

ESCOLA DE GUERRA NAVAL

CMG (IM) LEONARDO DIAS DE ASSUMPÇÃO

A GESTÃO DO CONHECIMENTO E SEUS REFLEXOS NO
PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DA MB

O impacto da Gestão do Conhecimento na Execução dos Recursos Financeiros da Marinha

Rio de Janeiro

2018

CMG (IM) LEONARDO DIAS DE ASSUMPÇÃO

A GESTÃO DO CONHECIMENTO E SEUS REFLEXOS NO
PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DA MB

O Impacto da Gestão do Conhecimento na Execução dos Recursos Financeiros da Marinha

Tese apresentada à Escola de Guerra Naval,
como requisito parcial para a conclusão do
Curso de Política e Estratégia Marítimas.

Orientador: CMG (RM1-FN) Adriano Lauro

Rio de Janeiro
Escola de Guerra Naval

2018

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos os militares e servidores públicos brasileiros que procuram ampliar seus saberes teóricos, com a finalidade de aumentar seu cabedal de conhecimento e aplicá-los, juntamente com seus conhecimentos empíricos, às suas atividades na Administração Pública, visando aperfeiçoar os processos na gestão pública e contribuir para o engrandecimento do Brasil.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela minha vida e por me dar saúde e condições físicas e psicológicas para realizar este trabalho.

À minha família, pela compreensão nos momentos de ausência para que eu pudesse realizar este trabalho.

À Diretoria de Administração da Marinha, pelos subsídios recebidos que contribuíram para o desenvolvimento desta tese.

Ao Capitão de Mar e Guerra (RM1-FN) Adriano Lauro, pela fidalguia, orientações acadêmicas precisas e disponibilidade, que foram relevantes para a realização deste trabalho.

Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende.

(Leonardo da Vinci, 1452-1519)

RESUMO

O objetivo deste trabalho é apresentar a análise das dificuldades de execução dos recursos financeiros da Marinha do Brasil sob a ótica da Gestão do Conhecimento, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão dos referidos recursos. Dessa forma, foram realizadas pesquisas bibliográficas em literaturas que contêm conceitos e teorias sobre a Gestão do Conhecimento, bem como em legislações, normas e documentos oficiais que tratam da execução dos recursos financeiros no âmbito do Governo Federal e da Marinha do Brasil. Inicialmente foram empregadas as literaturas e as teorias sobre Gestão do Conhecimento como um processo para construção e retenção do conhecimento sob o ponto de vista estratégico. Para isso foi seguida uma linha de raciocínio teórica por meio de um modelo de Gestão do Conhecimento. Posteriormente foram abordadas as dificuldades na execução dos recursos financeiros, considerando o seu fluxo e os procedimentos para a sua execução, os dados estatísticos do Anuário Estatístico da Marinha, referentes às constatações de auditoria mais frequentes na área de execução financeira, e as habilidades e competências necessárias para o pessoal envolvido nesse processo. Em seguida, foi realizada a análise dessas dificuldades na execução dos recursos financeiros à luz dos conceitos teóricos da Gestão do Conhecimento. Nesse contexto, foram identificadas oportunidades de melhoria no processo de execução desses recursos. Por fim, o autor do trabalho, em virtude da relevância do tema para a Marinha do Brasil, apresenta sugestões na área de conhecimento de execução financeira, com a finalidade de mitigar as possíveis falhas de procedimentos. Assim, contribuirá para o aperfeiçoamento da gestão dos referidos recursos, que é um dos Objetivos Navais do Planejamento Estratégico da Marinha.

Palavras-chave: Gestão. Conhecimento. Dificuldade. Execução. Recurso. Financeiro.

ABSTRACT

This thesis main purpose is to present an analysis of execution difficulties of the financial resources of Brazilian Navy from the Knowledge Management point of view, in order to contribute to the improvement of referred resources management. Therefore, bibliographical research was carried out in literature that contains concepts and theories on Knowledge Management, as well as in laws, norms and official documents that deal with the execution of financial resources within the Federal Government and the Brazilian Navy. Initially the literatures and theories on Knowledge Management were used as a process for the construction and retention of knowledge from a strategic point of view. For this, a line of theoretical reasoning was followed through a Knowledge Management model. Later on, financial resources execution difficulties were considered, taking account its flow and procedures for its execution, the statistical data of the Statistical Yearbook of the Navy, referring to the most frequent audit findings in the area of financial execution, and the skills and competences necessary for the personnel involved in that process. Then, the analysis of these difficulties was carried out in the execution of the financial resources in the light of the theoretical concepts of Knowledge Management. In this context, opportunities for improvement in the process of executing these resources were identified. Finally, the author, due to the relevance of the theme to the Brazilian Navy, shows suggestions in the area of financial execution knowledge, in order to mitigate possible procedural flaws. Therefore, contributing for improvement of referred resources management, which is one of the Naval Strategic Planning Objectives of the Navy.

Keywords: Management. Knowledge. Difficulty. Execution. Resource. Financial.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 –	Modelo de Gestão do Conhecimento – visão lateral.....	23
Figura 2 –	Processo SECI da Conversão do Conhecimento.....	31
Figura 3 –	Modelo de Gestão do Conhecimento – visão superior.....	37
Figura 4 –	Confiança nas Instituições (2013 a 2017).....	71
Figura 5 –	Execução dos Recursos Financeiros sob a Ótica da GC.....	75
Figura 6 –	Etapas para Execução dos Recursos Orçamentários.....	88
Figura 7 –	Processo de Execução dos Recursos Orçamentários.....	89

LISTA DE TABELAS

1 – Comparativo das Auditorias Realizadas e Constatações na Execução Financeira.....	43
2 – Comparativo da Pontuação obtida pelas OM submetidas a IAM (Programa Netuno).....	44
3 – Movimentação de Militares.....	73

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANEMAR	Anuário Estatístico da Marinha
Bono	Boletim de Ordens e Notícias
C-Esp-ADIR	Curso Especial de Administração para Diretores e Vice-Diretores
C-EXP-ATCOM	Curso Expedito de Atualização para Comandantes
CAIO	Curso de Aperfeiçoamento de Intendência para Oficiais
CAAML	Centro de Adestramento Almirante Marques de Leão
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CEMA	Chefe do Estado-Maior da Armada
CIANB	Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga
CIAW	Centro de Instrução e Adestramento Almirante Wandenkolk
CIM	Corpo de Intendentes da Marinha
CISSET	Unidades Setoriais da Secretaria de Controle Interno
CM	Comandante da Marinha
COFAMAR	Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha
ComImSup	Comando Imediatamente Superior
DAdM	Diretoria de Administração da Marinha
DE	Diretoria Especializada
EF	Execução Financeira
EN	Escola Naval
END	Estratégia Nacional de Defesa
EUA	Estados Unidos da América
GC	Gestão do Conhecimento
IAM	Inspeção Administrativo-Militar
ICJBrasil	Índice de Confiança na Justiça no Brasil

LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MB	Marinha do Brasil
MD	Ministério da Defesa
OBNAV	Objetivos Navais
ODS	Órgão de Direção Setorial
OGU	Orçamento Geral da União
OM	Organização Militar
PAA	Plano Anual de Auditorias
PACI	Parecer de Análise de Contas Inicial
PAR	Programa de Aplicação de Recursos
PCOM	Plano de Carreira de Oficiais da Marinha
PDC	Papeleta de Discrepância das Contas de Gestão
PEO	Plano Estratégico Organizacional
PND	Política Nacional de Defesa
PPA	Plano Plurianual
SCIMB	Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil
SCIPEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SGM	Secretaria-Geral da Marinha
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIPLAD	Sistema de Acompanhamento do Plano Diretor
SISFIN	Sistema de Informações de Finanças da Marinha
SPD	Sistema de Plano Diretor da Marinha
SVPM	Serviço de Veteranos e Pensionistas da Marinha
TCU	Tribunal de Contas da União

UG

Unidades Gestoras

UJ

Unidades Jurisdiccionadas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	A GESTÃO DO CONHECIMENTO	19
2.1	O Modelo de GC	22
2.2	Estrutura	23
2.2.1	Estratégia Organizacional.....	24
2.2.2	Processos de Negócios	24
2.2.3	Competência do Pessoal.....	24
2.2.4	Infra-Estrutura Tecnológica	25
2.2.5	Ambiente Organizacional.....	26
2.3	Indicadores de Avaliação	27
2.4	Ações.....	28
2.4.1	Compartilhar.....	28
2.4.2	Conceituar	29
2.4.3	Sistematizar	29
2.4.4	Operacionalizar	30
2.5	Conversão do Conhecimento.....	30
2.5.1	Socialização.....	32
2.5.2	Externalização	32
2.5.3	Combinação.....	32
2.5.4	Internalização	33
2.6	Ativos Intangíveis.....	34
2.6.1	Capital Intelectual.....	35
2.6.2	Capital Estrutural.....	35
2.6.3	Capital de Relacionamento.....	36
2.6.4	A Teoria do Modelo de GC em Funcionamento	37
3	DIFICULDADES NA EXECUÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS	38
3.1	Fluxo dos Recursos Financeiros recebidos pela MB.....	39
3.2	Controle Interno na MB	40

3.3	Constatações de Auditoria mais Frequentes na Área de Execução Financeira.....	42
3.4	Habilidades e Competências	49
3.4.1	Cursos de Graduação e de Especialização do Oficial Intendente	51
3.4.2	Curso de Aperfeiçoamento do Oficial Intendente.....	52
3.4.3	Estágio para Relatores	52
3.4.4	Curso Expedito de Atualização para Comandantes	53
3.4.5	Curso Especial em Administração para Diretores e Vice-Diretores	53
3.5	Aplicação das Habilidades e Competências nas Constatações de Auditoria	54
4	ANÁLISE DAS DIFICULDADES SOB A ÓTICA DA GC	56
4.1	Estrutura do Modelo de GC aplicada na Execução dos Recursos Financeiros.....	58
4.1.1	Estratégia Organizacional.....	58
4.1.2	Processos de Negócios	58
4.1.3	Competência do Pessoal.....	59
4.1.4	Infra-Estrutura Tecnológica	61
4.1.5	Ambiente Organizacional.....	62
4.2	Processo SECI empregado nas Constatações de Auditoria.....	62
4.2.1	Licitações e Contratos	63
4.2.2	Orçamento	64
4.2.3	Finanças.....	65
4.2.4	Controle Interno	66
4.3	Influência do Ativo Intangível do modelo GC na Gestão Financeira da MB.....	68
4.3.1	Capital Intelectual.....	69
4.3.2	Capital Estrutural.....	70
4.3.3	Capital de Relacionamento.....	70
4.3.4	O Ativo Intangível da OM Executora dos Recursos Financeiros	71
4.3.5	O Ativo Intangível no Aperfeiçoamento da Execução dos Recursos Financeiros.....	73
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	75
	REFERÊNCIAS	81

APÊNDICES	84
APÊNDICE A - Fluxo dos Recursos Financeiros recebidos pela MB.....	85
APÊNDICE B - Procedimentos para Execução dos Recursos Financeiros nas OM.....	87
APÊNDICE C – Controle Interno na MB	91
APÊNDICE D - Constatações de Auditoria mais frequentes na Execução Financeira.....	95
APÊNDICE E - Disciplinas do Curso de Graduação	96
APÊNDICE F - Disciplinas do Curso de Especialização em Intendência	98
APÊNDICE G - Disciplinas do Curso de Aperfeiçoamento em Intendência.....	99
APÊNDICE H - Disciplinas do Curso Especial de Administração.....	100
APÊNDICE I - Constatações de Auditoria por Área de Conhecimento	101
ANEXOS	102
ANEXO A - Patrimônio Intangível da Organização.....	103
ANEXO B - Metodologia de Gestão do Conhecimento	104
ANEXO C - Trilhas de Aprendizagem	105
ANEXO D - Ativos intangíveis no valor de mercado das empresas.....	106
ANEXO E - Mapa Estratégico da Marinha	107
ANEXO F - Legislação Orçamentária.....	108
ANEXO G - Instrumentos de Planejamento Orçamentário.....	109
ANEXO H - Sistema de Controle Interno da Marinha.....	110

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos a Administração Pública Federal tem evoluído incrementando diversos instrumentos para o aprimoramento da gestão pública. Nesse contexto, no âmbito das Forças Armadas foi aprovada a base legal da Defesa composta do Livro Branco de Defesa Nacional, da Política Nacional de Defesa (PND) e da Estratégia Nacional de Defesa (END).

Em decorrência, principalmente, dessas diretrizes o Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA) aprovou, em junho de 2017, o Planejamento Estratégico da Marinha (PEM), que tem o propósito de “apresentar os conceitos fundamentais sobre estratégia e planejamento estratégico” (BRASIL, 2017d).

Dentre os conceitos nele existentes há o Mapa Estratégico da Marinha do Brasil (MB) composto pelos Objetivos Navais (OBNAV), sob as perspectivas de resultados para a sociedade, processos finalísticos, processos de apoio e institucional. Esses Objetivos Navais, considerando a Missão Institucional e a Visão de Futuro da Marinha, são os objetivos estratégicos que deverão ser alcançados, conforme o capítulo 4 do EMA-300 (BRASIL, 2017d).

No PEM foram estabelecidos vinte Objetivos Navais, que são afetos a todos os Órgãos de Direção Setorial (ODS) da MB, dentre os quais há o objetivo naval número 20 que, sob a perspectiva institucional, se refere ao aperfeiçoamento da gestão dos recursos financeiros, englobando a sua obtenção e execução. Porém, em virtude do nível de profundidade, do detalhamento requerido e do tempo necessário para uma abordagem consistente, o presente trabalho se limitará à análise da execução dos citados recursos financeiros da MB.

Nesse processo de evolução observa-se, atualmente, que mudanças rápidas no ambiente externo levam as organizações a alterações contínuas e aceleradas de modo a se adequarem e se manterem atualizadas.

Nesse âmbito, surgiu o conceito de Gestão do Conhecimento (GC), que é definida por Takeuchi e Nonaka (2008, p. ix) como sendo “o processo de criar continuamente novos conhecimentos, disseminando-os amplamente através da organização e incorporando-os velozmente em novos produtos/serviços, tecnologias e sistemas”. Pode-se afirmar ainda que o conceito de GC e suas teorias são passíveis de serem aplicadas tanto na gestão das Organizações Públicas quanto nas Privadas.

Nessa perspectiva, o processo de Gestão do Conhecimento, por ser de nível estratégico e dinâmico, que tem a finalidade de efetuar a gerência do capital intangível da organização, dos aspectos estratégicos ligados a este capital e de motivar a conversão do conhecimento, pode ser muito útil e eficaz quando utilizado pela organização.

Para isso, ele precisa estar incluído no planejamento estratégico dessa organização e estar diretamente ligado à sua alta administração. Entretanto, é a participação de todo o pessoal, desde os níveis mais baixos, que fará o processo de GC acontecer, pois assim todos estarão envolvidos (ROSSATTO, 2014, p. 7).

Além disso, ao longo dos anos os gestores públicos têm sido requeridos a agirem com probidade administrativa, eficácia e economicidade, além de obedecerem “aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade publicidade e eficiência” (BRASIL, 1988, p. 21) previstos no artigo 37 da Constituição Federal brasileira.

Desse modo, considerando as ocorrências mais frequentes das constatações de auditoria na área de execução financeira (EF) das Organizações Militares (OM) da MB, será

analisada a execução dos recursos financeiros recebidos, no período de 2014¹ a 2017², à luz da teoria da Gestão do Conhecimento.

Para tal foram estabelecidos os seguintes objetivos: descrever os conceitos de GC que podem ser aplicados com a finalidade de mitigar as ocorrências das constatações de auditoria; identificar os procedimentos previstos na legislação e nas Normas da Secretaria-Geral de Marinha (SGM) para a gestoria de EF; identificar as constatações de auditoria mais frequentes na execução dos recursos financeiros; e identificar as competências que os agentes responsáveis que trabalham na área de EF devem possuir.

Dessa forma, o presente trabalho conterà três sessões de desenvolvimento e uma sessão com as considerações finais, cujos dados utilizados foram obtidos por meio de pesquisa bibliográfica. Esta pesquisa foi realizada em literaturas que contêm conceitos e teorias sobre a Gestão do Conhecimento, bem como em legislações, normas e documentos oficiais que tratam da execução dos recursos financeiros no âmbito do Governo Federal e da MB.

Na segunda sessão será apresentada a teoria de Gestão do Conhecimento, como um processo para construção e retenção do conhecimento sob o ponto de vista estratégico, baseada nos conceitos de Takeuchi e Nonaka (2008, p. 19 e 20, 23 e 24, 54 e 55) e no modelo proposto por Rossatto (2014, p. 9), formado por quatro camadas: a estrutura, as ações, a conversão do conhecimento e os ativos intangíveis, e seus respectivos desdobramentos.

A terceira sessão abrangerá as dificuldades na execução dos recursos financeiros, que terá como principal instrumento para análise os dados do Anuário Estatístico da Marinha (ANEMAR), no período de 2014 a 2017. Esse documento oficial da MB contém, dentre

¹ Transferência do Curso de Intendência para Oficiais (CAIO) e do Curso de Especialização em Intendência (C-Espc-INT) do Centro de Instrução Almirante Wandenkolk (CIAW) para o Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga (CIANB). Fonte: <http://www.cianb.mb/historico>. Acesso em: 02 Dez. 2018.

² Ano da publicação mais recente do Anuário Estatístico da Marinha (ANEMAR). Fonte: <http://anemar.dadm.mb/>. Acesso em: 02 Dez. 2018.

outros dados estatísticos, as constatações de auditoria mais frequentes na área de execução financeira. Além do ANEMAR, para fundamentar a argumentação serão utilizados diversos dispositivos legais e normas da MB, bem como, currículos dos cursos e estágios da MB que possuem correlação com esse assunto.

Com a finalidade de encadear o raciocínio, a terceira sessão abordará, sequencialmente, o fluxo dos recursos financeiros recebidos pela MB; os procedimentos para execução desses recursos nas OM; os aspectos relacionados ao controle interno na área de execução financeira; as constatações de auditoria mais frequentes nesta área; as habilidades e competência do pessoal; e, por fim, a aplicação dessas habilidades e competências na EF.

Na quarta sessão, as dificuldades na execução dos recursos financeiros serão analisadas sob a ótica da GC. Por conseguinte, a análise ocorrerá na seguinte sequência: primeiramente será aplicada a estrutura do modelo de GC na execução dos recursos; em seguida, o processo, modelo ou espiral SECI³ (TAKEUCHI e NONAKA, 2008, p. 23) será empregado nas constatações de auditoria; e, para encerrar esta sessão, será analisada a influência do ativo intangível do modelo de GC na gestão financeira da MB.

Por fim, a última sessão conterà as considerações finais apresentando propostas de melhorias na gestão dos recursos financeiros, em virtude da relevância do tema para a Marinha do Brasil, com possíveis ações a serem desenvolvidas, visando atenuar as falhas de procedimentos observadas.

³ Segundo Takeuchi e Nonaka (2008, p. 23), a conversão do conhecimento acontece de quatro modos: socialização, externalização, combinação e internalização, que serão estudadas na segunda sessão. As iniciais dessas quatro palavras formam a palavra SECI.

