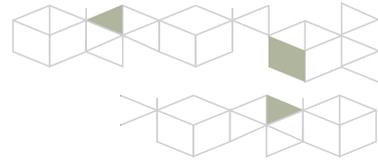


MYRON PALHANO GALVÃO SOBRINHO



**QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL DAS
UNIDADES DE SAÚDE PERNAMBUCANAS
GERIDAS PELO 3º SETOR**





MYRON PALHANO GALVÃO SOBRINHO

Qualidade da Informação Contábil das Unidades de Saúde Pernambucanas geridas pelo 3º Setor



RECIFE
2025



UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO – UNICAP

Reitor – Prof. Dr. Pedro Rubens Ferreira Oliveira S.J.

Vice-Reitor – Prof. Dr. Delmar Araújo Cardoso, S.J.

Pró-reitor Administrativo – Prad – Prof. Dr. Pe. Carlos Fritzen, S.J.

Pró-reitor de Graduação – Prograd – Prof. Dr. Degislando Nóbrega de Lima

Pró-reitora de Pesquisa e Pós-graduação – Propesp – Profa. Dra. Valdenice José Raimundo

Diretor do Instituto Humanitas e Editor Chefe das Edições Humanitas – Prof. Dr. Lúcio Flávio Ribeiro Cirne SJ

Editores

Carlos Alberto Pinheiro Vieira

Daniilo Vaz-Curado R M Costa

José Maria da Silva Filho

Lúcio Flávio Ribeiro Cirne SJ

CONSELHO EDITORIAL DA EDIÇÕES HUMANITAS

Membros Internos

Profa. Dra. Carla Patrícia Pacheco Teixeira

Prof. Dr. Carlos Alberto Jahn, SJ.

Prof. Dr. Daniilo Vaz-Curado Ribeiro de Menezes Costa

Prof. Dr. Degislando Nóbrega de Lima

Prof. Dr. Delmar Araújo Cardoso, S.J.

Prof. Dr. Drance Elias da Silva

Profa. Dra. Flávia Tavares da Costa Ramos

Profa. Dra. Isabela Barbosa R. Barros

Prof. Dr. José Afonso Chaves

Prof. Dr. José Marcos G. de Luna

Profa. Dra. Maria do Rosário Silva

Profa. Dra. Rita Maria Gomes

Prof. Dr. Sérgio Sezino Douets Vasconcelos

Profa. Dra. Valdenice José Raimundo

Membros Externos

Prof. Dr. Agemir Bavaresco – PUCRS (Brasil)

Prof. Dr. Carlos André Silva de Moura – Universidade de Pernambuco (Brasil)

Prof. Dr. Daniel Leonard Everett – Bentley University (EUA)

Prof. Dr. Elton Vitoriano Ribeiro – FAJE (Brasil)

Prof. Dr. José Pinheiro Pertille – UFRGS (Brasil)

Prof. Dr. Erico Andrade Marques de Oliveira – UFPE (Brasil)

Prof. Dr. Betto Leite da Silva – UFPB (Brasil)

Profa. Dra. Maria Cecília Abdo Ferez – UBA (Argentina)

Prof. Dr. Miguel Angel Rossi – Instituto Gino Germani (Argentina)

Prof. Dr. Georg Sans – Hochschule für Philosophie (Alemanha)

Secretário Executivo: José Maria da Silva Filho

Revisão: José Maria da Silva Filho

Diagramadora: Lílian Maria de Oliveira | **Capa:** José Maria da Silva Filho

G182q Galvão Sobrinho, Myron Palhano.
Qualidade da informação contábil das unidades de
saúde pernambucanas geridas pelo 3° setor / Myron
Palhano Galvão Sobrinho. -- Recife : Humanitas, 2025.

66 p. : il.

ISBN 978-65-01-72464-5

1. Contabilidade. 2. Auditoria.
3. Administração dos serviços de saúde.
4. Associações sem fins lucrativos. I. Título.

CDU 657.1

Luciana Vidal - CRB-4/1338

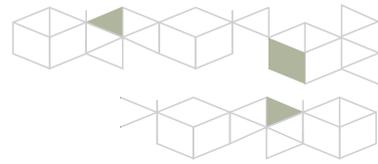
Este livro foi submetido à avaliação do Conselho Editorial de Edições Humanitas.

Todos os direitos reservados.

É proibida a reprodução deste livro, ou de seus capítulos, para fins comerciais. A referência às ideias e trechos deste livro deverá ser necessariamente feita com atribuição de créditos aos autores e à Edições Humanitas.

Esta obra ou os seus artigos expressam o ponto de vista dos autores e não a posição oficial da Edições Humanitas da Universidade Católica de Pernambuco

Dedico este trabalho a Deus, pela força diária; à minha mãe, Lourdes, pelo amor incondicional; e a todos os professores e colegas do doutorado, pelo conhecimento compartilhado e pela inspiração constante.



SUMÁRIO

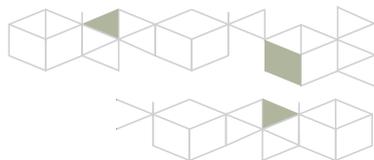
CAPÍTULO 1

Ressalvas recorrentes nos Relatórios de Auditoria das Unidades de Saúde em Pernambuco: orientações de melhorias	5
1.1 Introdução	5
1.2 Base teórica, Contexto e Ambiente da pesquisa	9
1.3 Contexto e Ambiente da Pesquisa	13
1.4 Recomendações de Melhorias	24
Considerações Finais	28
Referências	30

CAPÍTULO 2

Qualidade da informação contábil e o perfil das Unidades de Saúde Pernambucanas geridas por entidades do terceiro setor	36
2.1 Introdução	36
2.2 Referencial Teórico	39
2.3 Metodologia	46
2.4 Discussão dos Resultados	48
Considerações Finais	59
Referências	61





CAPÍTULO 1

RESSALVAS RECORRENTES NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS UNIDADES DE SAÚDE EM PERNAMBUCO: orientações de melhorias

1.1 Introdução

O sistema de saúde brasileiro é composto por diversos arranjos organizacionais, incluindo o setor estatal, o privado com fins lucrativos e o filantrópico (La Forgia & Couttolenc, 2008).

No entanto, foi no final da década de 1990 que a gestão da saúde pública passou por mudanças significativas com a promulgação da Lei Federal nº 9.637/1998.

Esta lei instituiu a modalidade de gestão por meio das Organizações Sociais (OS), permitindo a transferência da gestão do setor estatal para o público não estatal através de um instrumento jurídico denominado Contrato de Gestão (Bresser-Pereira, 1995; Ibañez & Vecina Neto, 2007).

Este modelo de gestão governamental permite que Organizações da Sociedade Civil (pessoas jurídicas de direito



privado, sem fins lucrativos), devidamente qualificadas como OS, tenham acesso a transferências de recursos, bens e até a cessão de servidores públicos para desempenhar suas atividades nas áreas de pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde, conforme os artigos 12 a 14 da Lei Federal nº 9.637/1998.

Essa parceria entre o Governo e o Terceiro Setor permite que o Estado deixe de ser o executor direto desses serviços, passando a atuar como agente promotor e regulador (Teixeira, 2023).

No âmbito de Pernambuco, ao celebrarem contratos de gestão com a administração pública, essas entidades assumem uma série de responsabilidades (Figura 1). Entre elas estão: gerir os recursos de forma eficaz, cumprir metas e indicadores de desempenho, alcançar os resultados estabelecidos pela Secretaria Estadual de Saúde (SES) e praticar a transparência pública, conforme a Lei Estadual nº 15.210/2013 e suas modificações.

Figura 1 – Parceria entre Governo e o 3º Setor em Pernambuco



Fonte: elaborado pelo autor, 2025

Além disso, um fator determinante para que a OS de saúde continue recebendo repasses financeiros que viabilizam suas atividades é a obrigação legal de prestar contas dos gastos, bem como da sua respectiva documentação comprobatória, conforme a Resolução nº 154/2021, do Tribunal de Contas do Estado (TCE).

Quanto aos mecanismos de monitoramento e fiscalização, a Lei Estadual nº 15.210/2013 e alterações, estabelece que a execução do contrato de gestão deve ser acompanhada, fiscalizada e supervisionada pela SES, com o auxílio do órgão estadual de controle interno, a Secretaria da Controladoria Geral do Estado (SCGE), e do órgão de controle externo, o TCE.

Em relação à avaliação dos procedimentos contábeis-financeiros, esta responsabilidade fica a cargo de auditores independentes, que verificam a veracidade das informações presentes nas demonstrações contábeis e emitem uma opinião sobre a posição patrimonial e financeira da entidade.

Além da necessidade de divulgação para aumentar a transparência e segurança dos usuários, a Lei das Organizações Sociais (Lei Federal n.º 9.637/1998) torna obrigatória a divulgação dessas informações contábeis.

A Figura 2 apresenta uma síntese da legislação referente ao modelo de gestão adotado entre o Governo e o Terceiro Setor em Pernambuco.

Figura 2 – Legislação aplicável entre Governo e o 3º Setor em Pernambuco

Lei Estadual nº 15.210/2013	Resolução TCE/PE nº 154/2021	Lei Federal nº 9.637/1998
<p>Monitoramento e Fiscalização da execução do contrato de gestão:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Secretaria de Saúde. ▪ Controladoria do Estado. ▪ TCE. 	<p>as OSs devem prestar contas dos gastos, bem como da sua documentação comprobatória para continuar recebendo R\$ que viabilizam suas atividades.</p>	<p>Procedimentos contábeis, a cargo dos auditores independentes, que verificam a veracidade das informações e emitem o Relatório. A Lei obriga também a divulgação.</p>

Fonte: elaborado pelo autor, 2025

Para Almeida (2017), os serviços prestados por auditores independentes são de extrema importância para as organizações, pois garantem a confiabilidade das informações financeiras, promovem a transparência e governança corporativa, protegem os investidores e órgãos de fomento, contribuem no cumprimento das normas, identificam e previnem fraudes e erros, além de melhorar os controles internos e a eficiência da entidade.

Nesse contexto, o estudo foi conduzido com o propósito de responder à seguinte pergunta, constituída como problema de pesquisa: Quais são as ressalvas recorrentes nos relatórios de auditoria das unidades de saúde pernambucanas?

Diante desta questão central, este estudo teve como finalidade identificar as não conformidades mais frequentes que justificaram a emissão de ressalvas e parágrafos de ênfase nos relatórios de auditoria das unidades de saúde administradas por OS em Pernambuco, objetivando a construção de orientações que permitam reduzir as ressalvas e aumentar a confiabilidade das demonstrações contábeis para os stakeholders.

Este estudo se justifica pelo aumento dos relatórios de auditoria com ressalvas sobre as demonstrações contábeis das unidades de saúde em Pernambuco, pelo crescimento das parcerias entre a administração pública e as OS, pelos impactos de suas atividades na sociedade e pela quantidade significativa de recursos públicos envolvidos.

Além disso, há uma crescente demanda por transparência e a obrigação de alinhar as demonstrações financeiras das unidades de saúde às normas e práticas contábeis.

