. O Quadro 1 apresentam-se os critérios de inclusão e exclusão utilizados no processo de seleção documental.

Quadro 1: Critérios de inclusão e exclusão utilizados no processo de seleção documental

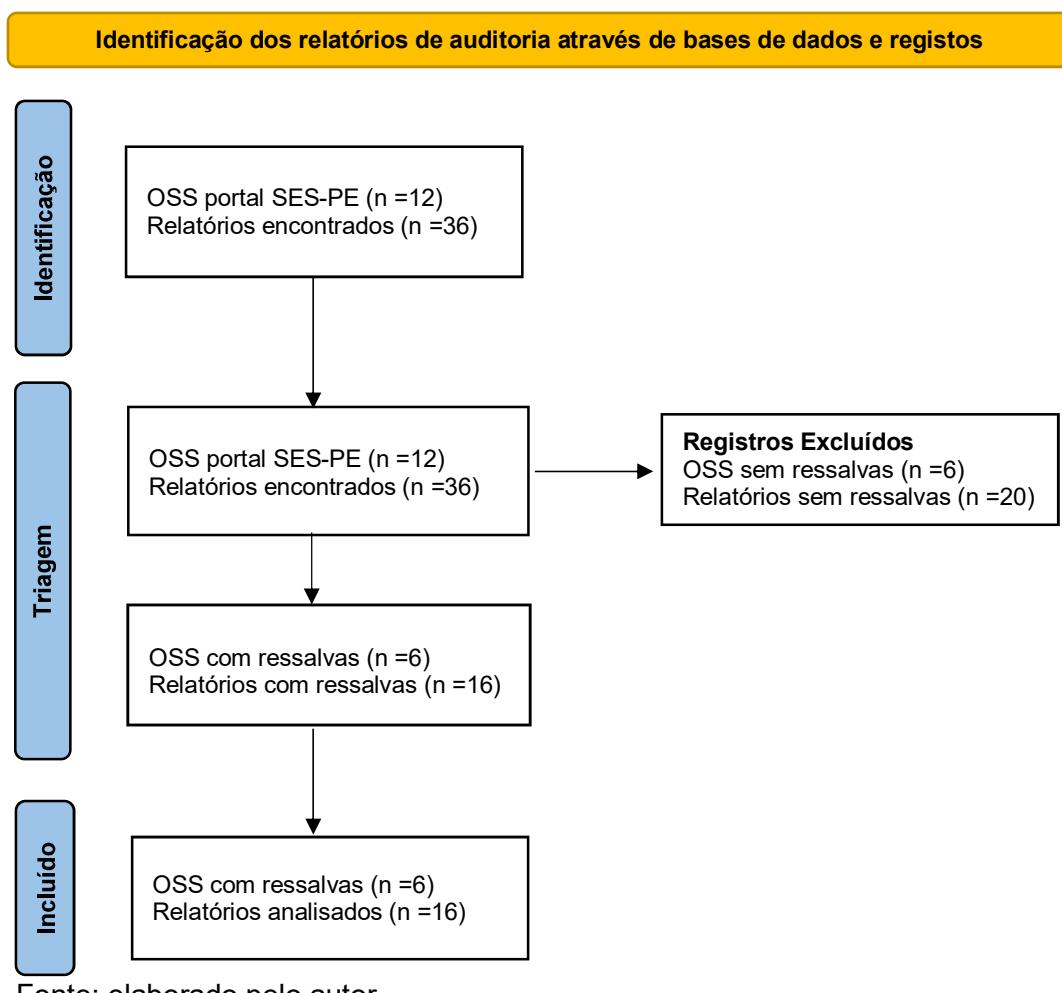
Categorias	Critérios	Descrições
Critérios de Inclusão	Pareceres completos	Relatórios de auditoria independente contendo parecer técnico completo, devidamente assinados e com identificação da empresa de auditoria responsável.
	Período de referência	Relatórios referentes ao exercício financeiro compreendido entre 2018 e 2024.
	Formato e disponibilidade	Documentos disponibilizados integralmente em formato PDF no Portal da Transparência da SES/PE.
	Conteúdo analítico	Pareceres que apresentavam ressalvas ou inconsistências nas demonstrações financeiras analisadas.
Critérios de Exclusão	Período não contemplado	Relatórios fora do intervalo temporal de 2018 a 2024.
	Falhas de identificação	Pareceres sem identificação do auditor responsável ou com arquivos corrompidos ou ilegíveis.
	Ausência de inconsistências	Relatórios sem ressalvas ou inconsistências, ou que apresentassem pareceres limpos (<i>sem modificações</i>).

Fonte: elaborado pelo autor.

O processo de identificação, triagem, elegibilidade e inclusão dos relatórios será demonstrado por meio de um fluxograma baseado no modelo PRISMA (2020) (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*), adaptado para estudos documentais. Esse fluxograma permitirá visualizar as etapas de busca e exclusão de documentos, assegurando rastreabilidade, transparência e reproduzibilidade da metodologia empregada.

3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Figura 1: Fluxograma de busca de relatórios



Fonte: elaborado pelo autor.

A coleta dos dados foi realizada de forma sistemática entre os meses de janeiro e abril de 2025, tendo como principal fonte o Portal da Transparência da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES/PE), disponível em <https://www.lai.pe.gov.br/ses/>. Foram consultadas todas as Organizações Sociais de Saúde (OSS) com contratos vigentes ou encerrados no período de 2018 a 2024, visando à identificação dos relatórios de auditoria independente publicados e acessíveis em formato digital.

O processo de coleta seguiu as etapas de identificação, triagem, elegibilidade e inclusão, conforme o modelo PRISMA (2020), adaptado para estudos documentais. Inicialmente, todos os relatórios disponíveis foram listados e numerados. Em seguida,

foram aplicados os critérios de inclusão e exclusão previamente definidos, eliminando-se documentos incompletos, fora do período de análise ou sem identificação do auditor responsável. O fluxograma PRISMA foi utilizado para demonstrar graficamente as etapas de busca e seleção, garantindo transparência e reproduzibilidade metodológica.

