

Revista Contabilidade & Amazônia

ISSN: 2175-1722

SINOP/MT, v. 8, n. 1, art. 3, pp. 38-54, Jan/Dez., 2015

Disponível em: <http://sinop.unemat.br/projetos/revista/>

AUDITORIA DE GESTÃO: Análise sobre as recomendações dos relatórios auditoriais e sua repercussões na gestão administrativa municipal de Sinop/MT.

Alessandra Barboza Dos Santos
Bacharel em Ciências Contábeis (UNEMAT)

Claiton Pazzini Goulart
Professor titular do Curso de Ciências Contábeis (UNEMAT)
Mestre em Ciências Sociais (UNISINOS)
e-mail: pazzinicg@gmail.com

Copyright © 2015 Revista Contabilidade & Amazônia. Todos os direitos são reservados. É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja identificada a fonte.

Resumo

Esta pesquisa tem por finalidade apresentar a auditoria de gestão, analisando as recomendações contidas nos relatórios auditoriais bem como a sua repercussão na gestão administrativa da Prefeitura do município de Sinop/MT, entre os anos de 2011 à 2013. Assim, enfoca principalmente o aumento da preocupação com as boas práticas na gestão públicas. Em busca de responder a problemática apresentada, primeiramente foram identificados os relatórios de auditoria publicados anualmente pelo TCE – Tribunal de Contas do Estado. A presente pesquisa foi elaborada utilizando-se de um estudo teórico-empírico, a qual contém uma apresentação acerca da atividade pública e uma fundamentação empírica fortalecida com o estudo de caso. Por meio deste estudo buscou-se expor quais as irregularidades contidas nos relatórios dos anos em estudo, bem como apresentar se as recomendações contidas forem acatadas ou não pelo gestor público municipal. A pesquisa teve seus objetivos alcançados no momento em que ficou constatado no estudo de caso, que as recomendações contidas nos relatórios de gestão não estão sendo utilizada pelo gestor. Diante disto, percebe-se a relevância que as mesmas contêm na gestão administrativa municipal.

Palavras-chave: Auditoria de Gestão. Recomendações. Relatórios de Gestão.

1 INTRODUÇÃO

Toda organização precisa encontrar formas para atingir seus objetivos, cumprir sua missão, melhorar seus resultados, justificar ou preservar sua existência. Todos esses anseios passam pelo fortalecimento do setor contábil. Com a evolução e sofisticação do sistema contábil, apenas identificar valor do patrimônio não é mais suficiente para atender às demandas dos administradores. Nesse sentido as escolas contábeis foram se organizando e modificando seu objeto ao longo do tempo.

A contabilidade sendo uma ciência social vem no decorrer de sua trajetória histórica se aperfeiçoando de maneira que examina a situação financeira e econômica da organização. Passou por diversos estágios onde cada uma das escolas contábil contribuiu e influenciou para que as necessidades da sociedade em todos os níveis econômicos, políticos e sociais fossem aperfeiçoando a maneira que a contabilidade avançava.

Conforme Ribeiro (2011, p. 4) com o desenvolvimento das atividades econômicas, especialmente relativas ao comércio, as funções do contador e do auditor foram sendo reconhecidos nos países onde essas atividades eram essenciais para ter um controle das operações.

O crescimento das empresas e a expansão dos mercados foram agentes contribuintes para a evolução da auditoria, dessa forma as demonstrações contábeis passaram a ter maior importância quanto ao alto grau de informações nelas existentes.

Para Attie (2009, p. 81) a auditoria, é uma tecnologia contábil aplicada a um sistemático exame nos registros, demonstrações e qualquer informes ou aumento de considerações contábeis, visando apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações. Dessa forma o foco principal é a segurança das informações patrimoniais, isso levou o aprimoramento das técnicas e ao crescimento do ensino nas áreas de auditoria, cada vez mais voltado para as necessidades do mercado tanto privado como público.

No caso do setor público o objetivo da auditoria na Administração Pública está definida no art.74 da Constituição Federal, que é o de comprovar a legalidade e legitimidade

dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão.

O setor público tem a obrigação de fornecer a satisfação de um amplo leque de necessidades sociais em contínua expansão, exigindo uma gestão rigorosa dos recursos públicos.

Um dos principais problemas que atinge a administração pública é a corrupção, e ela está relacionada com a falta de controle adequado sobre uma determinada gestão, que implica no uso indevido de recursos do Estado.

O crescimento das expectativas e necessidades dos cidadãos tem induzido uma nova orientação na prestação de serviço por parte da administração pública para responder a esta crescente exigência social. A auditoria tendo como objeto a comparação da realidade com o patrimônio fornece ferramentas de qualidade que propicia uma gestão que vá de encontro com os interesse e satisfação com vistas a certificar-se da regularidade das contas de um gestor.

No ambiente atual, a auditoria de gestão converte-se em um instrumento ou ferramenta de avaliação da direção ou gestão em empresas de qualquer natureza, setor ou tamanho. O termo de gestão pode ser tratado como sinônimo de administrar, envolvendo, em alto grau, o processo de tomada de decisão que no setor público corresponde ao cuidar de bens alheios.

De acordo com Grateron (1999, p. 02) a auditoria de gestão, no setor público nasce pela necessidade de prestar serviço e administrar os recursos do cidadão de maneira eficiente, econômica e eficaz, além da necessidade de fornecer instrumentos aos gestores públicos para demonstrar a transparência em seus atos.

Esta auditoria faz-se mais complexas à medida que as empresas, qualquer que seja a sua natureza (pública ou privada), avaliem seu patrimônio. Atualmente, os aspectos não financeiros da gestão assumem maior relevância, principalmente quando se fala em setor público. O órgão responsável por estar avaliando a gestão administrativa municipal é o TCE - Tribunal de Contas do Estado, que tem o intuito de estar julgando as contas de gestão do município, bem como o de apontar recomendações para melhorar a qualidade das ferramentas gerenciais adotadas pela gestão.