2 A GESTÃO DO CONHECIMENTO

Não é de hoje que as organizações consideram as informações e o conhecimento como algo importante no seu contexto organizacional. O que mudou recentemente é que diversas áreas, tais como a estratégia organizacional, a tecnologia de informação, a gestão de informações e de pessoal têm considerado importante a GC. Aliado a isso, a necessidade de lograr êxito nas acirradas disputas competitivas no mercado, conseguindo desenvolver produtos e serviços de qualidade, por meio de um processo de desenvolvimento e estabelecimento de novas estratégias eficientes é o atual desafio das organizações. Por tudo isso, a importância do conhecimento se tornou latente em toda estrutura organizacional e, conseqüentemente, atingiu os gestores para considerarem o conhecimento como um ativo significativo para a sua instituição. Portanto, atualmente, nas organizações privadas e públicas a GC tem tanto prestígio quanto as áreas de recursos humanos e matérias (SOUTO, 2014, p. 202).

Uma das formas de aplicação da GC é por meio do estabelecimento de um modelo⁴ para sustentar a argumentação, constituído por elementos que promoverão a sinergia e darão dinamismo ao conhecimento existente nas organizações. Rossatto (2014, p. 2 e 3) irá citar que é necessária a existência de um modelo de Gestão do Conhecimento que harmonize os conceitos de GC, com as peculiaridades organizacionais para que o sucesso seja alcançado. Nesse sentido, alguns conceitos precisam ser definidos, considerando as suas abordagens no âmbito da Administração Pública, que é o foco deste trabalho, tendo como elemento central o indivíduo.

⁴ Rossatto (2014, p. 7) define modelo como sendo “uma abstração de alguma coisa com um propósito definido e com o objetivo de conhecê-la melhor, antes de construí-la ou implementá-la, permitindo lidar com situações complexas”.

O primeiro deles é o capital intelectual, que consiste nos colaboradores e seus conhecimentos, suas formações profissionais, os cursos realizados, suas capacidades individuais e suas redes de contato. Utilizando-se como exemplo uma Instituição Pública, o seu capital intelectual é o responsável pela diferença entre o custo para ela funcionar e o seu valor para o Órgão de quem ela é subordinada. No caso da Marinha, uma determinada OM pode ter um custo elevado de funcionamento e manutenção, entretanto ter importância do ponto de vista estratégico e funcional para a Força Naval, por ela ter construído ao longo do tempo um capital intelectual significativo, que compensa o recurso investido.

Outro conceito relevante é o capital de relacionamento que se refere ao conceito que a OM possui em relação às demais Organizações da MB e aos outros órgãos públicos e privados. O âmbito de extensão destas relações dependerá da missão da OM e da atuação do seu pessoal. O Serviço de Veteranos e Pensionistas da Marinha (SVPM), por exemplo, é responsável por realizar o atendimento e a administração de pessoal dos militares transferidos para a reserva, servidores civis aposentados e suas pensionistas (BRASIL, 2018g, p. 10). Assim, o SVPM tem uma interação muito maior com um público que de um modo geral não está presente no dia a dia da Marinha. Essa interação é ampla já que engloba um grupo de veteranos e pensionistas muito maiores que a quantidade de militares e servidores civis no serviço ativo da MB. Já uma OM como o Centro de Instrução e Adestramento Almirante Wandelkolk (CIAW), que é responsável pela formação de Oficiais do Quadro Técnico, da área de saúde e Auxiliares da Armada, a sua imagem e reputação serão formadas pelo seu público interno e que, em breve, irá divulgá-lo pelas OM onde vão servir.

O terceiro, e não menos importante, é o capital estrutural, que corresponde a outros ativos intangíveis das OM, constituído dos regulamentos, dos regimentos internos, das normas, das ordens internas, dentre outros.

Ao reunir os três capitais se tem o balanço patrimonial intangível, conforme Rossatto (2014, p. 3). Quando se analisa esse balanço intangível de uma Organização Militar pode-se constatar que há abundância de seu conhecimento explícito⁵ e tácito⁶. Entretanto, de nada vai valer todo esse conhecimento se ficar restrito a própria OM. O pessoal que serve nessa Organização deverá compartilhá-lo e divulgá-lo, tanto internamente quanto externamente, com a finalidade de converter esse saber interno em valorização da Unidade e do seu propósito para a sociedade brasileira. Para isso, será necessário existir um ciclo ininterrupto e que tenha interação para a conversão do conhecimento por toda a tripulação da OM, através de uma comunicação ativa por todos. Isto é, o pessoal deverá interpretar o conhecimento recebido, baseado nas suas experiências pessoais e na sua formação profissional que estão na sua mente. Esse ciclo dinâmico foi esquematizado por Rossatto (2014, p. 4), conforme o ANEXO A, onde o capital intelectual, o capital de relacionamento e o capital estrutural se ajustam e se completam para formar um todo, como um corpo que possui vários membros e necessita que eles funcionem em harmonia e em consonância.

Esse ciclo do ANEXO A, que depende da participação dos colaboradores da organização, pode ser impulsionado por ações internas, quando um determinado membro constata a necessidade de adoção de um novo procedimento, ou por ações externas, demandadas por uma nova legislação, uma determinação ou orientação de um Órgão Técnico. Nesse contexto, existem os mecanismos organizacionais que limitarão e estabelecerão parâmetros normativos para que as referidas ações possam ocorrer. Rossatto (2014, p. 4) define cinco dispositivos elencados a seguir, que irão compor a estrutura dessa organização:

–estratégia organizacional;

⁵ Conhecimento explícito é aquele que pode ser apresentado sob a forma de palavra, som ou número, podendo ser compartilhado por meio de normas, manuais, recursos audiovisuais. Ele pode ser transmitido por toda organização formalmente e sistematicamente (TAKEUCHI e NONAKA, 2008, p. 19).

⁶ Conhecimento tácito, segundo Takeuchi e Nonaka (2008, p. 19) não é de fácil propagação, comunicação e compartilhamento. Ele é pessoal e não é fácil para formalizá-lo.

- processos de negócios;
- ambiente organizacional;
- competência dos colaboradores; e
- infra-estrutura tecnológica.

Esses elementos citados acima, que estão presentes na maioria das organizações, irão constituir a uma parte do modelo de Gestão do Conhecimento, que será alvo da análise detalhada a seguir.

2.1 O Modelo de GC

O mundo contemporâneo tem evoluído rapidamente, conseqüentemente as instituições privadas e públicas precisam se adaptar pelo menos na mesma velocidade. As instituições privadas para se manterem e garantirem a sua sobrevivência no mercado; e as públicas para demonstrarem para a sociedade a sua utilidade e justificarem a sua importância. A utilização de um modelo de gestão com alicerces firmes, baseado no processo contínuo e dinâmico de Gestão do Conhecimento, poderá ser um dos elementos essenciais para que uma OM da Marinha do Brasil possa manter-se alinhada as exigências da Administração Pública atual. O acompanhamento contínuo do comportamento de sua tripulação, dos clientes internos e externos da Força Naval é algo imprescindível para o êxito em todas as etapas do processo.

Para consubstanciar essa afirmação, apresentando a Gestão do Conhecimento de forma prática, objetiva e lógica será analisado o modelo de GC apresentado por Rossatto (2014, p. 7 a 21), adicionando abordagens de outros autores de modo a ter uma ampla construção teórica. Para facilitar a compreensão metodológica, o modelo estará dividido em quatro camadas estruturais, conforme a ilustração do FIG. 1 e a referida análise didática será efetuada da base para o topo.

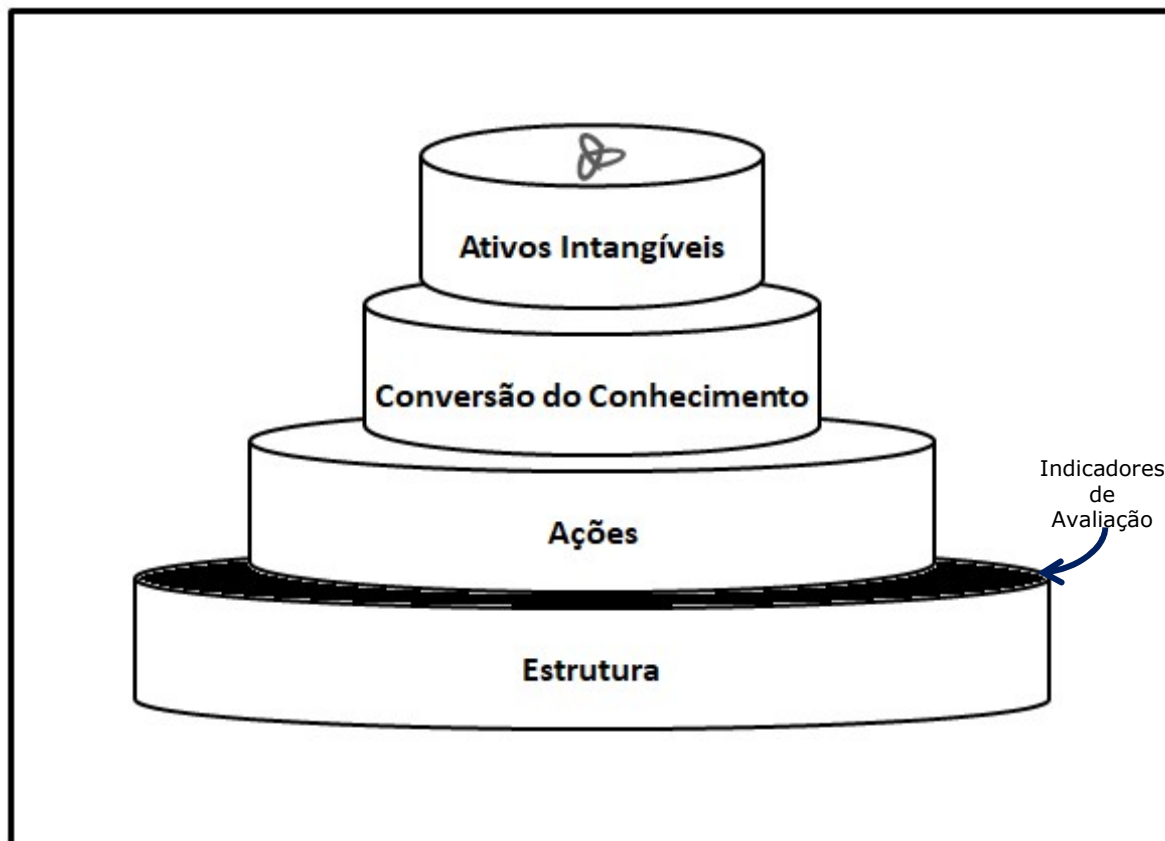


FIGURA 1 – Modelo de Gestão do Conhecimento – visão lateral
Fonte: ROSSATTO, 2014, p. 8.

2.2 Estrutura

A estrutura será a base do processo, onde será alicerçada a GC. Nessa camada estará a estrutura da Organização, que deverá estar estabelecida e formalizada por meio de suas normas internas e o seu planejamento estratégico, que definirá o alvo e o caminho a ser perseguido para alcançá-lo. Ela será o alicerce para suportar o modelo e estabelecerá os requisitos capacitadores. Nela estarão cinco dispositivos: a estratégia organizacional, os processos de negócios, a competência do pessoal, a infraestrutura tecnológica e o ambiente organizacional (ROSSATTO, 2014, p. 10).

2.2.1 Estratégia Organizacional

Ela vai englobar a política de alto nível da empresa ou da organização, abrangendo o cerne do negócio, seus objetivos estratégicos, a missão, a visão, seus valores, nela serão estabelecidas as metas e os indicadores de desempenho (ROSSATTO, 2014, p. 11). Para o estabelecimento de uma estratégia organizacional é necessário se seguir um processo estratégico que será o caminho a ser seguido até a elaboração do plano estratégico (BETHLEM, 2009, p. 16 a 18).

2.2.2 Processos de Negócios

Conforme a estratégia da organização, as suas atividades serão congregadas por áreas de atuação, considerando suas funções e suas naturezas. Essa estruturação visa a geração de serviços, produtos ou outros resultados, no decorrer do tempo e no espaço, voltados para o público alvo. Vale ressaltar que os processos de negócios devem estar unidos e integrados pois será nesse agrupamento que a estratégia organizacional será alcançada (ROSSATTO, 2014, p. 12).

2.2.3 Competência do Pessoal

Por mais que as máquinas e a tecnologia da informação estejam ganhando espaço nos negócios atualmente, de um modo geral, os indivíduos continuam sendo os atores principais quando se fala em organização bem sucedida. É comprovada que a participação das pessoas é fundamental para o sucesso organizacional. São elas que irão fazer acontecer tudo que foi planejado. Então, a existência de pessoal com conhecimento tácito adequado para desempenhar suas tarefas, aliado a sua experiência e suas habilidades individuais levará a

organização a ter vantagem competitiva e contribuirá significativamente para o sucesso, conforme Rossatto (2014, p. 12 e 13).

Nesse contexto, a competência do pessoal é conceituada por Rossatto (2014, p. 12) pelo seguinte:

É o conjunto de conhecimentos tácitos particulares de um indivíduo [284] e que lhe permite desempenhar determinadas atividades, tomar algumas atitudes, realizar ações, assumir responsabilidades, adotar um comportamento e gerar resultados em contextos específicos. Sendo assim, engloba as habilidades, as experiências, as qualificações, as percepções, o know-how, a rede social, a escolaridade e outras características particulares de cada membro da organização.

Esse ativo intangível, que é a competência individual, de propriedade de cada membro da organização é transferido para o todo naturalmente, assumindo uma grande relevância estratégica para o funcionamento do processo de gestão. Por isso, uma ação ativa da organização estabelecendo cuidadosamente os conhecimentos que são necessários para o exercício das suas atividades pelos colaboradores será um elemento importante para o êxito empresarial (SANTIAGO JR, 2004, p. 91). Isso pode ser realizado mapeando os conhecimentos relevantes para a organização, que será conjugado em uma matriz, juntamente, com as responsabilidades estabelecidas para cada área da instituição, gerando as competências requeridas para estas áreas. A partir daí se pode gerar o plano de capacitação de pessoal (SANTIAGO JR, 2004, p. 92 e 93).

2.2.4 Infra-Estrutura Tecnológica

A automação das atividades e, principalmente, daquelas tarefas rotineiras do processo de negócios da organização trará eficiência e eficácia nos trabalhos realizados. A utilização da tecnologia da informação (TI) de forma a estruturar as comunicações e os processos reduzirá a dependência dos conhecimentos tácitos do pessoal e minimizará as possibilidades de falhas humanas em diversas áreas. A tecnologia é um elemento

fundamental, nos dias de hoje, para que o planejamento estratégico da organização seja alcançado, mais do que uma facilitadora dos processos a TI irá dar o suporte e trará qualidade as tarefas realizadas. Entretanto, quando se trata das ações de socialização do conhecimento a automação é imatura para apoiá-las (ROSSATTO, 2014, p. 13). A TI irá possibilitar que o conhecimento gerado na organização esteja à disposição de todo o pessoal da instituição, conforme Santiago Jr (2004, p. 32).

2.2.5 Ambiente Organizacional

Conforme Rossatto (2014, p. 13 e 14), é no ambiente organizacional que a organização irá funcionar, transformando o abstrato, que são os conhecimentos e a energia individuais e coletivos, em algo concreto, que são os produtos ou serviços de acordo com a área de atuação de instituição. Esse ambiente será consequência da estratégia estabelecida e dos processos realizados, possuindo três elementos essenciais, interdependentes e inseparáveis:

a) cultura organizacional: é formada pelo conjunto de informações, crenças, valores e tradições, tanto concretos quanto imateriais que caracterizam a organização ou o órgão que ela pertence. Essas características irão criar uma identidade própria da instituição, e que o seu peso será maior para os colaboradores dessa instituição quanto mais tempo a organização tiver, desde a sua fundação ou ativação (ROSSATTO, 2014, p. 13). Segundo Bethem (2009, p. 64) as organizações tem cultura objetiva, que está relacionada aos aspectos matérias, ao design, às instalações, aos logotipos; e subjetiva, que são abstratas, ligadas às crenças, às expectativas dos colaboradores e aos valores. Santiago Jr (2004, p. 31) destaca que os estudos nesse campo não deram a adequada importância ao conhecimento, possuindo três limitações: não foi dada importância ao valor das pessoas e o seu lado criativo; as pessoas, normalmente, não são consideradas como criadoras de informações, mas apenas

processadoras; e são difíceis as mudanças e a lado criativo organizacional, em virtude da postura passiva da organização em relação ao ambiente em que está inserida e as suas tradições;

b) estilo gerencial: é a forma como é realizada a gestão de pessoal. O estilo gerencial irá variar de acordo com a atividade-fim da organização, e atualmente tem evoluído, com o propósito de aplicar o pessoal e mobilizá-lo de tal maneira que o propósito da organização possa ser atingido (ROSSATTO, 2014, p. 14); e

c) infraestrutura organizacional: normalmente, o estilo gerencial estará diretamente alinhado com a estrutura organizacional, que, por conseguinte, será estabelecida segundo a área de atuação da empresa. É aqui que é definida a forma de atuação hierárquica e onde são agrupadas as áreas afins na organização (ROSSATTO, 2014, p. 14).

2.3 Indicadores de Avaliação

Após o estabelecimento da estrutura do modelo de GC, com a descrição dos seus cinco dispositivos, haverá entre essa camada e as ações, ilustradas na FIG. 1, uma fina lâmina⁷ intermediária importantíssima na Gestão do Conhecimento que será a definição dos indicadores de avaliação. A fase da definição destes indicadores terá a finalidade de especificar os parâmetros que serão analisados para se quantificar o desempenho da organização, dos seus ativos intangíveis e da estratégia da instituição, com a finalidade de aprimorar a eficiência e a eficácia organizacional, segundo Rossatto (2014, p. 25).

Esses indicadores em conjunto com a estrutura do modelo de GC darão suporte para o estabelecimento das rotinas e verificações de controle interno da organização. Esse

⁷ Essa fina lâmina intermediária é representada na FIG. 1 pela área escurecida.

controle será de suma importância para que os possíveis desvios verificados nos processos da organização sejam corrigidos rapidamente.

O ANEXO B irá ilustrar o processo de GC, que é iniciado pela estratégia organizacional, que definirá os principais pontos do negócio. Esse processo, como se pode observar, é linear e ao mesmo tempo cíclico, porque na medida em que as fases vão ocorrendo, é possível se constatar a necessidade de que uma ou mais fases anteriores sejam revistas (ROSSATTO, 2014, p. 25).

2.4 Ações

Na segunda camada da estrutura estão as ações que, como o próprio nome diz, segundo Rossatto (2014, p. 14), são definidas como os atos e acontecimentos que deverão ser efetuados para possibilitar a implantação do modelo de GC, elevando o patrimônio intangível, transformando o conhecimento e assegurando o funcionamento do processo da GC. Essa camada está intimamente ligada à terceira camada, que será abordada posteriormente, e se refere à conversão do conhecimento. Nela estarão quatro grandes categorias: compartilhar, conceituar, sistematizar e operacionalizar.