Espera-se que esta pesquisa contribua para reflexões sobre a gestão das OS de saúde e dos agentes fiscalizadores, resultando na melhoria das informações contábeis e dos controles internos.

1.2 Base teórica, Contexto e Ambiente da pesquisa

Este estudo utilizou a tipologia de Beuren e Raupp (2006) para classificar a pesquisa quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema.

A pesquisa é descritiva, por identificar as não conformidades que justificaram a emissão de ressalvas e parágrafos de ênfase nos relatórios de auditoria das unidades de saúde em Pernambuco.

Quanto aos procedimentos, é documental e bibliográfica, realizada através de relatórios, demonstrativos contábeis, artigos, normas, leis e resoluções.

A abordagem é predominantemente qualitativa, com dados secundários obtidos da análise dos relatórios de auditoria das unidades de saúde.

A pesquisa abrange 46 unidades de saúde (Figura 3), distribuídas da seguinte forma: 16 Hospitais, 15 Unidades de Pronto Atendimento (UPA) e 15 Unidades Pernambucanas de Atenção Especializada (UPAE).

Entre os anos de 2019 e 2023, essas unidades foram administradas por 11 entidades do terceiro setor, qualificadas como OSS pelo Governo do Estado de Pernambuco.

Figura 3 - Unidades de Saúde e Organizações Sociais

Unidades de Saúde (46)	Organizações Sociais (11)
UPA Engenho Velho, UPA Caruaru, UPA Barra Jangada, UPA Igarassu, UPA Cabo de Santo Agostinho, UPA São Lourenço da Mata, UPA Olinda, UPA Paulista, UPA Curado, UPA Ibura, UPA Torrões, UPA Caxangá, UPA Nova Descoberta, UPA Imbiribeira, UPA Petrolina.	1) Fundação de Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes, 2) Instituto de Medicina Integral Prof. Fernando Figueira, 3) Hospital do Tricentenário, 4) Irmandade da Santa Casa de Misericórdia do Recife, 5) Fundação Manoel da Silva Almeida, 6) Sociedade Pernambucana de Combate ao Câncer – SPCC, 7) Instituto Pernambucano de Assistência à Saúde – IPAS, 8) Associação de Proteção a Maternidade e a Infância de Surubim – APAMI Surubim, 9) Associação de Proteção à Maternidade e Infância Ubaíra (APMIU) – S3 Gestão em Saúde, 10) Instituto Social das Medianeiras da Paz – ISMEP, 11) Instituto Brasileiro de Desenvolvimento da Administração Hospitalar – IBDAH.
UPAE Garanhuns, UP AE Salgueiro, UP AE Petrolina, UP AE Afogados da Ingazeira, UP AE Serra Talhada, UP AE Belo Jardim, UP AE Arcoverde, UP AE Limoeiro, UP AE Caruaru, UP AE Ouricuri, UP AE Abreu e Lima, UP AE Escada, UP AE Carpina, UP AE Palmares.	
Hospital Miguel Arraes, Hospital Dom Malan, Hospital Dom Helder Câmara, Hospital Pelópidas Silveira, Hospital Mestre Vitalino, Hospital João Murilo de Oliveira, Hospital Ruy de Barros Correia, Hospital Fernando Bezerra, Hospital de Palmares Silvio Magalhães, Hospital Ermínio Coutinho, Hospital Nossa Senhora das Graças (ALFA), Hospital Brites de Albuquerque, Hospital Emília Câmara, Hospital Eduardo Campos, Hospital São Sebastião.	
Hospital de Campanha Aurora, Hospital de Campanha Petrolina, Hospital e Maternidade N. Sra do Ó, UP AE Goiana.	

Fonte: Portal da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco, 2025.

A análise de conteúdo aplicada neste estudo foi realizada da seguinte maneira:

- i) identificação, no portal da SES, das unidades de saúde administradas por OS que possuíam contratos de gestão ativos;
- ii) coleta dos relatórios de auditoria referentes às demonstrações contábeis do período de 2019 a 2023;
- iii) classificação dos tipos de relatórios de auditoria emitidos; e
- iv) análise dos motivos mais frequentes que levaram à emissão de relatórios com ressalvas e/ou parágrafos de ênfase.

Para garantir critérios científicos de qualidade, além de consultar o portal da SES, foi realizada uma busca minuciosa nos websites de cada OS e/ou unidade de saúde, considerando particularidades de cada entidade e a possibilidade de que as informações estivessem dispersas em seções não especificadas.

Na primeira versão desta pesquisa, apresentada em 09/10/2024 no 4º Business Tech Congress da FUCAPE, os dados foram coletados entre 01/05/2024 e 20/07/2024, resultando em uma amostra de 81 relatórios de auditoria, distribuídos da seguinte forma:

- 2019: 15 relatórios;
- 2020: 19 relatórios;
- 2021: 18 relatórios;
- 2022: 21 relatórios;
- 2023: 8 relatórios.

A redução do número de relatórios em 2023 foi atribuída ao prazo de entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD/2024) e da Escrituração Contábil Fiscal (ECF/2024), que se encerrou em 30/06/2024.

Algumas entidades declararam que, após essa data, enviaram as demonstrações contábeis para análise e validação dos auditores independentes.

Uma nova coleta de dados, realizada entre 01 e 15/01/2025, permitiu ampliar a amostra para 95 relatórios de auditoria, ajustando a distribuição para:

- 2019: 15 relatórios;
- 2020: 19 relatórios;
- 2021: 18 relatórios;
- 2022: 21 relatórios;
- 2023: 22 relatórios.

A análise dos relatórios foi conduzida com o auxílio dos softwares IBM SPSS Statistics (versão 29) e Microsoft Excel, utilizando técnicas de estatística descritiva.

Quanto a delimitação da pesquisa, um dos desafios metodológicos foi a pouca especificidade nos relatórios de auditoria analisados, que frequentemente adotam um formato padronizado com textos uniformes, limitando a apresentação de detalhes adicionais para os usuários externos (Damascena *et al.*, 2011).

1.3 Contexto e Ambiente da Pesquisa

Com base nos documentos analisados, foram elaborados gráficos e tabelas que abordam as unidades de saúde, as empresas de auditoria contratadas, as opiniões dos auditores nos relatórios, bem como os principais fatores que motivaram a emissão de relatórios com ressalvas e parágrafos de ênfase.

A Tabela 1 mostra a quantidade de unidades de saúde em funcionamento no período de 2019 a 2023, classificadas em três grupos: hospitais, UPAs e UPAsEs.

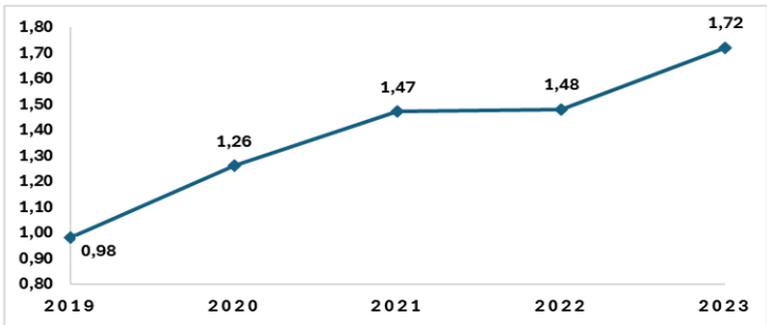
Tabela 1 – Total de Unidades de Saúde

Classificação	2019		2020		2021		2022		2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Hospital	14	35,0	16	37,2	16	37,2	16	34,8	16	34,8
UPA	15	37,5	15	34,9	15	34,9	15	32,6	15	32,6
UPAE	11	27,5	12	27,9	12	27,9	15	32,6	15	32,6
TOTAL	40	100,0	43	100,0	43	100,0	46	100,0	46	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor com auxílio do software SPSS, 2025.

De acordo com os Relatórios de Análise da Prestação de Contas do Governo, elaborados pelo TCE-PE, em 2019 foram repassados R\$ 981 milhões para a manutenção e funcionamento das unidades de saúde. Esse valor aumentou para R\$ 1,72 bilhões em 2023, conforme demonstrado na Figura 4.

Figura 4 - Evolução dos repasses financeiros para OS (em R\$ bilhões)



Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Na Tabela 2 são listadas as onze OS que mantinham contratos de gestão ativos com a SES. Durante o período analisado, foi constatado que três dessas OS foram responsáveis pela administração de mais de 60% das unidades de saúde do Estado.

Essas entidades são a Fundação de Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes, o Hospital do Tricentenário e a Fundação Manoel da Silva Almeida.

Tabela 2 – Organizações Sociais versus Unidades de Saúde

Organizações Sociais	2019		2020		2021		2022		2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Fundação de Gestão Hosp. Martiniano Fernandes	13	32,5	14	32,6	13	30,2	11	23,9	10	21,7
Hospital do Tricentenário	9	22,5	10	23,3	10	23,3	10	21,7	10	21,7
Fundação Manoel da Silva Almeida	4	10,0	4	9,3	4	9,3	9	19,6	9	19,6
Sociedade Pernambucana de Combate ao Câncer	4	10,0	5	11,6	5	11,6	6	13,0	6	13,0
Instituto Social das Medianeiras da Paz	-	-	1	2,3	3	7,0	5	10,9	6	13,0
Instituto Medicina Integral Prof. Fernando Figueira	4	10,0	4	9,3	4	9,3	2	4,3	2	4,3
Instituto Brasileiro de <u>Desenv. da Adm. Hospitalar</u>	1	2,5	1	2,3	1	2,3	1	2,2	1	2,2
Assoc. Proteção à Maternidade e Infância Ubaira	-	-	-	-	1	2,3	1	2,2	1	2,2
Assoc. Proteção à Maternidade e Infância Surubim	1	2,5	1	2,3	1	2,3	1	2,2	1	2,2
Instituto Pernambucano Assistência à Saúde	1	2,5	1	2,3	-	-	-	-	-	-
Irmandade Santa Casa de Misericórdia do Recife	3	7,5	2	4,7	1	2,3	-	-	-	-
TOTAL	40	100,0	43	100,0	43	100,0	46	100,0	46	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor com auxílio do software SPSS, 2025.

Na Tabela 3, estão listadas as onze empresas de auditoria contratadas pelas OS e/ou unidades de saúde para examinar e emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Observa-se que, durante o período de 2019 a 2023, as empresas AudiLink, Audisa, KPMG e Deloitte concentraram o maior número de unidades de saúde auditadas.

Tabela 3 – Empresas de Auditoria *versus* Unidades de Saúde

Empresas de Auditoria	2019		2020		2021		2022		2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
AudiLink & Cia. Auditores	13	32,5	14	32,6	13	30,2	11	23,9	10	21,7
Deloitte Touche Tohmatsu	-	-	-	-	10	23,3	10	21,7	10	21,7
Audisa Auditores Associados	13	32,5	14	32,6	4	9,3	9	19,6	7	15,2
KPMG Aud. Independentes	4	10,0	9	20,9	9	20,9	8	17,4	8	17,4
IGF Aud. Independentes	-	-	-	-	3	7,0	5	10,9	6	13,0
EC Diferencial Aud. Independentes	-	-	-	-	1	2,3	1	2,2	1	2,2
Guimarães Assoc. Aud. Independ.	1	2,5	1	2,3	1	2,3	-	-	-	-
Ferreira & Assoc Aud Independentes	3	7,5	2	4,7	1	2,3	-	-	-	-
RAAC Auditores Independentes	1	2,5	1	2,3	-	-	-	-	-	-
JFG Auditores e Consultores	4	10,0	-	-	-	-	-	-	-	-
Vorcon Auditores Independentes	-	-	-	-	1	2,3	-	-	1	2,2
Não encontrado / Em elaboração	1	2,5	2	4,7	-	-	2	4,3	3	6,5
TOTAL	40	100,0	43	100,0	43	100,0	46	100,0	46	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor com auxílio do *software SPSS*, 2025.

