



348

Relatórios de auditoria independente: Disclosures dos impactos da Covid-19 nos hospitais brasileiros

Bacharel/Bachelor Jacqueline Carvalho Dos Santos [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Redvânia Vieira Xavier [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares [ORCID iD](#)

Universidade Federal do Amazonas, Manaus, Amazonas, Brazil

Bacharel/Bachelor Jacqueline Carvalho Dos Santos

[0009-0000-2963-9375](#)

Doutor/Ph.D. Redvânia Vieira Xavier

[0000-0003-0901-9261](#)

Doutor/Ph.D. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares

[0000-0003-3236-0222](#)

Resumo/Abstract

A pandemia da Covid-19 iniciou em 2019 na China e em 2020 já havia alcançado em praticamente todos os países, desestruturando o atendimento das redes hospitalares devido à grande demanda e gravidade da situação. As entidades hospitalares foram de extrema importância na linha de frente no combate à pandemia. Esta pesquisa teve como objetivo analisar se os impactos da pandemia nos hospitais brasileiros foram evidenciados e publicados nos relatórios de auditores independentes. Trata-se de uma pesquisa quali-quantitativa. Os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa foram a análise descritiva de dados e teste de correlação de Pearson. Os resultados apresentaram maior grau de impacto no ano de 2021 comparado ao ano de 2020. Concluiu-se que os impactos causados pela Covid-19 afetaram principalmente as variáveis despesas, patrimônio líquido, investimentos e receita operacional. Não havendo impactos causadores de incerteza relevante quanto à continuidade operacional nos relatórios de auditoria independente diretamente relacionada à Covid-19, embora o constructo contingencial se apresente de forma considerável nas variáveis materiais, departamento pessoal e outros serviços

Modalidade/Type

Iniciação Científica / Undergraduate Paper

Área Temática/Research Area

Auditoria e Tributos (AT) / Auditing and Tax



Relatórios de auditoria independente: *Disclosures* dos impactos da Covid-19 nos hospitais brasileiros

RESUMO

A pandemia da Covid-19 iniciou em 2019 na China e em 2020 já havia alcançado em praticamente todos os países, desestruturando o atendimento das redes hospitalares devido à grande demanda e gravidade da situação. As entidades hospitalares foram de extrema importância na linha de frente no combate à pandemia. Esta pesquisa teve como objetivo analisar se os impactos da pandemia nos hospitais brasileiros foram evidenciados e publicados nos relatórios de auditores independentes. Trata-se de uma pesquisa quali-quantitativa. Os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa foram a análise descritiva de dados e teste de correlação de *Pearson*. Os resultados apresentaram maior grau de impacto no ano de 2021 comparado ao ano de 2020. Concluiu-se que os impactos causados pela Covid-19 afetaram principalmente as variáveis despesas, patrimônio líquido, investimentos e receita operacional. Não havendo impactos causadores de incerteza relevante quanto à continuidade operacional nos relatórios de auditoria independente diretamente relacionada à Covid-19, embora o constructo contingencial se apresente de forma considerável nas variáveis materiais, departamento pessoal e outros serviços.

1 INTRODUÇÃO

A pandemia da Covid-19 foi detectada inicialmente na China em dezembro de 2019, é uma doença causada pelo SARS-CoV-2, que pode ser potencialmente fatal (dependendo do organismo do paciente). É altamente transmissível e sem tratamento específico. Apresentando tais características, a doença rapidamente se alastrou, causando milhões de mortes pelo mundo inteiro e graves modificações no dia a dia da sociedade (Valle, Gómez e Báez, 2022).

O nível de gravidade foi suficiente para sobrecarregar os serviços de saúde, ao ponto de faltar espaço em locais de atendimento médico público e privado. Em alguns locais foi necessário a construção de hospitais, como na China por exemplo. Equipamentos novos, como leitos e cilindros de oxigênio, bem como mão-de-obra da área de saúde e locais improvisados para estruturas de atendimento, envolvendo praças, estádios e estacionamentos foram extremamente necessários (Valle, Gómez e Báez, 2022).

Um dos focos desta pesquisa é a auditoria externa, também chamada de auditoria independente, que é o meio pelo qual é realizado o processo de conferência de documentos e lançamentos contábeis. Os dados obtidos neste tipo de auditoria são capazes de esclarecer os recebimentos e aplicações dos recursos e evidenciar a situação financeira da organização, seja ela positiva ou negativa. É por meio das demonstrações contábeis que os investidores, doadores, parceiros e outros envolvidos na organização tomam suas decisões, pois é papel do auditor “concluir, com base na evidência de auditoria obtida, se existe incerteza relevante sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade” (NBC TA 570, 2016).

As variáveis contingenciais e os contextos circunstanciais devem ser levados em consideração para explicar as mudanças que podem ocorrer nas práticas contábeis e nas direções das auditorias. No eixo da Teoria Contingencial as organizações possuem um sistema aberto que interage com o ambiente e suas modificações. Entretanto, as circunstâncias não são encaradas de forma única, cada estrutura organizacional possui peculiaridades que resulta de um conjunto de contingências (Donaldson, 1999).



A auditoria externa, sendo um instrumento importante na busca e demonstração de informações relevantes para tomada de decisões, se torna essencial no papel de acompanhar certas contingências e suas possíveis influências sobre as organizações e as alterações nas demonstrações contábeis.

Levando em consideração os pontos citados, surge a seguinte questão de pesquisa: De que forma os impactos da pandemia da Covid-19 foram evidenciados e relatados nos relatórios de auditoria independente dos hospitais brasileiros?

Sendo assim, esta pesquisa tem por objetivo analisar se os impactos da pandemia da Covid-19 foram evidenciados e relatados nos relatórios de auditoria independente dos hospitais brasileiros, relacionando-os com a teoria contingencial.

Esta pesquisa justifica-se, pois, visa analisar se os relatórios de auditoria independente realmente estão evidenciando informações relevantes sobre a pandemia da COVID-19 para a tomada de decisão dos seus usuários, principalmente os investidores e gestores. A contribuição teórica desta pesquisa é relacionar a teoria contingencial com os impactos da COVID-19 e os relatórios dos auditores independentes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A análise, para obter as informações desta pesquisa, foi feita em diversos artigos que tratam de assuntos semelhantes ao tema aqui apresentado. A seguir serão abordados alguns tópicos que contêm explicações essenciais para entendimento dos dados e dos resultados, e estão intimamente ligados ao tema geral deste estudo. A análise conjunta destes dados e conceitos é a essência desta pesquisa.

2.1 OS HOSPITAIS DO BRASIL E A PANDEMIA DA COVID-19

De acordo com a Organização Mundial da Saúde (OMS), a Covid-19 foi elevada ao estado de pandemia em 11 de março de 2020. Devido ao alto nível de transmissibilidade e letalidade relativa a alguns fatores de riscos, a doença apresentou gravidade suficiente para sobrecarregar as unidades de saúde. No Brasil a situação levou o governo a listar locais para serem estruturados ou reativados como unidades hospitalares. A lista incluía praças, estacionamentos, estádios e hospitais em desuso. O objetivo da campanha era oferecer suporte ao Sistema Único de Saúde (SUS) e também aos hospitais privados que não conseguiam suprir as necessidades causadas pela pandemia (RESENDE, 2020).

Uma pesquisa realizada pela *IQG Health Services Accreditation* em 2020, avaliou 6 dimensões impactadas em 199 hospitais do Brasil no auge da pandemia, eram elas: objetivos do negócio, finanças, recursos humanos, segurança, comunicação e serviços. O resultado demonstrou que todas as dimensões foram atingidas em determinado nível, sendo a segurança a mais afetada. No quesito financeiro, as instituições foram atingidas em uma média 2,5 de um total de 5 (Covello, 2020).