2.4.1 Compartilhar

Será nessa categoria que os conhecimentos tácitos serão multiplicados entre o pessoal, as relações sociais entre os membros da organização permitirão, estimularão e facilitarão a interação entre os membros das equipes. A propagação do conhecimento poderá se dar por observação, demonstração, adestramentos, participação em eventos, integração de equipes, dentre outros. Essa categoria irá congrega as ações ligadas à socialização, (ROSSATTO, 2014, p. 14), que será abordada na próxima camada. Pode-se ainda notar que,

quando um membro da organização assimilar um novo comportamento, que irá alterar o seu comportamento atual, conseqüentemente a sua ação será modificada e, em decorrência disso, o ambiente em que ele está inserido será alterado (BETHLEM, 2009, p. 9).

2.4.2 Conceituar

Essa categoria, onde serão explicitados os conhecimentos tácitos, irá concentrar as ações referentes à externalização, cuja abordagem ocorrerá na camada de conversão do conhecimento. A conceituação se dará de forma oral ou escrita, divulgando todos os assuntos, procedimentos e demais conhecimentos que se fizerem necessários para que os colaboradores possam estar aptos para o exercício de suas atribuições. Isso poderá se dar por meio de palestras, conversas, documentos normativos ou boletim de notícias (ROSSATTO, 2014, p. 15). Conforme Santiago Jr (2004, p. 108), a escolha dos multiplicadores de conhecimento, com perfil adequado para cada tipo de transmissão do conhecimento, é importante para que essa categoria possa ser cumprida alcançando o resultado esperado.

2.4.3 Sistematizar

O conhecimento explícito será agrupado em um sistema de conhecimentos nessa categoria, possibilitando acesso aos colaboradores da organização. As ações neste sistema irão formar a base de conhecimentos, que terão alto valor agregado e deverão ser validados pela estratégia organizacional. Dessa forma, os conhecimentos explícitos poderão ser hierarquizados em nível de relevância, ressaltando os aspectos essenciais, as inovações e as atualizações do conhecimento, ratificando seu alinhamento estratégico e contribuição para a execução dos processos do negócio. Essa categoria irá congrega as ações ligadas à combinação, que será abordada no subitem 2.5.3 (ROSSATTO, 2014, p. 15).

2.4.4 Operacionalizar

Será nessa categoria que o conhecimento tácito irá surgir, quando o conhecimento explícito for absorvido, explorado e interpretado. Será aqui que ações como trabalho em grupo, interação entre membros de setores internos e a participação do pessoal no aprimoramento das atividades e o surgimento de soluções inovadoras vão ocorrer. A utilização de meios de comunicação formais e informais, verbais e escritos deverá ser usada para a comunicação e interpretação do conhecimento explícito de maneira que ele possa ser testado, validado e implementado, tornando-se tácito. Essa categoria irá agrupar as ações ligadas à internalização, que será descrita a seguir (ROSSATTO, 2014, p. 15 e 16).

2.5 Conversão do Conhecimento

De acordo com Rossatto (2014, p. 16) a conversão do conhecimento é a terceira camada da estrutura que

É um ciclo contínuo, dinâmico e infinito de interação entre os conhecimentos tácito e explícito com a participação dos indivíduos. Essa conversão depende da ocorrência de ações na empresa e é imprescindível para a criação e difusão do conhecimento e de outros ativos intangíveis pela organização e para fora dela, podendo originar produtos e serviços ou novas oportunidades de negócios.

Nesse sentido, a conversão do conhecimento ocorre quando em uma organização o conhecimento tácito é convertido em explícito, ou o inverso. Essa conversão, para essa proposta de modelo de GC, será classificada em quatro modos: socialização, externalização, combinação e internalização, ilustradas na FIG. 2. O ciclo que se encontra no centro da figura é conhecido como processo, modelo ou espiral SECI (TAKEUCHI e NONAKA, 2008, p. 23).

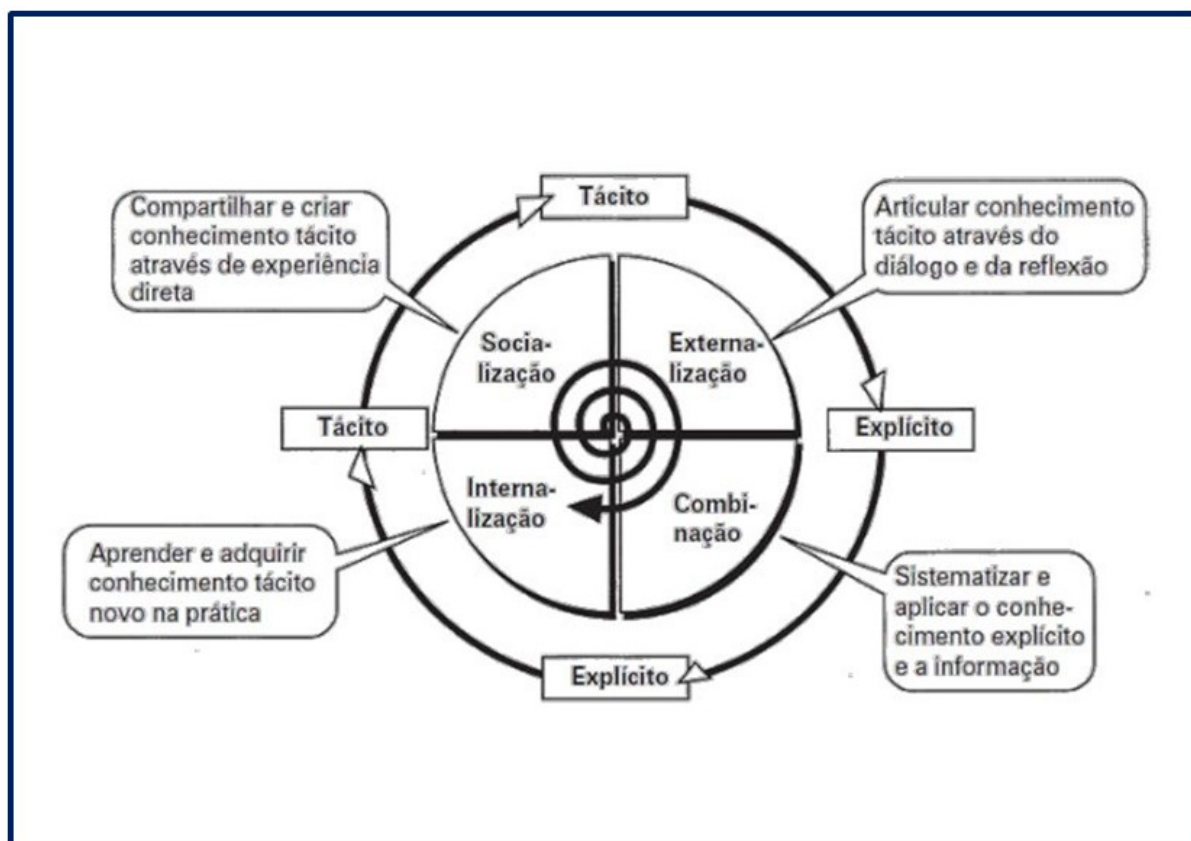


FIGURA 2 - Processo SECI da Conversão do Conhecimento

Fonte: TAKEUCHI e NONAKA, 2008, p. 24.

Segundo Takeuchi e Nonaka (2008, p. 23), a espiral irá se ampliando conforme vai se passando de nível, do indivíduo para o grupo e deste para a organização. Cada modo no processo SECI irá englobar diferentes elementos de criação do conhecimento, conforme sintetizado a seguir:

- a) indivíduo para indivíduo - socialização – compartilhamento e criação do conhecimento tácito mediante a experiência direta;
- b) indivíduo para grupo - externalização – articulação do conhecimento tácito com diálogo e reflexão;
- c) grupo para organização - combinação – sistematização e aplicação do conhecimento explícito e informação; e
- d) organização para indivíduo - internalização – aquisição e aprendizagem de novo conhecimento tácito pela prática.

2.5.1 Socialização

Esse tipo de conversão se caracteriza pela conversão do conhecimento tácito entre os membros da equipe, compartilhando e transmitindo suas qualificações, habilidades, experiências, ideias. Ele poderá ocorrer pela observação, adestramentos e contato direto com o público alvo. Por envolver somente o conhecimento tácito pode-se afirmar que essa é a conversão mais difícil. Essa dificuldade é agravada quando forem tratadas áreas de interesse, questões históricas ou culturais (ROSSATTO, 2014, p. 16). Ela também será suscetível a considerações pessoais e, conseqüentemente, poderá conter falhas ou falta de padronização.

2.5.2 Externalização

Segundo Rossatto (2014, p. 14) esse tipo de conversão se refere à transformação do conhecimento tácito, que é subjetivo e pessoal, em explícito, que é articulável. Assim possibilitará a discussão, as conversações, a interações entre os colaboradores e incentivará a participação e criatividade das pessoas. O cerne dessa conversão será no transmissor que terá um papel central na forma e no canal para transmitir o conhecimento de maneira que o receptor possa interpretá-lo corretamente.

2.5.3 Combinação

As inclusões, alterações e exclusões no sistema de conhecimentos se darão quando novos conhecimentos explícitos originados na externalização forem agrupados. Esse tipo de conversão possibilitará alterações na cultura organizacional, podendo gerar alteração de procedimentos do pessoal e no produto final da organização. Atualmente, a tecnologia da informação terá importante papel para dar apoio nas ações ligadas à combinação. Poderão ser

utilizados os mais diversos tipos de meios de comunicação, desde a elaboração de livros e manuais, informes periódicos, simples conversas telefônicas, novas rotinas de treinamentos até elaboração de novos sistemas informatizados (ROSSATTO, 2014, p. 17).

2.5.4 Internalização

Rossatto (2014, p. 17 e 18) enfatiza que o foco dessa conversão é o receptor, que irá interpretar e aplicar o conhecimento explícito tornando-o tácito. Os funcionários ou servidores da organização irão interpretar os conhecimentos recebidos pela leitura dos manuais, por cursos realizados, pela consulta em sistemas informatizados e outros instrumentos de transmissão do conhecimento e aplicá-los nas tarefas que lhe cabem. Estes conhecimentos criados pelo receptor serão incorporados ao seu cabedal de conhecimento e passarão a fazer parte da sua experiência pessoal e profissional.

Conforme Pedro Paulo Carbone, Diretor Executivo da Inteletto Consultoria, Diretor de Relações Humanas do Banco do Brasil e com experiência no SEBRAE Nacional e na gestão por competência no Setor Público, a inovação e flexibilização no processo de aprendizagem é uma necessidade atual dos órgãos públicos (CARBONE, 2018). Nesse contexto, ele vai destacar que a implantação das trilhas de aprendizagem por competência poderá ser uma das possíveis soluções para a capacitação de pessoal, baseada na necessidade pessoal do servidor, alinhada à necessidade da organização.

A ilustração do ANEXO C apresenta os possíveis caminhos alternativos e flexíveis que podem ser seguidos pelo servidor, como discente, para se desenvolver. As trilhas a serem seguidas poderão ser capacitações formais ou informais, abrangendo inúmeras soluções de aprendizagem, desde aulas presenciais, *chat* de discussão, cursos externos, viagens de estudo, seminários, filmes instrucionais, aulas em vídeo ou áudio, grupos de estudos, literaturas, dentre outros. Cabe ressaltar que as trilhas de aprendizagem por

competência deverão compor a estratégia de aprendizagem da organização. Portanto, necessita estar incluída no Plano Geral de Capacitação de cada organização (INTELETTTO, 2016).

Carbone (2018) ressalta, também, que cada organização deve ter autonomia para escolher o melhor tipo de treinamento para sua atividade fim. Porém, a utilização da curadoria pode ser uma alternativa para todas as organizações, como um instrumento para gestão do conhecimento. O curador será uma pessoa experiente e com conhecimento em determinada área na organização, não necessariamente um tutor ou professor. Ele será o responsável por estruturar a disponibilização dos conteúdos para os servidores, ele será o gestor de uma determinada área de conhecimento, facilitando o acesso dos colaboradores e orientando estes, em virtude do seu *know-how* naquela área.

2.6 Ativos Intangíveis

Como o próprio nome diz, são os bens não materiais, gerados que compõe a organização, eles criam produtos ou serviços, bem como são responsáveis por gerarem significativo valor para a corporação, de acordo com Rossatto (2014, p. 18). A importância dos ativos intangíveis tem crescido bastante no decorrer do tempo para as organizações. No ANEXO D são apresentadas as empresas mais valiosas dos Estados Unidos da América (EUA) e do Brasil, onde podemos observar que os ativos intangíveis possuem uma grande participação na composição do valor de mercado destas empresas. Nos EUA, das cinco mais valiosas empresas, quatro delas, a Apple, a Google a Microsoft e a Amazon, possuem uma participação de mais de 75% dos seus ativos intangíveis na composição dos seus valores de mercado. Por outro lado, pode-se observar que a crise enfrentada pela Petrobrás fez com que essa empresa tivesse uma forte influência negativa no valor de mercado em virtude de estar com ativo intangível negativo. Releva mencionar que, muitas vezes a perda de confiança por

algumas empresas, gerando reflexos negativos em seu ativo intangível, pode ter como consequência até mesmo a falência. A Petrobrás, que já foi a empresa mais valiosa do Brasil, está lutando para recuperar sua credibilidade e retomar o crescimento.

Conforme demonstrado no ANEXO A, são ativos intangíveis o capital intelectual, o capital estrutural e o capital de relacionamento, que serão detalhados abaixo e, segundo Souto (2014, p. 205), o valor destes capitais se configurará a partir da relevância dada pelas partes interessadas na atividade fim da empresa, seu público estratégico, os *stakeholders*.

2.6.1 Capital Intelectual

De acordo com Sveiby (1998, p. 11), a competência do funcionário, como por ele é chamado o capital intelectual, refere-se à capacidade do membro da organização para lidar e reagir as situações que lhe são apresentadas no dia-a-dia, podendo gerar tanto ativos tangíveis quanto intangíveis.

São conhecimentos, em maior parte, tácitos presentes no indivíduo que, tanto ele quanto a organização dependem e sem ele é impossível que o sucesso possa ser alcançado. Eles são capacidades que os membros na organização possuem, compostas de experiências e qualidades pessoais, ideias, grau de escolaridade e juízos de valor, dentre outros, que serão determinantes para que a organização possa agregar valor ou vantagem no mercado. O capital intelectual gera riqueza e caso seja bem administrado contribuirá para que resultados eficientes e eficazes sejam alcançados (ROSSATTO, 2014, p. 18).

2.6.2 Capital Estrutural

Este capital envolve os conhecimentos pertencentes à organização, segundo Rossatto (2014, p. 19), e ele será o propulsor para que os produtos e serviços sejam gerados.

O capital estrutural é composto pelos métodos, procedimentos, documentos normativos e estratégicos, plano de negócios e outros fatores que serão a base para que o pessoal possa gerar conhecimento. Apesar de pertencer à organização, são os gerentes e funcionários que serão fundamentais no seu uso e aplicação. Sveiby (1998, p. 12) denomina este capital de estrutura interna na organização, e ressalta que a cultura organizacional também faz parte deste ativo intangível. O relacionamento dele com o capital intelectual irá formar a organização e o seu ambiente organizacional.

2.6.3 Capital de Relacionamento

Sveiby (1998, p. 12) considera esse capital como sendo a estrutura externa de organização e destaca que o seu valor estará ligado ao grau de satisfação que os problemas dos clientes são solucionados pela empresa. Porém, esse conceito é ampliado por Rossatto (2014, p. 19) que considera que o capital de relacionamento será a imagem e a reputação da organização, que será formada ao longo do tempo, em decorrência do relacionamento dessa organização com o ambiente externo, clientes, fornecedores, sociedade, Governo. A manutenção desse alto conceito perante a sociedade em que está inserida a organização, desde a qualidade dos produtos e serviços gerados até os benefícios sociais realizados, serão fatores determinantes para o resultado final alcançado, sucesso ou fracasso. Um capital de relacionamento positivo atrai para a organização clientes em potencial e colaboradores com maior qualidade, além da sua marca ter respeito e credibilidade em todas as áreas que ela é vista.

2.6.4 A Teoria do Modelo de GC em Funcionamento

Após as análises acima, pode-se observar que as engrenagens de uma organização são dinâmicas e se relacionam o tempo todo. Não existe área independente da outra, o material influencia o imaterial e vice-versa, além disso, a participação do ser humano é determinante em todos os processos, que são cíclicos e complexos. Outro aspecto importante é que para que o processo de GC possa lograr êxito é necessário que todos os níveis organizacionais estejam envolvidos. Nessa perspectiva, a FIG. 3 visa ilustrar o Modelo proposto, e segundo Rossatto (2014, p. 20):

Após analisar e estudar cada item que compõe o **Modelo de Gestão do Conhecimento** proposto, percebe-se que existe uma forte interdependência, interação e integração entre eles. Adicionalmente, nota-se que a estratégia deve ser o primeiro item a ser implementado, pois serve de base para todos os demais. Identifica-se, também, que o ambiente organizacional, a competência dos colaboradores e a infra-estrutura tecnológica devem estar amarrados aos requisitos dos processos de negócios, de modo a garantir sua eficiência e eficácia, sendo cíclicos e podendo ocorrer em qualquer ordem. [...]

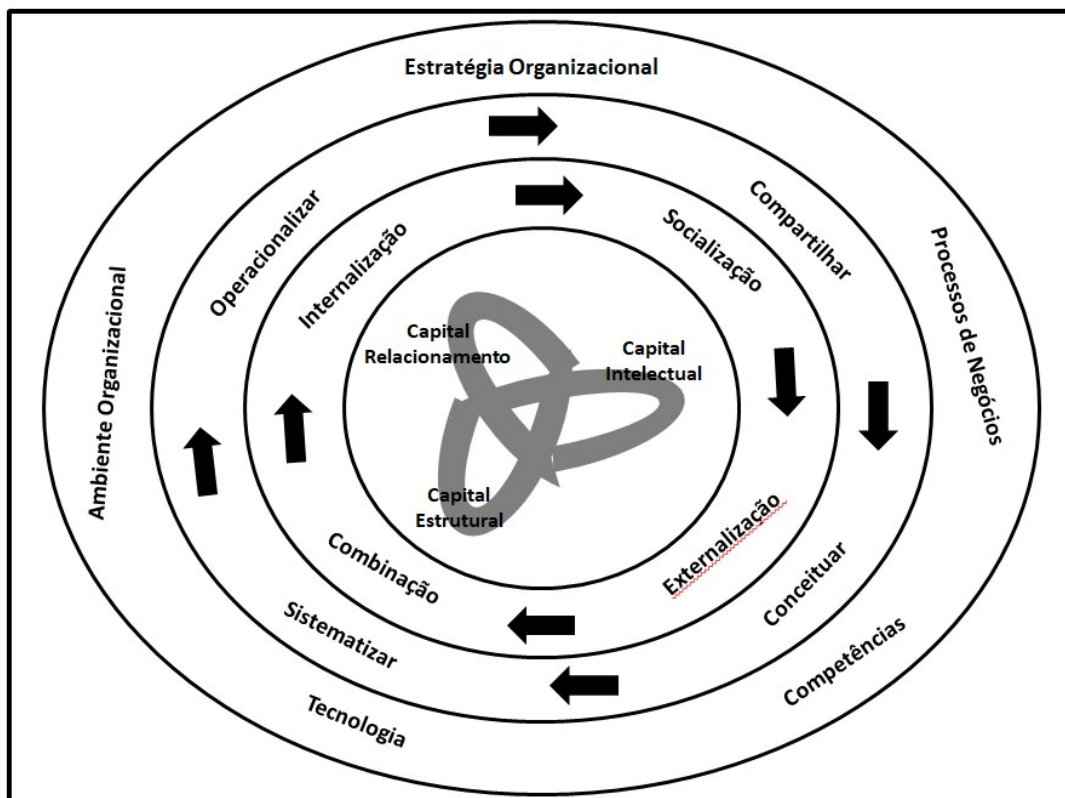


FIGURA 3 - Modelo de Gestão do Conhecimento – visão superior
Fonte: ROSSATTO, 2014, p. 20.