A Tabela 4 apresenta a opinião dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis das unidades de saúde, evidenciando a predominância de pareceres “Com ressalva e parágrafos de ênfase” ou “Com ressalva”.

Em 2019, essa classificação foi atribuída a 57,5% das unidades de saúde. Nos anos seguintes, os percentuais foram: 65,1% em 2020, 81,4% em 2021 e 58,7% em 2022. No exercício de 2023, 60,8% das unidades receberam esse tipo de opinião.

Os relatórios que não apresentavam ressalvas, parágrafos de ênfase ou continham outro tipo de opinião não foram analisados, pois não eram objeto deste estudo.

Tabela 4 – Opinião dos Auditores *versus* Unidades de Saúde

Opinião do Auditor	2019		2020		2021		2022		2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Com ressalva e com parágrafos ênfase	17	42,5	24	55,8	31	72,1	27	58,7	18	39,1
Com ressalva	6	15,0	4	9,3	4	9,3	-	-	10	21,7
Sem ressalva	14	35,0	11	25,6	6	14,0	13	28,3	13	28,3
Sem ressalva e com parágrafos ênfase	2	5,0	2	4,7	2	4,7	3	6,5	2	4,3
Adversa com parágrafos de ênfase	-	-	-	-	-	-	1	2,2	-	-
Abstenção de opinião	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Não encontrado / Em elaboração	1	2,5	2	4,7	-	-	2	4,3	3	6,5
TOTAL	40	100,0	43	100,0	43	100,0	46	100,0	46	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor com auxílio do *software SPSS*, 2025.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica, NBC TA 705, o auditor emite opinião com ressalva quando encontra evidências de distorções relevantes que afetam as demonstrações contábeis. Com base nisso, foi realizada uma busca nos relatórios para identificar os motivos das ressalvas, os quais foram classificados em quatro áreas: imobilizado, estoques, contas a receber e outros assuntos.

As ressalvas relacionadas ao imobilizado, conforme observado na Tabela 5, ocorreram predominantemente devido ao desacordo com práticas contábeis no reconhecimento de custos atribuídos sobre parte do imobilizado, conforme previsto no CPC 27 - Ativo Imobilizado.

Além disso, houve casos de bens adquiridos com recursos públicos que não foram transferidos ao poder concedente e, portanto, não foram contabilizados, contrariando os dispositivos do CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais e ITG 2002 (R1) - Entidade sem fins lucrativos.

As ocorrências mais significativas dessas ressalvas foram registradas nos exercícios de 2021 (25,6%) e 2020 (14,0%), respectivamente.

Tabela 5 – Ressalvas referentes ao Imobilizado *versus* Unidades de Saúde

Descrição	2019		2020		2021		2022		2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Desacordo com práticas contábeis no reconhecimento de custos atribuídos sobre parte do imobilizado.	-	-	-	-	11	25,6	10	21,7	10	21,7
Imobilizados adquiridos com recursos públicos não foram transferidos ao poder concedente e não foi realizada a sua contabilização.	-	-	6	14,0	1	2,3	1	2,2	1	2,2
Os controles individualizados do imobilizado estão desatualizados e não foram conciliados. Não foi avaliada a recuperabilidade e revisão detalhada da vida útil.	4	10,0	3	7,0	3	7,0	-	-	1	2,2
Os valores financeiros dos bens do ativo imobilizado de terceiros não estão sendo demonstrados na contabilidade.	4	10,0	4	9,3	-	-	-	-	-	-
Desacordo com as práticas contábeis no reconhecimento de imóveis recebidos por doação em exercícios anteriores.	4	10,0	-	-	-	-	-	-	-	-
A entidade não revisou a vida útil das instalações, equipamentos hospitalares, móveis, veículos e equipamentos de informática.	4	10,0	4	9,3	-	-	-	-	-	-
Quantidade de Unidades de Saúde pesquisadas	40		43		43		46		46	

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

A Tabela 6 indica que a principal causa das ressalvas nos estoques foi a ausência dos auditores no acompanhamento dos inventários de exercícios anteriores, impossibilitando a obtenção de meios alternativos para avaliar a necessidade de ajustes. Em 2019, essa ressalva foi atribuída a 10,0% das unidades de saúde, atingindo 20,9% em 2021.

Além disso, a não apresentação de documentação suporte adequada e suficiente para as contas de fornecedores e estoques resultou em ressalvas que alcançaram 23,9% das unidades em 2023.

Tabela 6 – Ressalvas referentes aos Estoques *versus* Unidades Saúde.

Descrição	2019		2020		2021		2022		2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Não foi apresentada a movimentação das entradas e saídas de toda a base de estoques.	4	10,0	4	9,3	4	9,3	-	-	-	-
Os auditores não acompanharam inventário de exercícios anteriores e não obtiveram meios alternativos para opinar sobre a necessidade de ajustes.	4	10,0	4	9,3	9	20,9	1	2,2	2	4,3
A Entidade não apresentou documentação suporte apropriada e suficiente para a conta de fornecedores e de estoques.	-	-	-	-	-	-	10	21,7	11	23,9
Quantidade de Unidades de Saúde pesquisadas	40		43		43		46		46	

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

A Tabela 7 evidencia que, nos exercícios de 2020 e 2021, 30,2% das ressalvas decorreram de limitação de escopo ou restrição dos procedimentos de auditoria relacionados aos saldos dos depósitos judiciais no ativo não circulante, impossibilitando a formação de uma opinião sobre os valores consignados e seus efeitos.

Na mesma proporção, ressalvas também foram emitidas devido à ausência de um sistema de custeio que permitisse a segregação dos custos dos serviços das despesas gerais e administrativas, dificultando a avaliação da adequação dos saldos e a emissão de opinião sobre esses valores.

Tabela 7 – Ressalvas diversas *versus* Unidades de Saúde

Descrição	2019		2020		2021		2022		2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Desacordo com práticas contábeis relacionadas as perdas sobre contas a receber, direitos vinculados à contratos gestão vencidos em exercícios.	3	7,5	6	14,0	6	14,0	6	13,0	6	13,0
Limitação de escopo ou restrição dos procedimentos de auditoria nos saldos dos depósitos judiciais no ativo não circulante.	13	32,5	13	30,2	13	30,2	11	23,9	10	21,7
A entidade não possui um sistema de custeio que permita segregar os custos dos serviços e as despesas gerais e administrativas.	13	32,5	13	30,2	13	30,2	11	23,9	-	-
Desacordo com práticas contábeis relacionadas à depósitos judiciais, obrigações tributárias, provisão de férias e outras obrigações trabalhistas.	-	-	-	-	-	-	-	-	4	8,7
Quantidade de Unidades de Saúde pesquisadas	40		43		43		46		46	

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Quanto aos parágrafos de ênfase, conforme a NBC TA 706, eles se referem a assuntos apropriadamente apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis que, segundo o julgamento do auditor, são de tal importância que são fundamentais para o entendimento dessas demonstrações pelos usuários.

A Tabela 8 indica que os relatórios de auditoria das unidades de saúde analisadas frequentemente apresentavam alertas e recomendações recorrentes sobre processos judiciais em andamento nas áreas cível, tributária e trabalhista.

Esses processos podem exigir ajustes contábeis, com potencial impacto no passivo não circulante, no resultado do exercício e no patrimônio líquido. Esses alertas foram registrados em 32,5% das unidades de saúde em 2019, 39,1% em 2020 e 35,0% em 2021.

Além disso, os relatórios destacaram advertências sobre o término da vigência dos contratos de gestão e menções a demonstrações contábeis de exercícios anteriores auditadas por outros profissionais, as quais receberam opinião não modificada.

Tabela 8 - Parágrafos de Ênfase *versus* Unidades de Saúde.

Descrição	2019		2020		2021		2022		2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Existência de processos judiciais em andamento nas áreas cível, trabalhista e tributária.	13	32,5	14	39,1	14	35,0	11	23,9	10	21,7
Término da vigência do contrato de gestão e abertura de processo licitatório para contratação de OSS que irá administrar a unidade de saúde.	4	10,0	8	17,4	-	-	6	13,0	7	15,2
Demonstrações contábeis de exercícios anteriores auditadas por outros profissionais que emitiram opinião não modificada.	-	-	6	13,0	15	33,0	6	13,0	-	-
Incerteza sobre a continuidade operacional devido déficit e excesso do passivo circulante sobre o total do ativo, além de outros eventos e condições.	-	-	-	-	6	13,0	6	13,0	-	-
Atrasos nos repasses financeiros dos contratos de gestão vem produzindo efeitos negativos ao patrimônio social da Organização Social.	3	7,5	2	4,3	1	2,2	-	-	-	-
Recomendações para a aquisição de <i>software</i> de gestão integrada, destacando os possíveis benefícios.	-	-	2	4,3	1	2,2	-	-	-	-
Os auditores chamam atenção para ajustes e reclassificações efetuados no exercício anterior, apresentados para fins de comparação.	-	-	-	-	-	-	10	21,7	-	-
Problemas com respostas das cartas de circularização	-	-	-	-	1	2,2	1	2,2	1	2,2
Quantidade de Unidades de Saúde pesquisadas	40		43		43		46		46	

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Apesar de não ter sido objeto deste estudo, a NBC TA 706 também menciona o parágrafo de outros assuntos.

Esse parágrafo deve ser utilizado para chamar a atenção para um assunto que não foi apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, mas que, segundo o julgamento do auditor, é relevante para que os usuários compreendam a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

1.4 Recomendações de Melhorias

O auditor independente emite uma opinião com ressalva quando identifica evidências de distorções significativas que impactam as demonstrações contábeis, conforme a NBC TA 705.

Dessa forma, a opinião com ressalva comunica que há áreas que precisam de atenção adicional ou correção, geralmente devido à falta de controles internos eficientes e problemas de governança corporativa (Feil *et al.*, 2022).

Os problemas mais frequentes que justificaram a emissão de ressalvas e parágrafos de ênfase nos relatórios de auditoria das unidades de saúde pesquisadas foram:

- Não cumprimento das orientações previstas na NBC ITG 2002 (R1) e nos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC, que estão relacionados com as Normas Internacionais de Contabilidade;
- A apresentação de documentação inadequada ou insuficiente;
- Não correção de problemas recorrentes;
- Falta de controle interno, principalmente nos estoques, bens do imobilizado e no sistema de custeio.