Ao final do processo, foram localizados 36 relatórios de auditorias independentes, dos quais 16 apresentaram ressalvas em seus pareceres. Estes documentos foram baixados em formato PDF e analisados individualmente, com o objetivo de identificar e classificar as inconsistências mais recorrentes apontadas pelos auditores.

Os dados extraídos foram organizados em uma planilha eletrônica, contemplando variáveis como: ano do parecer, nome da OSS, empresa de auditoria, tipo de opinião emitida (sem ressalva, com ressalva, adversa ou abstenção), tipo de ressalva identificada e descrição resumida da inconsistência.

O tratamento dos dados compreendeu duas etapas complementares:

1. Análise qualitativa, realizada por meio da técnica de análise de conteúdo temática, voltada à identificação e categorização das inconsistências e recomendações mais recorrentes nos relatórios e cartas de auditoria;

2. Análise quantitativa, conduzida por meio de tabulação de frequências e distribuição percentual das inconsistências, além da verificação de associações entre variáveis (características organizacionais e tipo de opinião), utilizando procedimentos estatísticos descritivos e comparativos.

A técnica de Análise de Conteúdo Temática, a partir das contribuições de Minayo (2021) para pesquisas documentais os relatórios foram submetidos à codificação e categorização temática, agrupando-se trechos e expressões recorrentes em unidades de registro. Foram criadas categorias empíricas e normativas, alinhadas às exigências da ITG 2002 (R1) e das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à auditoria (NBC TA 700 a 720), como: Reconhecimento e mensuração de receitas e despesas; Gestão de estoques e patrimônio; Conciliação bancária e controles internos; Evidenciação das políticas contábeis e notas explicativas; Conformidade legal e contratual.

Tratamento e interpretação: as categorias foram analisadas em termos de frequência e intensidade de ocorrência, permitindo identificar tendências e

recorrências temáticas entre os relatórios e correlacionar o tipo de inconsistência com a opinião do auditor (com ou sem ressalva). As interpretações buscaram ir além da simples contagem, enfatizando a significação e o contexto das falhas à luz dos princípios de transparência, governança e *accountability* no Terceiro Setor.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR COM CONTRATOS FIRMADOS COM A SES-PE

Para atender ao objetivo de identificar e caracterizar as entidades do Terceiro Setor com contratos firmados com a Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE), realizou-se um levantamento documental sistemático a partir de fontes oficiais de transparência pública. A análise documental contemplou 12 OSS, resultando em 36 observações documentais sendo as demonstrações contábeis submetidas à avaliação. Dentre esses relatórios, 16 apresentaram ressalvas, enquanto 20 foram aprovadas sem observações. Quanto às OSS, 6 (das 12) apresentaram inconsistências em suas demonstrações, onde é demonstrado no Quadro 2, indicando que metade das organizações avaliadas possui fragilidades na gestão contábil ou na apresentação das informações financeiras.

Quadro 2 – Organizações Sociais de Saúde selecionadas na Pesquisa

Nº	Nome da Organização Social de Saúde (OSS)	Possui Ressalva nas Demonstrações Contábeis? (Marcar X)
1	Associação de Proteção à Maternidade e à Infância de Surubim – APAMI Surubim	
2	S3 Gestão em Saúde	X
3	Fundação Altino Ventura (FAV)	
4	Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes – FGH	X
5	Fundação Manoel da Silva Almeida – Hosp. Maria Lucinda	X
6	Hospital do Câncer de Pernambuco (HCP)	X
7	Hospital do Tricentenário	X
8	Instituto Brasileiro de Desenvolvimento da Administração Hospitalar – IBDAH	X
9	Instituto de Medicina Integral Professor Fernando Figueira – IMIP	
10	Instituto Pernambucano de Assistência e Saúde – IPAS	
11	Instituto Social das Medianeiras da Paz – ISMEP	
12	Santa Casa de Misericórdia	

Fonte: Tabela elaborada pelo autor, informações: <https://www.lai.pe.gov.br/ses/>.

A partir do levantamento realizado, foram delimitadas seis Organizações Sociais de Saúde, todas elas com contratos de gestão vigentes junto à SES-PE no período analisado, sendo elas: S3 Gestão em Saúde, Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes (FGH), Fundação Manoel da Silva Almeida (Hospital Maria

Lucinda), Hospital do Câncer de Pernambuco (HCP), Hospital do Tricentenário e Instituto Brasileiro de Desenvolvimento da Administração Hospitalar (IBDAH).

Essas seis entidades representam a seleção principal deste estudo pelo critério de apresentarem ressalvas nas demonstrações contábeis avaliadas pelas auditorias independentes.

No Quadro 3 é identificado que, entre 2018 e 2024, período delimitado na presente pesquisa, algumas organizações sociais de saúde apresentaram inconsistências de forma recorrente nos relatórios de auditoria, destacando-se o Hospital do Câncer de Pernambuco e a Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes, o que indica fragilidades persistentes nos controles internos e na conformidade normativa. A literatura aponta que a repetição de achados ao longo dos anos revela ausência de ações corretivas efetivas (Silva; Rodrigues, 2019) e limitações na governança organizacional (Oliveira; Lima, 2020).

Quadro 3 - Entidades com inconsistências nos relatórios de auditoria (por exercício)

Exercício	Referência OSS	Razão Social da Entidade
2018	(4)	Hospital do Câncer de Pernambuco
2019	(3)	Fundação Manoel da Silva Almeida – Hosp. Maria Lucinda
2019	(6)	Instituto Brasileiro de Desenvolvimento da Administração Hospitalar
2020	(2)	Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes – FGH
2020	(3)	Fundação Manoel da Silva Almeida – Hosp. Maria Lucinda
2020	(4)	Hospital do Câncer de Pernambuco
2021	(2)	Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes – FGH
2021	(4)	Hospital do Câncer de Pernambuco
2022	(2)	Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes – FGH
2022	(5)	Hospital do Tricentenário
2023	(1)	APMI Ubaíra – S3 Gestão em Saúde
2023	(2)	Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes – FGH
2023	(4)	Hospital do Câncer de Pernambuco
2023	(5)	Hospital do Tricentenário
2024	(4)	Hospital do Câncer de Pernambuco
2024	(5)	Hospital do Tricentenário

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Esses resultados reforçam a importância da auditoria independente como ferramenta estratégica para garantir a transparência, a confiabilidade das informações contábeis e a melhoria contínua da gestão dos recursos públicos e privados aplicados em saúde (Farinelli; Saquetto, 2024).