Após a contextualização emergiu a seguinte indagação que norteará o desenvolvimento desta pesquisa: as recomendações dos relatórios auditoriais, no âmbito gerencial, foram adotadas pela gestão pública municipal de Sinop-MT?

O presente estudo tem como objetivo geral investigar se as recomendações dos relatórios de auditoriais, que concerne às questões gerenciais foram adotadas pela gestão pública municipal de Sinop no período de 2011 a 2013. No desdobramento do objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos: (1) estabelecer um diálogo teórico sobre a Auditoria de Gestão e seu inter-relacionamento com a gestão pública, com ênfase na esfera municipal; (2) analisar as recomendações que constam nos relatórios de auditoria sobre as práticas gerenciais da gestão pública municipal de Sinop no período de 2011 a 2013; (3) verificar se as recomendações que constam nos relatórios auditoriais desse período foram incorporadas nos procedimentos gerenciais da gestão pública municipal de Sinop.

A auditoria gestacional se torna útil aos gestores, pois segundo Crepaldi (2009, p. 13) “a auditoria de gestão deve estar centrada em situações empresariais de maior risco para a continuidade dos negócios, proporcionando as organizações recomendações factíveis que auxiliem na tomada de decisões”.

A gestão pública tem o dever de prestar contas de forma a garantir o controle social da administração no gerenciamento dos recursos públicos e de seu patrimônio de forma mais

ampla. Dessa forma a auditoria terá o papel de identificar desvios relevantes e apontar as atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado.

O estudo presente é relevante, uma vez que auditoria de gestão representa uma ferramenta que possibilita a compreensão de como a administração de uma organização se comporta em todas as suas instâncias, assim como tem a garantia de desenvolver suas atividades em uma estrutura funcional organizada. Sua utilização se torna imprescindível para a organização, tendo em vista proporcionar informações precisas e úteis para a tomada de decisão.

O que justifica esse estudo, pois a Universidade terá o conhecimento de conhecer a auditoria de gestão como forma de contribuir para uma gestão pública de qualidade. Além disso, este estudo também poderá despertar tanto nos acadêmicos como nos professores novas áreas de estudo em auditoria. Para a sociedade de forma geral, esta pesquisa irá demonstrar os diversos campos de atuação da auditoria, proporcionando até mesmo um maior leque de oportunidades para novos estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão abordados conceitos e teorias sobre a temática envolvendo o Controle Social, Auditoria, Auditoria Pública, Órgãos Fiscalizadores, Administração Municipal e Auditoria de Gestão.

2.1 CONTROLE SOCIAL

O controle social nas políticas sociais consagrou um contexto favorável dos cidadãos na participação no processo de tomada de decisão. Decisões estas que refletem no bem-estar da população como forma de reconhecer os processos desencadeados em controle social democrático.

Conforme Alves e Almeida (2013, p. 145) tal controle social compreende a participação do cidadão na região do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da administração pública. A democracia participativa constitui-se como sendo uma reunião de cidadãos organizados em uma fonte de poder que tem a articulação de um povo absoluto, ou seja, uma sociedade bem organizada e bem informada faz transparecer que todo o processo de ação pública vai de encontro com as necessidades da comunidade.

De acordo com Lock (2004, p. 123) apud Conceição (2010, p. 8) Controle Social é entendido como a participação, individual ou coletivo de cidadãos na composição e no provocar dos órgãos administrativos, onde o estado tem a função de garantir provimento de serviços essenciais, como a saúde, segurança, educação e moradia entre outros.

A participação dos cidadãos deve incidir principalmente sobre o Orçamento Público, pois é através dele que são arrecadados disponibilidades de recursos financeiros por meio dos impostos, taxas e contribuições. O incentivo da participação pública no acompanhamento das audiências públicas está prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal, que enfatiza a liberação e acompanhamento da sociedade em tempo real no que tange sobre a execução orçamentária e financeira do ente público.

Em face ao exposto, há de se admitir, que o dever de prestar contas das ações de caráter público se reporta diretamente à qualidade de vida que uma população apresenta. A

administração deve sempre se atentar sobre os atos e fatos, para que assim a interação entre a sociedade e órgão público se torna mais efetiva.

Dessa forma auditoria ao realizar trabalhos periódicos possibilita detectar e prepor a conexão do desperdício e procedimentos equivocados. Conforme Maçola (2011, p.05) a auditoria trata-se, portanto de uma ferramenta de controle vital para a administração pública e pode ser concebida como agente de controle social que defende o interesse de toda a sociedade.

Assim objetiva-se alicerçar o entendimento de que a auditoria nas organizações públicas corresponde a uma relevância de cunho social e um compromisso daquele que detém a responsabilidade de gerir a ação pública.

2.2 AUDITORIA

A auditoria surgiu da necessidade de se obter a confirmação dos registros contábeis que a empresa possui, em decorrência da grande expansão das empresas de grande porte. Dessa forma as confirmações dos registros contábeis bem como a proteção de seu patrimônio passam a serem questões de uso importante na entidade.

As organizações e profissionais buscam cada vez mais o aperfeiçoamento de suas funções dentro do ambiente em que está inserido, isso decorre da forma de como é visto o desenvolvimento da profissão do contador. Para Crepaldi (2009, p.186) “o desenvolvimento da profissão de contador público é consequência do desenvolvimento econômico, que exige cada vez mais a utilização da auditoria”.

A evolução da auditoria desde sua origem tem se mostrado cada vez mais presente na estrutura de organização das empresas de forma a garantir a credibilidade das demonstrações financeiras por elas elaboradas. Segundo Crepaldi (2011, p. 20) “a auditoria é o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela empresa auditada”.

A auditoria está interligada com a confiança das ações pertencentes à empresa que está sendo auditado, obter a auditoria trará maior certeza em suas transações realizadas tanto interna quanto externa. Para Pinho (2007, p. 43) “o principal objetivo é opinar da fidedignidade das Demonstrações Contábil consoante os Princípios Fundamentais da Contabilidade através da emissão de um parecer”.