Com a grande demanda na busca de hospitais e profissionais de saúde e o enfraquecimento das instituições hospitalares públicas e privadas, a atuação dos hospitais teve papel importante no cenário da pandemia da Covid-19 no Brasil.

De acordo com uma pesquisa realizada em 2019 pelo Ministério da Saúde, havia aproximadamente 2.147 entidades filantrópicas na área da saúde prestando serviços ao SUS, distribuídas por todo o país. Devido a urgência e necessidade, o deputado Jose Mario Schreiner, apresentou um projeto de lei que “dispõe sobre incentivos fiscais para doações a entidades públicas ou privadas, sem fins lucrativos, da área da saúde que atuem no combate à epidemia



de coronavírus (COVID-19)” até a última consulta no site da Câmara dos Deputados, a Lei ainda aguarda parecer do Relator na Comissão de Seguridade Social e Família.

Já segundo o Portal Hospitais Brasil, em um artigo publicado em 2020, no Brasil estão ativas 1.788 unidades filantrópicas de saúde. E 990 municípios espalhados pelo país recebem suporte em saúde apenas por Santas Casas e hospitais filantrópicos. Essas organizações empregam cerca de um milhão de profissionais na área da saúde e grande parte são enfermeiros.

Em 2020, a Confederação das Santas Casas de Misericórdia, Hospitais e Entidades Filantrópicas (CMB), entrou com um pedido de apoio aos deputados federais para a aprovação do Projeto de Lei nº 1006/20, que constitui o repasse de R\$ 2 bilhões para Santas Casas e hospitais filantrópicos com o objetivo de dá suporte ao Sistema Único de Saúde. A iniciativa do projeto foi do senador José Serra.

O projeto foi sancionado e convertido na Lei nº 13.995, de 5 de maio de 2020. Foi publicado em 06/05/2020 no Diário Oficial da União, pag. 3. A Lei dispõe que as Santas Casas e hospitais filantrópicos deveriam trabalhar junto ao Ministério da Saúde, especificamente, no combate a Covid-19, sendo “obrigatória a divulgação, com ampla transparência, dos montantes transferidos a cada entidade beneficiada por meio do respectivo fundo de saúde estadual, distrital ou municipal”. E ainda, a lei também estabeleceu que o recebimento do auxílio independia de inadimplência em relação a tributos.

Segundo o Folha de São Paulo (2020), diversos fundos emergenciais filantrópicos foram criados devido à crise da pandemia da Covid-19, dos 25 fundos regulados pela Sitawi, uma organização de soluções financeiras de impacto social, 16 deles foram criados em 2020 e 11 são especificamente voltados ao combate da Covid-19. Alguns dos fundos emergenciais que foram criados já haviam recebido consideráveis doações de empresas. Até junho de 2020, o fundo para saúde Coronavírus Brasil havia arrecadado 37 milhões. O fundo Matchfunding visava arrecadar até final do mês de junho de 2020 R\$ 100 milhões para apoio aos hospitais filantrópicos.

2.2 DISCLOSURE E OS RELATÓRIOS DE AUDITORIA CONTÁBIL

O monitoramento das informações contábeis é essencial para evitar que certas divulgações feitas pelas empresas não sejam fraudulentas, a fim de passar uma falsa credibilidade para os investidores. Por meio da atividade desenvolvida na auditoria é possível assegurar aos usuários que há precisão e veracidade nos relatórios por meio da transparência das demonstrações contábeis. (Bortolon, Sarlo e Santos, 2013)

Pode-se entender o termo *disclosure* como um ato de evidenciar ou expor. Na contabilidade está ligado à ideia de divulgação ou mesmo evidenciação. O *disclosure* pode representar uma abertura da empresa por meio da divulgação das informações, o que pode garantir a transparência e a credibilidade por parte dos usuários externos. Entretanto, para que haja um elevado padrão de *disclosure* é necessária uma cultura de transparência e estrutura organizacional regularizada e devidamente fiscalizada, mantendo normas em execução. Para que seja garantida a transparência é necessário a divulgação de informações negativas e positivas, sem omissões de prejuízos, inadimplências e irregularidades. As informações divulgadas são consideradas relevantes de acordo com o usuário alvo ou com os objetivos da organização. (Goulart, 2003)

Seguindo a linha de citações, percebe-se o quão é importante que as empresas divulguem informações relevantes ao público, principalmente situações que potencialmente possam afetar o quadro financeiro ou patrimonial da empresa e conseqüentemente prejudicar investidores ou alterar a tomada de decisões por parte dos usuários.



Os relatórios de auditoria independente podem ser considerados suportes para tomada de decisões do gerenciamento financeiro e são importantes para que seja avaliado o “nível” de *disclosure* em que uma organização se encontra. É por meio do relatório que é verificado as principais informações garantidas pelo auditor, seja ele independente ou não. E ainda, é onde se encontram os registros de informações que revelam a movimentação realizada em determinada entidade durante certo período de tempo, como obrigações com fornecedores e clientes, vendas de produtos ou serviços e o balanço patrimonial como um todo (Souza; Silva, 2013).

2.3 CONTINUIDADE OPERACIONAL

De acordo com o Pronunciamento Técnico 26 (CPC, 2011), a Continuidade Operacional da entidade é um dos princípios fundamentais da contabilidade, é por meio desse princípio que a o auditor avalia as demonstrações fornecidas na expectativa de verificar a continuidade do funcionamento das atividades da organização.

Segundo a NBC TA 570 (CFC, 2010), avaliação da Continuidade Operacional é feita com base no julgamento do Auditor Independente relacionado a eventos e condições do ambiente atual, porém refletindo impactos subsequentes à data da auditoria.

Nos principais assuntos de auditoria (PAA) dos relatórios de auditoria independente, de acordo com a norma de auditoria NBC TA 701 de 2016, o auditor independente faz uma avaliação dos assuntos mais relevantes em sua revisão nos relatórios contábeis, utilizando relatórios e assuntos do ano corrente auditado que são selecionados segundo o julgamento do auditor. Geralmente os assuntos selecionados concentram evidências de distorções e riscos significativos nas demonstrações financeiras. Porém, para uma boa qualidade de relatório é necessário que o auditor explique porque as informações foram consideradas um PAA.

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2019), apud, Ferreira (2022), os riscos de continuidade devem ser avaliados no âmbito de eventos e condições, tendo como exemplo o aspecto financeiro, o operacional e outros. E ainda, não é função do auditor independente garantir a continuidade da entidade, não podendo prever casualidades futuras para descontinuidade, mas simplesmente levantar indicadores significantes relacionados a incapacidade de continuidade da organização.

2.4 TEORIA CONTINGENCIAL

O mundo passa por diversas mudanças ao decorrer das décadas, muita das vezes acontecimentos inesperados acabam por surpreender a sociedade, causando quase uma obrigatoriedade de mudanças nos mais variados aspectos do cotidiano. Com base nos dados já citados sobre a Covid-19, a pandemia é um bom exemplo que afetou sociedades inteiras e causou diversas mudanças no auge da crise. Essas mudanças afetaram, além das famílias, as empresas e o cotidiano dos colaboradores e gestores em geral, levando a obrigatoriedade de adaptações ou conseqüente encerramento do funcionamento (Almeida; Neto 2019).