A recorrência de inconsistências nas mesmas entidades evidencia que, mesmo com a realização de auditorias periódicas, há necessidade de fortalecimento dos mecanismos de governança, implementação de controles internos e adoção de medidas corretivas efetivas. A auditoria, nesse sentido, não apenas identifica falhas, mas também atua como instrumento de apoio à gestão, fornecendo recomendações para aprimorar os processos internos, aumentar a eficiência operacional e consolidar a credibilidade institucional junto à sociedade e aos órgãos financiadores (Garcia, 2021; Almeida, 2023; Souza, 2024).

4.2 CLASSIFICAÇÃO E QUANTIFICAÇÃO DAS INCONSISTÊNCIAS E REQUISITOS NORMATIVOS APONTADOS

Com base no Quadro 4, observa-se que as Organizações Sociais de Saúde (OSS) analisadas apresentam inconsistências contábeis, as quais foram classificadas em categorias temáticas para facilitar a descrição e o relacionamento entre os itens identificados. Entre os apontamentos mais recorrentes realizados pelas auditorias independentes, destacam-se, respectivamente: ausência de inventário apropriado de estoques (Categoria III), deficiências materiais nos controles internos (Categoria VI), falhas nas conciliações contábeis (Categoria VIII) e inconformidades no imobilizado (Categoria XIII).

Quadro 4 - Categorias das inconsistências comuns encontradas

Categoría	Descrição	Referência OSS
I	Ausência de controle interno efetivo	(1)
II	Ausência de Análise Adequada de Recuperabilidade de Contas a Receber de Longo Prazo	(4)
III	Ausência de inventário apropriado no estoque	(1) (4) (5)
IV	Ausência de sistema de custeio confiável	(2)
V	Classificação Indevida de Superávit	(4)
VI	Deficiência material de controle interno	(2) (5)
VII	Distorção Relevante Devido a Não Conformidade com o CPC 27	(5)
VIII	Falha na conciliação contábil	(2) (1)
IX	Falha no reconhecimento de provisões	(4)
X	Falta de conciliação contábil de depósitos judiciais	(2)
XI	Inconformidades com o CPC 47 - Receita de contrato com cliente	(4)
XII	Inconformidades com o CPC 48 - instrumentos financeiros	(4)
XIII	Inconformidades no Imobilizado	(3) (4) (6)
XIV	Limitação no Escopo da Auditoria nos estoques	(5)
XV	Limitação no Escopo da Auditoria para a conta de Fornecedores	(5)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base no Quadro 5, observa-se que o Hospital do Câncer de Pernambuco concentra o maior número de inconsistências, indicando fragilidades recorrentes nos controles internos, reconhecimento contábil e aplicação das normas CPC. Em seguida, destacam-se o Hospital do Tricentenário, Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes – FGH e APMI Ubaíra – S3 Gestão em Saúde, que também apresentam volume relevante de não conformidades, especialmente relacionadas a estoques, auditoria e controles internos. A Fundação Manoel da Silva Almeida – Hosp. Maria Lucinda e o Instituto Brasileiro de Desenvolvimento da Administração Hospitalar apresentaram ocorrência pontual, com menor impacto relativo.

Quadro 5 - Ranking das OSS por número de inconsistências

Posição	OSS	Quantidade de Inconsistências
1º	Hospital do Câncer de Pernambuco	7
2º	Hospital do Tricentenário	5
3º	Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes – FGH	4
4º	APMI Ubaíra – S3 Gestão em Saúde	3
5º	Fundação Manoel da Silva Almeida – Hosp. Maria Lucinda	1
6º	Instituto Brasileiro de Desenvolvimento da Administração Hospitalar	1

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Os resultados evidenciados — como a ausência de inventário adequado, deficiências nos controles internos, falhas nas conciliações contábeis e inconformidades relacionadas ao imobilizado — refletem fragilidades estruturais na gestão, indicando lacunas nos processos de governança, monitoramento patrimonial e conformidade contábil. Nesse sentido, é importante destacar que auditoria independente desempenha papel estratégico ao assegurar a confiabilidade das informações contábeis, identificar irregularidades e recomendar medidas corretivas (Farinelli; Saquetto, 2024; Campos Filho, 2021). A detecção dessas inconsistências demonstra a importância de processos de governança bem estruturados, da implementação de controles internos robustos e da observância das normas contábeis brasileiras (NBC TA, ITG 2002 e NBC T 10.19), que visam promover transparência, *accountability* e credibilidade das instituições perante a sociedade e órgãos de controle (Almeida, 2023; Silva e Souza, 2025).

A recorrência dessas inconsistências evidencia que, apesar do avanço na formalização dos contratos de gestão e na adoção de práticas contábeis padronizadas, ainda persistem fragilidades estruturais nos mecanismos de controle interno das OSS analisadas. Tais fragilidades comprometem a fidedignidade das informações financeiras e dificultam a mensuração do desempenho organizacional,

contrariando os princípios de eficiência, transparência e responsabilidade na gestão pública.

Conforme Ishigami, Portulhak e Azevedo (2023), a verificação de inconsistências contábeis em entidades do Terceiro Setor é fundamental para garantir o uso adequado dos recursos públicos e a legitimidade das parcerias com o Estado, uma vez que falhas em itens como estoques, imobilizado e conciliação contábil evidenciam a ausência de processos sistemáticos de controle patrimonial, repercutindo diretamente na confiabilidade das demonstrações financeiras e na transparência das informações prestadas aos órgãos de fiscalização.

Esses achados também se alinham à análise de Cavalcante (2021), segundo a qual a efetividade das auditorias independentes depende da capacidade das entidades auditadas de internalizar práticas de governança corporativa.