3 DIFICULDADES NA EXECUÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS

A MB definiu no Capítulo 3 do PEM (BRASIL, 2017d, 3-1 a 3-4) o seu Mapa Estratégico (ANEXO E) sob as perspectivas de resultados para a sociedade, projetos finalísticos, processos de apoio e institucional. Esse Mapa é constituído de Objetivos Navais nas quatro perspectivas acima, que possuem interligação entre si e são interdependentes. Assim, estes Objetivos, definidos no mais alto nível da Marinha, deverão ser buscados desde a organização de maior nível hierárquico até a de menor de maneira que o todo possa alcançá-los.

Tais objetivos, definidos no mais alto nível deste Comando de Força, balizarão as ações que as OM da Marinha deverão fixar em seus planejamentos estratégicos para que estes estejam alinhados com a visão e prioridades da Alta Administração Naval. O êxito no cumprimento destes objetivos é um condicionante para que a Marinha possa cumprir a sua missão e atingir a sua visão de futuro.

Nesse âmbito, a presente abordagem abrangerá, parcialmente, sob a perspectiva institucional da Marinha, o objetivo naval número 20 que se refere ao aperfeiçoamento da gestão dos recursos financeiros, englobando desde a obtenção até a execução de todos os recursos orçamentários e financeiros recebidos, de acordo com o Capítulo 4 do PEM (BRASIL, 2017d, p. 4-9). Entretanto, a análise que será realizada terá como foco a execução dos referidos recursos, considerando a profundidade, o nível de detalhamento requerido, o escopo deste trabalho e o tempo disponível.

Dessa forma, este capítulo terá como propósito abordar o fluxo dos recursos financeiros; os procedimentos para a execução dos recursos orçamentários e financeiros; o controle interno na MB; as constatações de auditoria mais frequentes na área de execução financeira; e as competências e habilidades que o Oficial de Marinha deve possuir para

operacionalizar a execução desses recursos. Portanto, poder-se-á identificar as principais dificuldades para a execução dos recursos financeiros nos últimos anos.

3.1 Fluxo dos Recursos Financeiros recebidos pela MB

Anualmente, o Poder Executivo do Governo Federal efetua a distribuição dos recursos orçamentários para os diversos Órgãos. Entretanto, existem várias etapas para serem cumpridas até se chegar a esse momento. No ANEXO F são listados os instrumentos legais de planejamento orçamentário, previstos no artigo 165 da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988, p.73). O Plano Plurianual (PPA) é o dispositivo de planejamento de médio prazo elaborado no primeiro ano do mandato presidencial, para um período de quatro anos, por meio de programas e ações do governo. Esse descasamento de um ano, após a assunção do Presidente da República eleito, visa dar continuidade aos projetos do seu antecessor e tem a intenção de que estes projetos previstos no PPA sejam encarados como prioridades de Estado e não de Governo.

O próximo instrumento é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que é anual e fará a conexão entre o PPA e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Dentre outros temas, engloba as metas e prioridades da Administração Federal e norteia a elaboração da próxima Lei Orçamentária. A LOA irá estimar as receitas e fixar as despesas, detalhando-as em Ações Orçamentárias, seguindo as orientações da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) (BRASIL, 2014c, p. 1-1 a 1-4).

A SGM-401⁸ apresenta o trâmite desde a elaboração até a aprovação do PPA, LDO e LOA (ANEXO G) de forma a detalhar as etapas do processo até a aprovação do

⁸ É a Norma para a gestão do Plano Diretor, que tem o propósito de estabelecer normas para a execução desse Plano, considerando todos os aspectos envolvidos com o planejamento e orçamento do Governo Federal (BRASIL, 2014c, p. XV).

Orçamento Anual. Cabe ressaltar que, após a aprovação e publicação da LOA no Diário Oficial da União, podem ocorrer ajustes nesta Lei com créditos adicionais e outras alterações orçamentárias. Por fim, os recursos orçamentários são distribuídos para os diversos órgãos, dentre eles o MD e as Forças Subordinadas (Marinha do Brasil, Exército Brasileiro e Força Aérea Brasileira) (BRASIL, 2014c, p. 1-3).

Nesse sentido, os APÊNDICES A e B irão, respectivamente, descrever o fluxo dos créditos orçamentários e do financeiro, e os procedimentos para execução dos recursos recebidos pelas OM. O conhecimento desses processos é necessário para que se consiga identificar a importância do controle interno nas organizações e as principais dificuldades para executar os referidos recursos recebidos.

3.2 Controle Interno na MB

Atualmente as instituições públicas estão cada vez mais diversificadas e amplas, exigindo dos órgãos responsáveis pela fiscalização destas organizações um aprimoramento das atividades de controle e auditoria. O que há algum tempo se restringia a verificação documental dos atos e fatos realizados, se expandiu para a avaliação das ações dos agentes públicos quanto à economicidade, eficácia e efetividade de seus atos (BRASIL 2014d, p. VI).

No início dos anos 2000, o Governo Federal estabeleceu o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF), onde o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), órgão de assessoramento direto do Comandante da Marinha (CM), é uma das Unidades Setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD).

O CCIMAR, com o apoio das Diretorias Especializadas (DE) componentes do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB), tem realizado um trabalho preventivo, através de orientações e realização de eventos acadêmicos, junto às OM da Marinha e às entidades da administração indireta, sob a jurisdição deste Comando de Força,

que visa reduzir as falhas de procedimentos e aprimorar a gestão destas Unidades (BRASIL 2014d, p. VI). O ANEXO H apresenta a estrutura funcional do SCIMB, sob a visão do controle interno, com o propósito de atender as necessidades e solicitações do SCIPEF e do Tribunal de Contas da União (TCU).

No que se refere à abordagem em análise (ANEXO H), releva detalhar a participação das seguintes OM no SCIMB:

a) CCIMAR: realizar auditorias nas organizações da administração direta e indireta da MB, analisar e fiscalizar as contas de gestão das OM e apreciar a apresentação de contas pelas Unidades Jurisdicionadas (UJ) da Marinha (BRASIL, 2014d, p. 4-1);

b) DGOM: efetuar o planejamento e a descentralização dos créditos orçamentários para as UG (programação orçamentária), bem como, acompanhar o comprometimento destes créditos (BRASIL, 2014b, p. 1-12 e 1-13);

c) DFM: realizar o planejamento e a distribuição dos recursos financeiros para as UG, por meio da programação financeira, e efetuar o acompanhamento da execução destes recursos (BRASIL, 2014b, p. 1-13 e 1-14) e, por ser o Órgão Setorial de Contabilidade da MB, orientar as UG quanto os procedimentos contábeis a serem adotados (BRASIL, 2014b, p. XIX e 8-8); e

d) Organizações Militares: cada OM é responsável pela organização e funcionamento do seu controle interno, estabelecendo rotinas e procedimentos de verificação, preferencialmente formalizados em normas internas, de acordo com a sua peculiaridade (BRASIL, 2014b, p. 2-1). Um dos elementos organizacionais imprescindíveis para que o controle interno seja efetivo em uma OM é o Conselho de Gestão.

Conforme Brasil (2015c, p. 12-4 e 12-5), esse Conselho deverá assessorar ao seu Comandante ou Diretor sobre questões relacionadas à administração e ao aprimoramento da gestão daquela instituição, assim como apreciar as contas de gestão da OM, por ocasião das

suas reuniões mensais. Uma OM com um controle interno bem organizado e atuante poderá agir iminentemente antes da existência de impropriedades ou imediatamente após o seu acontecimento, minimizando, então os danos à Fazenda Nacional (BRASIL, 2014b, p. 2-1).

O funcionamento efetivo do SCIMB irá possibilitar identificar prováveis falhas nas Organizações da MB, então serão identificadas as áreas sensíveis que necessitam de ajustes e as correções poderão ser realizadas tempestivamente. Uma das áreas sensíveis das OM é a área de execução financeira, por ser como o próprio nome diz aquele setor que irá efetuar o processamento dos seus gastos dos seus recursos. Entretanto, a execução dos recursos financeiros, atualmente, além de requerer a operacionalização de atos e fatos contábeis corretos existe a obrigação do agente público de utilizar os escassos recursos a ele destinados atendendo aos princípios da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

A fim de detalhar o controle interno na Marinha, foi elaborado o APÊNDICE C que descreve as fases do controle interno, bem como apresenta o processo de auditoria na MB, cujo principal ator é o CCIMAR.

3.3 Constatações de Auditoria mais Frequentes na Área de Execução Financeira

Anualmente a DAdM consolida diversas informações estatísticas de todos os Setores da MB, possíveis de serem utilizadas em planejamentos e estudos. Estas informações são divulgadas pelo ANEMAR, apresentando dados referentes às atividades operativas e a área administrativa da MB, mediante gráficos e tabelas que facilitam a compreensão do leitor (BRASIL, 2015c, p. 16-1). No escopo deste trabalho serão extraídas informações referentes às auditorias realizadas na área de execução financeira, agrupando ou sintetizando as informações pertinentes, relacionadas às constatações de auditoria.

Além dessas constatações, em relação à execução financeira, se pode observar que o volume de recursos orçamentários dotados para a Marinha, incluindo o montante para o

pagamento de pessoal, é muito elevado. A dotação inicial da MB em 2017 foi de R\$ 26,29 bilhões (BRASIL, 2017c, p. 210), em 2016 foi de R\$ 22,26 bilhões (BRASIL, 2016, p. 204), em 2015 foi de R\$ 22,83 bilhões (BRASIL, 2015a, p. 201) e em 2014 foi de R\$ 20,64 bilhões (BRASIL, 2014a, p. 201). Esses valores, por si só, já demonstram a importância da execução de recursos para a Marinha, na medida em que a gestoria de Execução Financeira está envolvida com mais de R\$ 20 bilhões por ano.

Entretanto, para reforçar a importância dessa área de conhecimento para o controle interno, foi elaborada a TAB. 1 onde se constata que a Execução Financeira é uma das contas de gestão mais relevantes quando comparada com as demais gestorias existentes na MB, entre 2014 e 2017. Isso se pode verificar por ser uma das gestorias mais auditadas pelo CCIMAR.

Adicionalmente, observa-se que, quando as constatações de auditorias realizadas pelo CCIMAR são o assunto, a Execução Financeira é a gestoria que possui a maior quantidade de discrepâncias. Isto é, onde há o maior número de incorreções.

TABELA 1
Comparativo das Auditorias Realizadas e Constatações na Execução Financeira

Descrição		2014	2015	2016	2017
Auditorias realizadas pelo CCIMAR	Quantidade	43	28	30	20
	% em relação às outras gestorias	15,75%	13,79%	15,08%	16,00%
	Posição em relação às outras gestorias	2 ^a	1 ^a	3 ^a	1 ^a
Constatações das auditorias realizadas pelo CCIMAR	Quantidade	364	214	240	164
	Nº OM	44	13	19	4
	% em relação às outras gestorias	26,53%	24,68%	31,91%	26,11%
	Posição em relação às outras gestorias	1 ^a	1 ^a	1 ^a	1 ^a

Fontes: BRASIL, 2014a, p. 191; BRASIL, 2015a, p. 191; BRASIL, 2016a, p. 194; e BRASIL, 2017c, p. 200

Isso é preocupante na medida em que é nessa gestoria que os escassos recursos financeiros que a Marinha recebe são executados. Assim, é importante se identificar, ao longo dos anos, quais os aspectos da Execução Financeira necessitam de aprimoramentos a fim de que as impropriedades sejam mitigadas, além de analisar as possíveis causas dessas falhas de procedimentos.

Outro aspecto relevante da Execução Financeira encontra-se na TAB. 2, que aborda que os processos orçamentários e financeiros realizados pelas organizações da Marinha não tem melhorado. No período observado, em relação à pontuação máxima que as OM poderiam obter a média de pontos não chega a 70%, e o ponto mais crítico é que não há uma tendência de melhora nessa pontuação. Esse é um importante instrumento de aprimoramento da gestão analisado pelo Programa Netuno⁹ nas Inspeções Administrativo-Militares¹⁰ (IAM) realizadas pelos ComImSup.

TABELA 2
Comparativo da Pontuação obtida pelas OM submetidas a IAM (Programa Netuno)

Critério	2014	2015	2016	2017	
Processos orçamentários, financeiros, finalísticos e de apoio	Pontuação Máxima	170	170	170	170
	Média de Pontos por OM	103,4	112,7	106,0	109,6
	% em relação a pontuação máxima	60,8%	66,3%	62,4%	64,5%

Fontes: BRASIL, 2014a, p. 197; BRASIL, 2015a, p. 197; BRASIL, 2016a, p. 200; e BRASIL, 2017c, p. 206

⁹ Conforme Brasil (2015c, p. 4-1), o Programa Netuno “consolida a vocação, a disposição e o compromisso institucional com a melhoria da qualidade da gestão de nossas OM, repercutindo na orientação estratégica voltada para a excelência gerencial”.

¹⁰ De acordo com Brasil (2018f, p. 1-2), a IAM é um tipo de inspeção periódica, efetuada pelo ComImSup na OM subordinada, que visa realizar a avaliação dos aspectos relacionados à situação do material, apresentação do pessoal, da sua gestão quanto a eficácia, eficiência e efetividade, bem como, conhecer e propor soluções para os principais problemas da OM visitada.

Nesse cenário de constatações de impropriedades na área de Execução Financeira será efetuada a análise, no período de 2014 a 2017, das falhas mais frequentes observadas nas auditorias realizadas pelo CCIMAR, buscando identificar o agente público responsável pelo ato e a respectiva causa do problema. No APÊNDICE D se observa as constatações mais frequentes elencadas no ANEMAR de 2014 a 2017, numeradas sequencialmente.

Considerando a amplitude e profundidade da análise dos principais problemas na execução dos recursos financeiros da OM que será realizada, a abordagem abaixo se concentrará nessas principais constatações em cada exercício em relação ao número de ocorrências:

I) Despesa realizada em desacordo com a Ação Orçamentária prevista nos Programas do Governo Federal: essa incorreção tem sido recorrente, pois se destacou em 2014, 2015 e 2017. É atribuição do Agente Financeiro controlar os créditos orçamentários e recursos financeiros da UG, além de emitir as Notas de Empenho, efetuar a liquidação e processar o pagamento das despesas no SIAFI, assessorando o Agente Fiscal e Ordenador de Despesa nos assuntos afetos a este tema (BRASIL, 2014b, p. 1-9 e 1-10).

Dessa forma, segundo Brasil (2018b, p. 8) combinado com BRASIL (2014b, p. 1-9), cabe ao Agente Financeiro propor ao Ordenador de Despesa as solicitações de ajustes orçamentários à DGOM ou descrever na Nota de Empenho a finalidade da despesa em conformidade a Ação Orçamentária. Considerando que a Organização deverá elaborar o PAR no início de cada ano (BRASIL, 2015c, p. 3-7), antes do recebimento dos recursos orçamentários, uma das causas deste problema pode ser a alteração por parte da UG daquilo que foi planejado por nova meta que não seja compatível com a Ação Orçamentária recebida;

II) Não foi efetuada a "Conformidade dos Registros de Gestão", no SIAFI: esta impropriedade se destaca em 2014, 2015 e 2016. De acordo com Brasil (2014b, p. 8-1 e 8-2), o Agente Fiscal é o responsável por realizar esse registro no SIAFI. Esta conformidade se

refere ao atestado, na data considerada, que o Agente Fiscal deverá realizar, ratificando que os atos e fatos da execução financeira existentes no SIAFI estão de acordo com as normas em vigor. A conformidade é uma das etapas do controle interno da OM.

A partir de 2016 esta constatação passou a ter a seguinte descrição: “Impropriedade observada na certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no SIAFI” (BRASIL, 2016, p. 197);

III) Realização de despesa, com dispensa de licitação, cuja regularidade e montante das compras recomendam a utilização de processo licitatório: conforme Brasil (1993, p. 1), a Lei nº 8.666/93 (Lei de Licitações) prevê nos artigos 2º e 3º a regra é a realização de processo licitatório¹¹ para as aquisições, pois ele proporciona equidade de competição entre os fornecedores, além de transmitir transparência ao processo de aquisição ou contratação.

A contratação direta pode indicar fracionamento da despesa ou falta de planejamento da OM (BRASIL, 2015c, p. 1-14). O responsável por esse Setor, normalmente, é o Encarregado de Obtenção da OM ou da organização centralizadora. Cabe ressaltar, que nos locais onde uma OM centraliza as tarefas de aquisição a existência de um planejamento prévio é fundamental e indispensável para que essa inconsistência não ocorra.

Esse problema foi descrito em 2015 como “realização de despesas de mesma natureza sem a confecção de processo licitatório, ocasionando aparente fragmentação de despesas”, que possui as mesmas possíveis causas e agentes envolvidos.

IV) Pagamento de diárias, inadequadamente, em período posterior ao da viagem: ocorrida com maior destaque em 2014 e 2017. De um modo geral, o processo para pagamento de diárias envolve três setores: o solicitante; o setor de pessoal, que emite a Ordem de

¹¹ Segundo Brasil (2013a, p. 1-1), a licitação é o processo administrativo que o gestor público seleciona dos fornecedores capazes de celebrar o acordo que se deseja concretizar para atender a uma demanda da Administração Pública.

Serviço¹²; e o setor de execução financeira, responsável por executar a despesa, emitindo a Nota de Empenho, efetuando a liquidação e o pagamento no SIAFI (BRASIL, 2014b, p. 1-9). Quaisquer dos setores citados podem direta, ou indiretamente, ser o responsável ou contribuir pela impropriedade. A identificação da causa se dará pontualmente para cada ocorrência.

V) Impropriedades verificadas em Títulos de Crédito: no processo de obtenção se tem pelo menos três setores envolvidos: o solicitante, que será o responsável pela certificação do material ou da prestação do serviço (BRASIL, 2014b, p. 1-18 a 1-20); o setor de Obtenção, que efetuará o processo de contratação; e o setor de execução financeira, responsável pelo comprometimento do crédito e realização do pagamento.

No que se refere ao controle interno, caberá ao Relator da gestoria de Execução Financeira efetuar as necessárias verificações relativas à regularidade dos documentos das prestações de contas, dentre eles os Títulos de Crédito. Dessarte, o Relator terá um importante papel na mitigação desse problema, identificando a sua ocorrência e contribuindo para que a OM venha a resolvê-lo antes da realização de auditorias pelo CCIMAR (BRASIL, 2014b, p. 2-4).