Alguns destes problemas também foram observados em estudos correlatos aplicados em clubes de futebol, entidades do terceiro setor e empresas listadas na B3, (dos Santos & de Souza, 2015; Ishigami *et al.*, 2023; Alves & Ayub, 2020; Damascena *et al.*, 2011).

Esses autores concluíram que a fraqueza nos controles internos está relacionada ao nível de governança corporativa, e empresas que possuem controles eficientes e qualidade na

governança corporativa tendem a não receber opinião com ressalva ou abstenção de opinião dos auditores independentes.

A partir do conteúdo exposto e com base na literatura, foram formuladas recomendações visando reduzir as ressalvas e aumentar a confiabilidade das demonstrações contábeis.

1.4.1 Recomendações quanto a Transparência e cumprimento das Normas

A Lei Federal nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação, estabelece diretrizes para assegurar o direito à informação garantido pela Constituição Federal.

No âmbito estadual, o Decreto nº 38.787/2012 regulamenta os procedimentos para a garantia do acesso à informação e determina que as entidades privadas sem fins lucrativos que receberem recursos públicos para realização de ações de interesse público devem dar publicidade às informações de caráter institucional, operacional e econômico-financeira.

No entanto, a divulgação de demonstrações financeiras em desacordo com as orientações previstas na NBC ITG 2002 (R1) e nos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC, resulta na diminuição da confiabilidade e pode afetar a credibilidade institucional (Crepaldi & Crepaldi, 2023).

Considerando que a administração da entidade auditada é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as normas e práticas contábeis adotadas no país (NBC TA 210-R1), recomenda-se:

- Incentivar a capacitação contínua dos profissionais da contabilidade e de áreas afins para assegurar que estejam preparados para lidar com as mudanças nas normas contábeis, nos requisitos regulatórios e temas de governança e LAI;
- Investir em automação e a tecnologia que proporcionam uma visão integrada das operações financeiras e contábeis;
- Desenvolver e implementar políticas e procedimentos claros que garantam que todas as atividades contábeis sejam realizadas de maneira consistente e conforme os padrões estabelecidos;
- Criar mecanismos de monitoramento para assegurar que as práticas implementadas sejam seguidas, promovendo a integridade e a transparência das demonstrações contábeis.

É importante observar que, para fortalecer a confiabilidade das informações contábeis, é necessário o envolvimento de toda a equipe, desde a implantação até a continuidade do processo.

1.4.2 Recomendações em relação aos Controles Internos

Diante da relação entre a governança corporativa os controles internos, as sugestões de melhorias apresentadas nesta seção tiveram como base as principais práticas e referencias normativas os seguintes documentos:

- Estudo 13 do *International Federation of Accountants* (IFAC, 2001) - Governança no Setor Público;
- Guia de Governança e Gestão em Saúde (TCU, 2018);
- Decreto Estadual nº 46.855/2018 e suas alterações, que dispõem sobre a política de governança no âmbito da administração pública estadual.

Considerando que os problemas de controle interno das unidades de saúde estão centrados nas áreas de estoques, bens do imobilizado e no sistema de custeio, recomenda-se que sejam implementadas as seguintes sugestões de melhorias:

Estoques

- Adotar um sistema de gestão de estoques ou ERP que registre e monitore as movimentações em tempo real;
- Realizar inventários periódicos para verificar a consistência dos registros de estoque com os itens físicos;
- Estabelecer procedimentos para o recebimento, armazenamento e distribuição de materiais;
- Assegurar a segregação de funções, garantindo que diferentes pessoas gerenciem as várias etapas do processo de estoque para evitar fraudes e erros.

Bens do Imobilizado

- Manter um cadastro detalhado dos bens, incluindo informações sobre localização, estado de conservação, valor e vida útil;
- Realizar inventários físicos regulares para assegurar que os registros contábeis reflitam a realidade;
- Etiquetar todos os bens com códigos de barras para facilitar a rastreabilidade;
- Estabelecer políticas de depreciação, valor justo (fair value) e ajuste a valor presente para refletir adequadamente o valor dos bens ao longo do tempo.

Sistema de Custeio

- Adotar sistemas ERP para integrar operações financeiras e contábeis, separando custos e despesas;
- Utilizar metodologias para alocar custos indiretos aos serviços específicos;
- Capacitar profissionais;
- Estabelecer políticas para alocação de custos e despesas;
- Criar centros de custo;
- Automatizar processos contábeis e financeiros para reduzir erros manuais e aumentar a precisão na alocação de custos;
- Realizar auditorias internas periódicas;
- Implementar um sistema de feedback contínuo para que todos possam reportar problemas e sugerir melhorias.

Implementando essas sugestões, as unidades de saúde podem fortalecer seus controles internos, melhorar a gestão dos estoques, bens do imobilizado e sistema de custeio, e promover uma governança corporativa mais robusta e confiável.

1.4.3 Recomendações aos Órgãos de Controle

O Art. 15 da Lei Estadual nº 15.210/2013, alterada pela Lei nº 16.155/17, determina que a atividade de fiscalização e monitoramento da execução dos contratos de gestão firmados com as OS é competência da Secretaria Estadual de Saúde, sem prejuízo da ação institucional dos demais órgãos de controle interno e externo do Estado.

Dessa forma, sugere-se que esta Secretaria, por meio da Comissão Técnica de Acompanhamento Interno do Contrato de Gestão e da Comissão Mista de Avaliação, dê mais ênfase às inconsistências recorrentes apresentadas nos relatórios dos auditores independentes, principalmente aquelas relacionadas a falta de controle interno nos estoques e nos bens que compõe o imobilizado.

Tais ações são importantes, pois podem afetar a qualidade e a efetividade dos serviços de saúde ofertados à população. Além disso, é aconselhável aperfeiçoar as práticas e políticas de governança pública, previstas no Decreto Estadual nº 46.855/2018.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foi observado que, independentemente da obrigação legal, das ações fiscalizadoras dos órgãos de controle e do clamor da sociedade por mais transparência na gestão de recursos públicos, foi observada a predominância recorrente de ressalvas nos relatórios de auditoria das unidades de saúde, especialmente em 2021, quando 81,4% das unidades receberam esse tipo de opinião.

Estas ressalvas indicam evidências de distorções significativas encontradas pelos auditores independentes, que além de reduzir a confiabilidade das informações contábeis, dificultam o controle social e são entendidos por especialistas como uma “má prática” de gestão que podem prejudicar não só a imagem e a confiança das OS, mas a do setor em conjunto.

É importante que seja realizada uma mobilização envolvendo os gestores das OS, das unidades de saúde, além dos agentes públicos dos órgãos de controle com objetivo de desenvolver ações eficazes para a solução dos problemas identificados e a melhoria da situação do setor.

Por fim, sugere-se a expansão desta investigação para outros estados que aderiram a modalidade de gestão por OS, não só na área de saúde, como em outras áreas previstas na Lei Federal nº 9.637/1998, tais como pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente e cultura. Ou ainda, analisar se os indicadores de desempenho das OS

que receberam opinião com ressalvas e abstenção de opinião foram influenciados pelos problemas apontados pelos auditores independentes.

REFERÊNCIAS

Almeida, M. C. (2017). Auditoria: abordagem moderna e completa. São Paulo: Atlas.

Alves, D. S., & Ayub, M. P. (2020). Auditoria Independente Nas Empresas Brasileiras Listadas Na B3: Uma Análise Nas Empresas Que Receberam Opinião Com Ressalva e Abstenção De Opinião. RAGC, 8(32). Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2009> Acesso em 25 de mai. 2024.

Brasil. Tribunal de Contas da União. (2018). Guia de governança e gestão em saúde: Aplicável a secretarias e conselhos de saúde. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Controle Externo de Saúde. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/guia-de-governanca-e-gestao-em-saude.htm> Acesso em 26 mai. 2024.

Brasil. (1998). **Lei n.º 9.637, de 15 de maio de 1998**. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção de cargos e funções comissionadas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

Brasil. (2011). **Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no

inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n.º 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n.º 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

Bresser-Pereira, L.C (1995). A reforma do aparelho do Estado e a Constituição brasileira. Brasília: MARE/ENAP.

Carneiro Junior, N., & Elias, P. E. (2006). Controle público e equidade no acesso a hospitais sob gestão pública não estatal. Revista de Saúde Pública, 40, 914-920.
Disponível em: <https://www.scielo.org/pdf/rsp/2006.v40n5/914-920/pt> . Acesso em 27 de jun. 2024.

Conselho Federal de Contabilidade. (2009). **Resolução CFC n.º 1.231, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, e a NBC TA 210-R1 – Termos de trabalho do auditor independente. Disponível em: <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em 27 de mai. 2024.

Conselho Federal de Contabilidade. (2009). **Resolução CFC nº 1.232, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 705 – Modificações na opinião do auditor independente. Disponível em: <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em 27 de mai. 2024.

Conselho Federal de Contabilidade. (2009). **Resolução CFC nº**

1.233, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Disponível em: <https://cfc.org.br/legislacao/> Acesso em 27 de mai. 2024.

Crepaldi, S. A., & Crepaldi, G. S. (2023). Auditoria contábil: teoria e prática. São Paulo: Atlas.

Damascena, L. G., Firmino, J. E., & Paulo, E. (2011). Estudo sobre os pareceres de auditoria-análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na BOVESPA. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/19231> Acesso em 29 de mai. 2024.

Damascena, L. G., Paulo, E., & Cavalcante, P. R. N. (2011). Divergências entre Parágrafos de Ressalva e Parágrafos de Ênfase nos Pareceres de Auditoria. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, 16(2), 50-66. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/viewArticle/1037> Acesso em 29 de mai. 2024.

Dos Santos Galvão, N. M., & de Souza Vasconcelos, A. L. F. (2015). Ressalvas recorrentes em relatórios de auditoria de clubes de futebol. Revista de Contabilidade da UFBA, 9(1), 73-92. Disponível em: https://www.academia.edu/download/47054639/Publicado_-_Galvao_e_Vasconcelos_2015.pdf Acesso em 20 de mai. 2024.

Feil, A. A., Bouvié, M., & de Medeiros Teixeira, B., (2022). Principais assuntos de auditoria: análise dos relatórios de auditoria das instituições financeiras listadas na B3. *Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão*, 11(20), 160-174. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, Recife, PE.

Governo do Estado de Pernambuco. (2013). **Lei nº 15.210, de 19 de dezembro de 2013**. Dispõe sobre as Organizações Sociais de Saúde - OSS, no âmbito do Estado de Pernambuco. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, Recife, PE.

Governo do Estado de Pernambuco. (2017). **Lei nº 16.155, de 05 de outubro de 2017**. Altera a Lei nº 15.210, de 19 de dezembro de 2013, que dispõe sobre as Organizações Sociais de Saúde - OSS, no âmbito do Estado de Pernambuco. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, Recife, PE.

Governo do Estado de Pernambuco. (2018). **Decreto nº 46.855, de 07 de dezembro de 2018**, que dispõe sobre a política de governança corporativa na administração pública direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, Recife, PE.

Governo do Estado de Pernambuco. (2012). **Decreto n.º 38.787, de 23 de fevereiro de 2012**. Dispõe sobre a regulamentação da Lei Estadual n.º 14.264, de 6 de janeiro de 2011, que institui o Código Estadual de Transparência Pública. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, Recife, PE.