As inconsistências mais recorrentes entre as OSS analisadas referem-se à ausência de inventário apropriado de estoques, deficiências nos controles internos e falhas nas conciliações contábeis, configurando descumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), das Interpretações Técnicas (ITGs) e dos Pronunciamentos Contábeis (CPCs) aplicáveis ao Terceiro Setor. A inexistência de inventário adequado contraria a NBC TG 16 (R1) – Estoques, que exige mensuração pelo menor valor entre custo e valor realizável líquido e a realização periódica de inventário físico, e desconsidera os preceitos da NBC T 10.19, que reforça a necessidade de controles formais sobre bens e insumos, sobretudo quando oriundos de recursos públicos. Essa ausência de controle patrimonial representa não apenas uma falha técnica, mas também uma violação aos princípios da fidedignidade e da integridade patrimonial, comprometendo a transparência e a confiabilidade das informações reportadas à Secretaria Estadual de Saúde e aos órgãos de controle externo.

A deficiência material de controle interno afronta diretamente os princípios da NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante, que exige a manutenção de procedimentos capazes de assegurar a confiabilidade das informações contábeis e a proteção dos ativos. No caso das entidades de Saúde (OSS), essa fragilidade é especialmente crítica por envolver a gestão de recursos públicos vinculados a contratos de gestão.

A ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros reforça a necessidade de políticas formais de controle, prestação de contas e segregação de funções, em

observância aos princípios de responsabilidade e *accountability*, de modo que a deficiência de controle interno constitui uma não conformidade estrutural, potencialmente geradora de distorções relevantes nas demonstrações e de fragilização da governança institucional.

A falha nas conciliações contábeis, por sua vez, configura descumprimento de requisitos fundamentais da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e das normas aplicáveis ao setor público e ao Terceiro Setor, que determinam a realização de conciliações periódicas entre saldos contábeis, extratos bancários e demais contas patrimoniais. A ausência desse controle compromete a fidedignidade e rastreabilidade das informações financeiras, contrariando os princípios da competência e da transparência previstos na Estrutura Conceitual (NBC TG – R1).

De forma convergente, as três inconsistências mais recorrentes — ausência de inventário adequado, deficiência de controle interno e falhas de conciliação contábil — evidenciam fragilidades institucionais e gerenciais nas OSS analisadas, revelando não conformidade normativa com dispositivos da NBC TG 16, NBC TA 315, NBC TG 1000, ITG 2002 e NBC T 10.19, o que compromete a qualidade da informação contábil, reduz a transparência na aplicação dos recursos públicos e limita a avaliação de desempenho pela administração pública.

4.3 ASSOCIAÇÃO ENTRE CARACTERÍSTICAS DAS OSS E EMISSÃO DE OPINIÃO MODIFICADA

Inicialmente, investigou-se a associação entre a ocorrência de ressalvas nos relatórios de auditoria e a natureza jurídica das entidades analisadas. A distribuição cruzada dessas variáveis é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 – Relação entre Relatórios com Ressalva e Natureza Jurídica das OSS

Relatório com Ressalva	Associação	Fundação	Total
Não	13	7	20
Sim	5	11	16
Total	18	18	36

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme a Tabela 1, dos 16 relatórios que apresentaram ressalvas, 5 referem-se a associações e 11 a fundações. Para avaliar se existe associação estatisticamente significativa entre a natureza jurídica das entidades de Saúde (OSS) e a ocorrência de ressalvas nas demonstrações contábeis, aplicou-se o Teste Exato de Fisher pelo

critério de ser o teste apropriado para tabelas de contingência 2x2 e amostras pequenas, nas quais o uso de testes assintóticos, como o Qui-quadrado, pode gerar vieses de significância.

O teste parte da seguinte formulação de hipóteses:

- H_0 (Hipótese nula): não existe associação entre a natureza jurídica da entidade e a ocorrência de ressalvas (as variáveis são independentes).
- H_1 (Hipótese alternativa): existe associação entre a natureza jurídica da entidade e a ocorrência de ressalvas (as variáveis são dependentes).

Adotou-se um nível de significância (α) de 5% (0,05), de modo que a hipótese nula é rejeitada quando o valor-p $< 0,05$, indicando associação estatisticamente significativa entre as variáveis.

A estatística do Teste Exato de Fisher é baseada na distribuição hipergeométrica, que calcula a probabilidade exata de ocorrência da combinação observada na tabela, considerando todas as possíveis distribuições com as mesmas somas marginais. A probabilidade de ocorrência de uma tabela específica é dada por:

$$p = \frac{\binom{a+b}{a} \binom{c+d}{c}}{\binom{n}{a+c}}$$

em que:

- a = número de associações com relatório sem ressalva;
- b = número de fundações com relatório sem ressalva;
- c = número de associações com relatório com ressalva;
- d = número de fundações com relatório com ressalva;
- $n = a + b + c + d$ = total de observações.

$$p = \frac{\binom{20}{13} \binom{16}{5}}{\binom{36}{18}}$$

$$\binom{20}{13} = 77520, \binom{16}{5} = 4368, \binom{36}{18} = 9075135300$$

$$p = \frac{77520 \cdot 4368}{9075135300} = \frac{338560896}{9075135300} \approx 0,0373$$

O valor-p é obtido somando as probabilidades de todas as tabelas com as mesmas margens cujas probabilidades são menores ou iguais à da tabela observada, conforme o princípio de extremidade bilateral.

A obtenção do valor-p exato, foi realizada por meio do software R (versão 4.3.2), reconhecido pela comunidade científica pela precisão em cálculos estatísticos e replicabilidade dos resultados. O R foi utilizado para estruturar a tabela de contingência 2x2, formada pelas variáveis “natureza jurídica” (Associação ou Fundação) e “ocorrência de ressalvas” (Sim ou Não), com base nos 36 relatórios de auditoria independente coletados no Portal da Transparência da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE). Desses, 18 relatórios referiam-se a associações e 18 a fundações, sendo 16 com ressalvas e 20 sem ressalvas. O código utilizado no R, permitiu calcular o valor exato da probabilidade (*p-value*) sob a hipótese de independência, resultando em $p = 0,041$, o que permite rejeitar a hipótese nula de independência entre as variáveis. Concluindo-se, portanto, a existência associação significativa entre a natureza jurídica (associação ou fundação) e a ocorrência de ressalvas nas demonstrações contábeis auditadas.