VI) As Prestações de Contas mensais da Execução Financeira não são examinadas, satisfatoriamente, pelos Relatores, em que pesem as declarações constantes dos Pareceres de Análise de Contas: como a própria descrição da inconsistência descreve, essa é uma falha do Relator que não verifica as contas da forma adequada. Esse problema pode ser gerado pelo desconhecimento das orientações existentes no item 2.5 da SGM-301 (BRASIL, 2014b, p. 2-4), falta de adestramento dos Relatores ou improbidade administrativa do Relator, que configura contravenção disciplinar. Essa última possível causa, não será alvo do presente estudo, já as anteriores podem e devem ser resolvidas pelas OM. A realização de

¹² A Ordem de Serviço é o documento administrativo que o titular da OM, ou seu substituto legal, concede direitos ou obrigações referentes ao pessoal (BRASIL, 2013b, p. 27-1).

adestramentos internos e emissão de normas internas para aprimorar a sua gestão é uma obrigação da OM (BRASIL, 2015c, p. 1-12 a 1-20).

VII) Enquadramento inadequado da despesa segundo a classificação da sua natureza: constatação realçada nas inspeções de 2015 e 2017. A classificação da despesa é realizada pelo Agente Financeiro, no momento de emissão da Nota de Empenho derivado da autorização do Ordenador de Despesa para que os créditos orçamentários disponíveis possam ser comprometidos. Cabe ressaltar que a descrição da finalidade contida na Nota de Empenho deve ser compatível com o documento de despesa e a sua respectiva classificação (BRASIL, 2014b, p. 1-16 a 1-18).

VIII) Atraso no pagamento a fornecedores: esse novo problema, que ocorreu a partir de 2015 e se repetiu em 2016 e 2017, se deu devido à falta de financeiro para fazer frente às despesas comprometidas pela MB. Ressalta-se que, conforme Brasil (2015b, p.1), desde julho de 2015, em virtude do ajuste fiscal implantado pelo Governo todos os Órgãos Federais passaram a enfrentar essa dificuldade. Outro aspecto relevante é que compete ao Agente Financeiro controlar os recursos financeiros recebidos da UG, conforme Brasil (2014b, p. 1-9). Entretanto, além da possível causa acima descrita no atraso dos pagamentos, podem ter acontecido falhas internas nas OM, decorrentes de ações indevidas do Agente Financeiro ou outros agentes responsáveis, que, para a identificação, necessitam ser estudadas pontualmente em cada UG.

A inconsistência “incidência de multas, juros e acréscimos moratórios em documentos de despesa por atraso no pagamento” é uma consequência do atraso no pagamento.

IX) A Lista de Usuários da UG (LISTAUSUG) no SIAFI está desatualizada: os Ordenadores de Despesa deverão designar um militar ou servidor civil para ser o responsável pelo registro no SIAFI da conformidade de operadores, que é a ação mensal pela qual esse

agente público selecionado, ratifica que a lista de usuários daquela UG está atualizada. É uma ação simples que requer apenas que haja conhecimento, pelo responsável pela conformidade, dos usuários da UG, bem como, conheça os procedimentos previstos no item 8.4 da SGM-301 (BRASIL, 2014b, p. 8-4).

X) Realização de despesa sem prévia ou concomitante emissão da correspondente Nota de Empenho (NE): o agente público responsável por autorizar despesa nos órgãos públicos é o Ordenador de Despesa, por meio da emissão da Nota de Empenho da despesa (BRASIL, 2014b, p. 1-16). Quando ocorre esse problema é porque ocorreu uma grave falha administrativa. Isso pode inclusive gerar desgastes com fornecedores e conseqüentemente a imagem da Marinha pode ser denegrida. O agente público que comete tal falha incorreu em grave contravenção.

As OM devem mitigar essa falha por meio de adestramentos e orientações claras para toda a sua tripulação. Além disso, o Agente Financeiro deverá ter especial atenção quando do recebimento do documento de despesa para que ele esteja com data posterior a da Nota de Empenho (BRASIL, 2014b, p. 3-5).

Ao concluir esta etapa do presente trabalho foi possível descrever as principais ocorrências de constatações de auditoria, analisando as possíveis causas e os agentes envolvidos. A intenção na próxima etapa é descrever as capacidades que esses agentes públicos envolvidos no processo de execução dos recursos financeiros devem possuir para desempenharem as suas funções.

3.4 Habilidades e Competências

Para identificar as habilidades e competências que devem possuir os agentes responsáveis que trabalham, direta ou indiretamente, na área da execução dos recursos financeiros, se pretende estudar a formação dos Oficiais Intendentes nos cursos de formação e

de aperfeiçoamento, tal como os Estágios disponíveis para os Oficiais candidatos a Relatores da gestoria de Execução Financeira e os cursos para os futuros Comandantes e Diretores, que exercerão a função de Ordenador de Despesa.

Na MB o documento formal que irá estabelecer qual a formação e o preparo que o Oficial deve possuir é o Plano de Carreira de Oficiais da Marinha (PCOM). No seu Capítulo 2, o PCOM estabelece que:

As qualificações dos oficiais decorrem de formação que se processa ao longo da carreira, provendo conhecimentos teóricos e experiências práticas, harmônicos e balanceados, com respeito aos seguintes perfis de formação: técnico, operativo, administrativo, humanístico e marinho. Ao final da formação, os oficiais devem ser capazes de contribuir ativamente para o preparo e o emprego do Poder Naval, para a gestão administrativa de alto nível da Marinha e, ainda, para garantir uma adequada inserção da Marinha nos ambientes institucional e social que a envolve, especialmente no tocante aos assuntos relacionados ao uso do mar.

Os perfis de formação estabelecem um nível de competência básico, fundamentado na atividade finalística da Marinha, portanto, abrangem, com maior relevo, as carreiras dos oficiais combatentes. A formação dessa competência deve ser adquirida ao longo da carreira por meio de cursos, das experiências nas comissões e do interesse profissional de cada oficial. (BRASIL, 2007, p. 2-1)

Considerando que será o Agente Financeiro o principal responsável na execução dos recursos financeiros, serão detalhados os conhecimentos que os Oficiais Intendentes receberão nos cursos de formação e aperfeiçoamento para que possam ter habilidades suficientes para exercerem satisfatoriamente a função deste agente responsável. Esses conhecimentos estarão contidos na formação administrativa que será transmitida nos referidos cursos (BRASIL, 2007, p. 2-2).

Posteriormente, a abordagem se referirá aos relatores, Ordenadores de Despesa e Agentes Fiscais. Nesse contexto, releva mencionar que o Ordenador de Despesa e o Agente Fiscal de uma OM, de um modo geral, será o seu Comandante, ou Diretor, e o seu Imediato, ou Vice-Diretor, respectivamente.

3.4.1 Cursos de Graduação e de Especialização do Oficial Intendente

O ingresso do Oficial Intendente na Marinha do Brasil se dá por meio da Escola Naval (EN) e pelo Centro de Instrução e Adestramento Wandenkolk (CIAW). A formação do Oficial oriundo da EN ocorre realizando o curso de graduação num período de quatro anos, sendo dois anos com disciplinas específicas da área de Intendência, além das disciplinas e adestramentos realizados no ciclo pós-escolar. Já aqueles que ingressam na Marinha pelo CIAW tem um período de um ano e sete meses de formação, passando um ano no próprio CIAW e sete meses no Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga (CIANB), onde são ministradas disciplinas específicas de Intendência.

Nesses cursos o Oficial Intendente adquire as seguintes habilidades para exercerem as funções de Agente Financeiro, além de conhecimentos de Gestão Pública e de controle interno, de acordo com os objetivos das disciplinas da formação do Oficial Intendente contidas em Brasil (2018e) e Brasil (2018d):

a) Graduação na EN para os Aspirantes Intendentes: segundo Brasil (2007, p. 2-3), o curso de graduação tem a finalidade de preparar o futuro Oficial para desempenhar os cargos e funções peculiares aos postos iniciais do CIM, conforme as disciplinas discriminadas no APÊNDICE E.

b) Especialização em Intendência no CIANB: de acordo com Brasil (2007, p. 2-5), o propósito do curso de especialização é habilitar o Oficial do Quadro Complementar para o cumprimento de atribuições específicas na área de Intendência, conforme as disciplinas discriminadas no APÊNDICE F.

3.4.2 Curso de Aperfeiçoamento do Oficial Intendente

Brasil (2007, p. 2-5) afirma que o curso de aperfeiçoamento destina-se a aprimorar a habilitação profissional e técnica do Oficial Intendente, bem como à qualificação para o assessoramento em Estados-Maiores. A partir do ano letivo de 2014, o Curso de Intendência para Oficiais (CAIO) foi transferido do CIAW para o CIANB. Em virtude dessa transferência o currículo do CAIO foi revisto, dentre outras mudanças houve a contratação de uma Instituição de Ensino Superior (IES) para ministrar disciplinas relacionadas à Gestão e Administração Públicas, acarretando uma significativa alteração no processo de capacitação de Oficiais Intendentes.

Essa alteração considerou que o CAIO é um curso realizado no período da carreira em que o Oficial Intendente adquiriu competência profissional necessária para exercer com mais segurança a função de Agente Financeiro, dentre outras funções na área da Intendência. Destarte, foram identificadas no APÊNDICE G as competências adquiridas pelo Oficial Intendente no CAIO na área de Execução Financeira, Gestão Pública e controle interno, segundo Brasil (2018c).

3.4.3 Estágio para Relatores

Como os Relatores podem ser Oficiais e Guardas-Marinha de todos os Corpos e Quadros ou servidores civis qualificados (BRASIL, 2014b, p. 2-4), muitas vezes estes agentes públicos necessitam complementar suas habilidades para exercerem a adequada verificação das contas de Gestão. Em relação à gestoria de Execução Financeira, os conhecimentos nesta área são bastante específicos, por isso, o CIANB disponibiliza, periodicamente, para todo pessoal da MB um estágio para relatores de Execução Financeira, conforme Brasil (2017a).

Esse estágio possibilita aos agentes públicos que, ao longo de sua vida profissional, não obtiveram todas as competências requeridas pela função de relator da área de execução de recursos financeiros, possam fazê-lo. O referido estágio permitirá ao aluno complementar os conhecimentos necessários para o exercício desta função, efetuando com eficiência e eficácia as verificações contidas em Brasil (2014b, p. 2-4 a 2-6).

3.4.4 Curso Expedito de Atualização para Comandantes

Com a finalidade de suplementar a capacitação dos oficiais intencionados para o exercício do comando em Esquadrões e navios, o Centro de Adestramento Almirante Marques de Leão (CAAML) realiza, anualmente, o curso expedito de atualização para Comandantes (C-EXP-ATCOM). Este curso, cujos assuntos possuem grau de sigilo reservado, é realizado em duas fases, contendo disciplinas relacionadas às atividades navais e operativas do futuro Comandante (BRASIL, 2018a, p. 1 e 2).

Durante as pesquisas realizadas, por meio da consulta em Brasil (2018a), não foram observadas, explicitamente, disciplinas que englobem as competências requeridas para o exercício das funções administrativas de Ordenador de Despesa pelo futuro Comandante ou Agente Fiscal pelo futuro Imediato.

3.4.5 Curso Especial em Administração para Diretores e Vice-Diretores

De acordo com Brasil (2017b, p. 3), o CIANB realiza o C-Esp-ADIR, que tem o propósito de preparar, baseado na Excelência em Gestão, para o exercício dos respectivos cargos os futuros Diretores e Vice-Diretores de Organização Militar de terra, contendo uma fase à distância e uma presencial.

Para cumprir esse propósito na área de execução dos recursos financeiros, no C-Esp-ADIR são ministradas as disciplinas contidas no APÊNDICE H, que qualificarão os oficiais intencionados para exercerem as funções de Ordenador de Despesa e Agente Fiscal.

Apesar com curso ter duração de menos de um mês, considerando as fases à distância e presencial, ele abrange disciplinas relacionadas ao planejamento, execução e controle dos recursos financeiros, tais como, Avaliação de Gestão, Administração Estratégica, Administração Financeiro-Orçamentária e Gestão de Riscos (BRASIL 2017b, p. 5).

3.5 Aplicação das Habilidades e Competências nas Constatações de Auditoria

Ao observarmos as disciplinas do curso de graduação da EN para os Aspirantes Intendentes e do curso de especialização em Intendência para os Oficiais do Quadro Complementar, que são realizados no início da carreira do Oficial Intendente, se pode observar disciplinas cujos objetivos visam capacitar o discentes para realizar as tarefas de Agente Financeiro.

Nesse sentido, os objetivos das disciplinas Gerência de Sistemas de Intendência 1, 2, 3 e 4 e Noções de Planejamento Governamental e Plano Diretor, dentre outras, englobam conhecimentos explícitos que são transmitidos formalmente aos discentes, por meio de aula expositiva. Além disso, os conhecimentos transmitidos são avaliados por meio de trabalhos, testes e provas de modo a verificar se o conhecimento transmitido foi absorvido pelos alunos.

Posteriormente, o CAIO, que tem como propósito “atualizar e ampliar os conhecimentos necessários ao desempenho de cargos e ao exercício de funções próprias de graus hierárquicos intermediários e superiores da carreira do Oficial do Corpo de Intendentes e de áreas técnicas afins” (BRASIL, 2018c, p. 4), aprofunda os conhecimentos inicialmente recebidos.

Quanto aos relatores, o Estágio lecionado, periodicamente, pelo CIANB pode contribuir para que as constatações de auditoria ocasionadas por esse agente sejam mitigadas. Entretanto, o citado estágio é insuficiente para atender a necessidade das 382 organizações militares que a Marinha possui, ao longo de todo o território nacional, conforme Brasil (2017c, p. 206), quando contabilizamos o total de organizações por cada Órgão de Direção.

Em relação às funções de Ordenador de Despesa e de Agente Fiscal, somente o C-Esp-ADIR possui disciplinas que poderão fornecer as habilidades e competências necessárias para o exercício das referidas funções.

Outra possibilidade de adquirir conhecimento explícito, com o objetivo de mitigar as constatações de auditoria e outras possíveis falhas, é por meio do acesso as páginas da SGM, das Diretorias Especializadas da Área de Administração Orçamentária e Financeira, Diretoria de Finanças da Marinha, Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha e Diretoria de Administração da Marinha, e do CCIMAR. Nas páginas dessas OM poderão ser acessadas normas e publicações, orientações técnicas e outras informações úteis que, direta ou indiretamente, contribuirão para aumentar o cabedal de conhecimentos do pessoal que trabalha na gestão dos recursos e setores correlatos.

4 ANÁLISE DAS DIFICULDADES SOB A ÓTICA DA GC

As dificuldades para a execução de recursos na MB necessita ser analisada a partir das leis e normas estabelecidas. No alto nível, Brasil (2017d, p. 4-1), que é o Planejamento Estratégico da Marinha, relata que o OBNAV-20 de aperfeiçoar a gestão de recursos financeiros, com sua perspectiva institucional, irá contribuir para que o Mapa Estratégico da MB desempenhe visualmente o papel de orientador estratégico da Força Naval. Nessa ótica, todas as OM da Marinha deverão contribuir para que a gestão dos recursos seja aprimorada. Caso isto não ocorra o todo, que é a imagem da MB perante a sociedade, pode ser comprometido.

Outros limitadores legais que, também, poderão afetar a execução dos recursos financeiros, interferindo no OBNAV-20, são a LDO e LOA. Estas leis irão abordar as prioridades e metas da Administração Pública Federal, prever as receitas e fixar as despesas do Governo Federal. Por estas leis serem elaboradas anualmente, elas vão influenciar diretamente o planejamento orçamentário e financeiro da Marinha em curto prazo (BRASIL, 2014c, p. 1-1).

Nesse cenário, haverá a participação daqueles que são os elementos principais para o bom funcionamento da OM: o seu pessoal. É ele que, utilizando conhecimentos e habilidades, transformará em ações concretas aquilo que foi planejado, adequando as normas internas aos condicionantes legais externos. O ciclo do ANEXO A ilustra bem os tipos de capital que o militar e o servidor civil possuem.

A dinâmica do ciclo do ANEXO A dependerá da participação do pessoal da OM, que poderá ser estimulada, internamente, por ações de um determinado membro da tripulação, seja Oficial, Praça ou servidor civil assemelhado, que constata a necessidade de adoção de um novo procedimento ou, externamente, em virtude de uma nova lei ou norma da Marinha.

Nesse caso, há os mecanismos organizacionais na OM que são parâmetros normativos para que as referidas ações possam ocorrer. Adaptando à realidade de uma OM da Marinha os cinco dispositivos, definidos na teoria de GC por Rossatto (2014, p. 4), tem-se:

–Plano Estratégico Organizacional (PEO), juntamente com outros normativos internos, irão definir a estratégia organizacional;

–Regulamento e Regimento Interno: estabelecem a missão da OM, as tarefas que ela deverá executar para alcançar um determinado propósito que será o processo de negócios;

–O local de trabalho seja em uma OM operativa ou administrativa será o ambiente organizacional;

–No caso das OM a qualificação do pessoal é muito semelhante. Os cursos de formação, especialização e aperfeiçoamento são os mesmos, para cada Corpo ou Quadro¹³, o que fará a distinção entre as competências de cada militar serão a dedicação e empenho pessoais tanto no seu aprimoramento quanto em seu desempenho ao serviço. Isto se refere à competência dos colaboradores. Ressalta-se que, para contribuir com essa qualificação, de um modo geral, as OM possuem um programa de adestramentos interno; e

–De um modo geral, para o desempenho dos grandes processos a Marinha oferece para as OM sistema informatizados corporativos padronizados, que serão a infraestrutura tecnológica, para uso de várias OM ou individuais conforme o caso.

Dessa forma, será a partir desse ambiente que serão analisadas as dificuldades para execução dos recursos financeiros, à luz dos elementos descritos no Modelo de Gestão do Conhecimento proposto e a sua dinâmica ilustrada na FIG. 3.

¹³ Conforme definido em Brasil (2007, p. 1-2), a MB é constituída de Corpos e Quadros de Carreira. O Corpos são formados por Oficiais que executam atividades afins no Serviço Ativo da marinha; e os Quadros são subconjuntos dos Corpos, com ordenação hierárquica, e perfis de carreira semelhantes.

4.1 Estrutura do Modelo de GC aplicada na Execução dos Recursos Financeiros

De acordo com Rossatto (2014, p. 10), a base do Modelo de GC é a estrutura. Esta camada, composta por cinco dispositivos, será aplicada à MB, conforme abaixo, analisando como ela poderá influenciar o aperfeiçoamento da execução dos recursos financeiros:

4.1.1 Estratégia Organizacional

Em uma OM a sua estratégia organizacional é estabelecida no ato de sua criação onde é definida a sua missão, composta do seu propósito e as tarefas que deverá cumprir. O documento que estabelece isso é o seu Regulamento, que será complementado pelo seu Regimento Interno, aprovado pelo Comando Imediatamente Superior (ComImSup), onde haverá um maior detalhamento da sua estrutura organizacional e atribuições dos setores internos.

A estratégia das OM da Marinha para execução dos recursos a ela destinados irá variar de acordo com a sua finalidade, que estará ligada a missão dessa organização. Brasil (2015c, p. 3-2) relaciona algumas finalidades de organizações, quais sejam: ensino, saúde, abastecimento, dentre outros.

4.1.2 Processos de Negócios

O processo de negócios nas organizações da MB é estabelecido através do conjunto de normas internas que são alinhadas com a missão da OM e com os documentos normativos superiores da Marinha.