As informações contidas nas demonstrações financeiras devem ser apresentadas de forma clara e objetiva, a fim de assegurar que as informações existentes sejam de comum entendimento os seus usuários, dessa forma a auditoria têm a função de propiciar revelações sobre a organização, de modo que facilite a compreensão de seus dados pelos seus usuários.

Segundo Crepaldi (2011, p. 4) “o objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como na sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais”.

Para Attie (2009, p. 157) O desempenho da atividade de auditoria requer, como em qualquer outra função, a utilização de papéis de trabalho que possibilitem formar uma opinião, de forma a se obter exatidão das informações por eles produzida.

A auditoria pública não acresce valor apenas analisando e se reportando sobre o passado, mas, sobretudo atuando de forma permanente sobre o que está acontecendo e disseminando as melhores práticas contribuindo para que a gestão se faça dentro dos princípios que assegurem o máximo de valor às práticas públicas. Dessa forma, conhecer a

auditoria pública e sua importância no ambiente público é uma das indagações enfrentadas no item seguinte.

2.3 AUDITORIA PÚBLICA

As experiências recentes que envolvem as transformações ocorridas no modelo de gestão pública fizeram, pois assim exigir mudanças, evidenciando o fortalecimento da auditoria da administração pública. De acordo com Henrique (2012, p. 02) nesse contexto de mudanças e ascensão do cidadão a um patamar de maior destaque no planejamento e na condução das políticas públicas impõe-se a qualificação da gestão das finanças.

A implantação do processo de auditoria nos órgãos públicos visa fornecer, entre outros dados, a comprovação da legalidade e legitimidade, adequação dos controles internos e dos resultados obtidos quanto ao aspecto da economicidade, eficiência e eficácia. Todos esses meios que a auditoria detém, são canais de informações que favorecem quando bem implantado, uma gestão de qualidade.

De acordo com Henrique (2012, p. 55) o processo de auditoria na administração pública compreende o conjunto de etapas destinado a examinar a regularidade, validade e a eficiência da gestão administrativa. Para fazer com que o trabalho do auditor esteja de acordo com as necessidades encontradas, a matéria auditada tem-se a estar relacionado com a extensão e profundidade dos procedimentos auditoriais, formando um canal de informação que valida ainda mais todo o processo de auditoria.

Conforme Costa et al (2006, p. 08) a caracterização da utilidade da auditoria para os vários grupos envolvidos com a administração pública é relevante para a delimitação sobre o grau de segurança aportado pelo auditor.

Dessa forma ao repassar os processos e situações analisados o auditor tem que estar com a certeza de que a opinião emitida pelo mesmo nos relatórios trata-se de uma realidade verídica, encontrada naquele setor ou departamento.

Segundo Costa et al (2006, p. 09) a auditoria pública representa um elo fundamental na questão de assegurar meios que previne e detecta irregularidades em matérias financeiras. A auditoria não tem a intenção de averiguar fraudes, e sim tem como fundamento realizar um trabalho que permite ao gestor verificar se os controles internos estão sendo realizados de forma correta, e se caso seja detectado algum equívoco ou erro intencional o auditor logo irá transparecer em seus relatórios quais foram os erros encontrados.

Para que todo esse processo ocorra de forma clara, existem órgãos reguladores de ordem pública que fazem o acompanhamento, observação, fiscalização e exame da gestão pública, com intuito de proteger o patrimônio e promover qualidade nos serviços prestados. Então, quais são esses órgãos e quais são suas funções? Vamos enfrentar essas questões no item seguinte.

2.4 ORGÃOS FISCALIZADORES

Segundo Grateron (1999, p. 07) o controle pode ser visto como uma ação preventiva e corretiva contida em cada uma das fases dos processos administrativos de qualquer organização. Grateron, referindo-se ao controle público afirma ainda, este pode ser caracterizado como uma pessoa ou um órgão devidamente autorizado que examina ou fiscaliza um ato realizado por outra pessoa ou órgão, a fim de verificar se na preparação e cumprimento deste ato tem sido satisfeitos todos os requerimentos exigidos pela lei.

Em se tratando de controle das contas públicas estaduais, este é feito pelo TCE, que tem como incumbência acompanhar, observar, fiscalizar e examinar a gestão pública. Qualquer pessoa ou entidade, que venha a utilizar dinheiros, bens ou valores públicos, oriundos do Estado ou dos Municípios, tem que prestar contas ao TCE.

O TCE do estado de Mato Grosso é uma instituição pública de controle externo responsável por zelar pelo patrimônio público e fiscalizar a aplicação dos recursos. O Tribunal também executa trabalhos preventivos e orientativos aos gestores, com elaboração de cartilhas, manuais e publicações técnicas, com objetivo de garantir que as aplicações dos recursos públicos estejam em acordo com os preceitos contidos em lei. Por outro lado, qual são as funções da Administração Pública? Passamos a elucidar essa questão no item seguinte

2.5 ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL

Administração pública tem sua estrutura fundamentada em satisfazer às necessidades da sociedade, tais como educação, cultura, segurança, saúde, etc. Em outras palavras, administração pública é a gestão dos interesses públicos por meio da prestação de serviços públicos.

Conforme Andrade (2002, p. 35) a entidade pública está interligada com a prática dos serviços públicos prestados pela administração, seja ela direta ou indireta cabe à administração consolidar a utilização de todos os serviços públicos ou utilidades públicas.

Partindo deste pressuposto, certifica-se que a Administração Municipal em seu âmbito fundamenta-se em garantir a seus usuários “cidadãos”, uma administração que fornece a capacidade de nas condições legais praticar uma gestão que vá de acordo com as leis e regulamentações que regem o setor.

A auditoria de gestão vinculada ao setor público contribui para que a gestão administrativa do recurso esteja de acordo com o que é exigido em lei, bem como o de garantir maior clareza nas informações gerenciais utilizada na tomada de decisão. Mas afinal qual é o conceito de Auditoria de Gestão? Quais são suas principais características? No item seguinte abordaremos essas questões.