Especificamente, as fundações apresentam proporção superior de ressalvas, o que pode refletir maior complexidade estrutural e volume de recursos geridos. Segundo Farinelli e Saquetto (2024), tais características ampliam a exposição a riscos contábeis e aumentam a probabilidade de inconsistências detectadas em auditorias independentes, sugerindo que o tipo jurídico influencia a conformidade contábil e a qualidade das demonstrações financeiras.

Após a análise da natureza jurídica, investigou-se a relação entre a ocorrência de ressalvas nos relatórios de auditoria e o porte das Organizações Sociais de Saúde (OSS). A categorização do porte foi realizada com base em critérios objetivos, como volume anual de recursos geridos, número de contratos de gestão firmados e quantitativo de profissionais vinculados. A tabulação cruzada dessas variáveis é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2: Relação entre Relatórios com Ressalva e Porte da OSS

Porte	Com ressalva	Sem ressalva	Total
Médio	5	9	14
Grande	11	11	22
Total	16	20	36

Fonte: Elaborado pelo autor.

Foi aplicado o Teste do Qui-Quadrado de Independência para verificar a associação entre o porte institucional e a presença de ressalvas. O resultado apresentou valor-p = 0,490, indicando ausência de associação estatisticamente significativa ($p > 0,05$). Assim, a distribuição das ressalvas é proporcional entre OSS de diferentes portes, sugerindo que fatores estruturais, como dimensão organizacional e volume de recursos, não determinam isoladamente a adequação das práticas contábeis e de controle (MARION; DIAS; TRALDI, 2021).

Em seguida, analisou-se a possível associação entre a ocorrência de ressalvas e o tempo de atuação das OSS.

Tabela 3 – Relação entre Relatórios com Ressalva e Tempo de Atuação da OSS

Faixa de tempo (anos)	Com ressalva	Sem ressalva	Total
Até 10	5	0	5
11 a 25	4	7	11
26 a 50	2	2	4
51 a 100	5	11	16
Total	16	20	36

Fonte: Elaborado pelo autor.

A aplicação do Teste do Qui-Quadrado de Pearson resultou em $\chi^2 = 7,62$, com 3 graus de liberdade (gl) e valor-p $\approx 0,055$. Embora o valor-p se aproxime do limite de significância de 5%, não é suficiente para rejeitar a hipótese nula de independência. Dessa forma, não há evidências estatísticas de associação entre o tempo de atuação institucional e a ocorrência de ressalvas. Esse resultado indica que a maturidade organizacional, por si só, não garante conformidade contábil, reforçando que a qualidade das demonstrações financeiras está mais relacionada à efetividade dos controles internos e à cultura organizacional voltada para a transparência e a prestação de contas (OLIVEIRA; COSTA, 2019).

Por fim, também se analisou a associação entre a ocorrência de ressalvas e o volume de recursos geridos no período 2018-2024. A tabulação cruzada dessas variáveis é apresentada na Tabela 4.

Tabela 4 – Relação entre Ressalvas e Volume de Recursos Geridos (por quartil)

Faixa (quartil)	Com ressalva	Sem ressalva	Total
1º	9	2	11
2º	5	8	13
3º	0	4	4
4º	2	6	8
Total	16	20	36

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Teste do Qui-Quadrado de Pearson apresentou valor-p = 0,0126 ($p < 0,05$), indicando associação estatisticamente significativa entre o volume de recursos geridos e a ocorrência de ressalvas. Esse resultado demonstra que as OSS que administram maiores montantes financeiros apresentam maior probabilidade de receber relatórios com opiniões modificadas, sugerindo que o aumento da complexidade operacional e da amplitude de transações contábeis eleva o risco de inconsistências e de fragilidades nos controles internos.

Segundo Marôco (2018), o teste Qui-Quadrado é amplamente utilizado em pesquisas com variáveis categóricas, permitindo identificar padrões de dependência estatística em amostras não paramétricas. Assim, os resultados obtidos reforçam a relevância da gestão contábil estruturada e do monitoramento contínuo de conformidade, especialmente em entidades que operam com maior volume de recursos públicos.

De forma geral, a análise estatística evidencia que o porte e o tempo de atuação não apresentaram relação significativa com a emissão de ressalvas, enquanto o volume de recursos geridos mostrou-se determinante para o aumento da probabilidade de ressalvas nas auditorias independentes. Essas constatações indicam que a complexidade financeira e operacional das OSS amplia a necessidade de controles internos eficazes, conciliações contábeis regulares e políticas de transparência robustas, de modo a assegurar confiabilidade, *accountability* e aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis ao Terceiro Setor.

4.3.1 SÍNTESE DOS RESULTADOS ESTATÍSTICOS E INTERPRETAÇÃO

A aplicação combinada do Teste Exato de Fisher e do Teste do Qui-Quadrado de Pearson permitiu identificar padrões de associação entre variáveis institucionais e a ocorrência de ressalvas nas auditorias independentes das entidades Sociais de Saúde (OSS). Os resultados revelam diferenças relevantes na forma como

características organizacionais influenciam a qualidade e a conformidade das demonstrações contábeis, conforme Quadro 3.

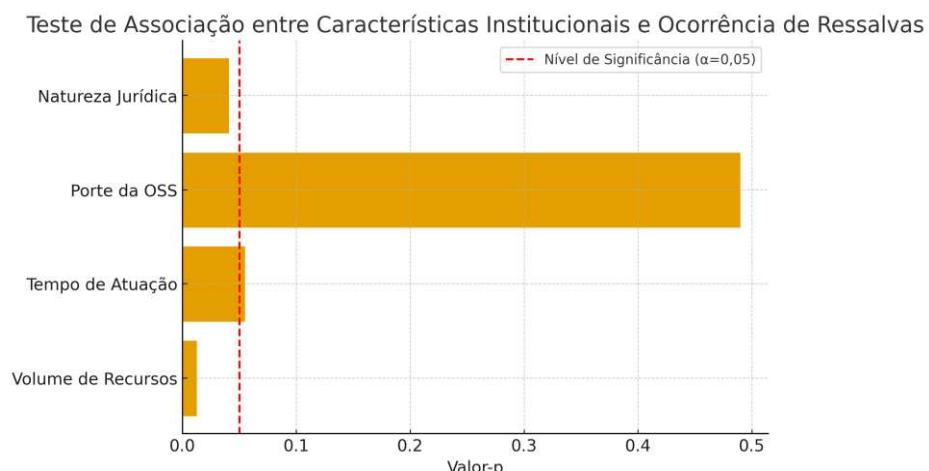
Quadro 6 – Resumo dos Testes de Associação

