

EDUCAÇÃO FISCAL: COMPETÊNCIAS E HABILIDADES DE UM AUDITOR SOCIAL

TREASURY EDUCATION: COMPETENCES AND SKILLS FOR SOCIAL AUDITOR

Ana Paula Silva do Nascimento¹

Abimael de Jesus Barros Costa²

RESUMO

Este trabalho buscou descrever as competências e as habilidades necessárias a um auditor social das finanças públicas. Para tal, foi realizada uma pesquisa qualitativa baseada em análise documental sobre controle social, educação fiscal, bem como análise do perfil dos cursos superiores na área de Direito, Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Além disso, foi realizada demanda por intermédio do portal e-SIC do Governo Federal para obtenção de dados sobre o Programa Nacional de Educação Fiscal. Após conclusão da análise de conteúdo, ficou evidente a complexidade da formação multidisciplinar indicada a formação de Auditor Social. Portanto, são necessárias políticas públicas de educação fiscal voltadas para a sociedade, principalmente, competências sobre Orçamento Público, Gestão de Pessoas, Contabilidade, Auditoria e Controle Governamental, Macroeconomia, Finanças Públicas, Análise Econômico-Financeira Governamental, Direito Constitucional, Administrativo, Financeiro e Tributário.

Palavras-chave: Educação Fiscal. Controle Social. Auditoria Social. Competências. Habilidades.

ABSTRACT

This paper aimed to describe as skills and as necessary skills for a social auditor of public finances. For this, a qualitative research was carried out based on documentary analysis on social control, tax education, as well as analysis of the profile of the superior courses in Law, Administration, Accounting Sciences and Economic Sciences. In addition, a demand was made through the e-SIC portal of the Federal Government to obtain data on the National Fiscal Education Program. After completing

Manuscript first received/Recebido em 22/05/2017 Manuscript accepted/Aprovado em: 09/12/2017

Address for correspondence / Endereço para correspondência

¹ Graduação em Ciências Contábeis em curso. Universidade de Brasília (UnB). E-mail: ana.nascimento1636@gmail.com

² Doutor em Engenharia de Transportes, área Economia dos Transportes, no PPGT do Departamento de Engenharia Civil e Ambiental, Mestre em Contabilidade (PPGMI/UnB/UFRN/UFPB). Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont) da Universidade de Brasília (UnB). E-mail: acostab@unb.br

the content analysis, a complexity of the multidisciplinary training indicated the formation of Social Auditor was evident. Therefore, the public policies of fiscal education are directed to a society, mainly on the Public Budget, People Management, Accounting, Audit and Government Control, Macroeconomics, Public Finance, Governmental Economic-Financial Analysis, Constitutional, Administrative, Financial and Taxation.

Keywords: *Treasury Education. Social Control. Social Audit. Competences. Skills.*

1 INTRODUÇÃO

O movimento de Educação Fiscal no Brasil tem se fortalecido. Vários programas estão sendo desenvolvidos com o objetivo de informar e dialogar com a população sobre as formas de ampliação da participação social. Neste momento de grande discussão política, o amadurecimento de um país encontra sólidos reforços no controle social, uma vez que países com uma sociedade mais madura em termos políticos desenvolveram diversos mecanismos de controle e participação social. Entende-se controle social como uma forma de cidadania e de transparência da máquina pública, constituindo-se como responsabilidade do cidadão e também do governo. Não visa o constrangimento do gestor público, ao contrário, é elemento de incentivo ao bom gerenciamento e cumprimento dos objetivos do planejamento governamental.

O controle social, dada a sua importância no contexto da fiscalização e monitoramento das finanças públicas, demanda características imprescindíveis ao bom exercício do papel de auditor social. O auditor social, qualquer pessoa da sociedade, deve possuir qualidades técnicas referentes ao setor auditado, seja na parte de obras, saúde, educação, financeira ou ambiental. A confiança e segurança da avaliação depende de conhecimentos mínimos relacionados com auditoria das finanças públicas. Assim, cabe o mapeamento dessas competências e habilidades sob os pilares do controle social consagrados na Carta Magna do Brasil, na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei de Acesso à Informação (LAI).

No que se refere ao recorte deste estudo, ressalta-se que, também, foi explorado de forma direta ou indireta por diversos pesquisadores de áreas multidisciplinares, na Sociologia, na Economia, na Administração, na Contabilidade, entre outras. Nesse tocante, por exemplo, citam-se estudos sobre os Conselhos de Educação (GUERRA & TEODÓSIO, 2013; SOUSA; FISCHER & VASCONCELLOS, 2015), Participação Popular (MATTA *et al.*, 2013; VIEIRA & NÓBREGA, 2016), Efetividade da Cidadania (DECKERT & ALLEBRANDT, 2013), Conselhos de Saúde (LOPES *et al.*, 2014; SILVEIRA; CANÇADO & PINHEIRO, 2014; SOUSA, FISCHER & VASCONCELLOS, 2015), Participação Social (MACEDO, ALCÂNTARA & PEREIRA, 2015), Controle Social (CANÇADO & PINHEIRO, 2016) entre outros, como Costa & Paulo (2014), Costa *et al.* (2014), Rego & Isidro-Filho (2013), Borba *et al.* (2011) e Santos *et al.* (2011).

O Programa Nacional de Educação Fiscal é realizado em conjunto com secretarias de fazenda e de educação estaduais. Esse programa possui atividades de formação de educadores e disseminadores fiscais para ampla conscientização da sociedade e participação dos cidadãos no controle tributário e social. Assim, consegue levar a questão da educação para diversas regiões, objetivando o esclarecimento de grande parte da população. No entanto, essas atividades, ainda, são restritas a um

pequeno grupo. Diante disso, o desafio do fortalecimento do controle social foi incorporado na Lei de Acesso à Informação (LAI) que indica a necessidade de capacitação da sociedade para o exercício da auditoria social.

Dentre os projetos de educação fiscal há o programa do Distrito Federal que leva a diversas regiões conhecimentos e explicações sobre tributos, visando um maior acesso da população às informações disponíveis em diversos meios e formando uma juventude apta a exercer o controle social através de diversas estratégias pedagógicas. Então, por intermédio de estudo técnicos e científicos sobre o controle social, busca-se descrever as competências e habilidades exigidas a um auditor social aliado aos perfis profissionais definidos pelo Conselho Nacional de Educação (CNE), bem como dialogar com as iniciativas realizadas no âmbito do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

O atual cenário político e os grandes casos de combate à corrupção tornam o brasileiro mais preocupado com seus deveres como cidadão. Há uma grande carga tributária, aproximadamente, 34% do Produto Interno Bruto (PIB), mas esse volume de recursos não alcança o objetivo de garantir o bem-estar social. Assim, com o intuito de garantir a eficiência, eficácia e efetividade da gestão das finanças públicas, a sociedade brasileira pode contribuir com a fiscalização da gestão desses recursos a partir de mecanismos legais de controle como a Auditoria Social. Partindo da premissa de que existe uma sociedade mais participativa e interessada no controle social, há um questionamento: quais são as competências e habilidades essenciais a um Auditor Social das finanças públicas?