2.6 AUDITORIA DE GESTÃO

Com a necessidade cada vez mais de informações gerenciais para a tomada de decisão, a auditoria é de fundamental importância no que se diz respeito ao desenvolvimento de sistemas adequados que garantem qualidade de um serviço prestado.

A auditoria de gestão segundo Santos (1998 apud Pinho, 2007, p. 107) “é a atividade de retrospectiva, que consiste no levantamento, análise e crítica dos resultados alcançados e no mapeamento de cenários e perspectivas para o futuro, a fim de subsidiar decisões da alta administração”.

Dentro das várias ramificações da auditoria, a auditoria de gestão é uma das que mais agregam valor aos acionistas, por estar relacionada com o presente e futuro das organizações. Essa auditoria acaba que se tornando uma ferramenta de uso para emissão de opinião a cerca de seus negócios. Para Araújo (1998 apud, Pinho 2007, p. 107), “a auditoria de gestão é a auditoria que avalia o desempenho de uma gestão, de modo a verificar a sua eficiência e eficácia”.

A auditoria de gestão tem como papel fazer o mapeamento dos fatos que já ocorreram, os que estão ocorrendo e os que ainda não ocorreram, cujos resultados garantem que a administração efetue seu trabalho de forma a identificar possíveis erros em sua gestão.

Cruz (2002 apud, Pinho, 2007, p. 109) O objetivo preponderante da auditoria de gestão está em vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados obtidos e metas fixadas para um determinado período dentro da tipicidade própria.

Pinho (2007, p. 108) “descreve que para se ter continuidade das atividades e o pleno cumprimento da missão organizacional a empresa deve manter a visão focada nos resultados obtidos, avaliando a relação custo/benefício de todo o sistema organizacional, confrontando-os com os objetivos e metas estabelecidos no Planejamento Estratégico”.

Diante as ponderações acima apresentadas Cruz (2002 apud Pinho, 2007, p. 109) definem que o objetivo da auditoria de gestão é o de vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados obtidos e metas fixadas para um determinado período.

O auditor em se tratando de auditoria de gestão deve sempre estar em sintonia com ambiente empresarial bem como suas influências externas, analisando o comportamento que a empresa tem diante seu mercado externo.

As entidades em seu total são vistas pelo seu ambiente externo e interno, tanto que para se ater a essas especificações o modo de como a empresa se comporta diante seu controle interno se mostra cada vez mais pertinente aos procedimentos aplicados pela auditoria de gestão, pois as linhas de negócio fluem do ambiente interno para o ambiente externo.

Para Pinho (2007, p.110) “o auditor tem como procedimento confrontar o realizado com o planejado induzindo o gestor a um maior controle da área, exigindo o planejamento, observando a necessidade de alterá-lo quando necessário”.

Na auditoria de gestão, são utilizados procedimentos que tem como finalidade evidenciar os graus de efetividade e eficiência dos processos administrativos. A auditoria de gestão voltada para a administração pública se propõe a auxiliar os membros da entidade governamental a desincumbirem suas responsabilidades de forma a garantir satisfação no seu trabalho desempenhado e a importância que lhes podem atribuir.

3 MÉTODO DE PESQUISA

Toda atividade de pesquisa exige que suas ações sejam planejadas. Segundo Gil (2010, p. 3) o planejamento da pesquisa concretiza-se mediante a elaboração de um projeto, que é o documento explicitador das ações a serem desenvolvidas ao longo do progresso da pesquisa.

Para Silva (2006, p. 13) entende-se por metodologia como o estudo do método para se buscar determinado conhecimento. Demo, (1985 apud Silva, 2006, p. 13) afirma que “a metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos”.

Conforme Pereira (2007, p. 25) metodologia é o conjunto dos métodos que cada ciência particular põe em ação. A colaboração entre demonstração lógica e experimentação, a interação entre ciência e tecnologia, caracterizando um modelo que traduz a necessidade do autor.

Para se fazer um projeto é essencial a utilização de um método. Segundo Pereira (2007, p. 24) “o termo método é utilizado quando se pretende converter a simples especulação

ideológica, filosófica ou literária sobre a sociedade em intentos de compreensão ou explicação científica”.

O método que foi utilizado neste projeto é o método indutivo que segundo Richardson (2011, p. 35) ”a indução é um processo pelo qual, partindo de dados ou observações particulares constatadas, podemos chegar a proposições gerais”. Assim, o método indutivo parte de premissas dos fatos observados para chegar a uma conclusão sobre o objetivo.

O estudo baseou-se em uma pesquisa qualitativa por que trará dados recolhidos que exploram as técnicas de observação e entrevistas. Segundo Richardson (2011, p. 79) a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobre tudo, por uma forma adequada para atender a natureza de um fenômeno social.

Para Richardson (2011, p. 90) “a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamento”.

Toda pesquisa tem seus objetivos que garantem ser diferentes dos objetivos de qualquer outra. Quanto aos objetivos o presente estudo tem como características a pesquisa descritiva, pois segundo Richardson (2011 p. 146) A pesquisa descritiva tem como propósito o de fazer afirmação para descrever aspectos de uma população ou analisar a distribuição de determinadas características ou atributos.

Este trabalho quanto ao procedimento é bibliográfico. Conforme Martins e Theóphilo (2009 p. 54) A pesquisa bibliográfica trata-se de estratégias de pesquisa sa bibliográfica é a busca de conhecimento relevante a determinado assunto pesquisado em livros, artigos, monografias, dissertações e teses.

Outro tipo de pesquisa que o estudo abordou é a pesquisa documental, é feita com base em documentos para a obtenção de resposta. Para Oliveira (2011 p. 69) Documentos podem servir como fonte de dados para a pesquisa científica.