A incerteza no ambiente é um forte influenciador na estrutura de uma organização, conforme o ambiente muda, a estrutura das organizações também pode ou deve ser alterada. Até mesmo em países de primeiro mundo ou desenvolvidos, os fatores culturais, políticos e sociais podem sofrer modificações. Em países em desenvolvimento a readaptação pode ser mais dificultosa. (Ahmed, 2014).

Devido às constantes variáveis ambientais que modificam culturas, políticas e sociedades, não existem práticas contábeis que sejam universal e totalmente adequadas para todas as organizações em todas as circunstâncias. Isso é explicado na Teoria da Contingência,



que emergiu entre 1960 e 1970, elucidando o sistema aberto das organizações e sua interação com as modificações do ambiente (Otley, 1980; Ferreira & Otley, 2010).

A Covid-19 pode ser considerada um fator que causa incerteza pois se enquadra na definição explicada pelo autor Chenhall (2003), na qual conceitua incerteza como “uma situação em que as probabilidades de ocorrências não podem ser determinadas e mesmo os elementos do ambiente não podem ser previsíveis, distinguindo-se, desse modo, do risco, mas afetam a gestão das organizações”.

A partir dos pontos citados, pode-se entender que determinados acontecimentos que geram mudanças são considerados fatores contingenciais que podem ser potenciais influenciadores na tomada de decisão, não só dos usuários internos e externos na busca de avaliação das organizações para possíveis investimentos, mas também nas decisões de gestores em relação a permanência da estrutura organizacional ou relevantes modificações estruturais para acompanhar as contingências do ambiente externo.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

A pesquisa de Longo (2021), teve como pauta modificações causadas pela pandemia da Covid-19 nos relatórios contábeis, especificados na auditoria independente (auditoria externa). Os dados foram obtidos por meio da pesquisa documental, em relatórios de auditores independentes elaborados nos anos de 2019 e 2020. Obteve-se relatórios de 84 companhias e 96 relatórios de auditoria que mencionavam a Covid-19, resultando em evidências positivas e negativas. A análise foi qualitativa e os dados obtidos foram tidos como secundários. Algumas contas das empresas analisadas foram classificadas de acordo com as menções relacionadas a Covid-19, totalizando 90 menções entre 62 empresas. Dos dados obtidos e analisados identificou-se que 8,33% das companhias foram afetadas pela pandemia de forma significativa, gerando incerteza quanto a continuidade de funcionamento, enquanto 20,24% não conseguiram estimar os impactos ou esse simplesmente não ocorreu. Em seu desenvolvimento, a pesquisa explana sobre as necessidades de informação por parte dos usuários para análise da situação das empresas, tendo foco nas companhias listadas na B3. A autora foca também na importância do trabalho do auditor independente para alcançar relatórios satisfatórios. Mas é certo que, quando ainda ocorria o pico da pandemia muitas empresas não conseguiam estimar seus reais prejuízos, mas se preparavam para um futuro incerto.

O trabalho de Koga (2020), realizado sobre auditoria independente visou aumentar a confiança nas demonstrações contábeis das organizações. As informações da pesquisa foram obtidas por meio de um programa científico com dados de 161 entidades sem fins lucrativos do ano de 2017. A metodologia utilizada foi quantitativa e o principal indicador empregado para obtenção dos dados de lucros, com base nos ativos das empresas apresentados nas demonstrações contábeis, foi o EBIT (Earning Before Interest and taxes), por meio de um cálculo com fórmula pronta. Os resultados dos cálculos demonstraram que das entidades com auditoria 67% recebem doações e contribuições, contra 61% das entidades sem auditoria. Vale ressaltar que a pesquisa foi elaborada com base em dados do ano de 2017, portanto ainda não havia ocorrido a pandemia, e não é limitada a entidades hospitalares, mas torna-se relevante em termos de comparação e aproveitamento de dados, ideias e conceitos relacionados à auditoria externa junto a entidades.

O estudo de Braga (2021), teve como objetivo verificar se houve impactos da Covid-19 no conteúdo das demonstrações financeiras e nos respectivos relatórios de auditoria externa de companhias brasileiras listadas na B3. Os resultados demonstram que houve manifestação da administração sobre os efeitos da Covid-19 em 25% das companhias. Nos relatórios de auditoria



externa não foram encontrados impactos mencionados no ano de 2019, já em 2020, apenas uma entidade mencionou o evento em seu relatório.

Na pesquisa de Pereira, Sousa, Cruz e Santos (2021), os autores seguiram uma linha de análise voltada para os impactos da Covid-19, representados nas divulgações de relatórios de auditoria externa e órgãos internacionais, focando a análise nas demonstrações mais vulneráveis aos impactos. A metodologia priorizada foi a qualitativa, identificando atributos e aspectos específicos e comuns entre as divulgações das empresas selecionadas. A pesquisa abrangeu 10 empresas de Óleo e Gás, consideradas maiores em termos de mercado capitalizado com ações na *New York Stock Exchange* (NYSE), valor capitalizado em 30 de junho de 2020. Os documentos analisados foram relatórios trimestrais, semestrais e um anual. As informações relacionadas a Covid-19 foram adquiridas de forma direta e indireta e filtradas com o uso de palavras-chave. Dos resultados obtidos, 6 das empresas analisadas elaboraram suas demonstrações contábeis levando em consideração o pressuposto da continuidade operacional, as demais haviam adotado medidas para manutenção da continuidade. Porém, todas as empresas consideraram um cenário de incertezas e riscos para os anos de 2020 e 2021. Apesar dos resultados obtidos, segundo os autores, houve poucas notas explicativas diretamente correlacionadas aos efeitos da crise causada pela pandemia.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção visa apresentar de forma detalhada as etapas de elaboração desta pesquisa, bem como os critérios metodológicos a qual se enquadra. Para melhor entendimento e organização, a seção foi dividida em subtópicos: coleta de dados e tratamento dos dados coletados.

Esta pesquisa é caracterizada como descritiva, uma vez que apresenta conceitos, explica sobre as atividades relacionadas aos relatórios de auditoria independentes e também disserta, em síntese, sobre as consequências sociais causadas pela pandemia da Covid-19. O estudo descritivo tem por objetivo a busca de fenômenos ocorridos em uma sociedade que possuem papéis correlacionados e podem gerar situações relevantes. (Richardson, 2002).

A análise deste estudo é caracterizada como qualitativa e também quantitativa, pois é apresentada sob a perspectiva de interpretar dados relacionados à possíveis evidências demonstradas nos relatórios contábeis desenvolvidos por auditores externos referentes aos exercícios de 2020 e 2021 dos hospitais brasileiros, período em que ocorria a pandemia da Covid-19 de forma intensa, e também baseia-se em estatísticas que são transformadas em categorias numéricas permitindo a contagem e a relação entre dados numéricos e não numéricos, transformando a qualidade em quantidade para obtenção de resultados, tendo assim uma pesquisa quali-quantitativa (Kublikowski, Kahhale, Tosta, 2019, Creswell, 2007).

3.1 COLETA DE DADOS

O estudo tem por população entidades hospitalares brasileiras que atuaram na linha de frente no combate a Covid-19 no ano de 2020 e 2021 e que disponibilizaram nos seus *websites* os relatórios de auditoria independentes e as demonstrações contábeis dentro dos seus relatórios de gestão e/ou de atividade.

Após a buscas nos *websites*, foram encontrados um total de 30 entidades com os seus respectivos relatórios de auditores independentes e as demonstrações contábeis divulgados nos relatórios de gestão disponibilizados na internet. Os relatórios fazem referência aos exercícios dos anos 2020 e 2021. A coleta de dados desta pesquisa foi realizada entre o período de agosto de 2022 a janeiro de 2023.