O objetivo geral deste trabalho foi descrever as competências e habilidades de um Auditor Social. A Constituição Federal de 1988 definiu mecanismos de controle social, externo e interno na estrutura da Administração Pública. Com a finalidade de amadurecer a prestação de contas da arrecadação e gastos públicos, a sociedade brasileira se utiliza de outras formas de participação ativa na democracia como a criação de entidades sem fins lucrativos para acompanhamento da gestão pública. Como exemplo, cita-se a ONG Contas Abertas, cuja missão consiste em fiscalizar, acompanhar e divulgar as execuções orçamentária, financeira e contábil da União (Legislativo, Executivo e Judiciário).

Acompanhando o exemplo de alguns países e com o intuito de criar uma consciência tributária no brasileiro, o Governo Federal discutiu a criação do Programa Nacional de Educação Fiscal, com o propósito de sensibilizar o cidadão quanto a função socioeconômica dos tributos e a sua responsabilidade na sociedade.

Este estudo está dividido em cinco partes. A primeira trata-se desta breve introdução. A segunda aborda os pilares teóricos, jurídicos e pesquisas anteriores. Na terceira parte apresenta-se os procedimentos metodológicos que foram desenhados em três etapas. Na sequência, a quarta parte descreve a apresentação dos dados, analisa de forma crítica os achados da pesquisa e sintetiza as competências e habilidades de um auditor social. Por fim, na quinta parte, são expostas as considerações finais da investigação.

2 EDUCAÇÃO FISCAL, BOAS PRÁTICAS E AS AÇÕES GOVERNAMENTAIS

2.1 Educação Fiscal

O Brasil é um dos países com maior arrecadação tributária do mundo. Muitos fatores contribuem para essa alta arrecadação, como a diversidade de tributos relacionados de forma direta ou indireta à renda, ao patrimônio e ao consumo. De acordo com o Código Tributário Nacional

(CTN), o Tributo é uma obrigação do cidadão para com o Estado, cuja cobrança decorre de ações estatais voltadas à sociedade. Assim, o Estado cumpre sua função de garantir o bem-estar social com o resultado da arrecadação.

Com o advento da tecnologia e das Leis de Responsabilidade Fiscal (LRF) e de Acesso à Informação (LAI), o cidadão começou a ter maior possibilidade de obter dados acerca dos gastos públicos. O acesso a essas informações, no entanto, não faz parte do cotidiano da maioria da população.

A Educação Fiscal surge, então, como uma forma de disseminar a democracia participativa, na qual o cidadão é inserido de forma ativa no exercício da cidadania e deve abranger todas as camadas da população e todos os níveis de escolaridade. Os programas sociais de educação fiscal começam nas escolas, a partir de projetos elaborados em conjunto com o Governo Estadual e/ou Federal, para desenvolver nas crianças e jovens uma posição crítica quanto à gestão dos tributos. Assim, socializa-se o tema e coloca-se em debate a responsabilidade social e a transparência dos gastos (PNEF, 2014)

Assim, como o cidadão contribui solidariamente para o benefício da sociedade através do pagamento de impostos, deve estar ciente de que seu papel se estende ao controle social dos gastos públicos.

Para Motta (1993), o controle social é central na análise organizacional, por sua característica de instância de controle a serviço de sistemas sociais maiores. Afirmar que esta temática é central não só do ponto de vista teórico, como também para a compreensão das alternativas que se colocam para um universo organizacional e social, acelerado processo de mudança. Assim, ao transmitir tal análise para a relação Estado-sociedade, nota-se a importância do controle em processos de mudança da estrutura governamental.

Grzybovski & Hahn (2006), analisando a necessidade de orientação quanto aos mecanismos de controle existentes no serviço público, consideram que a educação fiscal serve para capacitar o cidadão a reclamar no momento oportuno junto às autoridades e aos órgãos competentes. Assim, fortalece o exercício dos direitos sociais e o espírito comunitário, bem como conscientiza o cidadão para a responsabilidade individual perante o coletivo e esclarece sobre a importância dos tributos.

No Distrito Federal foi criado o Grupo de Educação Fiscal (GEF/DF) com atuação desde 9 de outubro de 1999, e cujo objetivo é coordenar, promover e implantar o Programa Nacional de Educação Fiscal do Distrito Federal (PEF/DF). Em acesso ao site da secretaria de Fazenda do DF, em 26 de outubro de 2016, consta que é um trabalho conjunto das Secretarias de Estado de Fazenda e a de Estado de Educação, composto por servidores dessas e da Receita Federal – 1ª Região e sendo coordenado por um agente fazendário.

As medidas adotadas pelo Governo do Distrito Federal relativas à Educação Fiscal foram baseadas em ações pedagógicas que facilitam a apreensão e assimilação do que é a administração dos tributos, na construção didática de uma cultura fiscal. Dentre os programas utilizados na divulgação e inserção da comunidade no tema destaca-se, devido ao grande valor pedagógico, ações como: Oficinas pedagógicas, seminários e workshops; material promocional (cartaz, folder, banner, souvenir – chaveiro, caneta); livro do professor e livro do estudante; filmes pedagógicos; revista em quadrinhos; site Leãozinho; palestras, oficinas, peça teatral e contadores de história; e material pedagógico.

As oficinas pedagógicas, seminários e workshops trabalham com especialistas na área de educação fiscal junto ao público, fornecendo uma maior aproximação para sanar dúvidas. O material promocional funciona como grande mecanismo de divulgação, pois tem maior visibilidade diante do público e é mais facilmente transportado. Os filmes pedagógicos são uma

chamada mais atrativa para adultos, pois sintetizam o projeto em alguns minutos. Podem ser transmitidos nos transportes coletivos como ônibus e metrô, atingindo grande parte da população. Já a revista em quadrinhos, bem como o site Leãozinho, são voltadas para um público infanto-juvenil, em que discorrem sobre educação fiscal de uma forma mais colorida, com linguagem mais simples e forma mais dinâmica de acesso.

As palestras, oficinas, peças teatrais e contadores de história são ações com grande impacto em Feiras cuja temática não é especificamente a educação fiscal. Assim, chamam a atenção de diversos tipo de público de uma forma mais dinâmica. O material pedagógico é geralmente distribuído para alunos do GDF e para professores formados nos cursos de educação fiscal. Possui muitas informações sobre o tema. Todas essas ações contribuem para a formação de Auditores Sociais.

2.2 Auditoria Social

A Auditoria Social é o processo de participação cidadã com a finalidade de acompanhar os processos da gestão pública que assegure uma execução transparente dos programas e projetos governamentais. A Auditoria Social fortalece a democracia e impulsiona o desenvolvimento social e econômico. Os cidadãos podem reunir-se em ONGs, cooperativas, comissões de transparência entre outros, organizados em forma de pessoa jurídica ou exercendo direitos garantidos por lei, os cidadãos contribuem para uma administração eficaz, ética, transparente, eficiente e de qualidade dos recursos públicos (FTH, 2013). Está de pleno acordo os princípios constitucionais da impessoalidade, moralidade e publicidade, isso porque a auditoria social busca as informações relativas aos projetos desenvolvidos e verifica, audita, as informações. Os contratos precisam cumprir o que está escrito e respeitar a moralidade.