Ibañez, N., & Vecina Neto, G. (2007). Modelos de gestão e o SUS. *Ciência & Saúde Coletiva*, 12, 1831-1840. Disponível em: <https://www.scielo.org/pdf/csc/2007.v12suppl0/1831-1840/pt> Acesso em 27 de jun. 2024.

International Federation of Accountants. (2001). Governance in the public sector: A governing body perspective (Study 13). IFAC. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/publications/study-13-governance-public-sector-0> Acesso em 26 jun. 2024.

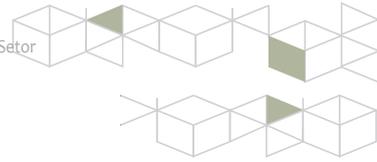
Ishigami, R. T., Portulhak, H., & de Azevedo, S. U. (2023). Inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias independentes às demonstrações financeiras de organizações brasileiras do terceiro setor do ano de 2018. *Revista Científica Hermes*, 34, 190-213. Disponível em: <https://doi.org/10.21710/rch.v34i1.682> Acesso em 27 de mai. 2024.

La Forgia GM, Couttolenc BF. Hospital performance in Brazil: the search for excellence. Washington DC: The World Bank; 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-7358-3> Acesso em 02 de jun. 2024.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 76-97.

Teixeira, A. B. (2023). Participação e controle social no serviço público e fomento administrativo: limites e possibilidades no cenário brasileiro. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11624/3600> Acesso em 15 jul. 2024

Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. (2021). **Resolução TC nº 154, de 15 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre a prestação de contas e a transparência dos recursos públicos geridos pelas Organizações Sociais de Saúde (OSS), altera a Resolução TC nº 117, de 16 de dezembro de 2020 e revoga a Resolução TC nº 58, de 21 de agosto de 2019. Disponível em: <https://atosoficiais.com.br/tcepe> Acesso em 25 jun. 2024



CAPÍTULO 2

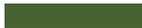
QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL E O PERFIL DAS UNIDADES DE SAÚDE PERNAMBUCANAS GERIDAS POR ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

2.1 Introdução

Os três setores socioeconômicos que impulsionam e viabilizam o crescimento do país são: o primeiro setor, representado pelo Estado; o segundo setor, constituído por empresas privadas com fins lucrativos; e o terceiro setor, formado por organizações sem fins de lucrativos (OLAK; NASCIMENTO, 2010).

Com a reforma administrativa do Estado, desencadeada nos anos de 1994 e 1995, algumas entidades do terceiro setor passaram a prestar serviços públicos, mediante a celebração de convênios, contratos de gestão, termos de parceria e outros instrumentos jurídicos (BRESSER-PEREIRA, 1995; IBAÑEZ & VECINA NETO, 2007).

Esse novo modelo de gestão governamental possibilita que organizações da sociedade civil (OSC), devidamente qualificadas, tenham acesso a transferências de recursos, bens e até cessão de



servidores públicos para desempenhar suas atividades (LEI FEDERAL Nº 9.637/1998).

No campo da saúde, após serem qualificadas como organização social (OS), as OSC tornam-se aptas a firmar contrato de gestão com o Estado e administrar unidades de saúde (US).

Essa parceria entre governo e terceiro setor permite que o Estado deixe de ser o executor direto desses serviços e passe a atuar como agente promotor e regulador. Na prática, não se trata de uma privatização, visto que as US permanecem pertencendo ao poder público, incluindo seus imóveis, equipamentos, mobiliários e estoques de medicamentos (TEIXEIRA, 2023).

De acordo com Barcelos *et al.* (2022), o Brasil conta com 1.874 US geridas por 158 OS. Esse modelo de gestão está presente em 20 estados e no Distrito Federal, abrangendo 270 municípios. O estado de São Paulo concentra a maior parte desses serviços, com 1.101 US geridas por OS, representando 58,8% do total nacional. Em seguida, destacam-se os estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, com 360 e 113 US geridas por OS, respectivamente.

Ressalta-se que, mesmo antes da vigência da Lei nº 9.637/1998, a Constituição Federal de 1988, nos artigos 197 e 199, já autorizava a prestação de serviços de saúde por terceiros de forma complementar ao Sistema Único de Saúde, mediante contrato de direito público ou convênio, com prioridade para entidades filantrópicas.

Neste contexto, um fator determinante para que a OS continue recebendo os recursos que viabilizam suas ações é a prática da transparência, associada a obrigação legal de prestar contas, tanto aos órgãos fiscalizadores e reguladores, quanto à

sociedade, uma vez que recebem e gastam recursos de origem pública (RESOLUÇÃO TCE/PE Nº 154, 2021).

A contabilidade, por sua vez, precisou adaptar-se às especificidades do terceiro setor, à medida que a dinâmica organizacional e econômica exigiu maior qualidade e detalhamento das informações contábeis. As Leis nº 11.638/2007, nº 11.941/2009 e nº 12.973/2014 representaram marcos nesse sentido, ao introduzirem avanços significativos no reporte financeiro das entidades.

Complementarmente, a Resolução nº 1.409/2012, do Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Interpretação Técnica ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros, estabeleceu critérios e procedimentos específicos para o registro, a avaliação das transações, a estruturação das demonstrações contábeis e os requisitos mínimos de divulgação.

Assim, espera-se que as demonstrações contábeis sejam cada vez mais transparentes, em conformidade com as normas internacionais, e que representem de maneira fidedigna a situação econômica e financeira das entidades.

Diante deste cenário, surge o seguinte questionamento: existe associação entre a qualidade da informação contábil e as características das entidades do terceiro setor?

Com base nessa problemática, este estudo teve como objetivo identificar a relação entre características organizacionais e a qualidade da informação contábil (QIC), mensurada pela quantidade de inconsistências apontadas pelos auditores independentes.

Para alcançar tal objetivo, realizou-se uma análise documental dos relatórios de auditoria das US geridas por OS em

Pernambuco, identificando as inconsistências que justificaram a emissão de opiniões com ressalvas.

Esta pesquisa se justifica pela tendência de crescimento do modelo de prestação de serviços de saúde por meio de OS, pelos impactos sociais e econômicos decorrentes de suas atividades e pela quantidade de recursos públicos envolvidos.

Espera-se que os resultados deste trabalho possam contribuir nas discussões sobre o aperfeiçoamento do modelo de gestão vigente e o fortalecimento dos mecanismos de governança e transparência pública.

2.2 Referencial Teórico

2.2.1 Organizações Sociais da Saúde: características e (des)vantagens

Por muitos anos, a gestão de hospitais públicos no Brasil foi conduzida diretamente pelo Estado. Contudo, após a Reforma do Estado, ocorrida entre os anos 1994 e 1995, surgiu o modelo de gestão por OS.

Neste íterim, foi promulgada a Lei Federal nº 9.637/1998, que dispõe sobre a qualificação de entidades privadas sem fins lucrativos para execução de atividades nas áreas de saúde, ensino, pesquisa, cultura, desenvolvimento tecnológico e preservação do meio ambiente.

Nos termos dos artigos 11 e 12 da Lei Federal nº 9.637/1998, a qualificação como OS habilita a entidade a celebrar com o Estado um Contrato de Gestão, visando à formação de uma parceria para o fomento e a execução de atividades públicas.

Na área da saúde, esse contrato possibilita que a OS assuma a gestão de US. Em contrapartida, a OS compromete-se a atingir os resultados estipulados no contrato e a cumprir metas quantitativas e qualitativas.

No que diz respeito às vantagens e desvantagens dessa parceria na saúde, Rodrigues, Sallum e Raupp (2020) analisaram a eficiência dos serviços de saúde prestados por 18 hospitais estaduais de Santa Catarina, comparando os geridos diretamente pelo Estado com aqueles administrados por OS de Saúde. Os resultados indicaram maior eficiência nos hospitais sob gestão das OS, recomendando, assim, a aplicação do modelo em outras unidades hospitalares.

Por outro lado, Shimizu e Veronezi (2020), ao revisarem experiências relacionadas à gestão pública em saúde com a inclusão das OS, destacaram que, apesar de relatos de êxitos gerenciais, persistem questionamentos sobre a implantação desse modelo. Os autores enfatizam a necessidade de estudos de viabilidade rigorosamente monitorados, de modo a garantir transparência e lisura na gestão.

No campo jurídico, Borba e Azevedo Júnior (2020) observaram que, embora as OS de Saúde desfrutem de maior autonomia para adquirir medicamentos e contratar pessoal, permitindo maior celeridade no atendimento ao cidadão, há indícios de desvio do controle público. Segundo os autores, o Contrato de Gestão tem sido usado como instrumento para transferir a gestão de serviços públicos de saúde de forma não prevista pela Constituição Federal. Além disso, apontam que a dispensa de licitação na contratação de bens e serviços viola princípios fundamentais, como os da indisponibilidade do interesse público, da isonomia e da moralidade,

além de permitir a contratação de funcionários para atividades-fim sem concurso público.

Nesse sentido, *Morais et al.* (2018) argumentam que, apesar das OS de Saúde estarem em operação no Brasil há mais de duas décadas, suas configurações e relações com os setores da economia, bem como suas articulações com tendências emergentes do mercado de saúde, ainda configuram um arranjo desconhecido no âmbito da gestão e da prestação de serviços.

2.2.2 Auditoria Externa e seus conceitos

No que se refere aos mecanismos de gestão e prestação de contas das OS, o artigo 4º da Lei Federal nº 9.637/1998 atribui ao Conselho de Administração a responsabilidade de fiscalizar o cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, além de aprovar os demonstrativos financeiros e contábeis, bem como as contas anuais da entidade, com o apoio de uma auditoria externa.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) TA 700, o objetivo principal da auditoria externa é emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis da entidade, com base na análise das evidências coletadas durante o processo de auditoria.

Essa opinião deve ser apresentada de forma clara por meio de um relatório escrito. Segundo Almeida (2017), o relatório de auditoria não apenas expressa a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, mas também representa o resultado do trabalho realizado, comunicando aos usuários internos e externos a situação atual da entidade.

A NBC TA 700 estabelece ainda que o auditor externo deve:

- verificar se as demonstrações contábeis divulgam as principais políticas contábeis adotadas e se essas políticas são adequadas à entidade;
- avaliar se as estimativas contábeis são razoáveis e se as informações apresentadas são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis; e
- assegurar que as demonstrações contábeis forneçam informações que possibilitem aos usuários uma confiança razoável de que esses relatórios estão livres de distorções relevantes, sejam elas causadas por erro ou fraude.

Nesse contexto, o auditor pode emitir uma opinião não modificada ou modificada, dependendo das evidências coletadas durante o processo de auditoria. Uma opinião não modificada (ou sem ressalvas) é emitida quando o auditor conclui que as demonstrações foram elaboradas em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade e demais legislações aplicáveis, sem identificar distorções significativas (NBC TA 705).

Por outro lado, uma opinião modificada é emitida quando o auditor detecta distorções relevantes nas demonstrações contábeis ou não consegue obter evidências suficientes para fundamentar uma opinião adequada.