Brasil (2015c, p. 3-4 a 3-7) relaciona os principais documentos de uma OM, dos quais se pode destacar: o Ato de Criação, o Regulamento, o Regimento Interno, o

Planejamento Estratégico, o Plano de gerenciamento de Riscos, o Programa de Aplicação de Recursos, o Livro de Estabelecimento, o Livro de Navio, as Ordens Internas e o Plano de Dia. São eles que vão detalhar os procedimentos pormenorizados para as diversas atividades específicas de cada OM, de acordo com a sua finalidade. Dentre os aspectos abordados deverá estar a execução dos recursos financeiros e os procedimentos internos que devem ser adotados nesta área.

4.1.3 Competência do Pessoal

A maneira como o processo seletivo de ingresso de pessoal na Marinha, seja para a carreira de oficiais ou de praças, é realizado permite que os futuros militares aprovados nos concursos tenham competências profissionais semelhantes. Além disso, ao longo da carreira de cada especialidade, a realização de cursos de especialização, de aperfeiçoamento, de qualificação e de requalificação possibilita a manutenção da capacitação profissional adequada para o pessoal no exercício dos cargos e funções requeridos. Com isso, de uma maneira geral, as OM conseguem cumprir suas missões adequadamente.

Portanto, no que se refere às competências para o exercício de atividades relacionadas à execução dos recursos financeiros, a MB fornece os conhecimentos necessários nos cursos de formação e aperfeiçoamento para os Oficiais Intendentes. Além das disciplinas diretamente ligadas a essa área, o curso de graduação da EN, o curso de especialização e CAIO no CIANB incluem disciplinas que contribuem indiretamente para o exercício das atividades na gestoria de Execução Financeira. Todas essas disciplinas, juntamente com os seus objetivos, estão descritas nos APÊNDICES E, F e G, destacando-se as seguintes:

a) Contabilidade 1 e 2: ministradas no 3º e 4º ano da EN, instrui o Aspirante nos conhecimentos básicos e princípios de contabilidade, que serão usados frequentemente na

execução dos atos e fatos contábeis no SIAFI da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública Federal (BRASIL, 2014b, p. 5-1);

b) Gerência de Sistemas de Intendência 1, 2, 3 e 4: aplicadas do 3º ano ao ciclo pós-escolar, é complementar as disciplinas de Contabilidade, com foco na operacionalização da execução dos recursos pela MB. Engloba, também, conceitos e aspectos referentes ao controle interno;

c) Gerência de Execução Financeira: ministrada para os Oficiais Intendentes do Quadro Complementar, no curso de especialização. Em virtude de esses militares, ao ingressarem na MB, já possuem formação em nível superior, esta disciplina visa transmitir os conhecimentos voltados para as atividades na gestoria de Execução Financeira;

d) Noções de Planejamento Governamental e Plano Diretor: aplicada no curso de especialização, visa transmitir os conhecimentos ligados ao Sistema de Plano Diretor da Marinha, que é o instrumento para atender as necessidades da MB quanto ao planejamento, execução e controle das gestões orçamentária e financeira (BRASIL, 2014c, p. 2-1); e

e) Contabilidade Aplicada ao Setor Público: ministrada no CAIO, irá complementar os conhecimentos na área de contabilidade, voltada para a Administração Pública, dos cursos de graduação e especialização para Intendentes.

À luz das análises anteriores, pode-se comprovar que a MB fornece as competências necessárias para que o Oficial Intendente exerça as atividades na gestoria de Execução Financeira, que irá se somar a experiência pessoal e a dedicação de cada Oficial para o desempenho de suas funções. Assim, a princípio, não há lacunas na formação ou no aperfeiçoamento na carreira do Oficial Intendente que o impeça de executar a gestão dos recursos financeiros satisfatoriamente, bem como, de buscar o constante aprimoramento nesta área de conhecimento.

Quanto ao aspecto do controle interno, o estágio para relatores, realizado periodicamente pelo CIANB, transmite de uma forma objetiva e prática os conhecimentos necessários para qualificar o militar que irá exercer a função de Relator da gestoria de Execução Financeira, caso ele necessite dessa capacitação. Entretanto, conforme mencionado no item 3.6 esse estágio não atende integralmente a necessidade da MB.

4.1.4 Infra-Estrutura Tecnológica

O suporte tecnológico na Força Naval é realizado em alguns níveis, de acordo com a área de atuação, operativa ou administrativa, atividade fim ou atividade meio. São utilizados sistemas corporativos, desenvolvidos pela própria Marinha ou por terceiros, para atender as necessidades desde segurança do tráfego aquaviário, passando por sistemas de apoio as atividades de Intendência até prontuários eletrônicos na área de saúde.

Especificamente na área de orçamento e finanças, o SIAFI é o sistema do Governo Federal que possibilita a execução dos recursos orçamentos e financeiros. As UG também podem utilizar o Sistema de Acompanhamento do Plano Diretor (SIPLAD), que é um sistema corporativo da MB que provê o suporte as transações do SPD. O SIPLAD apoia o planejamento, acompanhamento, execução, controle das atividades relacionadas ao Orçamento da Marinha (BRASIL, 2014c, p. 2-3 e 2-4).

Pode-se afirmar que ambos os sistemas atendem as necessidades rotineiras dos usuários para execução dos recursos financeiros da Marinha. Entretanto, esses usuários necessitam escolher trilhas de aprendizagem adequadas para utilizarem com segurança as inúmeras funcionalidades de ambos os sistemas.

Cabe ressaltar que há, também, o Tesouro Gerencial que é um portal que permite a realização de consultas parametrizadas dos dados existentes no SIAFI. Ele é um excelente sistema de apoio gerencial para a tomada de decisão na área orçamentária e financeira.

4.1.5 Ambiente Organizacional

Na Marinha o ambiente das OM é baseado nos ciclos hierárquicos, tanto para os Oficiais quanto para as Praças. Por ser um ambiente militar, os relacionamentos pessoais existentes são norteados por relações entre militares de um mesmo ciclo hierárquico e entre superiores e subordinados, que devem estar sujeitos à hierarquia e à disciplina.

Além disso, a estrutura organizacional é centralizada no Dirigente Máximo da Organização, que será o seu Comandante ou Diretor. É ele que terá a palavra final e, conseqüentemente, assumirá a responsabilidade pelas principais decisões da organização. Porém, o assessoramento técnico dos especialistas em cada área de conhecimento é indispensável para que o titular da OM possa tomar a decisão considerando o maior número possível de informações.

Por esse ângulo, a qualidade dos conhecimentos técnicos do gestor de Execução Financeira no assessoramento ao titular da organização, além das suas orientações para os setores que efetuarão a execução dos recursos financeiros, contribuirá para um bom ambiente organizacional.

4.2 Processo SECI empregado nas Constatações de Auditoria

Tomando como referência os conceitos de conversão do conhecimento, descritos no subitem 2.5 e ilustrados na FIG. 2, envolvendo os conhecimentos tácitos e explícitos, serão analisadas as constatações de auditoria mais frequentes da execução financeira. Portanto, a teoria do Processo SECI será utilizada em comparação com a prática, visando identificar as possíveis causas dessas constatações. Essa teoria será o farol para iluminar as falhas da prática.

Nesse aspecto, com a finalidade de identificar, por área de conhecimento, as dificuldades para execução dos recursos financeiros foi elaborado o APÊNDICE I, contendo as constatações de auditoria relacionadas no APÊNDICE D, a identificação desta área de conhecimento e à Norma da SGM que estará ligada a respectiva constatação. Isso contribuirá para o emprego do processo SECI proposto no modelo da GC, visando hierarquizar as dificuldades e aprimorar a gestão dos recursos financeiros.

As áreas de conhecimento atinentes à execução dos recursos financeiros foram estabelecidas tomando por base as fases da despesa, citadas em Brasil (2014b, p. 1-14 a 1-23 e 2.1-2.2). Desse modo, as principais constatações de auditoria observadas ocorreram nas seguintes áreas de conhecimento, constantes no APÊNDICE I: licitações e contratos, orçamento, finanças e controle interno.

4.2.1 Licitações e Contratos

Quem, normalmente, atua nesta área de conhecimento é um Oficial Intendente que é o Encarregado de Obtenção. Este oficial, ao longo da sua carreira, recebe os conhecimentos explícitos necessários para a sua capacitação nessa área. A combinação, que é um dos tipos de conversão do conhecimento, é aplicada de modo a sistematizar as normas e procedimentos ligados ao planejamento e operacionalização das obtenções.

Pode-se afirmar que a ação de planejar é a mais marcante nas atribuições do Encarregado de Obtenção para que as constatações 1 e 2 do APÊNDICE I não ocorram. O Setor de Obtenção será o responsável pelos estágios iniciais da despesa, que são: a determinação das necessidades, a pesquisa de mercado e a licitação (BRASIL, 2014b, 1-14).

Cabe ressaltar que, será fundamental o Encarregado de Obtenção utilizar a socialização para obter informações e compartilhar assuntos sobre essa área de conhecimento com outros Oficiais que exerçam a mesma função; a externalização para orientar o pessoal da

OM em que serve, por meio de palestras e adestramentos internos, visando ensinar os procedimentos que cada Setor deverá ter no estágio inicial da despesa; e propor ao Titular da sua OM e operacionalizar ações de melhorias no processo de aquisição para que as citadas constatações não voltem a ocorrer, internalizando os novos conceitos na organização.

4.2.2 Orçamento

As constatações 3 e 4 do APÊNDICE I se referem à impropriedades estritamente técnicas ocorridas, por ações do Agente Financeiro, no momento da emissão da Nota de Empenho no SIAFI. Esse agente responsável, segundo Brasil (2014b, p. 1-6), deverá ser, preferencialmente, um Oficial Intendente, que foi qualificado nos cursos de graduação, especialização e aperfeiçoamento para exercer a função de Agente Financeiro. Assim, ele irá aplicar os conhecimentos explícitos recebidos em ações práticas para cumprir corretamente a fase da despesa do empenho.

Em relação à constatação 5 do APÊNDICE I, a antecipação da contratação é um grave erro administrativo que requer apuração. É prerrogativa do Ordenador de Despesa autorizar a realização de despesas orçamentárias, por ter autoridade administrativa para tal, de acordo com Brasil (2014b, p. 1-3). A autorização para a realização da despesa é formalizada pela emissão da nota de empenho. A realização de treinamentos regulares para todo pessoal da organização irá coibir a incidência dessa impropriedade, pois na OM somente o Ordenador de Despesa tem autoridade para autorizar despesa, exceto quando houver delegação de competência.

Nessa área de conhecimento, a principal ação é de executar, pois o Agente Financeiro irá efetuar o comprometimento dos créditos orçamentários recebidos pela UG no SIAFI e o Ordenador de Despesa irá autorizar o compromisso. Paralelamente aos atos desses

agentes responsáveis, os demais agentes, dentre eles, o Gestor de Material e Agente Fiscal deverão exercer as ações e as fiscalizações pertinentes no âmbito de suas responsabilidades.

Nesse contexto, ações de socialização, com palestras e reuniões de troca de experiências nesta área de conhecimento, deverão ser incrementadas e estimuladas, bem como a externalização mediante a transmissão de experiências profissionais e pessoais dos agentes responsáveis mais experientes serão muito importantes para o amadurecimento dos Oficiais mais modernos. Outra ação importante nesta área de conhecimento é a combinação, com a elaboração de normas internas claras e precisas para que todo o pessoal envolvido com o orçamento esteja seguro de suas ações. Para fechar o ciclo, essas normas internas deverão ser periodicamente revistas de forma que permaneçam atualizadas, da mesma forma que as ações nelas previstas devem ser executadas, minimizando a ocorrência de constatações.

4.2.3 Finanças

As inconsistências na área de conhecimento de finanças podem ser separadas em dois grupos. O primeiro se refere ao pagamento de diárias (constatação 6 do APÊNDICE I) fora do prazo legal. Apesar de poderem ser inúmeros os responsáveis por essa impropriedade, conforme já comentado, o Agente Financeiro, por ser o elemento organizacional que efetua o pagamento na UG, pode adotar uma postura proativa tanto no assessoramento ao Ordenador de Despesa, alertando sobre uma possível falha semelhante a essa, quanto nas orientações para todo pessoal da OM, através da externalização.

Quanto as inconsistências 7 e 8 do APÊNDICE I, por serem problemas surgidos a partir de 2015 (BRASIL, 2015b, p.1), devido à falta de financeiro pelo Governo Federal, a aplicação do Ciclo SESI pelas UG, de forma rápida e eficiente, pode impedir novas ocorrências desta impropriedade. Pode-se iniciar o ciclo com adestramentos internos realizados pelo Agente Financeiro e sua equipe para todo o pessoal da OM com foco nas áreas

de atuação de cada Setor da OM. Esses adestramentos, que podem ser gravados e disponibilizados no sítio da Intranet da OM, visam orientar tanto o Setor de Obtenção da OM quanto os possíveis compradores de cada Setor da OM em relação aos procedimentos que deverão ser adotados a partir do recebimento do material ou da prestação de serviços para que o pagamento não ocorra com atraso. O segundo é a combinação, formalizando por meio de normas internas os procedimentos estabelecidos, que dará aos agentes envolvidos o respaldo legal para exigirem o cumprimento desses procedimentos. O terceiro ponto será a internalização, que englobará ações de todos os Setores da OM no sentido de que ambas as impropriedades não voltem a acontecer. Por fim, é a transmissão e compartilhamento dos conhecimentos adquiridos dentro de cada Setor da organização pela socialização.

Na área de finanças a principal ação é controlar. Essa é a última etapa do processo de execução dos recursos financeiros na OM. Depois que a Ordem Bancária é emitida, efetuando o pagamento ao credor, caso o pagamento esteja incorreto os procedimentos de correção serão muito mais difíceis de serem executados, podendo inclusive acontecer prejuízo ao erários e apuração de responsabilidades.

4.2.4 Controle Interno

O controle interno é uma área de conhecimento que estará diretamente ligada no aperfeiçoamento da gestão. São nas ações de controle interno que a organização faz a verificação se os processos previstos estão sendo realizados adequadamente e dentro dos padrões legais. Assim, ele é uma importante ferramenta de gestão, pois irá assessorar o Ordenador de Despesa verificando se a métrica estabelecida nos instrumentos normativos da OM está sendo cumprida corretamente.

Nesse sentido, as constatações 9 e 10 do APÊNDICE I são bastante preocupantes em virtude dos seguintes fatos: a conformidade de registros de gestão é a ação em que agente

responsável verifica se os registros dos atos e fatos da gestoria de Execução Financeira estão de acordo com as normas em vigor e se existe documentação que ampare as operações registradas (BRASIL, 2014b, p. 8-1); e o agente responsável por realizar a conformidade de registros de gestão, conforme Brasil (2014b, p. 8-2), é o Agente Fiscal, que é o auxiliar do Ordenador de Despesa no controle, acompanhamento e fiscalização constantes da conta de gestão da Execução Financeira. Dessa forma, quando o Agente Fiscal não fiscaliza adequadamente, não controla com o rigor devido, conseqüentemente inúmeras inconsistências podem ocorrer na execução dos recursos financeiros em virtude disso.

Considerando esse risco e que o Agente Fiscal é um militar ou servidor civil não, necessariamente, familiarizado com as atividades da Execução Financeira, bem como, que a conformidade de registros de gestão é uma ação técnica, onde a maior dificuldade na sua execução está na conferência da documentação, será determinante que aqueles que forem assumir a função de Agente Fiscal adquiram as competências para tal. Cabe ressaltar que, muitas vezes, essa documentação, que dá suporte aos lançamentos contábeis no SIAFI, é numerosa, contendo informações orçamentárias e dados financeiros bastante específicos.

Aliado a isso, normalmente, o Agente Fiscal exerce, cumulativamente, outras funções e atribuições na OM, tais como, Imediato ou Vice-Diretor, Chefe de Departamento, presidente de Comissão de Licitações e fiscal de contrato. Por isso, se pode perceber que esse agente será bastante atarefado e deverá possuir competências em muitas áreas de conhecimentos.

Por conseguinte, o militar ou servidor civil que for designado para exercer a função de Agente Fiscal deve, rapidamente, adquirir competências que o permitam desempenhar com sucesso essa função. Uma das soluções para isso é a aplicação das trilhas de aprendizagem por competências. Em virtude da trilha abranger inúmeras soluções de aprendizagem, a MB poderá ampliar as opções de capacitações para os futuros Agentes

Fiscais de modo que cada militar ou servidor civil designado para essa função possa buscar a melhor forma de se preparar para os desafios da função na área de execução dos recursos financeiros. Nesse caso a utilização da externalização e da combinação do processo de GC será fundamental.

Em relação às constatações 11 e 12 do APÊNDICE I, estas impropriedades envolvem vários setores da organização, que podem ser os responsáveis pelas falhas. Por isso, a realização da externalização através de palestras e adestramentos poderá contribuir para que todos os setores envolvidos possam ter pessoal qualificado para a execução dos recursos financeiros em todas as fases de realização da despesa. Aliado a isso, a combinação mantendo manuais e normas de procedimentos atualizados para acesso imediato dos usuários será de suma importância.

Quanto à constatação 13, por ser um problema técnico e simples, que envolve um procedimento operacional no SIAFI, de pequena dificuldade, não requerendo elevada capacitação, o responsável por essa tarefa deve apenas cumprir os procedimentos previstos em Brasil (2014b, p. 8-4). Para reduzir essa ocorrência é necessária a atuação efetiva do controle interno da organização, com a participação do Agente Fiscal e do Conselho de Gestão.

4.3 Influência do Ativo Intangível do modelo GC na Gestão Financeira da MB

Conforme se pode observar no decorrer de toda a análise, a participação dos militares e servidores civis é efetiva e constante em todos os processos. Por mais que o incremento tecnológico tenha ocorrido, com a utilização de sistemas informatizados para dar apoio às atividades, quem irá utilizar estes sistemas além de planejar, executar e controlar todo o processo de execução dos recursos financeiros será o ser humano.

Por isso, é indiscutível a importância do seu pessoal para a MB. Apesar da Marinha ser um Órgão Público Federal, pode-se afirmar que ela se alinha as empresas dos

EUA e do Brasil, listadas no ANEXO D, em relação ao significativo valor do seu ativo intangível. São as pessoas que cometem as inconsistências apontadas no APÊNDICE D e que ao adquirirem as competências necessárias poderão sanar essas impropriedades e conduzir as suas organizações a um aprimoramento da gestão de recursos financeiros.

Nesse contexto, será abordada a influência do capital intelectual, do capital estrutural e do capital de relacionamento na MB, bem como nas OM executoras dos recursos financeiros e como o ativo intangível pode contribuir para o aperfeiçoamento da execução desses recursos.

4.3.1 Capital Intelectual

Na MB pode se verificar o valor e a comparação do capital intelectual entre duas OM quando se observa que Organizações com a missão semelhante possuem conceitos por ocasião de Inspeções Administrativas diferentes e dentro da Força Naval possuem reputações distintas. Isso se pode observar quando são comparadas as Escolas de Aprendizes-Marinheiro, as Capitânicas dos Portos e meios navais de uma mesma classe. Quando se comenta que um navio possui alma, não é porque o aço criou vida, mas a estrutura material é “vivificada” pelas pessoas que ali servem.

Apesar dos processos seletivos para ingresso na MB nivelarem o nível de conhecimento do pessoal, os oficiais e praças ao longo de suas carreiras, por ocasião do exercício dos cargos, funções e atividades para as quais são designados apresentam conhecimentos tácitos bastante diferentes. O capital intelectual que cada um possui em suas OM irá se juntar para caracterizar a organização.