O estudo desenvolveu na Prefeitura Municipal de Sinop, na qual foi realizada a entrevista sendo esta fonte para coleta de dados. Segundo Oliveira (2011 p. 73) assim as entrevistas serão elaboradas com a intenção de atender os objetivos propostos.

3.1 COLETA DE DADOS

Ao se fazer o levantamento da coleta de dados algumas técnicas são levados em consideração: entrevistas e questionários. Essas técnicas ajudam ao pesquisador obter as respostas que garantem credibilidades das informações repassadas.

Para Bauren (2008 p. 57) “a análise tem como objetivo organizar e sumariar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposta para investigação.”. A pesquisa deve seguir alguns instrumentos, o estudo trará em sua composição instrumentos de entrevista.

O estudo abordou a prática de entrevistas que faz parte da coleta de dados para a obtenção de informações da pessoa entrevistada. Conforme Oliveira (2011 p. 63) “uma entrevista tem como objetivo principal a obtenção de informações do entrevistado, ou entrevistados, sobre determinado assunto ou problema, tema da pesquisa”.

Quanto aos tipos de entrevistas elas podem ser variadas de acordo com o objetivo do entrevistador, cabe somente a ele determinar qual o melhor tipo que se encaixa no projeto.

O modelo de entrevistas que o presente trabalho utilizou foi à entrevista estruturada e não estruturada. Esses modelos de entrevistas foram utilizados na pesquisa como uma ferramenta que proporcionou ao pesquisador colher informações, as quais foram utilizadas como base para uma análise completa dos dados.

A coleta de dados foi realizada através da internet do site do TCE – Tribunal de Contas do Estado, onde primeiramente foram identificados os relatórios de gestão da Prefeitura Municipal de Sinop dos anos de 2011 a 2013. Feita a identificação, foi realizado a separação dos relatórios que compreende somente dados úteis para responder aos objetivos.

Após, essa primeira etapa de identificação dos relatórios dos três anos foi feita uma entrevista na Prefeitura Municipal no departamento de Controle Interno, composta por 4 pessoas sendo um advogado, um contador e dois economista, que na qual serviu para aprimorar o que foi identificado nos documentos analisados, sendo que foram inseridas parcialmente no decorrer da parte empírica do presente estudo.

3.2 ANÁLISE DE DADOS

Quando se fala em coleta de dados é esperado do acadêmico que possa transformar esses dados em informações bem como meios de organizar um raciocínio que atende a questão problema. A análise de dados é uma forma de trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação. Segundo Bauren (2008 p. 136) “A análise de dados está presente em vários estágios da investigação científica, tornando-se mais formal após o encerramento do processo de coleta de dados”.

O processo de análise de dados baseia-se em se fundamentar em um plano estabelecido para a pesquisa. De acordo com Pereira (2007 p. 74) os instrumentos de coleta de dados escolhidos deverá proporcionar a interação efetiva entre o pesquisador, o informante e a pesquisa que está sendo realizada.

O estudo contempla a elaboração de dados que estarão presentes na análise da entrevista e documentos. A análise final irá se basear-se no levantamento de dados de todas as fontes utilizadas para a elaboração do projeto, a fim de fomentar que os objetivos sejam alcançados fazendo transparecer aos seus usuários uma metodologia que permite conhecer que a auditoria é uma ferramenta que possibilita a execução de uma gestão pública eficiente.

Segundo Martins e Theóphilo (2009 p. 88) “um estudo pode ser desenvolvido com o emprego exclusivo da pesquisa documental”. A pesquisa documental é uma fonte de dados e informações auxiliar, que possibilita a confiabilidade de achados através de triangulações de dados e de resultados.

Na presente pesquisa as fontes documentais foram buscadas em: documentos administrativos, material publicado em jornais e revistas, publicações da prefeitura, documentos disponibilizados pela internet e de órgãos fiscalizadores, exemplo: TCE. Esses documentos ajudaram na elaboração da análise, uma vez que atenderam as necessidades do objetivo proposto.

4 ESTUDO DA PESQUISA

O presente tópico tem por finalidade apresentar a descrição dos dados coletados, além de apresentar uma análise dos resultados obtidos nesta investigação. Após a observação do contexto administrativo que a Prefeitura de Sinop atualmente se encontra, identificou a problemática em estudo. Posterior à pesquisa bibliográfica realizou-se a pesquisa de estudo de

caso, sendo elaborada através dos documentos de auditoria bem como através da entrevista realizada.

4.1 RELATÓRIO DE GESTÃO

A elaboração dos relatórios financeiros das contas anuais de gestão de um órgão público é realizada anualmente através de uma equipe técnica de auditoria, formada por auditores públicos externos, que após a análise do processo das atividades públicas e baseadas em informações prestadas pelo sistema Aplic – Sistema de Auditoria Pública Informatizada de Contas. Este serve para que o jurisdicionado elabore suas prestações de contas conforme o padrão definido pelo TCE-MT. Os quadros 1, 2 e 3 a seguir irão demonstrar quais foram às irregularidades encontradas no período entre 2011 a 2013.

Quadro 1 – IRREGULARIDADES DE 2011

Ano	Identificação	Irregularidades	Fato Gerador	Defesa	Parecer do TCE
2011	Licitação de Contas Públicas.	Fracionamento de despesas de um mesmo objeto para modificar a modalidade de procedimento licitatório.	Aquisição de materiais com valor ultrapassado ao limite definido por Lei.	Alega que não teve dolo ou intenção de burlar a legislação.	Nessas situações cabe ao gestor utilizar o mecanismo “registro de preço”, Fica Mantido o apontamento.
	Contabilidade e	Divergência entre os registros contábeis das contas Bens Permanentes e a existência Física dos bens.	Ausência de registro da movimentação do estoque.	Alega que os Relatórios de Controle de Estoque não foram conferidos pelos responsáveis das secretarias.	Diante tal defesa o TCE desconsidera a irregularidade, visto que só é possível a exatidão no registro da informação contábil se estas forem enviadas de maneira fidedigna.
	Controle Interno	Ineficiência dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos.	Falha no controle dos serviços realizados pela Prefeitura.	Gestor alega que foi aberta uma sindicância para apuração da irregularidade.	A execução do procedimento citado não exige a responsabilidade do gestor, dessa forma fica mantida a irregularidade.
	Prestação de Contas	Descumprimento do prazo de envio de prestação de contas, informações e documentos obrigatórios ao TCE.	Envio intempestivo dos relatórios.	Justifica que os procedimentos foram enviados fora do prazo em virtude de falhas internas.	A irregularidade fica sanada parcialmente, pois o envio intempestivo citado no relatório de auditoria foi comprovado a tempestividade de 14 envios.