De acordo com a NBC TA 705, as opiniões modificadas podem ser classificadas em três tipos:

- **Opinião com ressalva:** utilizada quando o auditor obtém evidências suficientes e conclui que as distorções

identificadas, embora relevantes, não são generalizadas, ou quando há limitação no alcance das evidências, mas a distorção não compromete integralmente as demonstrações. Almeida (2017) ressalta que essa opinião indica um desvio das normas contábeis, mas sem impacto significativo o suficiente para justificar uma opinião adversa ou abstenção de opinião.

- **Opinião adversa:** deve ser emitida quando o auditor conclui que as distorções identificadas são tanto relevantes quanto generalizadas nas demonstrações contábeis, comprometendo sua confiabilidade.
- **Abstenção de opinião:** ocorre quando o auditor não obtém evidências suficientes para fundamentar uma opinião e considera que as possíveis distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizadas.

Perez Junior (2012) destaca que, ao emitir um relatório com opinião modificada, o auditor deve apresentar uma descrição detalhada das razões que embasaram sua decisão e, sempre que possível, quantificar os efeitos das distorções sobre as demonstrações contábeis.

Quanto aos benefícios da auditoria externa, Pereira (2018) observa que a transparência das demonstrações contábeis é ampliada quando acompanhadas por um relatório de auditoria.

Nesse sentido, Crepaldi e Crepaldi (2023) afirmam que o nível de confiança das informações contábeis aumenta quando a entidade é auditada, pois presume-se que as demonstrações auditadas estejam menos suscetíveis a distorções em comparação àquelas não submetidas ao processo de auditoria.

2.2.3 Qualidade da Informação Contábil e Desenvolvimento das Hipóteses

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) estabelece as diretrizes para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis por meio do CPC 00 (R2), intitulado Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Esse pronunciamento define as características qualitativas que tornam a informação contábil útil para os usuários.

As qualidades fundamentais da informação contábil, de acordo com o CPC 00 (R2), são a Relevância e a Representação Fidedigna. Além disso, são apresentadas características qualitativas de melhoria, como Comparabilidade, Verificabilidade, Tempestividade e Compreensibilidade. Esses atributos são indispensáveis para assegurar a utilidade e a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Nesse contexto, estudos voltados à análise dos fatores determinantes da qualidade da informação contábil (QIC) indicam a existência de uma relação entre certas características organizacionais e o nível de QIC.

Por exemplo, Dechow, Ge e Scharand (2010), observaram que entidades de maior porte demandam níveis mais elevados de controle interno, o que resulta em informações contábeis mais consistentes e confiáveis. Em contrapartida, organizações de menor porte apresentam maior propensão a deficiências nos controles internos, o que pode comprometer a fidedignidade das demonstrações contábeis em refletir a real situação econômica e financeira das entidades.

Diante disso, formula-se a primeira hipótese: **H1**: Existe relação positiva entre a qualidade da informação contábil e o volume de recursos públicos recebidos pela US.

Outro fator associado à QIC é o tempo de constituição da entidade. Estudos realizados por Beisland e Mersland (2013), Ramos e Klan (2015) sugerem que o tempo de operação das organizações pode influenciar positivamente o nível de QIC, uma vez que, ao longo dos anos, as entidades tendem a adotar práticas mais profissionais e mecanismos estruturados, resultando em maior qualidade e utilidade das demonstrações contábeis para seus usuários.

Dessa forma, formula-se a segunda hipótese: **H2**: A qualidade da informação contábil está relacionada positivamente com o tempo de constituição das US.

Outro aspecto relacionado à QIC é a religiosidade. Estudos sugerem que, em contextos religiosos, a pressão para agir de maneira ética e responsável é mais intensa, o que incentiva a adoção de práticas contábeis mais transparentes e evita distorções ou práticas enganosas.

Esse comportamento tende a melhorar a qualidade da informação contábil, promovendo maior clareza e confiança na divulgação das informações (TREMBLAY-BOIRE; PRAKASH, 2015; CAI et al., 2018).

Diante do exposto, formula-se a terceira hipótese: **H3**: Unidades de Saúde administradas por OS criadas por irmandades, congregações e grupos seguidores de doutrinas espirituais e filosóficas apresentam maior nível de qualidade da informação contábil.

2.3 Metodologia

Conforme a classificação tipológica de Gil (2017), esta pesquisa é caracterizada como exploratória e descritiva. Classifica-se como exploratória por buscar maior familiaridade com o problema, com o intuito de torná-lo mais explícito ou auxiliar na construção de hipóteses.

Simultaneamente, é descritiva, uma vez que tem como objetivo secundário identificar as inconsistências que motivaram a emissão de opiniões modificadas nos Relatórios de Auditoria das US administradas por OS em Pernambuco e, posteriormente, avaliar a relação entre a qualidade da informação contábil (QIC) e as características organizacionais.

Para alcançar este objetivo foi realizada uma análise documental qualitativa nos relatórios de auditoria das US. Posteriormente, empregaram-se métodos estatísticos, como cálculo de média, valores mínimo e máximo, desvio padrão, mediana, curtose, quartis e correlação de Spearman, com o intuito de analisar as características das entidades e os documentos coletados.

O universo da pesquisa é composto pela Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES/PE), e a amostra inclui 43 US, distribuídas da seguinte forma: 16 hospitais, 15 Unidades de Pronto Atendimento (UPA) e 12 Unidades Pernambucanas de Atenção Especializada (UPAE). Essas unidades são geridas por 10 entidades do terceiro setor, qualificadas como Organizações Sociais de Saúde (OSS), que, juntas, receberam R\$ 1,47 bilhões da SES/PE por meio de contratos de gestão no ano de 2021, conforme quadro a seguir.

Unidades de Saúde administradas por entidades do terceiro setor em Pernambuco, com contratos de gestão e termos aditivos ativos em 2021

Nº	Unidade de Saúde	Repasso Financeiro (em R\$)	%	Ano de Constituição	Organização Social responsável
1	Hosp Emirio Coutinho	22.586.479,51	1,5	2007	Fundação Manoel da Silva Almeida
2	Hosp de Palmares	73.499.126,89	5,0	2011	"
3	Hosp Dom Malan	71.592.701,74	4,9	1931	Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes
4	Hosp Miguel Arraes	92.430.828,75	6,3	2009	"
5	Hosp Dom Helder	113.480.953,19	7,7	2010	"
6	Hosp N.S. Graças	132.754.257,09	9,0	2020	Instituto de Medicina Integral Prof Fernando Figueira
7	Hosp Pelópidas	81.099.560,38	5,5	2011	"
8	Hosp João Murilo	51.789.904,54	3,5	1969	Associação Hospital do Tricentenário
9	Hosp Mestre Vitalino	179.112.319,01	12,2	2014	"
10	Hosp Ruy Barros Correia	41.836.828,98	2,9	1953	"
11	Hosp Brites Albuquerque	40.638.692,00	2,8	2020	"
12	Hosp Emília Câmara	36.160.730,74	2,5	2006	"
13	Hosp Eduardo Campos	47.741.167,40	3,3	2020	"
14	Hosp São Sebastião	13.800.869,87	0,9	2018	Hospital do Câncer de Pernambuco
15	Hosp Campanha Aurora	42.770.438,58	2,9	2020	"
16	Hosp Fernando Bezerra	47.998.574,54	3,3	1986	Instituto Social das Medianeiras da Paz
17	UPA Olinda	17.929.079,30	1,2	2010	Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes
18	UPA Igarassu	15.973.959,84	1,1	2010	"
19	UPA Paulista	16.907.514,33	1,2	2010	"
20	UPA São Lourenço	16.120.468,39	1,1	2010	"
21	UPA Barra Jangada	16.558.458,69	1,1	2010	"
22	UPA Eng. Velho	16.130.290,31	1,1	2010	"
23	UPA Caruaru	17.192.871,47	1,2	2010	"
24	UPA Cabo	12.609.237,85	0,9	2011	"
25	UPA Curado	18.438.387,60	1,3	2010	Associação Hospital do Tricentenário
26	UPA Iburá	18.814.947,93	1,3	2011	"
27	UPA Imbiribeira	20.377.502,53	1,4	2010	Associação Proteção à Maternidade Infância Ubairá
28	UPA Petrolina	22.133.322,75	1,5	2013	Instituto de Medicina Integral Prof Fernando Figueira
29	UPA Cavanga	19.896.489,22	1,4	2010	Fundação Manoel da Silva Almeida
30	UPA Nova Descoberta	17.159.616,87	1,2	2011	"
31	UPA Torões	17.767.771,76	1,2	2010	Immandade da Santa Casa de Misericórdia do Recife
32	UPAE Garanhuns	19.725.325,19	1,3	2013	Fundação Gestão Hospitalar Martiniano Fernandes
33	UPAE Salgueiro	5.490.155,59	0,4	2014	"
34	UPAE Serra Talhada	9.940.799,99	0,7	2014	Associação Hospital do Tricentenário
35	UPAE Afofados Ing	5.388.491,99	0,4	2014	"
36	UPAE Petrolina	28.463.023,00	1,9	2013	Instituto de Medicina Integral Prof Fernando Figueira
37	UPAE Canaru	12.034.688,40	0,8	2013	Hospital do Câncer de Pernambuco
38	UPAE Arcoverde	5.899.999,99	0,4	2014	"
39	UPAE Belo Jardim	5.894.599,99	0,4	2014	"
40	UPAE Limoeiro	5.385.824,99	0,4	2014	Assoc. Proteção Maternidade e Infância de Surubim
41	UPAE Ouricuri	8.131.315,49	0,6	2017	Instituto Social das Medianeiras da Paz
42	UPAE Goiana	2.833.559,99	0,2	2020	"
43	UPAE Abreu Lima	4.961.857,16	0,3	2018	Instituto Brasileiro Desenv da Administração Hospitalar
TOTAL		1.467.452.993,82	100,0		

O ano de 2021 foi selecionado por ter sido o período com maior incidência de Relatórios de Auditoria com opinião modificada nos últimos cinco anos (2019 a 2023), onde 81,4% das US apresentaram ressalvas em seus demonstrativos contábeis.

A coleta de dados foi realizada entre 1º de maio de 2024 e 3 de novembro de 2024. As informações obtidas foram analisadas com o suporte dos programas R (R CORE TEAM, 2024) e Microsoft Excel.

2.4 Discussão dos Resultados

2.4.1 Caracterização das Unidades de Saúde

Na Tabela 1 estão demonstradas as estatísticas descritivas das principais características da amostra. Cabe destacar que a variável “vinculação religiosa” não foi incluída na tabela, pois se trata de uma variável tipo *Dummy*, onde os valores assumidos por ela (0 e 1) não representam quantificações, e sim, presença ou ausência de determinado fator.

Tabela 1 – Estatísticas Descritivas das Variáveis

Variáveis	Mínimo	Máximo	Média	Desvio	Curtose	Mediana	Q1.	Q3.
Recursos recebidos (em R\$)	2.833.560	179.112.319	34.126.814	37.503.024	5,169	18.438.388	12.609.238	42.770.439
Tempo de funcionamento até 2021 (em anos)	2	91	14,12	17,190	11,458	11	8	12
Quantidade de Inconsistências por Relatório de Auditoria	0	4	1,33	0,892	0,561	1	1	2

Fonte: Elaborada pelo autor com o *software* R (R CORE TEAM, 2025).