Variável analisada	Teste aplicado	Estatística / gl	Valor-p	Significância ($\alpha=0,05$)	Conclusão
Natureza jurídica (Associação x Fundação)	Teste Exato de Fisher	—	0,041	Significativo	Existe associação entre a natureza jurídica e a ocorrência de ressalvas; fundações apresentam maior proporção de relatórios com ressalvas.
Porte da OSS (Médio x Grande)	Qui-Quadrado de Pearson	$\chi^2 = 0,48 / 1$	0,490	Não significativo	Não há associação entre porte institucional e ressalvas; porte não influencia a conformidade contábil.
Tempo de atuação (faixas etárias institucionais)	Qui-Quadrado de Pearson	$\chi^2 = 7,62 / 3$	0,055	Não significativo	Não há associação estatística, embora haja tendência próxima ao limite de significância; maturidade institucional não garante conformidade contábil.
Volume de recursos geridos (quartis de receita)	Qui-Quadrado de Pearson	—	0,0126	Significativo	Há associação entre o volume de recursos e a ocorrência de ressalvas; OSS com maior movimentação financeira apresentam maior risco de inconsistências.

Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Para ilustrar os resultados encontrados, o Gráfico 1 apresenta os valores-p dos testes de associação aplicados às variáveis institucionais das OSS. A linha vermelha pontilhada representa o nível de significância ($\alpha = 0,05$) — abaixo dela, observa-se associação estatisticamente significativa.

Gráfico 1: Análise Estatística das entidades Sociais de Saúde (OSS)



Fonte: elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Observa-se que as variáveis 'Natureza Jurídica' ($p = 0,041$) e 'Volume de Recursos' ($p = 0,0126$) apresentaram associação significativa com a ocorrência de ressalvas, enquanto 'Porte' ($p = 0,490$) e 'Tempo de Atuação' ($p = 0,055$) não apresentaram significância estatística. Esses resultados indicam que fatores estruturais, como a complexidade administrativa e o montante de recursos geridos, podem influenciar a conformidade contábil das OSS.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou responder à questão de pesquisa: quais as inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias independentes nas demonstrações financeiras de organizações do Terceiro Setor da área da saúde em Pernambuco, no período de 2018 a 2024?

A análise empírica evidenciou que as inconsistências mais frequentes se concentram em falhas de controle interno, ausência de inventário apropriado de estoques, inconformidades no imobilizado e deficiências nas conciliações contábeis — aspectos que comprometem diretamente a fidedignidade das informações financeiras e a transparência na gestão dos recursos públicos. De acordo com Ishigami, Portulhak e Azevedo (2023), a identificação dessas falhas é essencial para garantir a transparência e a correta aplicação dos recursos públicos, uma vez que evidenciam deficiências estruturais na governança e nos controles internos das OSCs.

Os resultados estatísticos demonstraram que a natureza jurídica e o volume de recursos geridos são variáveis significativamente associadas à ocorrência de ressalvas nos relatórios de auditoria, enquanto porte organizacional e tempo de atuação não apresentaram influência estatística relevante. Esse padrão indica que fundações e entidades com maior movimentação financeira estão mais expostas a riscos contábeis e operacionais, em virtude da complexidade administrativa, da diversidade de fontes de financiamento e das exigências ampliadas de controle e conformidade. Segundo Silva (2023), quanto maior a complexidade operacional de uma entidade do terceiro setor, maior tende a ser o risco de inconsistências contábeis, exigindo a adoção de mecanismos de controle mais rigorosos e alinhados às normas contábeis vigentes.

Esses achados reforçam a necessidade de fortalecimento dos mecanismos de controle interno, padronização de práticas contábeis e adoção de políticas de governança mais robustas, sobretudo em organizações que operam com recursos públicos de maior expressividade. Do ponto de vista da accountability pública, o estudo reafirma a importância das auditorias independentes como instrumentos de transparência, integridade e responsabilização, fundamentais para aprimorar a confiança social e institucional na gestão das Organizações Sociais de Saúde. Conforme Silva e Souza (2025), o fortalecimento da governança e da accountability é

indispensável para que as entidades do terceiro setor mantenham credibilidade e assegurem o uso responsável dos recursos públicos sob sua gestão.

Como recomendação prática, sugere-se que as OSS implementem programas contínuos de auditoria interna e capacitação contábil, voltados ao monitoramento de riscos e à melhoria da qualidade das informações financeiras. Além disso, recomenda-se o uso de tecnologias de compliance e de sistemas integrados de controle patrimonial, de modo a reduzir inconsistências e aumentar a rastreabilidade dos dados. De acordo com Penteado e Almeida (2023), a adoção de boas práticas de governança e compliance é um fator determinante para a sustentabilidade das OSCs e para o fortalecimento de sua credibilidade institucional.

Para pesquisas futuras, propõe-se a realização de estudos comparativos inter-regionais, abrangendo outras unidades da federação, bem como análises longitudinais que permitam observar a evolução da conformidade contábil e da governança ao longo do tempo. Tais abordagens poderão ampliar a compreensão sobre a maturidade institucional do Terceiro Setor e oferecer subsídios para políticas públicas de fomento, fiscalização e transparência mais eficazes no campo da saúde. Como destacam Oliveira e Costa (2019), pesquisas comparativas e longitudinais permitem identificar padrões de melhoria na governança e no controle das organizações sociais, contribuindo para o desenvolvimento de políticas públicas mais eficientes e transparentes.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, E. P. **A importância da governança nas organizações sociais.** Seja Relevante, 14 jun. 2023. Disponível em: <https://sejarelevante.fdc.org.br/artigo-governanca/>. Acesso em: 12 out. 2025.

ALMEIDA, J. R.; SOUZA, M. P. **Pesquisa aplicada no contexto do Terceiro Setor: uma análise das práticas de governança.** Revista Brasileira de Administração Pública, v. 58, n. 3, p. 45-62, 2023.