Fonte: Dados da Pesquisa (2011)

O quadro 1, aborda manifestações acerca dos achados de Auditoria constantes no relatório preliminar das contas anuais de gestão da Prefeitura Municipal de Sinop. O conteúdo do documento foi dado ciência a todos os responsáveis, por meio de notificações para que os mesmos pudessem dar o manifesto de defesa diante os fatos encontrados no processo de auditoria. Vistos a apresentações da defesa do gestor e/ou responsável pela impropriedade, o TCE ao fazer a análise da justificativa, discrimina através de um parecer se a justificativa é coerente e se o mesmo teve a clareza em demonstrar que a irregularidade esteja em controvérsia ao que condiz a Lei.

O levantamento de dados por parte da equipe técnica de auditoria externa do TCE faz-se jus a intenção de avaliar como está o funcionamento das atividades desempenhadas pela entidade pública, seu interesse em julgar as contas anuais de gestão se deve ao fato de o gestor cumprir seu papel como gestor público, cuja missão de satisfazer as necessidades da sociedade se realize de forma econômica, eficiente e eficaz bem como o de manter pelo controle social utilizando ferramentas que são úteis para uma tomada de decisão consciente.

No ano de 2011, das irregularidades encontradas nos diversos setores da Prefeitura de Sinop, buscou destacar as que mais condizem no andamento das questões gestional no setor público. Como apresentado no Quadro 1, as irregularidades elencadas traduzem a ineficiência dos procedimentos de controle interno na administração pública de Sinop. Os dados contidos nos relatórios foram submetidos à avaliação da equipe de auditores de representação externa do TCE, estes que por sua vez julgou se as contas de gestão da unidade estão em conformidade com a legislação, bem como se os procedimentos adotados satisfazem as necessidades de seus usuários.

Quadro 02 – IRREGULARIDADES DE 2012

Ano	Identificação	Irregularidades	Fato Gerador	Defesa	Parecer TCE
2012	Licitação de Contas Pública	Realização de despesas com justificativas de dispensa ou inexigibilidade de licitação sem amparo da legislação.	Falta de planejamento para materiais médicos e hospitalares.	Gestor afirma que possui planejamento e controle de suas ações.	Gestor enviou documentos comprobatórios que fazem que a irregularidade seja sanada.
	Contabilidade	Registros contábeis incorretos sobre os fatos relevantes, implicando na inconsistência dos demonstrativos contábeis.	Divergência no registro da receita recebida pelo PNAE.	Alega que a divergência ocorreu devido ao pagamento ser efetuado como processo de empenho.	O gestor comprovou com documentos que o motivo de tal divergência diante disto a irregularidade fica sanada.
	Controle Interno	Ineficiência dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos.	Recebimento de tributos municipais pela Tesouraria da Prefeitura, existindo rede bancária credenciada.	Alega que essa prática há muito foi abolida pela Prefeitura de Sinop, improcedente tal apontamento.	Após esclarecer o apontamento através de argumentos, o TCE considera sanado o item em questão.
	Gestão Fiscal/Financeira	Concessão de benefícios administrativos ou fiscais em desconformidade com a legislação.	Empresas beneficiárias não atenderam a dispositivos legais.	Os documentos de benefícios fiscais, não foram entregues a equipe técnica à época do exame in loco.	Foram apresentados os documentos após a emissão do relatório técnico de auditoria, diante disto fica mantido o apontamento.

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Com base no Quadro 2, percebe-se que algumas identificações a cerca das irregularidades teve o mesmo parâmetro utilizado no ano de 2011 conforme o Quadro 1 aborda. Diante tal fato pressupões que os setores tendem a estar em constantes avaliações por se tratarem de setores que tenham a ser mais eficientes no que diz respeito à realização de suas atividades.

O trecho a seguir representa a opinião de um dos respondentes da pesquisa: “Todas as recomendações são repassadas ao gestor, dessa forma cabe a ele se deseja ou não seguir as

recomendações fornecidas pelo TCE”. A partir do trecho da entrevista percebe-se que o gestor ao não se dispor em acatar as recomendações, está se negando a melhorar seu sistema interno, isso poderá levar ao surgimento de um ambiente propício ao uso impróprio dos recursos públicos.

Assim sendo, aderir essas recomendações sobre essas irregularidades o gestor estará se comprometendo a realizar seu trabalho de forma coerente e que venha satisfazer os seus usuários tanto internos quanto externos.