Fonte: Elaborada pelo autor com o *software* R (R CORE TEAM, 2025).

Por meio da Tabela 1, é possível observar que, em relação aos recursos públicos repassados às US, o valor mínimo registrado foi de R\$ 2,8 milhões, enquanto o valor máximo atingiu R\$ 179,1 milhões.

Em média, no exercício de 2021, as US pernambucanas receberam repasses de R\$ 34,1 milhões (DP = R\$ 37,5 milhões). Além disso, constatou-se que 75% das US receberam repasses inferiores a R\$ 42,7 milhões.

Ao analisar o tempo de experiência, que representa o número de anos de atividade das US, verificou-se um valor mínimo de 2 anos e um máximo de 91 anos. A experiência quase secular foi atribuída a uma US fundada em 1931, o Hospital Dom Malan, localizado no sertão pernambucano. Por outro lado, a idade média das US foi de

14 anos (DP = 17,19), com 75% das unidades apresentando menos de 12 anos de funcionamento.

Com relação à variável quantidade de inconsistências, que reflete o número de assuntos relacionados às ressalvas apontadas pelos auditores nos relatórios de auditoria, foi identificada uma variação de 0 a 4 ressalvas por relatório. A média de ressalvas por US foi de 1,33 (DP = 0,892).

Para avaliar se a gestão das US possuía alguma vinculação religiosa, realizou-se uma análise dos websites institucionais das OSS. Os resultados revelaram que 30,2% das US eram administradas por OSS criadas por irmandades, congregações ou grupos seguidores de doutrinas espirituais e filosóficas.

Concluída a análise das variáveis relacionadas à caracterização das US que compõem a amostra, apresenta-se, na sequência, a análise da qualidade da informação contábil das organizações, associada à quantidade de inconsistências que justificaram a emissão de ressalvas nos Relatórios de Auditoria.

2.4.2 Análise das inconsistências apontadas pelos Auditores

A amostra desta pesquisa é composta por 43 US, das quais 81,4% receberam opiniões com ressalvas em suas demonstrações contábeis, conforme apresentado na Tabela 2.

Entre as 35 US que apresentaram ressalvas em seus demonstrativos, identificou-se o seguinte padrão de inconsistências:

- 16 US apresentaram problemas relacionados a apenas um tema contábil;
- 17 US apresentaram inconsistências em dois temas contábeis distintos;

- 1 US apresentou inconsistências em três temas contábeis
- 1 US apresentou inconsistências em quatro temas contábeis.

Esses dados evidenciam a necessidade de aprimoramento nos processos contábeis adotados pelas unidades de saúde.

Tabela 2 – Opinião dos Auditores *versus* Unidades de Saúde

Opinião do Auditor	UPA		UPAE		HOSPITAL		TOTAL	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Com ressalva	13	86,7	9	75,0	13	81,3	35	81,4
Sem ressalva	2	13,3	3	25,0	3	18,8	8	18,6
TOTAL	15	100,0	12	100,0	16	100,0	43	100,0

Fonte: Elaborada pelo autor com o *software* R (R CORE TEAM, 2025).

A Tabela 3 apresenta os temas contábeis que justificaram a emissão de opiniões com ressalvas pelos auditores independentes.

Verifica-se que os problemas relacionados ao imobilizado representaram 26,4% do total de inconsistências identificadas. Em seguida, destacam-se a ausência de sistemas de custeio e os problemas nos controles sobre o saldo de depósitos judiciais, ambos responsáveis por 22,8% dos casos. Os problemas relacionados aos estoques corresponderam a 15,8% das inconsistências registradas.

Tabela 3: Inconsistências que motivaram as ressalvas

Nº	Descrição	Casos	%
1	Desacordo com práticas contábeis no reconhecimento de custos atribuídos sobre parte do imobilizado (CPC 27).	11	19,3
2	Não foi realizada o estudo de recuperabilidade dos ativos imobilizados (CPC 27).	3	5,3
3	Imobilizados adquiridos com recursos públicos não foram transferidos ao poder concedente e não foi realizada a sua contabilização (CPC 07 e ITG 2002 (R1)).	1	1,8
4	A entidade não possui um sistema de custeio que permita segregar os custos dos serviços e as despesas gerais e administrativas.	13	22,8
5	Limitação de escopo ou restrição dos procedimentos de auditoria nos saldos dos depósitos judiciais no ativo não circulante.	13	22,8
6	Os auditores não acompanharam o inventário físico dos estoques (exercício atual e/ou anteriores) e os procedimentos alternativos adotados não foram suficientes para atestar os saldos dos estoques.	9	15,8
7	Desacordo com práticas contábeis relacionadas ao contas a receber e perdas . Procedimentos alternativos adotados não foram suficientes para validar os saldos.	2	3,5
8	Desacordo com práticas contábeis relacionadas repasses de recursos vinculados à Contratos de Gestão vencidos em exercícios.	2	3,5
9	Desacordo com práticas contábeis relacionadas as perdas esperadas sobre direitos vinculados à Contratos de Gestão (CPC 48).	2	3,5
10	Desacordo com práticas contábeis relacionadas ao contas a pagar de fornecedores . Procedimentos alternativos adotados não foram suficientes para validar os saldos.	1	1,8
Totais		57	100,0

Fonte: Relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis, 2025

Na sequência, após a identificação dos dez temas contábeis que justificaram as opiniões modificadas emitidas pelos auditores e considerando que a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC TA 705) estabelece que “o auditor emite opinião com ressalva quando encontra evidências de distorções relevantes que afetam as demonstrações contábeis” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016), buscou-se mensurar a qualidade da informação contábil com base na quantidade de temas incluídos nas ressalvas dos Relatórios de Auditoria de cada US.

Essa abordagem é alinhada à pesquisa realizada por Galvão e Vasconcelos (2015), cujo objetivo foi analisar a credibilidade das demonstrações contábeis dos clubes de futebol. As autoras sustentaram a premissa de que relatórios de auditoria sem ressalvas possuem maior credibilidade, uma vez que o auditor não identificou falhas relevantes capazes de comprometer a confiabilidade da informação contábil.

2.4.3 Relação entre as características organizacionais e a qualidade da informação contábil

Esta seção apresenta os testes estatísticos realizados com objetivo de verificar a existência de relação entre a QIC e as características organizacionais das US. Para tanto, foram formuladas as seguintes hipóteses:

- **H1:** Existe relação entre a QIC e o volume de recursos públicos recebidos pelas US; **H0:** Não existe relação entre a QIC e o volume recursos públicos recebidos pelas US.
- **H1:** Existe relação entre a QIC e o tempo de constituição das US; **H0:** Não existe relação entre a QIC e o tempo de constituição das US.
- **H1:** Existe relação entre a QIC e a vinculação religiosa das US. **H0:** Não existe relação entre a QIC e a vinculação religiosa da US.

Foi realizada uma análise de correlação, seguida pela aplicação de um modelo de regressão linear, em que a variável dependente (Y) foi definida como a Qualidade da Informação

Contábil (QIC), medida pela quantidade de temas incluídos nas ressalvas emitidas pelos auditores independentes.

Como variáveis independentes (X_i 's), foram consideradas três características organizacionais: recursos recebidos, tempo de funcionamento e vinculação religiosa.

Na Tabela 4, são apresentados os resultados do teste de correlação de *Spearman*, escolhido devido à ausência de normalidade nas variáveis analisadas. Verificou-se que apenas a variável vinculação religiosa apresentou uma correlação moderada negativa e estatisticamente significativa com a variável dependente quantidade de inconsistências ($r = -0,36$, $p < 0,05$). Como o valor 1 foi atribuído para indicar a presença de vinculação religiosa e 0 para sua ausência, os resultados sugerem que a presença de vinculação religiosa está associada a uma redução na incidência de inconsistências contábeis. Esses achados corroboram estudos prévios que indicam que contextos religiosos podem promover práticas contábeis mais éticas e transparentes.

Contudo, é importante ressaltar que a correlação identificada não implica necessariamente causalidade. A relação observada pode estar sujeita a fatores externos não controlados neste estudo, os quais podem influenciar os resultados.

Tabela 4 – Resultado do teste de correlação de Spearman.

	(1)	(2)	(3)	(4)
Recursos recebidos (1)	1	0.34*	-0.15	0.13
Tempo de funcionamento (2)	0.34*	1	0.18	0
Quantidade de inconsistências (3)	-0.15	0.18	1	-0.36*
Vinculação religiosa (4)	0.13	0	-0.36*	1

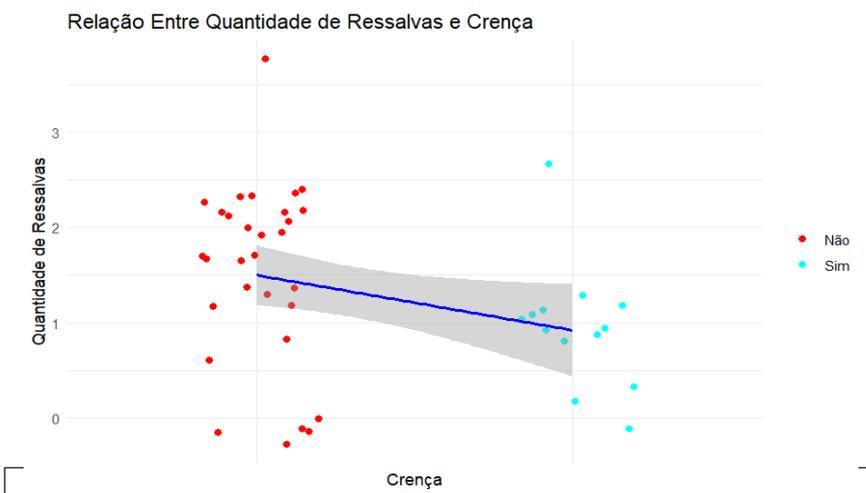
Legenda: *Significativo a 5% de significância

Fonte: Elaborada pelo autor com auxílio do *software* R (R CORE TEAM, 2025)

Na Figura 1, é apresentado o gráfico de dispersão entre a quantidade de inconsistências e a vinculação religiosa, ilustrando visualmente a associação.

Observa-se uma menor incidência de inconsistências nas US administradas por Organizações Sociais criadas por irmandades, congregações e grupos seguidores de doutrinas espirituais e filosóficas, reforçando os resultados obtidos na análise estatística.

Figura 1: Gráfico de Dispersão Quantidade de Ressalvas e Vinculação Religiosa



Fonte: Elaborado pelo autor com auxílio do *software* R (R CORE TEAM, 2025)

Tendo em vista que as variáveis recursos recebidos e tempo de funcionamento não apresentaram relação linear ou correlação estatisticamente significativa com a variável dependente, prosseguiu-se com o ajuste de um modelo de regressão linear simples, utilizando apenas a variável vinculação religiosa como preditora.