AVALIAÇÕES INVESTIDOR. Auditoria externa: o que é, como fazer e resultado. Disponível em: <https://grupoinvestor.com.br/auditoria-externa/>. Acesso em: 5 out. 2025.

AZEVEDO, Giovana Aparecida; GONÇALVES, Nathalia Santos; SANTOS, Daniela Copetti. A relação entre a auditoria e o sistema público em saúde. **Revista Administração em Saúde**, São Paulo, v. 18, n. 70, p. 91-109, jan./mar. 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.23973/ras.70.91>. Acesso em: 4 out. 2025.

AZEVEDO, R. B. de. **Governança formal no terceiro setor: uma análise.** Foco, v. 17, n. 1, 2025. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/download/9147/6488>. Acesso em: 12 out. 2025.

BARBOSA, F. C. et al. **Gestão pública e terceiro setor: uma solução de sustentabilidade e resiliência no sistema de saúde público brasileiro.** Revista de Gestão e Secretariado, v. 15, n. 5, e3780, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.7769/gesec.v15i5.3780>. Acesso em: 2 out. 2025.

BARBOSA, L. A. **O accountability e a transparência como mecanismos de controle social e combate à corrupção.** Revista TRT18, v. 1, 2023. Disponível em: <https://revista.trt18.jus.br/index.php/revista/article/view/12>. Acesso em: 12 out. 2025.

BASTOS, Rodrigo Vaz Gomes. **Evidenciação das demonstrações contábeis e estado atual do nível de cumprimento da norma contábil aplicável às entidades do terceiro setor do Brasil: Importantes componentes de transparência.** 2022. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Pernambuco.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Diário Oficial da União, Brasília, 5 maio 2000.

BRASIL. Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021. Dispõe sobre a certificação das entidades benfeicentes de assistência social, regulamenta os procedimentos e critérios para a concessão, renovação e cancelamento do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp187.htm. Acesso em: 5 out. 2025.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da União, Brasília, 16 dez. 1976. Alterada pela Lei nº 14.195, de 26 de agosto de 2023.

CAMPOS FILHO, Nestor Ferreira. **Tratamento dos ajustes de demonstrações contábeis identificados no processo de auditoria.** CNAC, Brasília/DF, abr. 2021. Disponível em: <https://cnac.coop.br/artigo.aspx?artigo=31&titulo=tratamento-dos-ajustes-de-demonstracoes-contabeis-identificados-no-processo-de-auditoria>. Acesso em: 5 out. 2025.

CANDEIAS, S. G.; SERVILHA, L. G.; GUZATTI, C. R.; NEITZKE, C. **Desafios da contabilidade no terceiro setor: um estudo sobre a percepção de profissionais contábeis.** Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 22, n. 1, p. 1-18, 2023. Disponível em: <https://www.reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/264/0>. Acesso em: 2 out. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **ITG 2002 (R1) – Entidade sem Finalidade de Lucros.** Brasília, 2012. Disponível em: <https://www.lei13019.com.br/legislacao/arquivo/82.pdf>. Acesso em: 13 out. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 700 a 720. Brasília, 2016.** Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em: 12 out. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Auditoria – NBC TA 700: Formação de Opinião e Relatório de Auditoria Independente; NBC TA 705: Modificação na Opinião do Auditor Independente.** Atualizadas até 2024. Disponível em: <https://www.cfc.org.br>. Acesso em: 12 out. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Contabilidade Geral (NBC TG).** Atualizadas até 2024. Disponível em: <https://www.cfc.org.br>. Acesso em: 12 out. 2025.

COSTA, J. F.; REIS, V. R. **Contribuições da auditoria contábil na captação de recursos no Terceiro Setor.** Revista de Contabilidade do Terceiro Setor, v. 12, n. 1, p. 23-39, 2023.

FARINELLI, Eric Alexander Correia; SAQUETTO, Pedro Henrique Meireles. **A auditoria externa na prevenção e detecção de fraudes e erros contábeis.** Revista Scientia Alpha: Revista Científica Multidisciplinar da Faculdade ALFA Umuarama – UniALFA, Umuarama, v. 1, n. 1, p. 1–15, 2024. Disponível em: <https://revistaalfa.com.br/scientiaalpha>. Acesso em: 4 out. 2025.

FECAP – FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ALMIRANTE BARROSO. **Números do Terceiro Setor em 2024.** São Paulo, 2024. Disponível em: <https://www.fecap.br/2024/01/31/numeros-do-terceiro-setor-em-2024/>. Acesso em: 02 out. 2025.

Haddaway, NR, Page, MJ, Pritchard, CC e McGuinness, LA (2022). **PRISMA2020:** Um pacote R e aplicativo Shiny para produzir diagramas de fluxo compatíveis com PRISMA 2020, com interatividade para transparência digital otimizada e Open Synthesis Campbell Systematic Reviews, 18, e1230. <https://doi.org/10.1002/cl2.1230>. Acesso em: 15 out. 2025.

IBROSS – Instituto Brasileiro das Organizações Sociais de Saúde. **Levantamento censitário de informações sobre os estabelecimentos geridos**

por Organizações Sociais de Saúde no Brasil. São Paulo: IBROSS, 2023. Disponível em: <https://www.ibross.org.br>. Acesso em: 12 out. 2025.

INSTITUTO DE PESQUISA E ESTUDOS SOCIAIS – IEPS. ***Organizações Sociais de Saúde no Brasil: gestão e parceria com o SUS.*** Disponível em: https://ieps.org.br/sdc_download/17802/?key=p2ork1o2jrerj4ennrspwtxi0reh1y. Acesso em: 02 out. 2025.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. ***Mapa das Organizações da Sociedade Civil – Relatório Estatístico 2025.*** Brasília: Ipea, 2025. Disponível em: <https://mapaosc.ipea.gov.br>. Acesso em: 2 out. 2025.

ISHIGAMI, RT. **Inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias em organizações do terceiro setor.** Revista Hermes, v. 2023. Disponível em: <https://revistahermes.com.br/index.php/hermes1/article/view/682>. Acesso em: 16 out. 2025.