Quadro 03 – IRREGULARIDADES DE 2013

Ano	Identificação	Irregularidades	Fato Gerador	Defesa	Parecer TCE
2013	Licitação de Contas Públicas	Irregularidade nos procedimentos licitatórios.	Utilização da modalidade de licitação denominada leilão para alienação de bens imóveis em situação em que a lei prevê a modalidade denominada concorrência.	Alega que todo o processo administrativo que resultou no Leilão teria sido realizado na mais absoluta boa fé.	A modalidade leilão favoreceu aqueles que possuem maior poder aquisitivo na cidade. Dessa forma a equipe conclui pela manutenção da irregularidade.
	Gestão Fiscal/Financeira	Não adoção de providências para a constituição e arrecadação de crédito tributário. Ausência de transparência nas contas públicas inclusive quanto à realização de audiências pública.	Desatualização cadastral do valor venal dos imóveis que formam a base de cálculo do IPTU.	Alegam que a cobrança do tributo - IPTU, esta não se confundiria com as sanções prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal.	Falta de planejamento de ações voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Fica mantida a irregularidade.
	Controle Interno	Ineficiência dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos.	Nota Fiscal atestada por um único servidor, com valor superior, contrariado a Legislação.	A defesa informa que alguns setores da prefeitura estão passando por uma espécie de reestruturação.	Com base no exposto a equipe de auditoria conclui pela manutenção da irregularidade.
	Despesa	Pagamento de despesas referente a bens e serviços em valores superiores ao praticado no mercado e/ou superiores ao contratado – superfaturamento.	Consignação em ata de registro de preços de itens não homologados, não adjudicados e cujos valores são superiores ao valor de referência.	Alega que teria ocorrido falha na conclusão do Pregão Presencial.	Itens foram adquiridos com valores superiores ao praticado no mercado. Desta forma conclui pela manutenção da irregularidade.

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

O Quadro 3 apresenta as irregularidades identificadas no ano de 2013, na elaboração do quadro teve o intuito de buscar identificar as irregularidades similares aos outros anos em questão. Foram analisadas as irregularidades que desde o ano de 2011 constam nos relatórios de auditoria realizada pelo TCE, dessa forma fica claro o quanto que as recomendações não estão sendo aderidas pelo gestor.

A abordagem em relação a essas impropriedades se justifica á medida que a Administração Pública se comprometa que as avaliações de seus departamentos estejam em constantes avaliações. O cidadão como um acionista do Estado tem direito a um serviço público ágil e com qualidade, gerenciado por servidores públicos éticos, através de uma gestão responsável e responsabilizável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Antes de dar início a execução da despesa na área pública, existe o processo de Planejamento e Orçamento desenvolvidos pelo Governo, que exigem competentes cuidados para que os recursos públicos, que serão comprometidos atendam aos princípios da legalidade, transparência, impessoalidade, eficiência e economicidade.

O gestor como sendo a pessoa responsável por administrar esses recursos deve adotar ações que cooperem com os caminhos que serão direcionados esses recursos. Tanto que para que isso ocorra de forma fidedigna, faz-se necessário que a instituição preste serviço que se encaminhe ao encontro com o interesse da sociedade.

As instituições do Estado devem clarificar seus negócios, saber quem responsabilizar pelos bons e maus resultados, e acima de tudo promover uma cultura que se oriente através das auditorias realizadas.

A partir dos dados apresentados identificou-se que a Prefeitura de Sinop não tem o hábito de se ater as recomendações contidas nos relatórios de gestão publicados anualmente. Por meio da análise do discurso percebe-se um descaso com as irregularidades apontadas pelo TCE, assim a verdadeira gênese dos maus hábitos de trabalho vem de anos, comprometendo ainda mais a prática ineficiente da administração pública.

Dentro das perspectivas de visão acerca do estudo pesquisado verifica-se que os órgãos públicos antes de tomar alguma decisão devem levar em consideração o que a Lei determina, por isso que elas existem, para ordenar as práticas de gestão dos recursos internos, sejam eles financeiros, físicos, humanos ou organizacionais.

Outro ponto relevante identificado através das entrevistas e das observações foi referente a alguns fatores gerenciais, como por exemplo, a repetição de irregularidades durante os 3 anos de estudo da pesquisa, ou seja, isso demonstra claramente a falta de interesse em adotar as recomendações uma vez publicadas em diário oficial do estado de Mato Grosso. E isso denota um procedimento reprovável em todos os sentidos, uma vez que gerenciamento qualificado e zeloso dos ativos públicos é um dever do servidor público, no que concerne a todas as instâncias da máquina pública.

CONCLUSÃO

Na auditoria de gestão, são utilizados procedimentos que tem como finalidade evidenciar os graus de efetividade e eficiência dos processos administrativos. Cada vez mais constituído de informações gerenciais para a tomada de decisão. Nesse sentido, a auditoria é de fundamental importância no que se diz respeito ao desenvolvimento de sistemas adequados que garantam a qualidade do serviço prestado.

Deste modo, a presente pesquisa procurou identificar se as recomendações dos relatórios de auditoriais, que concerne às questões gerenciais foram adotadas pela gestão pública municipal de Sinop no período de 2011 a 2013.

Verificou-se que a Prefeitura de Sinop tem consciência em relação às irregularidades e recomendações apontadas nos relatórios de gestão, porém identificou-se que no decorrer do período de estudo, o gestor público, na maioria das vezes, não adotou as recomendações apontadas pelos relatórios de auditoria do TCE.

Desta forma, observa-se que a presente pesquisa conseguiu responder sua questão problema, haja vista que identificou as irregularidades competentes aos anos estudados, bem como os pareceres emitidos pelo TCE, conforme apresentado no item 4.1, sendo demonstrada no Quadro 1.

Os objetivos específicos desta pesquisa também foram alcançados no item 4.1. O primeiro objetivo específico proposto era estabelecer um diálogo teórico sobre Auditoria de Gestão e seu inter-relacionamento com a gestão pública, com ênfase na esfera municipal, o tal objetivo foi alcançado ao se pesquisar sobre como a auditoria está inserida na administração pública, conforme item 2. O segundo objetivo se propunha em analisar as recomendações que constam nos relatórios de auditoria sobre as práticas gerenciais da gestão pública municipal de Sinop no período de 2011 a 2013, que de acordo com a análise dos dados contidos no Quadro 1,2 e 3, verificou-se um descaso acerca das recomendações sugeridas. O terceiro e último objetivo proposto foi o de verificar se as recomendações que constam nos relatórios auditoriais desse período foram incorporadas nos procedimentos gerenciais da gestão pública municipal de Sinop, este objetivo foi descrito na elaboração dos Quadros 1, 2 e 3, que apresenta o como que as irregularidades se repetem de um ano para o outro, demonstrando que as recomendações não foram incorporadas nos procedimentos gerenciais da administração pública de Sinop.