A procura do bem-estar coletivo é um dos princípios fundamentais da Auditoria Social. O Guia de Honduras (FTH, 2013) apresenta outras serventias como a melhoria da qualidade do objeto auditado, construindo um constante processo de aperfeiçoamento e especialização do auditor e do gestor público. A auditoria social é um importante meio de dar voz ao cidadão, além do voto. Dessa forma, é notada a importância para a identificação, prevenção, sanção e penalização da corrupção. O campo de ação da auditoria social engloba tudo o que é público, ou seja, tudo o que provém ou irá para o povo. Assim, como principal fonte e beneficiado, a atuação do cidadão como auditor social é de grande importância para a manutenção da cidadania e crescimento social do país. De acordo com Ribeiro & Borborema (2006) “o controle social é o direito/dever da sociedade de fiscalizar as ações dos gestores públicos, de participar visando a proposição de alternativas e de soluções, com o objetivo de elaborar planos e políticas em todas as áreas de interesse social”.

A Auditoria Social pode ser realizada nas diversas áreas de atuação do Governo como políticas públicas, contratos, programas e projetos. Por possuir uma abrangência muito grande, o ideal é que a Auditoria seja realizada por uma pessoa, ou grupo de pessoas, com amplo conhecimento sobre a área específica a ser auditada. Assim, apesar de poder ser realizada por todo cidadão interessado e com disponibilidade de ceder parte do seu tempo para o bem coletivo, é necessário que o auditor possua alguns requisitos, tais quais: ter senso crítico para avaliar as informações e decisões; ser objetivo, transmitindo fielmente a contribuição dos diversos atores sociais; ser criativo, ao apresentar ideias inovadoras a partir do constante processo de aprendizado; e ter equilíbrio, ao ser prudente em casos difíceis e manter a harmonia do ambiente (FTH, 2013)

É uma iniciativa do povo, mas também é realizada em conjunto com os órgãos públicos, tanto dos que serão auditados, e que obedecem à Lei de Acesso à Informação e à Lei de Responsabilidade, quanto daqueles que naturalmente exercem a função de controle, no Brasil, os Tribunais de Conta e a antiga Controladoria-Geral da União, transformada no Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. Assim, também é função do Governo preparar uma sociedade capaz de compreender e auxiliar esse processo de comutação de conhecimento. De acordo com Francisco Carlos da Cruz Silva, o Plano de Reforma do Estado de 1995 visa justamente uma mudança no controle formal dos processos, aumentando a participação da sociedade na fiscalização dos gestores, atuando como controle externo (controle social).

O Auditor Social é o indivíduo que compreendeu a complexidade e extensão da participação social. Portanto, deve ser um sujeito ético, atendendo às expectativas de cada situação. Deve preservar a independência nos seus critérios; permanecer em constante capacitação profissional; considerar as normas e critérios reconhecidos pela auditoria social; conhecer as leis, regulamentos, acordos e demais instrumentos jurídicos; e permanecer em contínua capacitação (FTH, 2013).

A Constituição Federal de 1988 prevê nos princípios fundamentais que qualquer cidadão possui o direito de obter qualquer informação sendo pessoa física ou jurídica, exceto o que estiver classificado como sigiloso. A partir desse direito adquirido toda e qualquer pessoa pode investigar o governo para auferir alguma irregularidade ou somente para ter o conhecimento do gerenciamento dos gastos públicos.

Como consequência desse direito adquirido destaca-se o conceito de controle social que é a ação voluntária da sociedade fiscalizar as finanças e a gestão pública, sem deixar toda a responsabilidade para os órgãos fiscalizadores. Contudo, os artigos 5, 37 e 70 da CF de 1988 garantem o controle social, porém, não regulamentaram os instrumentos de controle social. A partir daí, houve a necessidade de novas regulamentações que respaldassem o direito constitucional quanto a fiscalização da gestão pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), publicada em 2000, e a Lei de Acesso à Informação (LAI), publicada em 2011, tem por objetivo ofertar as ferramentas de controle social em prol do controle das finanças públicas pela sociedade. Portanto, qualquer pessoa da sociedade que tenha o interesse de fiscalizar as finanças públicas, afim de autenticar a gestão governamental e evidenciar irregularidades, podem denominar-se auditor social (COSTA *at. al.*, 2014).

Para que o auditor social tenha a capacidade de efetuar com relevância o monitoramento da gestão fiscal, ele precisará dispor de alguns conhecimentos e habilidades prévios, considerando a especificidade de termos técnicos usados no dia-a-dia da Administração Pública e a relação com as áreas da Administração, Contabilidade, Economia e Direito, conforme os achados dos estudos de Costa & Paulo (2014), Costa *et al.* (2014), Rego & Isidro-Filho (2013), Borba *et al.* (2011) e Santos *et al.* (2011).

Costa & Paulo (2014) realizaram estudo sobre as habilidades e os conhecimentos necessários a um profissional de ciências contábeis para aplicar os normativos IFRS para médias e pequenas empresas, na percepção de mestrandos e doutorandos. Entre o resultado, o profissional deve possuir capacidade de entendimento, análise e síntese; deve buscar um conhecimento técnico e geral e se antecipar às mudanças; e ter uma boa comunicação, tanto formal como informal.

Em Costa *et al.* (2014) há uma discussão acerca das oficinas temáticas na área de educação fiscal para a difusão deste tema e esclarecimento da sociedade sobre controle social. Em Rego & Isidro-Filho (2013), identificam-se as competências profissionais necessárias para o desempenho

exemplar de advogados de um escritório de advocacia do Distrito Federal, resultando em 4 (quatro) áreas: operação do Direito, aprendizagem, clientes e comportamental.

O trabalho de Borba *et al.* (2011) busca identificar as competências necessárias para um administrador ou gestor atual, como os diferenciais em relação a outros candidatos e a atualização profissional em relação ao mercado de trabalho. Para Santos *et al* (2011) é importante para o profissional da contabilidade identificar as habilidades e conhecimentos demandados pelo mercado durante a sua graduação e carreira profissional.

Para que haja uma auditoria de qualidade, é necessário conhecer a área de atuação do auditor como tem sido realizado em diversas pesquisas profissionais. Como a atividade do Estado está presente nos diversos setores da sociedade, um auditor social precisa ter características compatíveis com o setor auditado, bem como grande conhecimento do objeto da auditoria. Destaca-se que todo auditor social deve ter conhecimentos sobre a tributação, como devem ser executadas as fases de um orçamento e saber o que poderá ser executado pelo gestor. Ou seja, o auditor social, acima de tudo, deve ter ampla educação fiscal.

2.3 Programa Nacional de Educação Fiscal

A temática da Educação Tributária foi inserida no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) no ano de 1996, com a introdução do ensino do programa de consciência tributária nas escolas. Em setembro do mesmo ano foi celebrado o Convênio de Cooperação Técnica entre a União, os Estados e o Distrito Federal, com a elaboração e implementação de um programa nacional permanente de conscientização tributária.

A Portaria nº 35, de 27 de fevereiro de 1998, do Ministério da Fazenda, oficializou o Grupo de Trabalho de Educação Tributária (GET) e colocou como objetivos: “promover e coordenar ações necessárias à elaboração e à implementação de um programa permanente de educação tributária” (BRASIL, 2009).