LIMA, F. S.; COSTA, A. P. **Uso de fontes documentais públicas em pesquisas no setor público: desafios e oportunidades.** Revista de Administração Pública, v. 58, n. 4, p. 78-92, 2024.

LIMA, J. OBSERVATÓRIO DO TERCEIRO SETOR. ***Terceiro setor: o que é e como atua na sociedade brasileira.*** Disponível em: <https://observatorio3setor.org.br/terceiro-setor-o-que-e-como-atua-na-sociedade-brasileira/>. Acesso em: 02 out. 2025.

MARION, J. C.; DIAS, L. N.; TRALDI, M. C. **Contabilidade aplicada ao Terceiro Setor.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

Medeiros, M. P. **Governança corporativa nas organizações da sociedade civil.** LAJBM, v. 15, n. 2, jul.-dez. 2024. Disponível em: <https://www.lajbm.com.br/journal/article/download/796/427/2523>. Acesso em: 12 out. 2025.

OLIVEIRA, João; COSTA, Mariana. **A importância da governança corporativa e do controle interno na área contábil.** Redalyc, 2023. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/5142/514262385011/514262385011.pdf>. Acesso em: 23 out. 2025.

OLIVEIRA, R. S.; SILVA, N. A. F. Organizações Sociais da Saúde: uma expressão fenomênica da privatização da saúde no Brasil. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 34, n. 1, p. 1-10, 2018

OLIVEIRA, Renata Martins; LIMA, Carlos Eduardo. Governança e controle em organizações sociais: limites e desafios. **Revista Gestão e Sociedade**, Belo Horizonte, v. 14, n. 2, p. 200-218, 2020.

PENTEADO BRAGA, C.; ALMEIDA, E. P. **A importância da governança nas organizações sociais.** Seja Relevante, 14 jun. 2023. Disponível em: <https://sejarelevante.fdc.org.br/artigo-governanca/>. Acesso em: 12 out. 2025.

PERNAMBUCO. **Portal da Transparência do Estado de Pernambuco.** Repasse às Organizações Sociais de Saúde (OSS) e Unidades de Saúde. Disponível em:

<https://transparencia.pe.gov.br/despesas/transferencias/repasso-as-organizacoes-sociais-de-saude-oss-e-unidades-de-saude>. Acesso em: 15 out. 2025.

PERNAMBUCO. **Secretaria Estadual de Saúde**. Lei de Acesso à Informação – SES/PE. Disponível em: <https://www.lai.pe.gov.br/ses/>. Acesso em: 02 set. 2025.

REVISTA CIENTÍFICA HERMES. Inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias independentes às demonstrações financeiras de Organizações do Terceiro Setor: relatório Hermes, 2023. *Revista Científica Hermes*, v. 34, n. 1, artigo 682, 2023. Disponível em:

<https://revistahermes.com.br/index.php/hermes1/article/view/682>. Acesso em: 8 out. 2025.

RIBEIRO, Fernanda Borges Vaz; PICALHO, Antonio Carlos. Abordagem interpretativista e método qualitativo na pesquisa documental: descrição geral das etapas de coleta e análise de dados. *Revista de Ciências Administrativas*, v. 12, n. 2, p. 45-60, 2023. Disponível em:
<https://portaldeperiodicos.animaeducacao.com.br/index.php/rica/article/view/18159>. Acesso em: 13 out. 2025.

SANT'ANA, N. L. dos S.; SANT'ANA, P. C. P. Percepção de confiança na auditoria independente: índice de qualidade. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 32, n. 2, p. 258-282, maio/ago. 2021.

SILVA, A. K. G. de. **Accountability como atributo ao controle social das políticas públicas**. *Foco*, v. 17, n. 1, 2023. Disponível em:
<https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/2389>. Acesso em: 12 out. 2025.

SILVA, J. M. **Procedimentos de auditoria independente em entidades do terceiro setor em Pernambuco**. 2025. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2025. Disponível em:
<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/63538>. Acesso em: 2 out. 2025.

SILVA, M. P.; OLIVEIRA, R. S. Relação entre características organizacionais e a qualidade da informação contábil em OSS. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 18, n. 2, p. 100-115, 2023.

SILVA, Mariana A.; PEREIRA, João L. **Transparência e controle nas organizações do Terceiro Setor: uma análise das fragilidades evidenciadas em auditorias independentes**. Revista Brasileira de Gestão Pública, v. 17, n. 1, p. 45-62, 2025.

SILVA, R. A. de. **Accountability como atributo ao controle social das políticas públicas**. *Foco*, v. 17, n. 1, 2023. Disponível em:
<https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/2389>. Acesso em: 13 out. 2025.

SILVA, R. A.; SOUZA, F. A. da. **A governança e a estratégia na geração de valor das OSCs**. *ResearchGate*, 2024. Disponível em:
https://www.researchgate.net/publication/389234021_A_governanca_e_a_estrategia_na_geracao_de_valor_das_OSCs. Acesso em: 12 out. 2025.

SILVA, Rodrigo Augusto; RODRIGUES, Patrícia Gomes. Reincidência de achados em auditorias e efetividade das ações corretivas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, São Paulo, v. 13, n. 1, p. 75-92, 2019.

SilvaA. C. C. da; SchutzV. Auditoria de contas em saúde: análise das glosas e suas justificativas no Home Care. **Revista Eletrônica Acervo Saúde**, n. 47, p. e2975, 30 abr. 2020.

SOUSEGURA. *Brasil tem 1.874 serviços de saúde geridos por organizações sociais*. 2023. Disponível em: <https://sousegura.org/brasil-tem-18-mil-servicos-de-saude-geridos-por-organizacoes-sociais/>. Acesso em: 2 out. 2025

SOUZA, F. A. da. **A governança e a estratégia na geração de valor das OSCs**. ResearchGate, 2024. Disponível em:
https://www.researchgate.net/publication/389234021_A_governanca_e_a_estrategia_na_geracao_de_valor_das_OSCs. Acesso em: 13 out. 2025.

TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DE MATO GROSSO. **Transparência e a Lei de Acesso à Informação**. Disponível em: <https://www.tre-mt.jus.br/ouvidoria/transparencia-e-a-lei-de-acesso-a-informacao-lai>. Acesso em: 12 out. 2025.