Para compreender os constructos (variáveis) e os indicadores que foram desenvolvidos a partir do referencial teórico da pesquisa, foi elaborado a Tabela 1, a seguir:

Variáveis (1ª ordem)	Subvariáveis (2ª ordem)	Indicadores	AUTORES
Impactos da COVID-19	Receita Operacional (RO)	A Covid-19 impactou a Receita Operacional?	Longo (2021).
	Investimentos	A Covid-19 alterou os investimentos?	
	Despesas Operacionais	A Covid-19 impactou as Despesas Operacionais?	
	Patrimônio Líquido	A Covid-19 impactou o PL?	
	Despesas Administrativas	A Covid-19 impactou as Despesas Administrativas?	
Continuidade Operacional	Incerteza Significativa	Houve incerteza quanto à continuidade operacional?	NBC TA 570; NBC TA 700 (CFC, 2016).
	Divulgação Adequada	A divulgação ocorreu de forma adequada nas notas explicativas?	
	Ressalva	Encontrou-se divergências de informações quanto a continuidade operacional?	
Principais Assuntos de Auditoria	Reconhecimento da Receita	Evidenciaram registros sobre o reconhecimento da receita?	Goulart (2003) e Lima; Moreira (2019),
	Mensuração do Passivo	Teve estimativa da mensuração do passivo	
	DVA	Examinaram a Demonstração do Valor Adicionado?	
Teoria da Contingência	Materiais	Houve modificações para adequação envolvendo a compra de materiais?	Oliveira e Callado (2019).
	Departamento Pessoal	Houve adequação no quadro de admissão ou demissão?	
	Outros Serviços	Houve modificações na criação de Outros Serviços?	

Tabela 1

Variáveis da pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Nesta pesquisa foi elaborado um instrumento (*check-list*) contendo os constructos (primeira e segunda ordem) e os indicadores, sendo as informações divididas em quatro principais tópicos: impactos da Covid-19; Continuidade Operacional; Principais Assuntos de Auditoria; e outros assuntos sobre demonstrações contábeis. Cada tópico contém subtópicos de informações desejadas: receita operacional, investimentos, despesas operacionais, patrimônio líquido, despesas administrativas (tópico: impactos da Covid-19); incerteza significativa, divulgação adequada, ressalva (tópico: continuidade operacional); reconhecimento da receita, mensuração do passivo, DVA (tópico: principais assuntos de auditoria); alterações diversas envolvendo materiais, pessoal e outros serviços (tópico: outras informações sobre as demonstrações contábeis).

O *Check-list* foi aplicado nos relatórios de auditoria independente e a partir das respostas obtidas (sim ou não), foram gerados os resultados quantitativos, ou seja, para cada resposta positiva foi atribuído peso 1 (um) e para cada resposta negativa foi atribuído peso 0 (zero).



3.3 TRATAMENTO DOS DADOS

Para coletar os dados foi criado um instrumento (*checklist*), que foi testado, alterado e corrigido logo nas primeiras três entidades investigadas, para conseguir a validade e a confiabilidade do instrumento da pesquisa. A estratégia aplicada para analisar os dados foi através da estatística descritiva dos dados, análise do conteúdo e análise de Correlação de *Pearson* para verificar a relação entre as variáveis investigadas nesta pesquisa. Para traçar o perfil das entidades, primeiramente foi identificado o porte de cada uma das instituições e, de acordo com Xavier et al. (2015), os portes das instituições hospitalares estão divididos em 4 categorias: a) pequeno porte (até 50 leitos); médio porte (51 a 150 leitos); grande porte (151 a 499 leitos); e especiais (a partir de 500 leitos). Após a coleta, os dados foram tratados mediante a ajuda do aplicativo Excel e o software *Rstudio*.

4 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Para apresentação dos resultados do estudo, inicialmente foi caracterizado o perfil das entidades investigadas. Na sequência, as análises foram divididas em duas fases de pesquisa: Análise descritiva dos dados e Análise de correlação de *Pearson*.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Esta seção tem por intenção apresentar os resultados obtidos por meio dos dados analisados e interpretá-los da forma mais compreensível possível

4.1.1 Perfil das entidades

As entidades selecionadas possuem diferentes características no que diz respeito ao tamanho, tempo, região e tipo. Para analisar estes dados foi elaborada a Tabela 2.

Tabela 2

Perfil das entidades

Características	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
Tamanho (Porte)	1,80	2,00	0,00	3,00	0,81
Tempo de Instituição	73,67	51,00	14,00	292,00	59,41
Região da instituição	2,83	3,00	1,00	4,00	0,70
Tipo de instituição	2,17	2,00	1,00	3,00	0,53

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No que se refere ao tamanho (porte) das entidades temos mediana 2,00, o que evidencia que as entidades analisadas nesta pesquisa são em sua maioria de grande porte, ou seja, as entidades investigadas possuem de 151 a 499 leitos.

Na característica “Tempo de Instituição” a mediana encontrada foi de 51,00, o que demonstra que as instituições investigadas, no geral, possuem um bom período de atuação no mercado, ou seja, a partir de 51 anos de idade de fundação.

Quanto às regiões nas quais estão localizadas as instituições investigadas, a Tabela apresentou mediana 3,00, o que constata que a maioria (21 observações) das entidades analisadas estão concentradas na região Sudeste.

No que se refere ao tipo de instituição, a mediana apresentou-se o numeral 2,00, indicando que a maioria das entidades investigadas são hospitais privados (21 observações).



4.1.2 Análise das medidas de posição das variáveis

Para analisar os indicadores do estudo, foi elaborada a Tabela 3, que evidencia as medidas de posição das variáveis da pesquisa, comparando o ano de 2020 e 2021.

Tabela 3

Medidas de posição das variáveis da pesquisa

Ano	Variáveis 1ª. Ordem	Variáveis 2ª. Ordem (Indicadores)	Média	Mediana	Mínimo	Máximo	Desvio Padrão
2020	Impactos da COVID-19	Receita Operacional (RO)	0,63	1,00	0,00	1,00	0,49
		Investimentos (IV)	0,63	1,00	0,00	1,00	0,49
		Despesas Operacionais (DO)	0,70	1,00	0,00	1,00	0,47
		Patrimônio Líquido (PL)	0,57	1,00	0,00	1,00	0,50
		Despesas Administrativas (DA)	0,65	1,00	0,00	1,00	0,49
	Continuidade Operacional	Incerteza Significativa (IS)	0,13	0,00	0,00	1,00	0,35
		Divulgação Adequada (DIVA)	0,97	1,00	0,00	1,00	0,18
		Ressalva (R)	0,03	0,00	0,00	1,00	0,18
	Principais Assuntos de Auditoria	Reconhecimento da Receita (RR)	0,10	0,00	0,00	1,00	0,31
		Mensuração do Passivo (MP)	0,23	0,00	0,00	1,00	0,43
		DVA	0,20	0,00	0,00	1,00	0,41
	Teoria da Contingência	Materiais (MT)	0,70	1,00	0,00	1,00	0,47
		Departamento Pessoal (PS)	0,70	1,00	0,00	1,00	0,47
		Outros Serviços (OS)	0,70	1,00	0,00	1,00	0,47
	Ano	Variáveis 1a. Ordem	Variáveis 2a. Ordem (Indicadores)	Média	Mediana	Mínimo	Máximo
2021	Impactos da COVID-19	Receita Operacional (RO)	0,73	1,00	0,00	1,00	0,45
		Investimentos (IV)	0,73	1,00	0,00	1,00	0,45
		Despesas Operacionais (DO)	0,77	1,00	0,00	1,00	0,43
		Patrimônio Líquido (PL)	0,73	1,00	0,00	1,00	0,45
		Despesas Administrativas (DA)	0,73	1,00	0,00	1,00	0,45
	Continuidade Operacional	Incerteza Significativa (IS)	0,07	0,00	0,00	1,00	0,25
		Divulgação Adequada (DIVA)	0,97	1,00	0,00	1,00	0,18
		Ressalva (R)	0,03	0,00	0,00	1,00	0,18
	Principais Assuntos de Auditoria	Reconhecimento da Receita (RR)	0,03	0,00	0,00	1,00	0,18
		Mensuração do Passivo (MP)	0,10	0,00	0,00	1,00	0,31
		DVA	0,17	0,00	0,00	1,00	0,38
	Teoria da Contingência	Materiais (MT)	0,83	1,00	0,00	1,00	0,38
		Departamento Pessoal (PS)	0,83	1,00	0,00	1,00	0,38
		Outros Serviços (OS)	0,83	1,00	0,00	1,00	0,38

Fonte: Dados da pesquisa (2023).