Em julho de 1999, o Confaz alterou o nome para Programa Nacional de Educação Fiscal, posto que o programa não se restringe apenas aos tributos mas engloba a alocação de recursos públicos e a sua gestão. Em dezembro de 2002, foi publicada a Portaria Interministerial nº. 413, assinada pelos Ministros da Fazenda e da Educação, reformulando o Grupo de Trabalho de Educação Fiscal nos três níveis de governo: federal, estadual e municipal, e definindo as competências de todos os órgãos envolvidos na implementação do Programa.

O Programa Nacional de Educação Fiscal compromete-se com a construção da cidadania pautada em valores éticos, transparência, responsabilidade social e fiscal, com foco nas áreas de: educação, através da formação de um ser humano socialmente consciente; cidadania, estimulando o aumento do poder do cidadão quanto ao controle democrático do Estado, incentivando a participação coletiva e individual nas ações de políticas públicas; ética, com uma postura responsável, individual e coletiva que valorize o bem comum; e política, por meio de uma gestão pública eficiente, transparente e honesta quanto à captação, alocação e aplicação dos recursos públicos (BRASIL, 2009).

O PNEF possui como valores a superioridade do homem sobre o Estado, a liberdade, a igualdade e a justiça social. Sua missão é contribuir permanentemente para a formação do indivíduo, visando ao desenvolvimento da conscientização sobre os seus direitos e deveres no tocante ao valor social do tributo e ao controle social do Estado democrático.

A sua implementação é de âmbito nacional, por meio da elaboração e execução de planos estratégicos, ações e programas (com caráter de educação permanente) cujos resultados devem ser monitorados e avaliados por cada instituição gestora. O financiamento do PNEF ocorre por meio de recursos orçamentários próprios, oriundos das três esferas de governo, assim como das parcerias com entidades da sociedade civil.

Visa o crescimento do poder do cidadão no sentido democrático. Desta forma, empreende ações ligadas a todos os segmentos sociais, sendo um trabalho conjunto dos Ministérios da Fazenda (MF) e da Educação (MEC), da Controladoria-Geral da União – atual Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle -, da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), das Secretarias de Fazenda e de Educação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (PNEF, 2014).

Uma das ações, em conjunto com a extinta Controladoria-Geral da União (atual Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle) foi a formação em finanças públicas para as prefeituras, promovida pela ESAF. Em contrapartida, a ESAF distribuiu material promocional do programa Olho Vivo no Dinheiro Público, desenvolvido pelo Ministério. O Programa Olho Vivo no Dinheiro Público visa desenvolver a melhor aplicação dos recursos públicos, através da educação de adultos, pelo acesso e mobilização social. Os eventos presenciais são destinados a conselheiros municipais, lideranças, agentes públicos e professores (PNEF, 2014).

Outra ação de grande impacto social executada pelo PNEF é o Disseminadores de Educação Fiscal, cujo público-alvo são os professores, preferencialmente. Essa é uma ação de capacitação feita à distância através de uma plataforma online moodle (PNEF, 2014).

O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) foi explorado nos estudos de Costa *et al* (2014), Borges (2012), Silva (2011), Santiago (2010) e Grzybovski & Hahn (2006). O artigo de Costa *et al.* (2014) explora as oficinas temáticas como forma de difusão da educação fiscal junto ao PNEF, posto que facilita a compreensão dos mecanismos de acesso a informação.

No estudo de Borges (2012), o PNEF caracteriza o estudo da educação como um elemento de relevância, sendo um marco em nível nacional para as demais iniciativas. Nele, as ideias-força de cidadania, ética e política, exigem uma ligação contínua entre o processo educacional, o cidadão e a sociedade.

Silva (2011) em pesquisa realizada sobre as dificuldades para o avanço das propostas de educação para a cidadania fiscal apresentadas pelo Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) para o ensino fundamental e médio e as possíveis razões que explicam essas dificuldades, encontra dificuldade no ensino, devido à precariedade das condições das escolas públicas. São dificuldades estruturais, no ensino de temas transversais; de infraestrutura das escolas e baixo salário dos professores; e a falta de suporte dos grupos estaduais e municipais.

Em Santiago (2010) temos que, apesar de o PNEF perseguir a inserção de valores na sociedade e procurar sensibilizar as pessoas sobre o valor socioeconômico dos tributos, os seus objetivos ainda não estão sendo alcançados, principalmente no que tange à fragilidade das ações voltadas a criar a imagem do PNEF e à ineficiência da estrutura física e material nas instituições gestoras do programa. O apoio institucional também não é suficiente para o avanço da realização das ações do programa.

Para Grzybovski & Hahn (2006) a implantação de programa de educação fiscal possibilita ao contribuinte conhecer o Estado e sua estrutura, bem como a função socioeconômica dos tributos.

O estágio de convivência social desejado e o aumento da cumplicidade do cidadão em relação às finanças públicas.

Entre outras boas práticas voltadas ao auxílio no empoderamento da sociedade, um projeto de extensão que auxiliou no processo de esclarecimento sobre demandas no e-SIC do governo federal, foi o Projeto “Controle Social: Aprenda a ser um Auditor Social”, de iniciativa do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA da Universidade de Brasília. Esse projeto de extensão tem o intuito de capacitar a comunidade acadêmica e a sociedade em geral para exercer o Controle Social das finanças e gestão pública. Após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Acesso à Informação Pública (LAI), a sociedade brasileira pode exercer o direito constitucional de fiscalizar a gestão pública.

A sociedade brasileira demanda por capacitação para ter condições de exercer o direito constitucional de fiscalizar a gestão pública, ou seja, cada brasileiro pode se tornar um Auditor Social. A metodologia de oficinas pedagógicas desenvolvida no âmbito do projeto em tela por Costa *et al.* (2014) está sendo utilizada e é dividida em esclarecimentos sobre controle social, sensibilização, provocação e atividade prática. A teoria da educação que liberta de Paulo Freire fundamenta a oferta da oficina porque justifica a necessidade de uma posição crítica, prática e transformada da sociedade brasileira no controle das finanças públicas.

A primeira oficina do projeto de extensão, realizada em janeiro de 2014, abordou o tema sobre os instrumentos de controle social da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Acesso à Informação (LAI). A forma didática de apresentação da oficina facilita a compreensão de como exercer o controle dos gastos públicos, porque desmistifica o tema das finanças governamentais, ensina como acessar os bancos de dados disponibilizados pelos órgãos públicos e estimula a demandar novas informações. A metodologia de oficina temática explorada neste estudo é uma ação efetiva que pode contribuir com a disseminação de informações sobre a gestão das finanças públicas. As demais oficinas realizadas ao longo de 2014, 2015, 2016 e 2017 trataram sobre controle social, transparência por demanda, transparência ativa e controle institucional.

O Laboratório de Práticas em Finanças e Gestão Governamental (LABGOV) é parte integrante do projeto de extensão. Esse é o local onde são realizadas as pesquisas científicas, com orientação de professores mestres e doutores, relacionadas aos temas do projeto. No LABGOV são realizadas as reuniões dos pesquisadores e a organização logística das oficinas. Nele, também, são analisados os dados adquiridos nas oficinas e permite, ainda, maior interação e discussão entre os pesquisadores do projeto.