4.3.2 Capital Estrutural

Conforme afirma Rossatto (2014, p. 19), a qualidade dos produtos e serviços gerados na organização terá como propulsor o capital estrutural. Isso irá se justificar, como organizações com missão semelhante, possuindo pessoal com formação acadêmica semelhante tendo desempenho, inclusive na execução dos recursos financeiros, tão distintos.

A Marinha, por ser uma instituição secular, as tradições navais e a cultura marinheira tem um importante papel na formação do ambiente organizacional, por isso o capital estrutural tem um valor mais significativo do que em organizações mais recentes.

4.3.3 Capital de Relacionamento

Em relação ao capital de relacionamento existem organizações da Marinha que terão um importante papel no estabelecimento da imagem que a MB terá diante da sociedade brasileira. A atuação da Capitania dos Portos do Rio de Janeiro durante a queima de fogos em Copacabana no final do ano terá uma contribuição relevante na formação dessa imagem. A população brasileira espera uma atuação efetiva da Marinha nesse momento especial para a cidade turística do Rio de Janeiro.

Ao se adaptar a teoria de Rossatto (2014, p. 19) à Marinha, se verifica que o capital de relacionamento da MB será a imagem e a reputação que esse Órgão tem junto à sociedade brasileira. Dessarte, a FIG. 4 apresenta graficamente dados de 2013 a 2017, referente à confiança que o cidadão brasileiro tem em relação às instituições selecionadas pelo ICJBrasil (RAMOS, 2017, p. 6). Nesse gráfico pode-se perceber que, apesar de ter caído nos últimos quatro anos, a confiança nas Forças Armadas é a maior entre as instituições brasileiras.

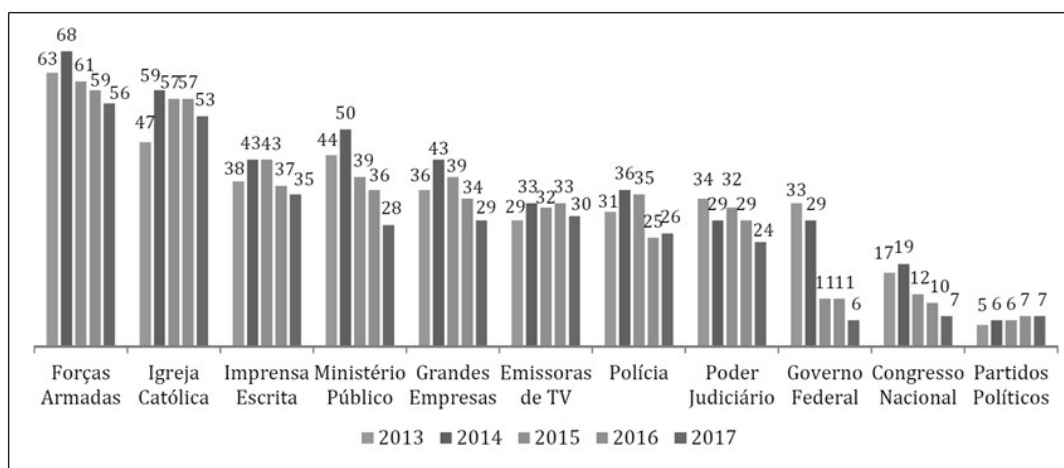


FIGURA 4 - Confiança nas Instituições (2013 a 2017)

Fonte: RAMOS, 2017, p. 14.

O que pela posição relativa obtida na pesquisa é positivo para a MB, como uma das três Forças Armadas brasileiras, pelo lado absoluto, isto é, analisando somente o comportamento do índice das Forças Armadas, a situação é preocupante na medida em que esse percentual vem caindo. Porém, ao analisar o contexto e o comportamento do índice das demais instituições, é notório perceber que os percentuais de todas as instituições nos últimos anos caíram. Dessa forma, pode-se concluir que por mais que mereça certo grau de atenção, o capital de relacionamento da MB junta à sociedade brasileira é muito bom.

4.3.4 O Ativo Intangível da OM Executora dos Recursos Financeiros

Considerando que, não só o pessoal que trabalha no Setor de Execução Financeira das OM participa do processo de execução dos recursos financeiros, mas todos os elementos internos da organização em algum momento irão necessitar realizar alguma aquisição ou contratação para o seu setor. Assim, todos na organização poderão, por desconhecimento ou displicência, contribuir para a ocorrência das citadas constatações de auditoria.

Portanto, todos os militares e servidores civis deverão adquirir as habilidades necessárias, para que quando estiverem participando do processo de obtenção ou contratação

tenham pleno conhecimento dos procedimentos que deverão adotar. Cabe ressaltar que, dependendo da formação de cada militar ou servidor civil, esse ativo intangível necessitará se capacitar dos conhecimentos necessários na área orçamentária e financeira.

Isso poderá ser realizado por meio de cursos, adestramentos, palestras e reuniões em sua própria OM, cursos ministrados pela MB ou por outros Órgãos, acesso à página das Diretorias Especializadas e do CIANB, dentre outros. A escolha pela trilha de aprendizagem irá variar de acordo com os conhecimentos necessários e a disponibilidade dos recursos instrucionais.

Nesse aspecto, uma das opções para capacitação do pessoal na MB é através das atividades acadêmicas realizadas pelo CIANB. Observa-se que em 2014, de acordo com Brasil (2014a, p. 143), aquele Centro de Instrução atendeu a necessidade de 1.197 alunos em cursos e 835 alunos em adestramentos de assuntos relacionados à Intendência. Já em 2017, conforme em Brasil (2017c, p. 150 e 151), esse número cresceu para 3.200 alunos em cursos e 1.734 alunos em adestramentos, incluindo a capacitação de pessoal na área de execução de recursos financeiros.

Esse aumento por mais significativo que seja, considerando a sua evolução de 2014 para 2017, ainda é insuficiente para atender integralmente a necessidade da Marinha. Nesse cenário, o ponto positivo é que a oferta de eventos acadêmicos para fornecer ao pessoal as capacidades necessárias nessa área tem crescido satisfatoriamente.

Outro ponto que releva mencionar é a periódica movimentação do pessoal militar. Seja por requisito de carreira ou por necessidade do serviço, os militares mudam de OM periodicamente. A carreira militar possui essa peculiaridade que dificulta a manutenção das habilidades do pessoal em uma determinada área de conhecimento. Conforme a TAB. 3, em que pese à redução em 2017 do número de movimentações de pessoal, o percentual anual é superior a 10% de militares movimentados em relação ao efetivo da MB.

TABELA 3
Movimentação de Militares

	2014	2015	2016	2017
Total de militares (Oficiais e Praças)	75.709	76.962	76.092	76.874
Nº de movimentações de militares para os Distritos Navais e exterior	19.843	14.557	12.274	8.809
% de militares movimentados em relação ao total	21,2%	18,9%	16,1%	11,5%

Fontes: BRASIL, 2014a, p. 1 e 72; BRASIL, 2015a, p. 1 e 72; BRASIL, 2016a, p. 1 e 73; e BRASIL, 2017c, p. 1 e 79

Por outro lado, os servidores civis dificilmente são movimentados e o seu quantitativo tem caído, significativamente, nos últimos anos (BRASIL, 2017c, p. 93). Atualmente, de acordo com Brasil (2017c, p. 92), a Marinha possui um efetivo de 4.775 servidores civis. Estes não tem a mesma dificuldade dos militares, pois de um modo geral permanecem executando as mesmas tarefas durante muitos anos, conseguindo assim se manterem capacitados.

4.3.5 O Ativo Intangível no Aperfeiçoamento da Execução dos Recursos Financeiros

O ativo intangível que terá, precipuamente, a responsabilidade em orientar as organizações militares executoras dos recursos financeiros estará lotado na SGM, nas Diretorias Especializadas da Área de Administração Orçamentária e Financeira, Diretoria de Finanças da Marinha, Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha e Diretoria de Administração da Marinha, e no CCIMAR. Será o pessoal dessas organizações que terão os

conhecimentos técnicos necessários para avaliar os problemas na execução dos recursos e indicar o caminho para a solução.

Nessa perspectiva, podem se citar as algumas ações realizadas pelas organizações acima, considerando a estrutura e o processo de execução dos recursos financeiros da Marinha:

a) SGM: aprovação das Normas afetas à execução orçamentária e financeira;

b) Diretoria de Finanças da Marinha e Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha: elaboração de instruções técnicas na área de execução dos recursos financeiros;

c) Diretoria de Administração da Marinha: elaboração do ANEMAR; e

d) CCIMAR: realização das auditorias e divulgação do MACAUD.

Outro aspecto que releva mencionar é que, na pesquisa realizada não foi identificado um setor técnico que realize a análise das constatações de auditorias observadas com o propósito de identificar as possíveis causas dessas impropriedades e sugerindo as devidas correções. Sob essa ótica, se pode observar que o desempenho das OM não tem melhorado percentualmente, em relação aos processos orçamentários, financeiros, finalísticos e de apoio. O percentual, que é um indicador do Programa Netuno, tem se mantido um pouco acima dos 60% nos últimos quatro anos.

Adicionalmente, em virtude da dimensão continental do Brasil e da evolução tecnológica, é uma necessidade do pessoal a disponibilização de ambientes digitais amigáveis e flexíveis, com conteúdo para aprendizagem de orçamento e finanças. Dessa forma, esse pessoal poderá escolher a trilha de aprendizagem por competência que melhor irá suprir a sua necessidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer do trabalho, foi estudado um modelo de Gestão do Conhecimento, aplicando-o na execução de recursos financeiros da MB. Isso teve como propósito utilizar como parâmetro os conceitos e as teorias da GC de forma que pudessem contribuir para mitigar as dificuldades na execução desses recursos financeiros, bem como aprimorar a sua gestão.

Nesse sentido foi elaborada a FIG. 5, que sintetiza todos os objetivos propostos no presente trabalho, abrangendo o processo de execução de recursos financeiros da Marinha à luz da Gestão do Conhecimento.

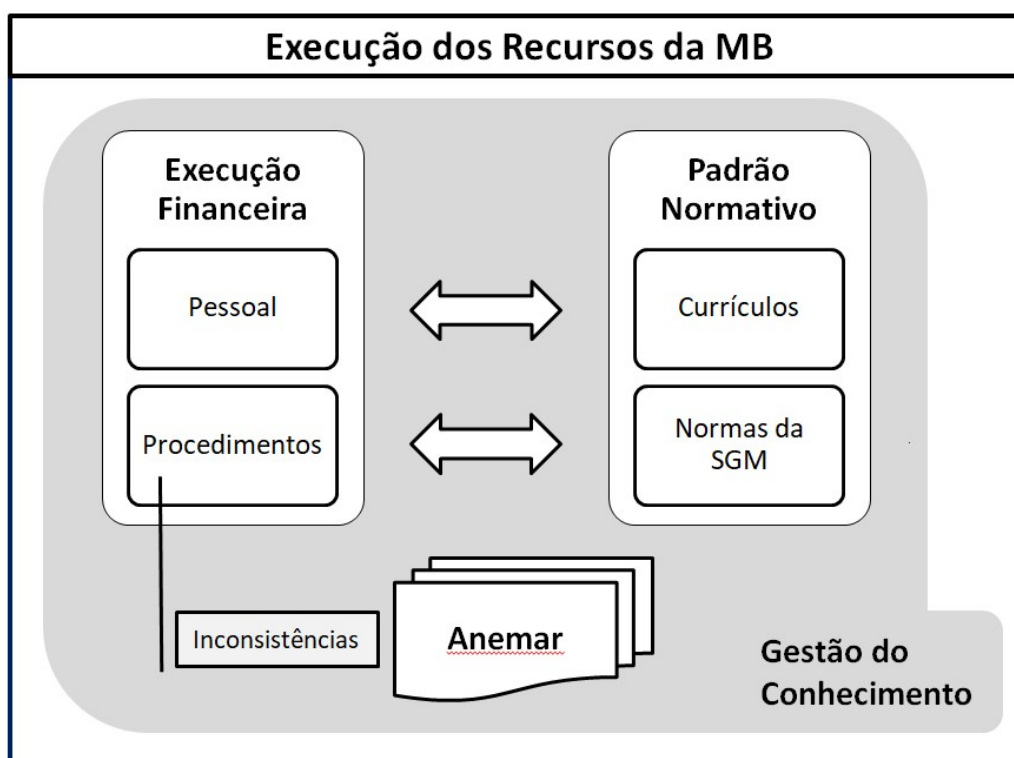


FIGURA 5 – Execução dos Recursos Financeiros sob a Ótica da GC
Fonte: PRÓPRIA (2018).

A área mais escura da FIG. 5 representa a Gestão do Conhecimento com seus conceitos e teorias, que envolve todo o processo de execução dos recursos. O processo de GC

foi estudado na segunda sessão utilizando como estrutura lógica o modelo de Gestão do Conhecimento proposto por Rossatto (2014, p. 7 a 21) e ilustrado nas FIG. 1 e 3. Nessa abordagem releva mencionar a necessidade das organizações possuírem indicadores de avaliação consistentes a fim de aprimorarem a sua eficiência e eficácia organizacional, conforme citado no subitem 2.3 deste trabalho.

Outro aspecto afeto a essa área mais escura que merece destaque é o processo de conversão do conhecimento, que é realizado pelas pessoas integrantes da organização. Ele é ininterrupto, dinâmico e cíclico em que há a interação dos conhecimentos explícitos e tácitos. Esse processo, analisado na segunda sessão, foi denominado por Takeuchi e Nonaka (2008, p. 23) de Processo SECI da conversão do conhecimento (FIG. 2).

A próxima área da FIG. 5, que foi fruto de estudo ao longo do trabalho, foi a identificação dos procedimentos previstos nas legislações e nas Normas da SGM para a gestoria de EF. Foram identificados os fluxos dos créditos orçamentários e do financeiro, os procedimentos para execução dos recursos financeiros nas OM, além da importância do funcionamento efetivo do controle interno.

A terceira área da FIG. 5 abrange as constatações de auditoria mais frequentes na execução dos recursos financeiros, que são as inconsistências obtidas no ANEMAR, no período de 2014 a 2017. Nesse levantamento de dados, conforme a TAB. 1, se pode constatar que a Execução Financeira foi a gestoria com o maior número de discrepâncias no período observado. Esse fato indica essa área de conhecimento necessita de um acompanhamento contínuo e minucioso, com o propósito de que sejam adotadas medidas preventivas e corretivas para a redução dessas impropriedades.

Nesse contexto, buscou-se identificar o agente público responsável pela falha observada e a respectiva causa do problema. Na medida em que houve a identificação da

causa, foi possível vislumbrar ações visando atenuar a possibilidade de nova ocorrência da mesma constatação de auditoria.

A quarta área da FIG. 5 envolve a identificação das competências que os principais agentes responsáveis que labutam na área de EF devem possuir. A abordagem procurou focar no pessoal que irá realizar as tarefas afetas a essa área de conhecimento e suas capacidades, que vão permitir que todos os procedimentos previstos sejam efetuados corretamente. Esse pessoal é composto de todos aqueles que na organização, direta ou indiretamente, participam do processo de execução dos recursos financeiros.

Nesse caso, tem-se como os principais envolvidos no processo, o Ordenador de Despesa, o Agente Fiscal, o Agente Financeiro e o Relator da gestoria de Execução Financeira. Para esses agentes foi considerada que as respectivas competências estão incluídas nos objetivos das disciplinas selecionadas em cada curso e no conteúdo do estágio para relatores.

Dessa forma, pode-se constatar que o estágio para relatores oferecido pelo CIANB é insuficiente para atender a necessidade do pessoal lotado nas 382 organizações militares da Marinha. Atualmente, pela pesquisa realizada o militar ou servidor civil que for exercer a função de relator da execução financeira possui as seguintes trilhas de aprendizagem a disposição: consulta às Normas da SGM, estágio presencial para relatores oferecido pelo CIANB, consulta aos sítios da SGM e das Diretorias Especializadas e adestramentos internos em sua OM.

Com a finalidade de efetuar a análise das dificuldades para a execução de recursos financeiros na MB sob a ótica da GC foi elaborada a quarta sessão, que inclui todos os elementos da FIG. 5. Nesse contexto, o modelo de Gestão do Conhecimento proposto na primeira sessão foi usado como o padrão, visando a sua comparação com a prática da execução financeira.

Desse modo, é possível evidenciar que os membros das organizações militares são os principais atores no processo de execução financeira. Além disso, pode-se identificar que o Ordenador de Despesa e o Agente Financeiro são os atores principais nesse processo. Quanto aos demais agentes, quanto maior o seu nível hierárquico, de um modo geral, maior o seu grau de interferência no processo.

Por isso, o ambiente organizacional estará suscetível a qualidade dos conhecimentos técnicos do Agente Financeiro no assessoramento ao Ordenador de Despesa, além das suas orientações aos demais setores da OM que efetuarão, substancialmente, a execução dos recursos financeiros.

Outro resultado da análise, considerado como uma oportunidade de melhoria, foi o fato de que não há um portal único que disponibilize todas as normas, orientações e informações, referentes à área de conhecimento de execução financeira, de forma centralizada. Em que pese os sítios da SGM e das Diretorias Especializadas disponibilizarem as legislações, Normas e orientações necessárias para os agentes envolvidos na execução de recursos financeiros possam desempenhar, satisfatoriamente, suas tarefas.

Nesse diapasão do exame das dificuldades encontradas, as constatações de auditoria 9 e 10 do APÊNDICE I, que tem o Agente Fiscal como principal ator, são muito preocupantes por ser este agente o responsável pelo acompanhamento e controle da execução financeira. Essas duas impropriedades apontadas são exatamente a formalização desse controle e, conseqüentemente, da fiscalização.

Por isso, caso o militar ou servidor civil designado para exercer a função de Agente Fiscal não possua as competências necessárias para tal, deverá adquiri-las o mais breve possível. Assim, é importante que gradativamente haja uma ampliação das trilhas de aprendizagem não somente para o Agente Fiscal, mas para todo o pessoal envolvido na execução dos recursos financeiros. Atualmente, o futuro Agente Fiscal pode se capacitar

participando do C-Esp-ADIR, consultando as normas em vigor e os sítios da SGM e das Diretorias Especializadas.

Entretanto, a disponibilização de vídeo-aulas sobre o tema e a inclusão de disciplinas da área de conhecimento de execução financeira nos cursos, estágios e adestramentos afetos ao tema são alternativas para capacitar o pessoal, contribuindo para o aprimoramento da gestão dos recursos. A ampliação dessas trilhas de aprendizagem, utilizando ambientes digitais amigáveis e flexíveis, será importante para que todo o pessoal da MB, independente da localização da sua OM, que tenha a necessidade de adquirir competência na área de orçamento e finanças possa fazê-lo.

No âmbito dessa abordagem e das pesquisas realizadas não foi encontrado um setor técnico que realize a análise das constatações de auditorias observadas. Isso possibilitaria que ações preventivas pudessem ser tomadas para que, ao se diagnosticar o problema em uma determinada OM, a mesma impropriedade não ocorresse em outras. Além disso, as causas das impropriedades poderiam ser combatidas por ações de melhoria que afetariam todas as organizações da MB.

Esse setor técnico não necessita ser criado, apenas seria incluída como nova tarefa a um setor existente a atribuição de análise das constatações de auditoria observadas na área de execução financeira. O responsável por essa tarefa, considerando o conceito de curador descrito no subitem 2.5.4 deste trabalho, poderia ser um profissional experiente e com conhecimento em execução financeira, não necessariamente um tutor ou professor.

