

RELAÇÃO ENTRE A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL E O PERFIL DAS UNIDADES DE SAÚDE PERNAMBUCANAS ADMINISTRADAS POR ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Myron Palhano Galvão Sobrinho¹ João Eudes Bezerra Filho²

RESUMO

A Lei Federal nº 9.637/1998 introduziu um modelo de gestão que permite a entidades do terceiro setor, qualificadas como organizações sociais (OS), administrar unidades de saúde (US) anteriormente geridas pelo governo. O objetivo deste estudo foi identificar a associação entre características organizacionais e a qualidade da informação contábil (QIC), mensurada pela quantidade de problemas apontados pelos auditores independentes. Para isso, foram analisados os relatórios de auditoria das US, identificando inconsistências que motivaram opiniões com ressalvas. Trata-se de uma pesquisa descritiva, documental e quantitativa, aplicada em uma amostra de 43 US, abrangendo o ano de 2021. Este ano foi selecionado devido à alta prevalência de opiniões com ressalvas (81,4%) nas demonstrações contábeis. Os resultados indicaram que os problemas das US se concentravam nas áreas de imobilizado, estoques, contas a receber, fornecedores, depósitos judiciais e custos. Além disso, os testes revelaram que a QIC não apresentou relação linear ou correlação estatisticamente significativa com o tempo de experiência das US ou com o volume de recursos públicos recebidos. Entretanto, foi identificada uma associação moderada negativa com a variável vinculação religiosa organizacional, indicando que religiosidade está associada a uma redução na incidência de inconsistências contábeis. Conclui-se que a predominância de ressalvas nos relatórios de auditoria das US compromete a confiabilidade das demonstrações contábeis, dificulta o controle social e pode impactar negativamente a imagem do setor. Recomenda-se que os gestores das US aprimorem a qualidade do reporte contábil, dada sua relevância para a tomada de decisão. Espera-se que este trabalho possa contribuir nas discussões sobre o aperfeiçoamento do modelo de gestão vigente e na melhoria dos mecanismos de governança e transparência pública.

Palavras-chave: Terceiro Setor; Auditoria Externa; QIC.

¹ Doutorando em C.Contábeis e Administração (FUCAPE), mestre em Contabilidade (UNIZAR), docente da UNICAP, Analista de Regulação (ARPE). E-mail: myron.galvao@arpe.pe.gov.br

² Doutor em C.Contábeis e Administração (FUCAPE), mestre em C.Contábeis (FEA/USP), docente da FUCAPE *Business School*, Auditor de Controle Externo (TCE-PE). E-mail: joao@fucape.br

1. INTRODUÇÃO

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 QIC 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 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.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

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

No que diz respeito às vantagens e desvantagens deste modelo de gestão 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 Qualidade da Informação Contábil e Desenvolvimento das Hipóteses

As qualidades fundamentais da informação contábil, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis-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 QIC (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 QIC 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 QIC 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 QIC, 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 QIC.**

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 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.

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.

4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

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 pelos autores com o auxílio do *software* R (R CORE TEAM, 2024).

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.

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 e 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 pelos autores com o auxílio do *software* R (R CORE TEAM, 2024).

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 os saldos 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, 2024.

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 QIC 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.

4.3 Relação entre as características organizacionais e a QIC

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 QIC, medida pela quantidade de temas incluídos nas ressalvas emitidas pelos auditores independentes. Como variáveis independentes (Xi'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 pelos autores com auxílio do *software* R (R CORE TEAM, 2024)

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 OS criadas por irmandades, congregações e grupos seguidores de doutrinas espirituais e filosóficas, reforçando os resultados obtidos na análise estatística.

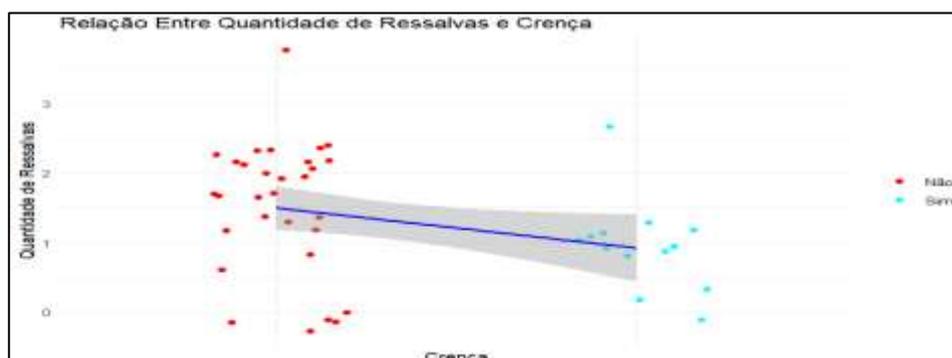


Figura 1: Gráfico de Dispersão Quantidade de Ressalvas e Vinculação Religiosa.

Fonte: Elaborado pelos autores com auxílio do *software* R (R CORE TEAM, 2024)

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 pelos autores.

Tabela 6 – Estatística de Regressão

Estatísticas de Regressão	
R ²	0.09027
R ² ajustado	0.06808

Fonte: Elaborada pelos autores.

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 pelos autores.

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 R² 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.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi identificar a associação entre características organizacionais e a QIC, medida pela quantidade de problemas apontados pelos auditores independentes. Para alcançar esse objetivo, foram analisados os relatórios de auditoria das 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 QIC em diferentes setores e contextos.

REFERÊNCIAS

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 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 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.

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.

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://congressousp.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/gs.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