Por fim, na próxima seção serão descritos os procedimentos metodológicos deste estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos foram divididos em três etapas. A primeira etapa compreende uma pesquisa documental com análise de conteúdo de artigos relacionados a Educação Fiscal e Controle Social. A segunda etapa restringiu-se a coleta de dados sobre os gastos com programas de educação fiscal por intermédio do sistema eletrônico de informação ao cidadão (e-SIC) do Governo Federal e do Governo do Distrito Federal. Além disso, foi realizada a descrição das competências e habilidades a partir dos estudos de Costa & Paulo (2014), Rego & Isidro-Filho (2013), Borba *et al.* (2011) e Resoluções das Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN) dos cursos de graduação em Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito.

A pesquisa documental iniciou-se com a leitura e estudo do Guia Metodológica Auditoria Social Sectorial elaborado pelo governo de Honduras no ano de 2013. A partir dele procedeu-se a investigação de artigos sobre controle social, seguido da leitura de artigos sobre educação fiscal.

A segunda etapa contemplou a análise dos dados sobre o montante gasto nos últimos dez anos com o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) nos sistemas de informação do Governo Federal e do Governo do Distrito Federal, por intermédio portal e-SIC, para encontrar as atividades relacionadas à formação de uma sociedade consciente de seu papel social na construção democrática do país. A demanda ao governo federal foi realizada no portal <https://esic.cgu.gov.br/sistema/site/index.html> e a resposta com os dados relativos aos programas, ações e cursos do PNEF foi enviada 25 dias depois.

A terceira etapa concentrou-se na análise curricular de competências e habilidades exigidas a algumas profissões mais ligadas ao trabalho de auditoria (Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito). A análise foi realizada em acesso ao Portal do Ministério da Educação e leitura das Resoluções do Conselho Nacional de Educação (CNE) referentes a cada curso. Por intermédio de Análise Textual Discursiva (ATD) foram descritas as competências e habilidades próprias a um auditor social das finanças públicas.

A Análise Textual Discursiva (ATD) envolve as metodologias de análise de conteúdo e análise de discurso. Baseado em Moraes e Galiazzi (2007), a ATD deve ser aplicada em quatro etapas: (i) unitarização; (ii) categorização; (iii) descrição; e (iv) interpretação/compreensão. A unitarização representa o processo de sistematização de um conjunto de textos para identificar e salientar enunciados que os compõem, como frases, parágrafos ou partes maiores dos textos. A etapa seguinte, a categorização visa a dar ênfase a uma parte como modo de melhorar a compreensão do todo.

A etapa da descrição apresenta diferentes elementos que emergem dos textos e das categorias construídas, permitindo a produção de proposições ou enunciados que enumerem qualidades, propriedades, características, etc. do fenômeno que se descreve, no caso desta investigação, as competências e habilidades de um auditor social. Já a etapa da interpretação significa estabelecer pontes entre as descrições e as teorias que servem de base para a pesquisa, ou foram construídas no desenvolvimento da pesquisa, ou seja, mostrar novas compreensões atingidas dentro da pesquisa (MORAES; GALIAZZI, 2007).

Na próxima seção será abordado a apresentação dos dados obtidos via e-SIC e a análise das DCN dos cursos de graduação.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa foi realizada através de uma demanda no portal do sistema eletrônico de informação ao cidadão (e-SIC) do governo federal. Após o cadastro no site do e-SIC, no dia 25 de abril de 2016, foi realizada a pergunta: Qual foi o montante, detalhado por projetos, de recursos orçamentários destinados ao Programa Nacional de Educação Fiscal nos últimos dez anos? No dia 20 de maio de 2016 a demanda foi respondida com a seguinte afirmação “A execução do programa ocorre de forma descentralizada, sendo assim inexecutável a mensuração precisa do quantitativo de gastos nas ações desenvolvidas conjuntamente entre todos os órgãos em várias esferas governamentais”.

Além disso constou na resposta que o PNEF é um resultado de trabalho conjunto de órgãos, em âmbito federal: Ministérios da Fazenda, Ministério da Educação, Controladoria-Geral da União,

Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria de Orçamento Federal, Procuradoria da Fazenda Nacional, bem como as Secretarias de Fazenda e Educação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A resposta do Ministério da Fazenda (MF) comprova a abrangência do PNEF no exercício da cidadania e controle social. É um programa cujas ações são realizadas em conjunto com outros órgãos e outras esferas de governo, revelando o caráter adaptativo do Programa às diversas realidades sociais existentes no país. Por fim, como resposta à demanda, o MF nos informa que não possui os registros contábeis das ações em diferentes órgãos, nas três esferas de governo. Destaca como ações prioritárias do PNEF os cursos de capacitação sobre educação fiscal, finanças públicas, material didático, capacitação de tutores e eventos de coordenação.

A partir dos dados obtidos foi realizado um somatório dos valores executados e o detalhamento das principais ações realizadas, conforme Quadro 1 a seguir.

AÇÕES, PROGRAMAS, CURSOS	ORÇAMENTO	EXECUTADO
Ações de Capacitação – cursos e treinamentos.	R\$ 574.348,98	R\$ 354.325,18
Cursos de Educação à distância.	R\$ 151.057,53	R\$ 93.717,93
Congressos, simpósios, seminários, grupos de estudos, painéis, fóruns – Conferências e Palestras	R\$ 58.202,63	R\$ 50.230,62
Oficina (Workshop) e Grupo de Trabalho	R\$ 65.040,84	R\$ 33.840,84
Reunião e Encontro	R\$ 12.602,98	R\$ 9.145,72
Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF	R\$ 679.015,89	R\$ 520.865,16
Produção de material para o PNEF	R\$ 1.293.932,12	R\$ 971.027,98
TOTAL	R\$ 2.834.200,97	R\$ 2.033.153,43

Quadro 1- Gastos em ações, programas e curso em Educação Fiscal (2006-2016)

Fonte: Elaboração Própria.

Da mesma forma, efetuando uma demanda ao governo distrital, foi realizado um levantamento das principais ações do Governo do Distrito Federal voltadas à Educação Fiscal, executadas pelo Grupo de Educação Fiscal para implantação do Programa Nacional de Educação Fiscal do Distrito Federal, que consistem em contratação de consultoria; produção do vídeo institucional; oficinas pedagógicas, seminários e workshops; edição do livro do professor e do estudante; produção de material promocional (cartaz, folder, banner, souvenir – chaveiro, caneta); criação e desenvolvimento da homepage; realização de palestras e apresentações, cursos à distância, participação no processo seletivo do curso de pós-graduação em Educação Fiscal e Cidadania, participação em Eventos, Encontros, Seminários e em Audiência Pública.

A partir das informações sobre as ações realizadas, foi feita uma tabela com o intuito de dividir as ações entre os polos competências/habilidades, utilizando como critério a maior concentração de características em um determinado polo. As competências compreendem o conhecimento e o domínio de técnicas e matérias. Em habilidades encontram-se as ações que incentivam ou exigem aptidões para realizar tarefas.