Observa-se na tabela 3 que, a variável “Impactos da Covid-19” apresentou a mediana 1,00 para todos os indicadores, tanto no ano de 2020, quanto no ano de 2021, o que indica que foi encontrado que a maioria dos hospitais investigados foi informado no relatório de auditoria independente que, houve impacto durante a pandemia da COVID-19 nas suas receitas operacionais, investimentos, despesas operacionais e administrativas e nos patrimônios líquidos das entidades investigadas nos dois períodos analisados.

Conforme a Tabela 3, a continuidade operacional apresentou a mediana 0,00 para incerteza significativa e ressalva nos anos de 2020 e de 2021, constatando que para esses temas não houve informação e evidenciação nos relatórios de auditoria independentes. Ademais, foi observado durante a coleta de dados que, a continuidade operacional foi pouco mencionada nos relatórios de auditoria independente, e das vezes mencionada, apenas uma foi declaradamente ocasionada pela pandemia, logo constata-se que aparentemente devido a maioria das entidades investigadas serem de grande porte, as mesmas conseguiram ser sustentáveis mesmo com a incertezas ocorridas durante a contingência da pandemia da COVID-19 ou evidencia a falta de transparência e *disclosures* das informações contábeis nos relatórios de auditoria independente, o que enfraquece a *accountability* para a sociedade.

Quanto ao indicador divulgação adequada, a mediana encontrada foi 1,00, tanto para 2020, quanto para 2021, ou seja, na maioria dos relatórios de auditoria independente investigados, foram apresentadas divulgações adequadas nas notas explicadas sobre o impacto da pandemia da COVID-19 nas organizações, conforme as orientações da NBC TA 700 (2016).

Em relação aos principais assuntos de auditoria, foi identificado a mediana 0,00, logo constata-se que nos relatórios de auditoria independente investigados, em relação aos indicadores reconhecimento das receitas, mensuração do passivo e DVA os auditores não apresentaram opinião sobre o assunto nos seus relatórios. Além disso, no único relatório que apresentaram observações acerca do assunto, poucas ou nenhuma informação se referiu diretamente às consequências causadas pela Pandemia da Covid-19.

Cabe destacar que, foi observado durante as análises que apesar da maioria dos relatórios de gestão mencionarem a pandemia e seus impactos, nos relatórios de auditoria independente pouco apresentaram menção relacionada ao tema Covid-19, o que indica que a pandemia não alterou diretamente as observações rotineiras feitas pelos auditores. Consequentemente as decisões da administração e de seus usuários externos aparentemente pode não ser influenciadas pelos relatórios de auditoria independente das entidades, o que enfraquece as divulgações dos *disclosures* contábeis. Este resultado assemelha-se ao observado na pesquisa de Koga (2020).

Em relação ao constructo “Teoria da Contingência”, todos os indicadores apresentaram mediana 1,00, nos anos de 2020 e 2021. Isso significa que as variáveis material, departamento pessoal e outros serviços foram os que mais apresentaram divulgações e evidenciações sobre os impactos causados pela pandemia da COVID-19 nos relatórios de auditoria independente. Nos relatórios de auditoria foram mencionados que muitas das entidades analisadas tiveram que armazenar materiais em grande quantidade por causa da pandemia, o que impactou diretamente nas suas compras mensais. Houve também uma grande movimentação no setor de departamento pessoal, com a redução de pessoal de risco e substituição por pessoa com maior capacidade técnica, e em número muito maior ao existente antes da pandemia.

4.1.3 Análise de frequências das variáveis

Para entendermos melhor sobre os resultados apurados nesta pesquisa, a seguir são apresentados gráficos em formato de figuras, demonstrando as análises de frequências dos dados dos anos de 2020 e de 2021.



4.1.3.1 Impactos da Covid-19 na receita operacional e investimentos

Conforme a Figura 1, os disclosures sobre os impactos nas receitas operacionais das entidades investigadas foram evidenciadas e divulgados nos relatórios de auditoria independentes cerca de 73% no ano de 2021. Já em 2020 foram evidenciados cerca de 63% das informações sobre o impacto da COVID-19 nas receitas operacionais, ou seja, no ano de 2021, um ano após a pandemia surgir no Brasil, foi o ano que se apresentou mais vulnerável quando se trata de impacto nas receitas.

As respostas obtidas aos impactos da pandemia da COVID-19 sobre os investimentos foram divulgadas nos relatórios de auditoria independente em 73% das entidades investigadas no ano de 2021. No ano de 2020, os disclosures sobre as informações contidas nos relatórios de auditoria sobre os impactos da COVID-19 sobre os investimentos caíram para 63%. Ou seja, aparentemente os impactos da pandemia sobre os investimentos foram maiores no ano de 2021.

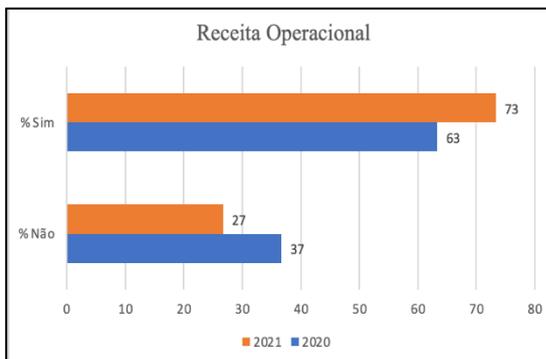


Figura 1. Impactos na receita operacional
Fonte: Dados da pesquisa (2023).

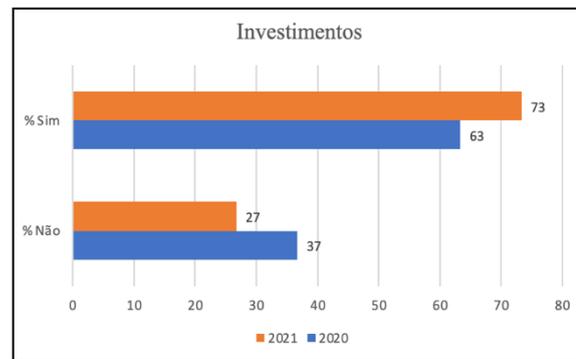


Figura 2. Impactos da Covid-19 investimentos
Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Nos relatórios de auditoria independente não foram encontrados os motivos dos impactos nos investimentos. Porém, a pesquisa analisou os relatórios de gestão que informou algumas receitas foram impactadas devido: o adiantamento da compra de materiais; aplicação em construção ou reforma de certas áreas hospitalares específicas; recebimento de receitas advindas do governo ou por meio de campanhas independentes; e a paralisação no fornecimento de certos serviços.