Sendo assim, conclui-se pela relevância da auditoria, seja ela desenvolvida no setor público ou privada. Em se tratando do setor público, percebe-se o quanto essa ferramenta tem de importância para que os serviços sejam prestados de forma fidedigna, estabelecendo princípios da legalidade, transparência, impessoalidade, eficiência e economicidade. Desta forma, a aplicação do trabalho de auditoria existente no ambiente público é de total relevância, fazendo com que o gestor tenha de uma maneira geral a visão de como anda a funcionalidade dos procedimentos realizados.

Em vistas aos argumentos apresentados, conclui-se que os objetivos propostos a esta pesquisa foram alcançados. Porém cabe ressaltar que a pesquisa apresenta limitações na abordagem do objeto. Entende-se que o tema Auditoria de Gestão relacionada com o setor público é bem mais abrangente que o foco desta pesquisa, e por isso recomenda-se a realização de futuras pesquisas sobre o tema abordado.

REFERÊNCIAS

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: <http://www.brasile scola.com/politica/administracao-publica.htm>. Acesso em 15 de Setembro de 2015.

ALVES, Jolinda de Moraes. ALMEIDA, Denise Maria Fank. **Participação e controle social: a experiência do Conselho Municipal de Assistência Social de Londrina/PR. 2013.** Disponível em: http://osocial emquestao.ser.puc-rio.br/media/OSQ_30_Alves_8.pdf. Acesso em 08 de Setembro de 2015.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Novos Métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN.** 1º Edição. São Paulo, Atlas 2002.

ATTIE, William. **Auditoria Interna.** 2ª.ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática – 2ª ed.** – São Paulo: Atlas, 2004

BLOG DO ADALTO: **ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**. Disponível em: <http://viccari.blogspot.com.br/>. Acesso em 30 de Outubro de 2015.

CONCEIÇÃO, Antônio Cesar Lima de. **Controle Social da Administração Pública: Informação & Conhecimento – interação necessária para a efetiva participação popular nos orçamentos públicos. Brasília 2010**. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055022.PDF>. Acesso em 08 de Setembro de 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. – 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CONTÁBEIS EM FOCO: <http://contabeisemfoco.blogspot.com.br/2012/11/breve-relato-sobre-as-escolado.html>. Acesso: 08 de Setembro de 2015

ESTUDO DAS ESCOLAS CONTÁBEIS: <file:///C:/Users/usuario/Downloads/234-1343-2-PB.pdf>. Acesso em 08 de Setembro de 2015.

FUNÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL NA GESTÃO EMPRESARIAL, Disponível em: <http://compliance.com.br/2012/04/10/a-funcao-da-auditoria-contabil-na-gestao-empresarial/>. Acesso em 17 de Junho de 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa** 5ª – ed. São Paulo, 2010.

GUIMARÃES, Tomas de Aquino. **A nova administração pública e a abordagem de competência. Rio de Janeiro Maio/Jhun de 2000**. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6284>. Acesso em 10 de Outubro de 2015.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. Caderno de estudos, São Paulo, FIECAFI, nº21-Maio a Agosto de 1999**. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/cest/n21/n21a02.pdf> Data de Acesso em 10 de Maio de 2015.

HISTÓRIA DA CONTABILIDADE E AS PRINCIPAIS ESCOLAS CONTÁBEIS: <http://www.webartigos.com/artigos/historia-da-contabilidade-e-as-principais-escolas-contabeis/128125/>. Acesso em 08 de Setembro de 2015

LIMA, Helton Roseno: **Controle externo, Administração pública e Transparência administrativa**.

LINHARES, João Eduardo. HUMENHUK, Hewanston. **Ferramentas de Controle Social da Administração Pública: o que a sociedade espera da informação pública?** Disponível em: http://www.cge.pr.gov.br/arquivos/File/Transparencia_e_Acesso_a_Informacao/FerramentasdeControle.pdf. Acesso em 15 de Setembro de 2015.

MARÇOLA, Célia. **Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. Revista do Serviço público Brasília, 2011**. Disponível em: <http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62>. Acesso em 15 de Setembro de 2015.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. -2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

ORTMAYER, Vergina Rabelo. **Auditoria Operacional e de Gestão nas Empresas de Médio Porte**. Araranguá- Novembro 2001. Disponível em: http://www.acadepol.sc.gov.br/index.php/download/doc_view/45-auditoria-operacional-e-de-gestao-nas-empresas-de-medio-porte. Acesso em 15 de Outubro de 2015.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana Pinho. **Fundamentos da Auditoria: auditoria contábil: outras aplicações**. São Paulo. Atlas, 2007.

RELATORIO DE GESTÃO NACIONAL :<http://www.cgu.gov.br/sobre/auditorias/arquivos/2014/cgu-relatorio-de-gestao-2014-publicado-tcu.pdf>. Acesso em 10 de Outubro de 2015.

RIBEIRO, Osni Moura. **Aditoria Fácil** – São Paulo: Saraiva, 2011.

PEREIRA, José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. - 2ª. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry (et al). **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. - 3ª ed. – 12. São Paulo: Atlas, 2011.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria de Gestão: Uma forma eficaz da promoção da Accountability. XXXI Encontro da ENPAD – Rio de Janeiro, 2007**. Disponível em: <http://www.betatreinamento.com.br/visita/AG.pdf>. Acesso: 20 de Outubro de 2015.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade: Orientações de estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monográficos, Dissertações, e Teses.** – 2ª.ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO: <http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/sid/10>. Acesso em 09 de Setembro de 2015.

VIDOTTI, Alexandre Ferrari: **A Responsabilidade das Esferas de Governo Federal, Estadual e Municipal, pela atuação hierarquizada e regionalizada no Sistema Único De Saúde (Sus), São Paulo, 2012.** Disponível em: http://www.dfj.inf.br/Arquivos/PDF_Livre/21_Coment_Jurisp2.pdf. Acesso em 04 de Setembro de 2015.