DIMENSÕES	AÇÕES
COMPETÊNCIAS	Congressos, simpósios, seminários, grupos de estudos; Reuniões e encontros;
HABILIDADES	Ações de capacitação – cursos à distância/presenciais e treinamentos; oficinas e workshops; produção de material

Quadro 2 – Ações por competências e habilidades

Fonte: Elaboração Própria.

As ações do Distrito Federal revelam o direcionamento da educação para formação de professores capacitados em educação fiscal, seja através dos cursos ou da participação em Congressos e Fóruns. Evidencia-se, assim a importância de uma formação paralela e até mesmo específica para o currículo de um auditor social nas tarefas de sua competência.

Competências e habilidades profissionais têm sido discutidas por vários pesquisadores em relação ao mercado de trabalho. Costa & Paulo (2014) que realizaram estudo das habilidades e conhecimentos necessários a um profissional de ciências contábeis para aplicar os normativos IFRS para médias e pequenas empresas, na percepção de mestrandos e doutorandos. Diante dessas pesquisas, nota-se a necessidade de identificar em cada profissional as características exigidas para o mercado de atuação, seja em uma empresa ou na Academia. Assim, as pesquisas abordadas no estudo em tela sustentam o questionamento sobre as competências e habilidades necessárias a um auditor social. Além disso, são as resoluções do CNE que definem as Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN) para os cursos de graduação relacionados ao papel de auditor social.

A Resolução CNE 10/2004 define as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Entre as habilidades e competências requeridas, cabe destacar: a utilização adequada da terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais; a visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil; elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários; aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis; exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis; desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação; exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

A resolução CNE 04/2005 institui as Diretrizes Curriculares do Curso de graduação em Administração. Dentre as competências e habilidades, cita-se: reconhecer e definir problemas, equacionar soluções, pensar estrategicamente, introduzir modificações no processo produtivo, atuar preventivamente, transferir e generalizar conhecimentos e exercer, em diferentes graus de complexidade, o processo da tomada de decisão; desenvolver expressão e comunicação compatíveis com o exercício profissional, inclusive nos processos de negociação e nas comunicações interpessoais ou intergrupais; refletir e atuar criticamente sobre a esfera da produção, compreendendo sua posição e função na estrutura produtiva sob seu controle e gerenciamento; ter iniciativa, criatividade, determinação, vontade política e administrativa, vontade de aprender, abertura às mudanças e consciência da qualidade e das implicações éticas do seu exercício profissional; desenvolver capacidade de transferir conhecimentos da vida e da experiência cotidianas para o ambiente de trabalho e do seu campo de atuação profissional, em diferentes modelos organizacionais, revelando-se profissional

adaptável; desenvolver capacidade para elaborar, implementar e consolidar projetos em organizações; e desenvolver capacidade para realizar consultoria em gestão e administração, pareceres e perícias administrativas, gerenciais, organizacionais, estratégicos e operacionais.

Para o curso de Ciências Econômicas, as competências e habilidades, de acordo com a Resolução CNE 07/2006, são: desenvolver raciocínios logicamente consistentes; ler e compreender textos econômicos; elaborar pareceres e relatórios; lidar com conceitos teóricos fundamentais da Ciência Econômica; utilizar o instrumental econômico para analisar situações históricas concretas; utilizar formulações matemáticas e estatísticas na análise dos fenômenos socioeconômicos; e diferenciar correntes teóricas a partir de distintas políticas econômicas.

As habilidades definidas na Resolução CNE 09/2004 para o curso de Direito são: leitura, compreensão e elaboração de textos, atos e documentos jurídicos ou normativos, com a devida utilização das normas técnico-jurídicas; interpretação e aplicação do Direito; pesquisa e utilização da legislação, da jurisprudência, da doutrina e de outras fontes do Direito; adequada atuação técnico-jurídica, em diferentes instâncias, administrativas ou judiciais, com a devida utilização de processos, atos e procedimentos; correta utilização da terminologia jurídica ou da Ciência do Direito; utilização de raciocínio jurídico, de argumentação, de persuasão e de reflexão crítica; julgamento e tomada de decisões; e domínio de tecnologias e métodos para permanente compreensão e aplicação do Direito.

No que se refere ao perfil de contador, os conhecimentos são Contabilidade Governamental, Auditoria Governamental e Controle Governamental. As habilidades são visão sistêmica e interdisciplinar e capacidade de elaborar pareceres e relatórios. O perfil de administrador exige conhecimentos em Planejamento Estratégico no Setor Público, Orçamento Público e Gestão de Pessoas. As habilidades são iniciativa, determinação e aprender a aprender.

No perfil de economista, os principais conhecimentos são Macroeconomia, Finanças Públicas e Análise Econômico-Financeira de Investimentos e Financiamentos no Setor Público. A habilidade de destaque do economista envolve elaborar e avaliar projetos de viabilidade econômica a nível governamental. Por último, e não menos importante, está o perfil de advogado que contempla conhecimentos em Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Financeiro e Direito Tributário. As habilidades do advogado envolvem Leitura e Compreensão de textos, atos e documentos jurídicos ou normativos.

Após a análise das regulamentações (Quadro 4), voltadas ao ensino superior e às profissões de administrador, contador, economista e advogado, do Conselho Nacional de Educação (CNE), do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Conselho Federal de Administração (CFA), Conselho Federal de Economia (COFECON) e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), os conhecimentos e as habilidades que um Auditor Social deve adquirir para fiscalizar às finanças e a gestão pública representa um perfil híbrido entre as profissões de administrador, contador, economista e advogado.

Perfil contador	CNE e CFC
Competências	Teoria da Contabilidade; atividades atuariais; informações governamentais; informações não governamentais; Auditoria, Perícia e Arbitragem; Contabilidade Internacional; Administração, Economia e Direito; Negócios e Mercado Financeiro; Estatística e Métodos Quantitativos; Tecnologia da Informação.
Habilidades	Visão sistêmica e interdisciplinar; capacidade de elaborar pareceres e relatórios; aplicar de maneira adequada a legislação; liderar equipes multidisciplinares; exercer com ética e proficiência as atribuições; exercer suas responsabilidades demonstrando domínio das funções contábeis.
Perfil administrador	CNE e CFA
Competências	Conhecer gestão de pessoas; ser apto em todas as áreas; capacidade administrativa; conhecer planejamento estratégico; conhecer Marketing; noções gerais de organizações e liderança; fluência em inglês; conhecimento contábil; conhecer informática; conhecer o financeiro; conhecer qualidade; conhecer psicologia; conhecer direito e conhecer economia.
Habilidades	Reconhecer e definir problemas; pensamento estratégico; tomada de decisão; comunicação e negociação; refletir e atuar sobre a produção, diante de sua função gerencial; raciocínio lógico, crítico e analítico; iniciativa, determinação, vontade de aprender, abertura a mudanças; ética e adaptação; capacidade de elaborar, implementar e consolidar projetos; realizar consultoria em gestão e administração.
Perfil economista	CNE e COFECON
Competências	Planejamento, Projeção, Programação e Análise Econômico Financeira de Investimentos e Financiamentos de qualquer natureza; estudos, análises e pareceres pertinentes à Macro e Microeconomia; Perícia, Avaliações e Arbitramentos; Auditoria Interna e Externa.
Habilidades	Flexibilidade intelectual e capacidade de intervenção prática na realidade. Elaborar análises econômico-financeiras; formular diferentes tipos de Políticas de Planejamento Econômico; elaborar e avaliar projetos de viabilidade econômico tanto a nível privado como governamental; estudar e formular estratégias empresariais para a preservação e conquista de mercados; atuar e propor soluções em favor do desenvolvimento regional; ter capacidade de atuação enquanto elemento empreendedor na iniciativa privada.
Perfil advogado	CNE e OAB
Competências	Antropologia, Ciência Política, Economia, Ética, Filosofia, História, Psicologia e Sociologia; Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Tributário, Direito Penal, Direito Civil, Direito Empresarial, Direito do Trabalho, Direito Internacional e Direito Processual.
Habilidades	Leitura, compreensão e elaboração de textos, atos e documentos jurídicos ou normativos; interpretação e aplicação do Direito; pesquisa e utilização da legislação, jurisprudência, doutrina e outras fontes do Direito; utilização de raciocínio jurídico, de argumentação, de persuasão e de reflexão crítica; e julgamento e tomada de decisões. Essas habilidades foram identificadas no trabalho nas competências "Identificar diversas soluções para o caso com criticidade e criatividade esgotando as possibilidades de pesquisa e enxergando além das informações dadas pelos clientes"; "Elaborar peças e apresentações com coerência, clareza e objetividade, convencendo o leitor de que a ideia apresentada é a mais adequada para o problema em questão"; "Realizar pesquisas de maneira proativa com curiosidade buscando informações históricas, precedentes, notícias e garantindo a qualidade e confiabilidade dos dados.