Sobre os investimentos, de acordo com as análises nos *disclosures* contidos nos relatórios de gestão, algumas das reservas que seriam direcionadas para os investimentos, foram transferidos para compra de materiais de higienização na prevenção dos funcionários contra a COVID-19, equipamentos de proteção, instalações e reformas de alas hospitalares e doações para hospitais em estado mais vulnerável e contratação.

4.1.3.2 Impactos da Covid-19 nas despesas operacionais, no patrimônio líquido e nas despesas administrativas

Conforme a Figura 3, foi evidenciado nos relatórios de auditoria independente que as despesas operacionais foram impactadas devido a COVID-19 em aproximadamente 77% das entidades investigadas no ano de 2021. Já no ano de 2020 os *disclosures* apresentados nos relatórios divulgaram que as despesas operacionais sofreram impactos em torno de 70% das entidades investigadas. Ou seja, durante a pandemia da COVID-19 as despesas operacionais aumentaram na maioria das entidades investigadas.



De acordo com a Figura 4, os patrimônios líquidos das entidades analisadas apresentaram respostas positivas em 73%, ano de 2021, significando que os *disclosures* sobre o impacto no patrimônio líquido durante a pandemia da COVID-19 das entidades investigadas, foram divulgados nos relatórios de auditoria independente na maioria das entidades analisadas. No ano de 2020 o impacto foi evidenciado nos relatórios de 58% das entidades investigadas.

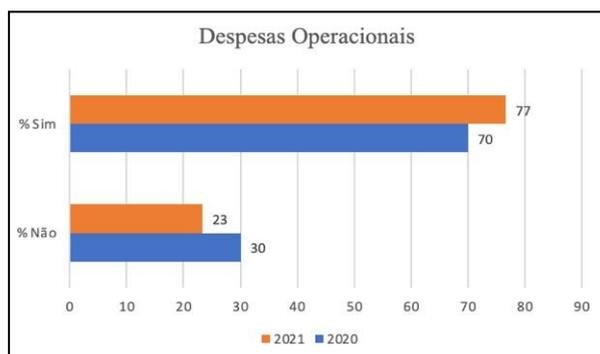


Figura 3. Impactos nas despesas operacionais
Fonte: Dados da pesquisa (2023).

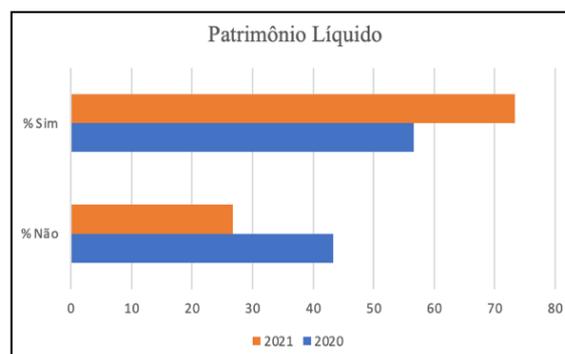


Figura 4. Impactos no patrimônio líquido
Fonte: Dados da pesquisa (2023).

De acordo com os relatórios de gestão das entidades investigadas, o impacto da pandemia nas despesas operacionais está relacionado à problemas enfrentados pela entidade, como por exemplo, pagamentos de dívidas acumuladas, entre outras dificuldades que se somaram às consequências causadas pela Covid-19 e culminaram em uma série de despesas que, em alguns casos, ultrapassam as condições financeiras das entidades. Observa-se que as despesas também foram mais afetadas no ano de 2021.

Sobre os patrimônios, de acordo com os relatórios de gestão, as entidades analisadas tiveram seus patrimônios líquidos afetados até determinado ponto, isso se deu devido a ajuda recebida por ações governamentais e campanhas independentes por meio de doações. Algumas das despesas voltadas especificamente ao combate da Covid-19 foram supridas por meio das receitas recebidas através dessas ações. Outras organizações ajustaram suas gestões, sem afetar tanto o patrimônio. Porém no ano de 2021, há um relevante aumento nos impactos do patrimônio, uma vez que houve a segunda crise da Pandemia. Cabe ressaltar que, estas informações somente foram detalhadas nos relatórios de gestão das entidades investigadas.

Em relação as despesas administrativas das entidades, de acordo com a Figura 5, estas foram afetadas nos dois anos analisados, aproximadamente 73% em 2021 e 63% em 2020, respectivamente.

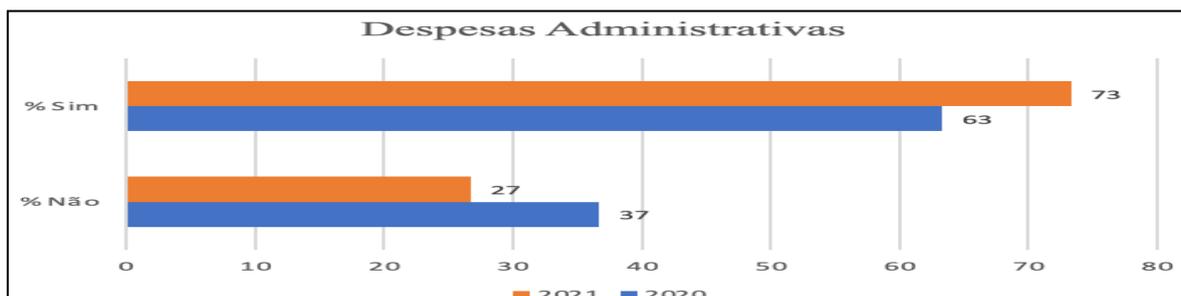


Figura 5. Impactos nas despesas administrativas
Fonte: Dados da pesquisa (2023).



De acordo com os relatórios de gestão, alguns esforços tiveram de ser realizados para melhoria de gestão e busca de soluções em equilibrar ativos e passivos e atender a grande demanda de casos da covid-19. A busca pela melhoria da gestão de determinadas áreas, para suprir as necessidades, aparentemente pode ter sido alguns dos motivos do impacto nas despesas administrativas durante a pandemia da COVID-19.

4.1.3.3 Continuidade operacional – Divulgação adequada

A Continuidade Operacional foi analisada principalmente nos relatórios de auditores independentes. Porém, vale ressaltar que a maioria dos relatórios independentes não evidenciaram incerteza associada a Continuidade Operacional diretamente relacionada à Pandemia da Covid-19. Essa informação coincide com o que se obteve na pesquisa de Pereira et al., (2021), onde afirma que muitas empresas demonstraram em outros relatórios um cenário de incerteza, mas segundo o autor, houveram poucas notas explicativas diretamente relacionados a pandemia.

Foram levadas em consideração algumas informações dos relatórios de gestão a respeito desse tópico somente no que se refere a divergência de informações entre a administração e o auditor. Apesar de as respostas positivas quanto a divulgação adequada, muitos, ou quase todos os relatórios de gestão apresentam inúmeras informações quanto às condições sequenciadas pela Pandemia, enquanto os relatórios de auditoria independente pouco detalhavam sobre a Covid-19. Este resultado assemelhasse com o observado no estudo feito por Braga (2021), no qual os resultados demonstram que houve manifestação da administração sobre os efeitos da Covid-19 em 25% das companhias. Já nos relatórios de auditoria externa não foram encontrados impactos mencionados no ano de 2019, já em 2020, apenas uma entidade mencionou o evento em seu relatório.