Os resultados do modelo indicaram que a presença de vinculação religiosa está associada a uma redução média aproximada de 0.58 unidades na quantidade de inconsistências contábeis ($t = -2.017$; $p = 0.0503$).

O coeficiente de determinação (R^2) foi estimado em 9%, o que demonstra que a vinculação religiosa explica uma pequena, mas estatisticamente significativa, parcela da variabilidade observada na QIC.

O teste F global do modelo também foi estatisticamente significativo ao nível de 10% ($p = 0.05028$), indicando que o modelo é relevante. Observa-se, entretanto, que o p-valor alcançou significância apenas ao nível de 10% ($p < 0.10$), mas não atingiu o nível convencional de 5% ($p < 0.05$).

Esse resultado está próximo da margem de 5%, sugerindo que a associação é relevante, mas requer cautela em sua interpretação, dependendo do nível de significância adotado no estudo.

As tabelas 5 e 6 apresentam, respectivamente, os coeficientes do modelo de regressão linear e os valores de R^2 e R^2 ajustado, fornecendo maior detalhamento sobre o ajuste e o desempenho do modelo.

Tabela 5 – Coeficientes do Modelo Regressão Linear Simples

Coeficientes	Valor
Intercepto	1.5**
Crença (X)	-0.5769*

Legenda: **Significativo a 5% de significância; *significativo a 10% de significância

Fonte: Elaborada pelo autor.

Tabela 6 – Estatística de Regressão

Estatísticas de Regressão	
R ²	0.09027
R ² ajustado	0.06808

Fonte: Elaborada pelo autor.

Embora os coeficientes do modelo linear tenham apresentado significância estatística ao nível de 10%, a análise diagnóstica revelou violações na suposição de normalidade dos resíduos (teste de Shapiro-Wilk: $p < 0.01$), sugerindo a presença de *outliers* ou variabilidade não adequadamente capturada pelo modelo linear clássico.

Diante disso, foi ajustado um modelo de regressão robusto, que minimiza o impacto de valores extremos nos coeficientes, permitindo uma análise mais confiável dos dados.

Os resultados do modelo robusto corroboraram os obtidos no modelo linear clássico, com um coeficiente estimado de -0.74 para a variável **vinculação religiosa** ($t = -3.2735$), indicando que a presença de vinculação religiosa está associada a uma redução ainda mais pronunciada na quantidade de inconsistências contábeis.

Além disso, o erro padrão residual foi reduzido de 0.8614 no modelo clássico para 0.6479 no modelo robusto, evidenciando que o modelo robusto capturou de forma mais eficiente a variabilidade nos dados e mitigou o impacto de possíveis outliers.

Na Tabela 7, são apresentados os valores estimados dos coeficientes e seus respectivos valores t , detalhando os resultados dos ajustes realizados.

Tabela 7 – Coeficientes do Modelo Robusto

Coeficientes	Valor	t-value
Intercepto	1.5631	12.5676
Crença (X)	-0.7405	-3.2735

Fonte: Elaborado pelo autor.

Portanto, os resultados dos modelos corroboram a hipótese H3, indicando que a vinculação religiosa está associada a uma maior transparência contábil, evidenciada pela redução na quantidade de inconsistências.

Entretanto, o valor relativamente baixo de R^2 sugere que outros fatores, além da vinculação religiosa, podem exercer influência significativa sobre a QIC.

Diante disso, investigações futuras podem considerar a inclusão de variáveis contextuais, como aspectos de governança, políticas de controle interno ou o nível de capacitação contábil das US, a fim de ampliar a compreensão e a explicação desse fenômeno.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi identificar a associação entre características organizacionais e a qualidade da informação contábil (QIC), medida pela quantidade de problemas apontados pelos auditores independentes.

Para alcançar esse objetivo, foram analisados os relatórios de auditoria das unidades de saúde (US), com a identificação de inconsistências que motivaram opiniões com ressalvas.

Conclui-se que a predominância de ressalvas nos relatórios de auditoria compromete a confiabilidade das demonstrações contábeis, dificulta o controle social e pode impactar negativamente a imagem do setor. Nesse contexto, recomenda-se que os gestores das US aprimorem a qualidade do reporte contábil, dada sua importância para a tomada de decisão e para a transparência das organizações.

No que se refere à análise da relação entre características organizacionais e a QIC, os resultados indicaram que o tempo de experiência e o volume de recursos públicos recebidos pelas US não influenciaram positivamente a qualidade das informações contábeis. Por outro lado, foi identificada uma associação moderada negativa com a variável vinculação religiosa organizacional, sugerindo que a religiosidade está associada a uma redução na incidência de inconsistências contábeis.

Por fim, os achados deste estudo reforçam a necessidade de gestores das US e das OS investirem na melhoria da qualidade do reporte contábil, reconhecendo sua relevância para a governança, a tomada de decisão e a transparência pública.

Sugere-se, ainda, a ampliação desta investigação para outros estados que adotaram a modalidade de gestão por OS, abrangendo não apenas a área da saúde, mas também outras áreas previstas na Lei Federal nº 9.637/1998, como pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente e cultura. Essa expansão permitiria uma análise mais abrangente do modelo de gestão por OS e de seus impactos na qualidade da informação contábil em diferentes setores e contextos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. Auditoria: abordagem moderna e completa. São Paulo: Atlas, 2017.

BARCELOS, Catarina Oliveira Guimarães et al. Censo das organizações sociais de saúde brasileiras: levantamento e caracterização. **Jornal brasileiro de economia da saúde**, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/59779> Acesso em: 01 nov 2024.

BORBA, M. L. de M.; AZEVEDO JÚNIOR, R. de A. O contrato de gestão firmado entre o poder público e as organizações sociais como meio de transferência da prestação do serviço público de saúde sob a ótica do direito público. *Brazilian Journal of Development*, v. 6, n. 7, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.34117/bjdv6n7-531>>. Acesso em: 25 mai 2024.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 28 dez. 2007.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Complementou as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, ajustando

questões tributárias e contábeis, e consolidando as mudanças nas demonstrações financeiras e critérios contábeis para atender aos padrões internacionais. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 28 mai 2009.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Substituiu a Medida Provisória nº 627/2013 e promoveu ajustes importantes relacionados à tributação e à convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 4, 14 mai 2014.

BRASIL. **Lei n.º 9.637, de 15 de maio de 1998.** Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção de cargos e funções comissionadas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 maio 1998.

CAI, Guilong; LI, Wenfei; TANG, Zhenyang. Religion and the method of earnings management: Evidence from China. **Journal of Business Ethics**, v. 161, p. 71-90, 2020. Disponível em: <http://faculty.washington.edu/aseem/ngo%20websites.pdf> Acesso em: 01 set 2024

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Estrutura conceitual para relatórios financeiros: CPC 00 (R2). São Paulo: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1.231,**

de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, e a NBC TA 210-R1 – Termos de trabalho do auditor independente. Disponível em: <<https://cfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 27 mai 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.232, de 27 de novembro de 2009.** Aprova a NBC TA 705 – Modificações na opinião do auditor independente. Disponível em: <<https://cfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 27 mai 2024.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. Auditoria contábil: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2023.

DECHOW, Patricia; GE, Weili; SCHRAND, Catherine. Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. **Journal of accounting and economics**, v. 50, n. 2-3, p. 344-401, 2010. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm?abstractid=1485858> Acesso em: 30 set 2024

DOS SANTOS GALVÃO, N. M.; DE SOUZA VASCONCELOS, A. L. F. Ressalvas recorrentes em relatórios de auditoria de clubes de futebol. Revista de Contabilidade da UFBA, v. 9, n. 1, p. 73-92, 2015. Disponível em: <https://www.academia.edu/download/47054639/Publicado_-_Galvao_e_Vasconcelos_2015.pdf>. Acesso em: 20 mai 2024.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 6. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017.

GOVERNO DO ESTADO DE PERNAMBUCO. **Lei nº 15.210, de 19 de dezembro de 2013.** Dispõe sobre as Organizações Sociais de Saúde - OSS, no âmbito do Estado de Pernambuco. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, Recife, PE, 19 dez. 2013.

GOVERNO DO ESTADO DE PERNAMBUCO. **Lei nº 16.155, de 05 de outubro de 2017.** Altera a Lei nº 15.210, de 19 de dezembro de 2013, que dispõe sobre as Organizações Sociais de Saúde - OSS, no âmbito do Estado de Pernambuco. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, Recife, PE, 05 out. 2017.

GOVERNO DO ESTADO DE PERNAMBUCO. **Decreto nº 46.855, de 07 de dezembro de 2018.** Dispõe sobre a política de governança corporativa na administração pública direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, Recife, PE, 07 dez. 2018.

GOVERNO DO ESTADO DE PERNAMBUCO. **Decreto n.º 38.787, de 23 de fevereiro de 2012.** Dispõe sobre a regulamentação da Lei Estadual n.º 14.264, de 6 de janeiro de 2011, que institui o Código Estadual de Transparência Pública. Diário Oficial do Estado de Pernambuco, Recife, PE, 23 fev. 2012.

MORAIS, H. M. M.; ALBUQUERQUE, M. S. V.; OLIVEIRA, R. S.; CAZUZU, A. K. I.; 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, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/0102-311X00194916>>. Acesso em: 26 jun. 2024.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Contabilidade para Entidades Sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, A. D. Auditoria de demonstrações contábeis: Uma abordagem contábil e jurídica. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PEREZ JUNIOR, J. H. Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 2012.

RAMOS, FERNANDO MACIEL; KLAN, R. C. Relação entre Qualidade da Informação Contábil e as Características Organizacionais das Entidades do Terceiro Setor. In: **CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**. 2015. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/246.pdf>. Acesso em: 25 mai 2024

R CORE TEAM. R: A Language and Environment for Statistical Computing. Vienna: R Foundation for Statistical Computing, 2024. Disponível em: <https://www.R-project.org/>. Acesso em: 10 nov 2024.

RODRIGUES, A. F. O.; SALLUM, S. B.; RAUPP, F. M. Eficiência dos hospitais estaduais de Santa Catarina: um comparativo entre modelos de gestão. Advances in Scientific and Applied Accounting, v. 13, n. 1, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.14392/>

asaa.2020130104>. Acesso em: 25 mai 2024.

SHIMIZU, L.; VERONEZI, R. J. B. Administração da Saúde Pública por Organizações Sociais (OS): caminhos para a gestão. *Revista Gestão & Saúde*, v. 11, n. 2, p. 132–146, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.26512/g.s.v11i2.31417>>. Acesso em: 25 mai 2024.

TREMBLAY-BOIRE, Joannie; PRAKASH, Aseem. Accountability. org: Online disclosures by US nonprofits. **VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, v. 26, p. 693-719, 2015. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm?abstractid=2292650>. Acesso em: 20 ago 2024

Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. (2021). **Resolução TC nº 154, de 15 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre a prestação de contas e a transparência dos recursos públicos geridos pelas Organizações Sociais de Saúde (OSS), altera a Resolução TC nº 117, de 16 de dezembro de 2020 e revoga a Resolução TC nº 58, de 21 de agosto de 2019. Disponível em: <https://atosoficiais.com.br/tcepe> Acesso em 25 jun. 2024.