Quadro 4- Perfil das profissões afins à Auditoria Social

Fonte: Elaboração Própria com base em Costa & Paulo (2014), Rego & Isidro-Filho (2013) e Borba *et al.* (2011).

Entre os perfis analisados há uma comunicação entre alguns conhecimentos e as habilidades. Alguns conhecimentos comuns a pelo menos duas áreas são Auditoria; Noções de Contabilidade, Economia, Direito e Administração; Ética, Conhecimentos em legislação. Na parte de habilidades é comum a visão sistêmica; a aplicação correta da legislação; reconhecer problemas e propor soluções; leitura, compreensão e elaboração de textos, atos e documentos.

Além dos perfis apresentados, cabe destacar que todo auditor social deve ter conhecimentos sobre a tributação, como devem ser executadas as fases de um orçamento e saber o que poderá ser executado pelo gestor. Ou seja, o auditor social, acima de tudo, deve ter ampla educação fiscal, conhecendo a área sob sua responsabilidade.

A habilidade é a capacidade de cumprir uma tarefa específica com destreza, de transformar o conhecimento. Já competência é a aptidão para realizar a tarefa de maneira eficaz a partir de vários conhecimentos adquiridos. Desta forma, no Quadro 3 consta uma síntese do perfil desejado a um auditor social sobre o prisma dos conhecimentos e das habilidades requeridas a qualquer pessoal da sociedade como requisitos para o exercício do controle social das finanças públicas.

Perfil Auditor Social	
Conhecimentos	Auditoria, Perícia e Arbitragem; Contabilidade, Administração, Economia e Direito; Conhecimentos em gestão de pessoas e comunicação interpessoal; Auditoria interna e externa; Legislação e aplicação ao setor público; Administração financeira e Orçamentária; Planejamento Estratégico
Habilidades	Visão sistêmica e interdisciplinar; Capacidade de elaborar pareceres e relatórios; reconhecer e definir problemas; Raciocínio lógico, crítico e analítico; Iniciativa, determinação, vontade de aprender; Ética; Atuar e propor soluções em favor do desenvolvimento regional; Leitura, compreensão e elaboração de textos a partir da legislação, jurisprudência e doutrina.

Quadro 3 - Perfil de um auditor social

Fonte: Elaboração Própria.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A conclusão do estudo é que o perfil do Auditor Social envolve conhecimentos básicos, intermediários e avançados em Planejamento Estratégico Governamental, Orçamento Público, Gestão de Pessoas, Contabilidade Governamental, Auditoria Governamental, Controle Governamental, Macroeconomia, Finanças Públicas, Análise Econômico-Financeira de Investimentos e Financiamentos no Setor Público, Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Financeiro e Direito Tributário. Ressalta-se que a principal habilidade de um Auditor Social é aprender a aprender. Portanto, é necessária uma preparação e grande investimento para a formação do cidadão que tenha disponibilidade e interesse de assumir este importante papel social.

Para situar o assunto foram utilizados conceitos de controle social, educação fiscal e auditoria social com o objetivo de traçar o perfil adequado a um auditor social das finanças públicas. O problema introduzido foi respondido à medida em que foi apresentada a importância do controle no exercício

da cidadania. Uma sociedade madura compreende e utiliza todos os mecanismos democráticos para o benefício da sociedade.

Na tabela construída sobre os gastos do governo federal em educação fiscal, é perceptível que o volume monetário destinado aos projetos ainda é baixo para um programa com caráter tão amplo e de importante natureza educativa. O valor, ainda, diminui nos relatórios com o quantitativo realmente gasto nas ações. Uma das explicações para o baixo volume monetário é a parceria existente entre o governo federal e outras entidades, compartilhando os investimentos em educação fiscal. O Governo do Distrito do Federal, por sua vez, apresenta boas práticas voltadas à educação fiscal, executando e participando de diversas ações com foco, principalmente, na educação básica.

Nesta esteira de entendimento são apresentadas as formações acadêmicas, tradicionalmente, associadas à profissão de Auditor e, também, são traçadas as competências e habilidades do Auditor Social, com base nos princípios das DCNs. Então, fica evidente a grande complexidade do tema e a ampla formação que se pode esperar de um Auditor Social, portanto, cabe a observação de que um volume considerado de investimentos é necessário para educação e formação continuada da sociedade brasileira, principalmente, nas áreas de Orçamento Público, Gestão de Pessoas, Contabilidade Governamental, Auditoria Governamental, Controle Governamental, Macroeconomia, Finanças Públicas, Análise Econômico-Financeira de Investimentos e Financiamentos no Setor Público, Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Financeiro e Direito Tributário.

Dentre as limitações deste trabalho estão a falta de testes complementares, o uso de variáveis que podem permitir outras interpretações dos resultados obtidos e a falta de confirmação das competências e habilidades com grupos de interesse. Por fim, o presente trabalho não visa esgotar, de nenhuma forma, os assuntos aqui tratados. No entanto, devido ao material incipiente sobre os assuntos sobre “Auditor Social” no Brasil, registra-se a necessidade de novas pesquisas sobre o fenômeno estudado, investigando e entrevistando os interessados da sociedade que efetivamente exercem o controle social, bem como o impacto das ações em escolas e na sociedade.

REFERÊNCIAS

BORBA, J. S.; MARTINS, L. M.; SILVA, R. M.; Furtado Junior, E. R. A definição dos conhecimentos, habilidades e atitudes na formação de administradores na percepção de gestores, acadêmicos e legal. In: VIII CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO - ADMINISTRAÇÃO, 2011. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_2917.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2016.