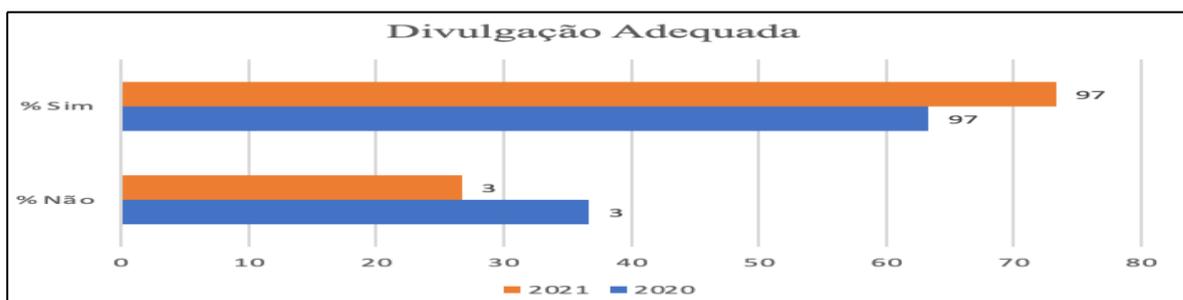


Figura 6. Divulgação Adequada
Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Vale ressaltar que, nesta pesquisa, apenas 2 (dois) relatórios de auditoria independentes dos 30 analisados, mencionam a Covid-19 no que se refere à Continuidade Operacional, mas apenas 1 desses realmente relaciona a incerteza de Continuidade à impactos causados pela Pandemia. O que se assemelha ao estudo feito por Longo (2021), onde foram analisados 96 relatórios e apenas 8,33% das companhias citaram que houve impacto da pandemia gerando incerteza quanto a continuidade operacional.

É certo que a Pandemia impactou diversos setores das entidades hospitalares e que provavelmente as consequências poderiam ter afetado a certeza de continuidade, mas de fato, isso foi pouco observado nos relatórios de auditores independentes e de gestão.



4.1.3.4 Teoria Contingencial – Materiais, departamento pessoa e outros serviços

Após as análises dos dados, ficou visível a relação do constructo “Teoria Contingencial” analisada no âmbito da Pandemia nas entidades, com os relatórios de auditoria independente, pois no ano de 2021 o gráfico apresenta respostas positivas em 83%, E em 2020 as respostas positivas são 70%, significando que existe forte relação de evidências de disclosures, nos dois anos investigados, nos relatórios de auditoria independente sobre o impacto da pandemia da COVID-19.

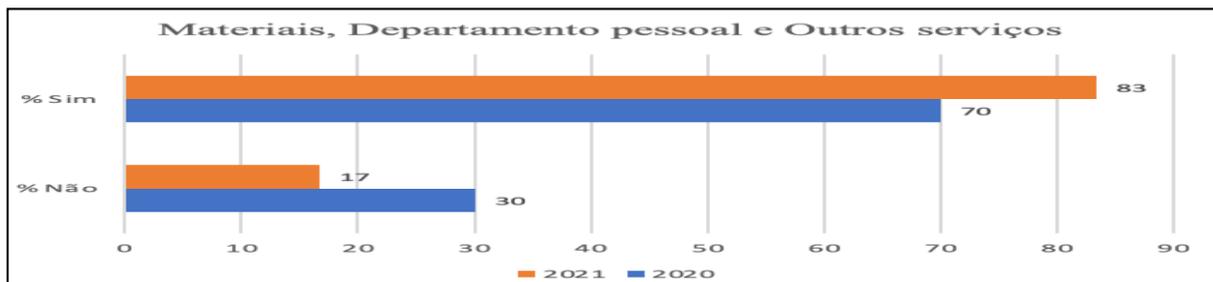


Figura 7. Materiais, departamento pessoa e outros serviços
 Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Além disso, observou-se que a grande maioria das entidades foram fortemente afetadas, uma vez que foi preciso uma severa adaptação às novas formas de trabalho. Como já comentado acima, as entidades tiveram de armazenar materiais, solicitar grandes quantidades e efetuar pagamentos adiantados à fornecedores, bem como reduzir quadro de pessoal vulnerável ao vírus e realizar novas contratações.

As adaptações que precisaram ser realizadas pelas entidades demonstram que a Pandemia foi de fato um fator contingencial que influenciou fortemente o ambiente externo e interno das instituições. Ao começar a pandemia, alguns, ou a maioria dos funcionários que não atuavam na linha de frente dos hospitais passaram a trabalhar em *home office* devido à quarentena, isso pode ser considerado um desafio para muitos colaboradores e para a própria sobrevivência do funcionamento das instituições. Outro fator desafiador que exigiu adaptação foi o indicador materiais, o qual muitas instituições tiveram de adiantar pagamentos à fornecedores para garantir a compra de equipamentos. Além disso, o quadro de funcionários teve de sofrer muitos ajustes com celeridade diferenciada.

4.2 MATRIZ DE CORRELAÇÃO

Nesta seção foi apurado o teste de Correlação de *Pearson*, entre as variáveis no geral, ou seja, em todas as variáveis de 3ª. Ordem da pesquisa. Verificar-se na Figura 8 que, as correlações encontradas satisfazem o seguinte critério: a maioria dos coeficientes de correlação apresenta valores maiores do que 0,3.



Figura 8. Matriz de Correlação das variáveis
Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Observa-se na Figura 8 que, a variável Receita Operacional (RO) obteve forte correlação com as variáveis Investimento (IV) (0,92) e Despesas Operacionais (DO) (0,89). Ou seja, aparentemente estas variáveis se relacionaram, pois além de serem as variáveis que tiveram os *disclosures* mais evidenciados pelos auditores nos relatórios de auditoria independentes, as receitas operacionais e os investimentos, conforme análise do conteúdo dos relatórios de auditoria independente e dos relatórios de gestão, estes foram direcionados para as novas despesas operacionais ocasionadas pela COVID-19. Este resultado confirma a teoria contingencial sobre a questão da adaptação ao ambiente externo, pois para as entidades investigadas conseguirem se adaptar a pandemia da COVID-19 e dar continuidade às suas atividades, tiveram que transferir as receitas e os investimentos para as novas despesas operacionais que surgiram por causa da pandemia.

Outras variáveis também tiveram correlações significativas, como a Despesas Operacionais (DO) e Despesas Administrativas (DA) (0,80) e Despesas Administrativas (DA) com a Receita Operacional (RO) e Investimento (IV) (0,77). Aparentemente as variáveis DA se relacionou significativamente com as variáveis DO, RO e IV, pois para as entidades investigadas conseguirem manter todas as suas despesas, foram necessários alguns esforços extras, como por exemplo, a busca pela melhoria da gestão de determinadas áreas e redirecionar seus os investimentos, logo as despesas tanto operacionais quanto as administrativas aumentaram com a pandemia da COVID-19.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi analisar se os impactos da pandemia nos hospitais brasileiros foram evidenciados e publicados nos relatórios de auditores independentes e para atingir este objetivo, foram traçados diversos mecanismos metodológicos, tanto quantitativos, quanto qualitativos. Portanto, entende-se que a pesquisa conseguiu atingir seu objetivo, pois foram identificados e apontados os impactos que foram evidenciados nos relatórios de auditoria independente das entidades investigadas.



Com esta pesquisa pode-se identificar que as entidades analisadas eram em sua maioria de grande porte, com tempo de atuação acima de 50 anos, predominantemente na região sudeste e pertencentes ao setor privado.

Quanto às variáveis de 1ª e 2ª ordem analisadas na tabela 3, conclui-se que grande parte das entidades, ou todas elas, sofreram impactos da Covid-19 em todos os indicadores apresentados referentes à Despesas, Patrimônio Líquido, Investimentos e Receita Operacional, todos com maiores impactos no ano de 2021 em comparação ao ano de 2020.