BORGES, Erivan Ferreira. **Educação fiscal e eficiência pública: um estudo das suas relações a partir da gestão de recursos pela administração municipal**. 2012. 235 f., il. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)—Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, UnB/UFPB/UFRRN, Natal, 2012. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/11144>. Acesso em: 13 nov. 2016.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 nov. 2016.

_____. CNE. **Resolução CNE 04, de 13 de julho de 2005**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Administração, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces004_05.pdf> Acesso em: 12 nov. 2016.

_____. CNE. **Resolução CNE 07, de 29 de março de 2006**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Econômicas, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/2006/rces007_06.pdf> Acesso em: 12 nov. 2016.

_____. CNE. **Resolução CNE 09, de 29 de setembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Direito e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces09_04.pdf> Acesso em: 12 nov. 2016.

_____. CNE. **Resolução CNE 10, de 16 de dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf> Acesso em: 12 nov. 2016.

_____. **Lei nº 12.527**. Promulgada em 18 de novembro de 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 12 nov. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF**. Educação fiscal no contexto social 4. ed. Brasília: ESAF, 2009.

CANÇADO, Airton Cardoso e PINHEIRO, Lauro Santos. Gestão social e controle social: oportunidades e desafios da participação direta. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 5, n.2, jul/dez 2016.

COSTA, A. J. B. et al. Controle Social: oficina temática como metodologia pedagógica para formação de auditor social. **Participação**, v. 26, p. 27-38, 2014. Disponível em: <<http://periodicos.unb.br/index.php/participacao/article/view/12729/8998>> Acesso em: 13 nov. 2016.

COSTA, A. J. B.; PAULO, E.. IFRS para pequenas e médias empresas: conhecimentos e habilidades requeridos ao profissional contábil na percepção de mestrandos e doutorandos dos PPGCCs. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 1, p. 25-39, 2014. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/GECONT/article/view/2277>> Acesso em: 14 nov. 2016.

DECKERT, C. T.; ALLEBRANDT, S. L. A efetividade da cidadania no Programa Territórios da Cidadania: um estudo de caso do Noroeste Colonial do Rio Grande do Sul. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 2, p. 139-152, 2013.

FACILITADORES DE TRANSFORMEMOS HONDURAS (FTH). **Guia Metodológica Auditoria Social Sectorial. Honduras**; 2013. Disponível em: <http://www.transformemoshonduras.com/ES/docs/Guia%20Auditoria%20Social%202013.pdf>. Acesso em: 11 nov.2016.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana. Educação Fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração (RAP)** Rio de Janeiro 40(5): 841-64, Set./Out, 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000500005> Acesso em: 13 nov. 2016.

GUERRA, J. F. C.; TEODÓSIO, Armindo dos Santos de Sousa. Conselhos e a Formulação de Políticas Públicas em Educação: a participação de organizações da sociedade civil em São João Del Rei / MG. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 2, p. 33-46, 2013.

LOPES, B.J.; SILVA, E.A.; FERREIRA, M.A.M.; EMMENDOERFER, M.L. Institucionalização da Participação nos Conselhos de Saúde: Análise do Espaço Deliberativo e de Sua Ocupação. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 3, p. 63-82, 2014.

MACEDO, A.S.; ALCÂNTARA, V.C.; PEREIRA, J.R.. A Incorporação das Dimensões Sociais e Ambientais no Novo Marco Regulatório da Mineração sob a Ótica da Gestão Social. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 4, p. 151-171, 2015.

MATTA, I. B.; TAVARES, B. ; FERREIRA, Marco Aurélio Marques ; Duarte, D.V. . Uma Iniciativa de Participação Popular no Planejamento Municipal. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 2, p. 47-60, 2013.

MORAES, R., GALIAZZI, M. C. **Análise textual discursiva**. Ijuí, RS: Unijui, 2007, 224p.

MOTTA, Fernando C. Prestes. Controle Social nas Organizações. **Revista de Administração de Empresas (RAE)** São Paulo, v.33, n.5, p.68-87, Set./Out, 1993. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rae/v33n5/a05v33n5.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2016

PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL (PNEF). **Relatório de Atividades da Gerência de Educação Fiscal – Exercício 2014**. Escola Superior de Administração Fazendária. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/educacao-fiscal/pnef/pasta-sobre-o-programa/arquivos/relatorio-de-atividades-geref-2014>>. Acesso em: 11 de Out. 2016.

REGO, M. C. B.; ISIDRO-FILHO, A. Mapeamento de Competências de Advogados: Aplicação da Técnica Delphi em um Escritório de Advocacia. In: XXXVII ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO , 2013, Rio de Janeiro. **Anais...** 2013. Disponível em: < http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2013_EnANPAD_GPR914.pdf>. Acesso em: 13 Nov. 2016.

SANTIAGO, Maria Inês Cochrane. **A Influência do Programa de Educação Fiscal no comportamento dos alunos do ensino médio**: o caso das escolas Liceu de Acaraú e Maria Luiza Barros de Itarema-CE. Dissertação (Mestrado), Universidade Federal do Ceará, 2010. Disponível em: <<http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/5967/1/2010-DIS-MICSANTIAGO.pdf>> Acesso em: 16 nov. 16

SANTOS, Daniel Ferreira dos; et al. Perfil do profissional contábil: estudo comparativo entre as exigências do mercado de trabalho e a formação oferecida pelas instituições de ensino superior de Curitiba. **Revista Contemporânea de Contabilidade - UFSC**, Florianópolis, v. 8, n. 16, p. 137-152, jul./dez. 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n16p137>. Acesso em: 16 nov. 2016.

SILVA, Francisco C. da C; **Controle Social: Reformando a Administração para a Sociedade**. Prêmio Serzedello Corrêa. In: Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 2001: Monografias vencedoras: Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública/Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2002. Disponível em: <http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/concursos/premio_serzedello/concursos_antigos/monografias_2001.pdf> Acesso em: 22 set. 2016.

SILVA, José Francisco. **A educação para a cidadania fiscal: ações do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF no ensino fundamental e médio**. 2011. 80p. (Monografia). Programa de Pós-Graduação do Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados/CEFOP. Curso de Especialização Legislativo e Políticas Públicas. Costa. Brasília, DF, 2011. Disponível em <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5866>>. Acesso em 16 nov. 16.

SILVEIRA, T. S.; CANÇADO, Airton Cardoso; PINHEIRO, L. S. A participação no Conselho Municipal de Saúde em Imperatriz-Ma na perspectiva da gestão social e da cidadania deliberativa. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 3, p. 45-60, 2014.

SOUSA, Y.M.; FISCHER, T.M.D.; VASCONCELLOS, A.M.A. Os Conselhos Municipais e o Mrosco Enquanto Instrumentos Democratizantes para Transformações Políticas e Desenvolvimento Local. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v. 4, p. 93-107, 2015.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB). Decanato de Extensão. Folder do Projeto de Extensão: **Controle Social: aprenda a ser um auditor social**, 2013. Disponível em: <<http://gestao.brasilvoluntario.gov.br/semanauniversitaria/system/attachments/adjuntos/000/000/008/original/folder.pdf>>. Acesso em: 24 out 2016.