No que se refere à continuidade operacional, aparentemente não houve incertezas relevantes evidenciadas nos relatórios de auditoria independente, principalmente relacionada diretamente à pandemia da Covid-19, ou houve falta de *disclosure* referentes às informações sobre continuidade nos relatórios de auditoria investigados. Foi levado em consideração para a avaliação de divulgação adequada nos relatórios de auditoria independente, se as observações sobre incertezas de continuidade eram compatíveis com as notas explicativas das demonstrações contábeis, contidas nos Relatórios de Gestão. O que levou a presumir que possivelmente os impactos causados pela pandemia não afetaram as entidades ao ponto de apresentarem incertezas relevantes quanto à continuidade operacional.

E ainda, apesar da maioria dos relatórios de gestão obterem informações ligadas aos impactos da Pandemia, os auditores independentes, em sua grande maioria, não evidenciaram essas informações em seus relatórios. O que nos leva a concluir que os impactos causados pela pandemia alteraram os relatórios de gestão, porém não alteraram significativamente os relatórios de auditoria independente.

Quanto à teoria contingencial, esta apresentou um alto grau de homogeneidade nas respostas obtidas, levando a concluir que a maioria das entidades, ou todas elas, sofreram modificações para se adaptarem ao novo ambiente proporcionado pelo fator externo Covid-19. Isso foi demonstrado nos impactos que as intuições sofreram relacionadas ao estoque de materiais, adiantamento nos pagamentos de fornecedores, novas contratações e substituições de funcionários, dentre outras adaptações necessárias.

Com relação aos períodos analisados, observa-se que os maiores graus de impactos se apresentaram no ano de 2021 comparado ao ano de 2020. Esse resultado pode ter sido ocasionado devido à segunda onda de crise da Pandemia, na qual as entidades ainda estavam em fase de recuperação da crise anterior.

A Covid-19 ainda é um problema nos dias atuais, portanto sugere-se para estudos futuros a comparação entre os anos de 2019 e 2022 nos relatórios de gestão e de auditoria externa a nível de comparação, bem como a análise de impactos mais específicos causados pela pandemia.

REFERÊNCIAS

- Ahmed, Z. A. (2014). Management control issues in Non-Governmental Organisations (NGOs): an evaluation of contingency factors and potential for future research. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, 6 (3), 251-271.
- Almeida, A. P. de, & Naffah Neto, A. (2019). O sentimento de solidão na contemporaneidade: revisitando Melanie Klein. *Psicologia Revista*, 28(2), 421-442.
- Anheier, H. K., & Sibel, W. (1990). *The third sector: comparative studies of nonprofit organizations*. Berlin: Walter de Gruyter.



- Bortolon, P. M., Sarlo, A. S., & Santos, P. B. (2013). Custos de auditoria e governança corporativa. *Revista de contabilidade e finanças*, São Paulo, 27-36.
- Braga., M. A. P. (2021). Impactos da pandemia nas demonstrações financeiras e no relatório de auditoria. Universidade de Brasília. Brasília, 15-20.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, p. 127-168.
- Conselho Federal de Contabilidade. NBC TA 700. (2016). Principais assuntos de auditoria. Recuperado em novembro 03, 2022 em <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>
- Conselho Federal de Contabilidade. NBC TA 701. (2016). Principais assuntos de auditoria. Recuperado em novembro 03, 2022 em <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>
- Conselho Federal de Contabilidade. NBC TA 570. (2016). Continuidade Operacional. Recuperado em novembro 03, 2022 em <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>
- Covello., R. (2022). Pesquisa do IQG com 199 hospitais mostra os impactos da Pandemia: Recuperado em novembro 04, 2022 em <https://medicinasa.com.br/impactos-da-pandemia/>.
- Creswell, J. W. (2007). *Projeto de Pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 2ª edição. Porto Alegre. Artmed.
- Donaldson, L. (1999). Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, Stewart, HARDY, Cynthia, NORR, Walter. *Handbook de estudos organizacionais*. Volume 1. São Paulo. Atlas, 105-133.
- Farias, L. A., Colares, M. P., Francisca, K. A., & Luciano, P. G. O papel da atenção primária no combate ao Covid-19: impacto na saúde pública e perspectivas futuras. *Revista Brasileira de Medicina de Família e Comunidade*. Rio de Janeiro, 3-5.
- Goulart, A. M. C. (2003). Evidenciação contábil do risco de mercado por instituições financeiras no Brasil. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Kisil, R., (2004). *Elaboração de Projetos e Propostas Para Organização da Sociedade Civil*, 3ª edição. São Paulo, Global.
- Kley, L., & Almeida, L. B. (2017). A Influência Dos Fatores Contingenciais Na Adoção De Práticas De Contabilidade Gerencial Nas Indústrias Paranaenses. *Revista Universo Contábil*. Blumenau, 90-19.
- Koga, V. N. E., (2020). Impacto Da Auditoria Externa no Terceiro Setor. Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas. Brasília.



- Lei n. 13.995, de 5 de maio de 2020. Recuperado em janeiro, 15 em <https://www.in.gov.br/web/dou/-/lei-n-13.995-de-5-de-maio-de-2020-255378351>.
- Lima, J. F., & Moreira, C. S. (2020) Auditoria Externa Nas Entidades Do Terceiro Setor: Análise Da Percepção Dos Discentes Do Curso De Ciências Contábeis E Gestores Dessas Organizações. XX USP International Conference in Accounting. São Paulo.
- Oliveira, A. S. de, & Callado, A. A. C. (2019). Fatores contingenciais externos e a mensuração de desempenho: um estudo em ongs brasileiras. Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade. Pernambuco.
- Portal Hospitais Brasil. (2020, abril 6). O papel das instituições filantrópicas de saúde no combate à Covid-19. Recuperado em janeiro 22, 2023 em <https://portalhospitaisbrasil.com.br/artigo-o-papel-das-instituicoes-filantropicas-de-saude-no-combate-a-covid-19/>.
- Prodanov, C., & Freitas, E. C. (2013). Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. Universidade FEEVALE. Novo Hamburgo, Rio Grande do Sul.
- Resende, T. (2022). Governo lista mais de 80 imóveis para construção de hospitais de campanha. Folha de São Paulo. Recuperado em dezembro 20, 2022 em <https://www1.folha.uol.com.br/equilibrioesaude/2020/04/governo-lista-mais-de-80-imoveis-para-construcao-de-hospitais-de-campanha.shtml>.
- Ricardo, B. G. (2013). Gerenciamento do risco corporativo em controladoria: enterprise risk management (ERM). São Paulo: Atlas.
- Souza, R. C. A. & Silva, L. M. (2013). Análise dos relatórios de auditoria independente das empresas do novo mercado. Contexto, v. 13, porto Alegre.
- Ferreira, C. J., & Silva, D. R. L. J. (2022). Riscos de continuidade: assimetria de informações entre o relatório da administração e do auditor independente. Revista Catarinense da Ciência Contábil. Florianópolis.
- Trindade, E. (2020, maio 19) Folha De São Paulo. Doações em resposta à Covid-19 chegam a R\$ 5 bilhões em dois meses. Recuperado em novembro 11, 2022 em <https://www1.folha.uol.com.br/empreendedorsocial/2020/05/doacoes-em-resposta-a-covid-19-chegam-a-r-5-bilhoes-em-dois-meses.shtml>
- Vale, L. A. R., Gómez, A., & Báez., P. M. (2022). Prevenção quaternária em tempos de pandemia. Revista Brasileira de Medicina de Família e Comunidade. Rio de Janeiro.