Ademais, o curador poderia ser o responsável por supervisionar o portal único, estruturado na área de execução financeira, por meio de *links* com as páginas da SGM e das Diretorias Especializadas, com a finalidade de disponibilizar os conteúdos para os servidores interessados. Dessa forma, os sítios da SGM e das Diretorias Especializadas não necessitariam ser alterados, apenas necessitando da criação desse portal centralizador de

conhecimentos. O curador seria o facilitador do acesso ao portal e o orientador para o pessoal interessado, em virtude do seu *know-how* nessa área.

Com a finalidade de, futuramente, se ampliar os estudos sobre esse assunto, sugere-se a análise de relatórios pós-escolares dos cursos, além de entrevistas com ex-alunos e gestores.

Assim, conforme proposto, esta sessão contém as considerações finais apresentando propostas de melhoria na gestão dos recursos financeiros, em virtude da relevância desse tema para a Marinha do Brasil, com possíveis ações a serem desenvolvidas, com a finalidade de atenuar as falhas de procedimento observadas.

Desse modo, o objetivo de analisar a execução dos recursos financeiros recebidos pela MB, no período de 2014 a 2017, à luz da teoria da Gestão do Conhecimento, considerando as ocorrências mais frequentes das constatações de auditoria na área de execução financeira, foi alcançado. Portanto, essa análise poderá contribuir para o aperfeiçoamento da gestão dos referidos recursos, que é um dos Objetivos Navais do Planejamento Estratégico da Marinha.

REFERÊNCIAS

BETHLEM, Agrícola. **Estratégia Empresarial**. Conceitos, Processo e Administração Estratégica. 6. ed. rev. e amp. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2009. 395 p.

BRASIL. Centro de Adestramento Almirante Marques de Leão. **Sinopse do Curso Expedito de Atualização para Comandantes**. Rio de Janeiro. 2018a. 2 p. Disponível em <<http://www.caaml.mb/?q=cursos-expeditos>>. Acesso em: 17 Jul. 2018.

BRASIL. Centro de Controle Interno da Marinha. **Manual de Constatações de Auditoria na área de Execução Financeira**. Rio de Janeiro. 2018b. 29 p. Disponível em <<http://www.ccimar.mb/?q=macaud>>. Acesso em: 2 Mai. 2018.

_____. Centro de Instrução e Adestramento Newton Braga. **Currículo do Estágio para Relatores de Execução Financeira (EST-REL EXEFIN)**. Rio de Janeiro. 2017a. 6 p. Disponível em <<http://www.cianb.mb/material/Curr%C3%ADculo%20Est%20Execu%C3%A7%C3%A3o%20Financeira.pdf>>. Acesso em: 18 Jun. 2018.

_____. Centro de Instrução e Adestramento Newton Braga. **Sinopse Geral do Curso Especial de Administração para Diretores e Vice-Diretores**. Rio de Janeiro. 2017b. 35 p. Disponível em <<http://www.cianb.mb/sumarios/CIANB/Sinopse%20Geral%20C-ESP-ADIR%202017.pdf>>. Acesso em: 17 Jul. 2018.

_____. Comandante da Marinha. **Plano de Carreira de Oficiais da Marinha**. Brasília. 2007. Disponível em <<http://www.dgpm.mb>>. Acesso em: 24 Jun. 2018.

_____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Brasília: Senado Federal, 1988. 130 p. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 8 Abr. 2018.

_____. Diretoria de Administração da Marinha. **Anuário Estatístico da Marinha de 2014**. Rio de Janeiro. 2014a. 324 p. Disponível em <<http://anemar.dadm.mb/?q=anemar-2014>>. Acesso em: 27 Mar. 2018.

_____. Diretoria de Administração da Marinha. **Anuário Estatístico da Marinha de 2015**. Rio de Janeiro. 2015a. 324 p. Disponível em <<http://anemar.dadm.mb/?q=node/72>>. Acesso em: 27 Mar. 2018.

_____. Diretoria de Administração da Marinha. **Anuário Estatístico da Marinha de 2016**. Rio de Janeiro. 2016. 332 p. Disponível em <<http://anemar.dadm.mb/?q=node/382>>. Acesso em: 27 Mar. 2018.

_____. Diretoria de Administração da Marinha. **Anuário Estatístico da Marinha de 2017**. Rio de Janeiro. 2017c. 338 p. Disponível em <<http://anemar.dadm.mb/sites/default/files/ANEMAR%202017%20OSTENSIVO.aao>>. Acesso em: 15 Jul. 2018.

_____. Diretoria de Ensino da Marinha. **Currículo do Curso de Aperfeiçoamento de Intendência para Oficiais (CAIO)**. Rio de Janeiro. 2018c. 84 p. Disponível em <http://www.cianb.mb/sumarios/CIANB/Curriculo_do_CAIO.pdf>. Acesso em: 28 Mar. 2018.

_____. Diretoria de Ensino da Marinha. **Currículo do Curso de Especialização em Intendência (C-Espc-INT)**. Rio de Janeiro. 2018d. 47 p. Disponível em <<http://www.cianb.mb/sumarios/CIANB/C-Espc-INT.pdf>>. Acesso em: 28 Mar. 2018.

_____. Diretoria de Ensino da Marinha. **Currículo do Curso de Graduação de Oficiais**. Rio de Janeiro. 2018e. 361 p. Disponível em <https://www.en.mb/ensino/curriculo/CURRICULO_2018_%20APROVADO.pdf>. Acesso em: 20 Jun. 2018.

_____. Estado-Maior da Armada. **EMA-130**. Manual de Visitas, Inspeções e Reuniões Funcionais da Marinha. Brasília. 2018f. Disponível em <<http://www.ema.mb/publicacoes>>. Acesso em: 19 Jun. 2018.

_____. Estado-Maior da Armada. **EMA-300**. Plano Estratégico da Marinha. Brasília. 2017d. Disponível em <<http://www.ema.mb/publicacoes>>. Acesso em: 18 Mar. 2018.

_____. **Lei n. 8.666 de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 Jun. 1993. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/18666cons.htm>. Acesso em: 20 Jun. 2018.

_____. Secretaria-Geral da Marinha. **BONO Especial nº 536**. Pagamento de Despesas Prioritárias. Brasília. 2015b. Disponível em <<http://bono-antigo.dctim.mb/visualizar.jsp?id=5953>>. Acesso em: 19 Jun. 2018.

_____. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-102**. 4ª Revisão. Normas sobre Licitações, Acordos e Atos Administrativos. Brasília. 2013a. Disponível em <<http://www.sgm.mb/PUB/Normas/SGM-102-REV-4.pdf>>. Acesso em: 22 Mar. 2018.

_____. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-105**. 4ª Revisão. Normas sobre Documentação Administrativa e Arquivamento na Marinha. Brasília. 2013b. Disponível em <<http://www.sgm.mb/PUB/Normas/SGM-105-REV4.pdf>>. Acesso em: 22 Mar. 2018.

_____. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-107**. 6ª Revisão. Normas Gerais de Administração. Brasília. 2015c. Disponível em <<http://www.sgm.mb/PUB/Normas/SGM-107-REV6.pdf>>. Acesso em: 22 Mar. 2018.

_____. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-301**. 7ª Revisão. Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade. Brasília. 2014b. 421 p. Disponível em <<http://www.sgm.mb/PUB/Normas/SGM-301-Rev-7-Mod-1.pdf>>. Acesso em: 22 Mar. 2018.

_____. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-401**. 1ª Revisão. Normas para a Gestão do Plano Diretor. Brasília. 2014c. Disponível em <http://www.sgm.mb/PUB/Normas/SGM-401_Rev-1.pdf>. Acesso em: 22 Mar. 2018.

_____. Secretaria-Geral da Marinha. **SGM-601**. 5ª Revisão. Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha. Brasília. 2014d. 94 p. Disponível em <<http://www.sgm.mb/PUB/Normas/SGM-601-REV-5.pdf>>. Acesso em: 22 Mar. 2018.

_____. Serviço de Veteranos e Pensionistas da Marinha. **Carta de Serviços**. Rio de Janeiro. 2018g. 78 p. Disponível em <http://www.svpm.mb/drupal7/sites/default/files/carta_servicos/carta_de_servicos_2018.pdf>. Acesso em: 7 Mai. 2018.

CARBONE, Pedro Paulo. **Flexibilização da Aprendizagem e Educação e Inovação Corporativa**. Painel Virtual Pré-Congresso KM Brasil 2018. Brasília. 2018. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=qQCNHOSf3OA>>. Acesso em: 30 Jun. 2018.

FRANÇA, Ana Cristina. **O Atraso Intangível**. Rio de Janeiro. 2017. 7 p. Disponível em <<https://www.apsis.com.br/blog/geral/o-atraso-intangivel/>>. Acesso em: 19 Jun. 2018.

INTELETTO Consultoria. Desenvolvido por Pedro Paulo Carbone, Kleuton Izídio, Diego Reis e Carlos Felipe Carbone, 2016. Apresenta soluções para Gestão de Pessoas, Competência e Performace. Brasília. 2018. Disponível em <<https://www.inteletto.com/>>. Acesso em: 01 Jul. 2018.

RAMOS, Luciana de Oliveira *et al.* **Relatório ICJBrasil**. São Paulo. Fundação Getúlio Vargas. Escola de Direito de São Paulo, 2017. 28 p. Disponível em <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio_icj_1sem2017.pdf>. Acesso em: 17 Jul. 2018.

ROSSATTO, Maria Antonieta. **Gestão do Conhecimento**. A busca da humanização, transparência, socialização e valorização do intangível. Rio de Janeiro, RJ: Editora Interciência, 2014. 264 p.

SANTIAGO JR., José Renato Sátiro. **Gestão do Conhecimento**. A chave para o sucesso empresarial. São Paulo, SP: Novatec Editora, 2004. 204 p.

SOUTO, Leonardo Fernandes (Org.). **Gestão da Informação e do Conhecimento**. Práticas e Reflexões. Rio de Janeiro, RJ: Editora Interciência, 2014. 293 p.

SVEIBY, Karl Erik. **A Nova Riqueza das Organizações**. Tradução [de] Luiz Elclydes Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro, RJ. Editora Campus, 1998. 260 p.

TAKEUCHI, Hirotaka; NONAKA, Ikujiro. **Gestão do Conhecimento**. Porto Alegre, RS: Bookman, 2008. xiii, 319 p.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Fluxo dos Recursos Financeiros recebidos pela MB

I - Fluxo dos Créditos Orçamentários

Brasil (2014b, p. 1-12) cita que a Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM) centraliza a dotação dos créditos orçamentários da Marinha, que serão executados pelas UG (Unidades Gestoras). A DGOM irá efetuar a descentralização destes créditos para as diversas UG, conforme a distribuição definida pelos Relatores dos Planos de Metas e para os Gerentes de Empreendimento Modular (BRASIL, 2014c, p. 8-1). Essa distribuição dos créditos é realizada no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) que é o aplicativo que dá suporte para a emissão de documentos e os lançamentos contábeis correspondentes.

É importante ressaltar que, anualmente, as OM são orientadas e incentivadas para anteciparem os procedimentos administrativos visando às futuras contratações e as compras planejadas. Essa execução antecipada engloba a elaboração de projetos, termos de referência, processos licitatórios, considerando a previsão orçamentária, e outras ações que permitam a tempestiva execução dos recursos. Isto irá contribuir para que os créditos recebidos pela MB sejam executados de forma planejada e com rapidez, não havendo dessa forma disponibilidade desnecessária de recursos (BRASIL, 2014c, p. 8-1).

II - Fluxo do Financeiro

Brasil (2014b, 1-13) descreve que a DFM é o Órgão Setorial de Contabilidade responsável por realizar o planejamento dos recursos financeiros da MB, utilizando a programação financeira. Na Marinha, a DFM irá centralizar o recebimento dos recursos financeiros afetos à gestoria de Execução Financeira. Posteriormente, esta Diretoria

Especializada irá distribuir o numerário para as diversas UG, por meio de sub-repasses e transferências financeiras, com a finalidade de permitir os pagamentos das despesas.

Merece destaque o fato histórico que até 2015, não há conhecimento de que tenha havido dificuldade da Marinha para o recebimento de recursos financeiros. Entretanto, em julho de 2015 houve uma mudança de paradigmas. A necessidade de recursos financeiros da MB passou a não ser integralmente atendida, em virtude de dificuldades do Governo Federal. Isto gerou inúmeras alterações administrativas na MB, que afetaram desde os ODS até as OM do nível mais baixo organizacional. Para nortear os procedimentos destas OM, a SGM publicou o Boletim de Ordens e Notícias (BONO) número 536 (BRASIL, 2015b, p. 1 e 2).

APÊNDICE B - Procedimentos para Execução dos Recursos Financeiros nas OM

A base legal da Marinha para a execução dos recursos financeiros é a SGM-301¹⁴, que abrange as orientações necessárias na gestão orçamentária, financeira e patrimonial, para que os agentes envolvidos, dentre eles os Ordenadores de Despesa, Agentes Fiscais, Agentes Financeiros e Gestores, possam conhecer as tarefas que deverão realizar por ocasião da execução das despesas dos recursos oriundos do Orçamento Geral da União (OGU) (BRASIL, 2014b, p. XVIII).

Para a execução desses recursos do OGU, créditos orçamentários e os respectivos financeiros, a MB estabeleceu a Execução Financeira, que é uma conta de gestão¹⁵, e engloba as atividades de executar, controlar e acompanhar os recursos fixados e previstos na LOA. As OM que irão executar esse tipo de recurso são cadastradas como UG no SIAFI (BRASIL, 2014b, p. 1-1).

A gestoria de Execução Financeira possui os seguintes agentes responsáveis, que são militares ou servidores civis que irão exercer atividades nessa conta de gestão, conforme previsto em Brasil (2014b, p. 1-2 a 1-7): titular de OM (Dirigente Máximo), Ordenador de Despesa, Ordenador de Despesa Substituto, Titular (Dirigente Máximo) de OM Centralizada, Agente Fiscal (Titular ou Substituto), Agente Financeiro, Agente Financeiro Substituto e Agentes Subordinados.

Dentre esses agentes responsáveis, merece destaque o Agente Financeiro, que será, preferencialmente, um Oficial do Corpo de Intendentes da Marinha (CIM), em virtude

¹⁴ É a Norma sobre Administração Financeira e Contabilidade, que tem o propósito de consolidar e normatizar procedimentos relacionados ao processo de administração financeira e contabilidade da gestão orçamentário-financeira e patrimonial (BRASIL, 2014b, p. XVIII).

¹⁵ Conta de Gestão: é a modalidade de gestão de recursos financeiros que o saldo ao término do período de prestação de contas se transfere para o período seguinte. Possui identidade contábil, tem caráter permanente e administrativo. (BRASIL, 2014b, p. 1-1)

das competências adquiridas pelos Oficiais IM nos cursos realizados durante os cursos de formação, especialização e aperfeiçoamento.

Atualmente, a necessidade de utilizar os recursos do OGU de forma eficiente, eficaz e com efetividade, sendo o gestor público transparente em todas as suas ações, motivou a realização de procedimentos antes da execução dos recursos propriamente. Estes procedimentos se referem ao planejamento e estabelecimento dos parâmetros que irão caracterizar o material a ser adquirido ou o serviço que deverá ser prestado.

Assim, previamente haverá a necessidade de ocorrer à determinação de necessidades, a procura ou pesquisa de mercado e a licitação. Após isso serão cumpridas as fases da despesa previstas nas normas sobre administração pública: empenho dos créditos orçamentários, liquidação da despesa e o pagamento ao fornecedor BRASIL (2014b, 1-14 a 1-25). A FIG. 6 descreve as etapas que, normalmente, são cumpridas por ocasião da execução dos recursos orçamentários.

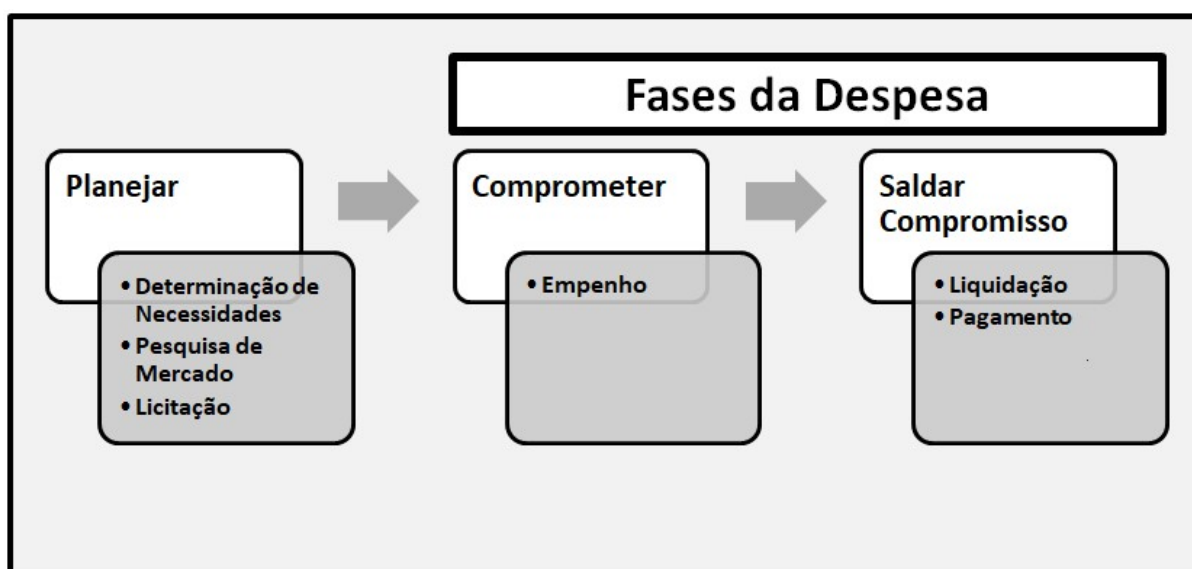


FIGURA 6 – Etapas para Execução dos Recursos Orçamentários
Fonte: BRASIL, 2014b, p. 1-14 a 1-25.

No final de cada ano, as OM deverão elaborar o seu Programa de Aplicação de Recursos (PAR), que será o seu instrumento de planejamento no qual serão priorizadas suas metas, as aquisições de materiais, os serviços que serão prestados e as necessidades de obras e

serviços de engenharia, a serem realizadas no ano subsequente, aplicando os recursos financeiros orçamentários ou não. O PAR será aprovado, atualizado e a sua execução acompanhada nas reuniões do Conselho de Gestão da OM (BRASIL, 2015c, p. 12-4).

A partir da aprovação do PAR, que deverá estar alinhado com os subsídios elaborados no exercício financeiro anterior para revisão dos Planos de Metas executados pela OM, os seus Setores poderão iniciar as ações que visam se preparar para utilizar os recursos assim que eles estiverem disponíveis (BRASIL, 2014c, p. 7-5). Conforme a FIG. 7, estas ações são a determinação da necessidade detalhada, caso ela não esteja especificada no PAR, a pesquisa de mercado ou procura e o processo licitatório, que poderá ser o formal previsto em lei ou a simples classificação dos fornecedores baseados nos preços ofertados, nos casos de dispensa da licitação.

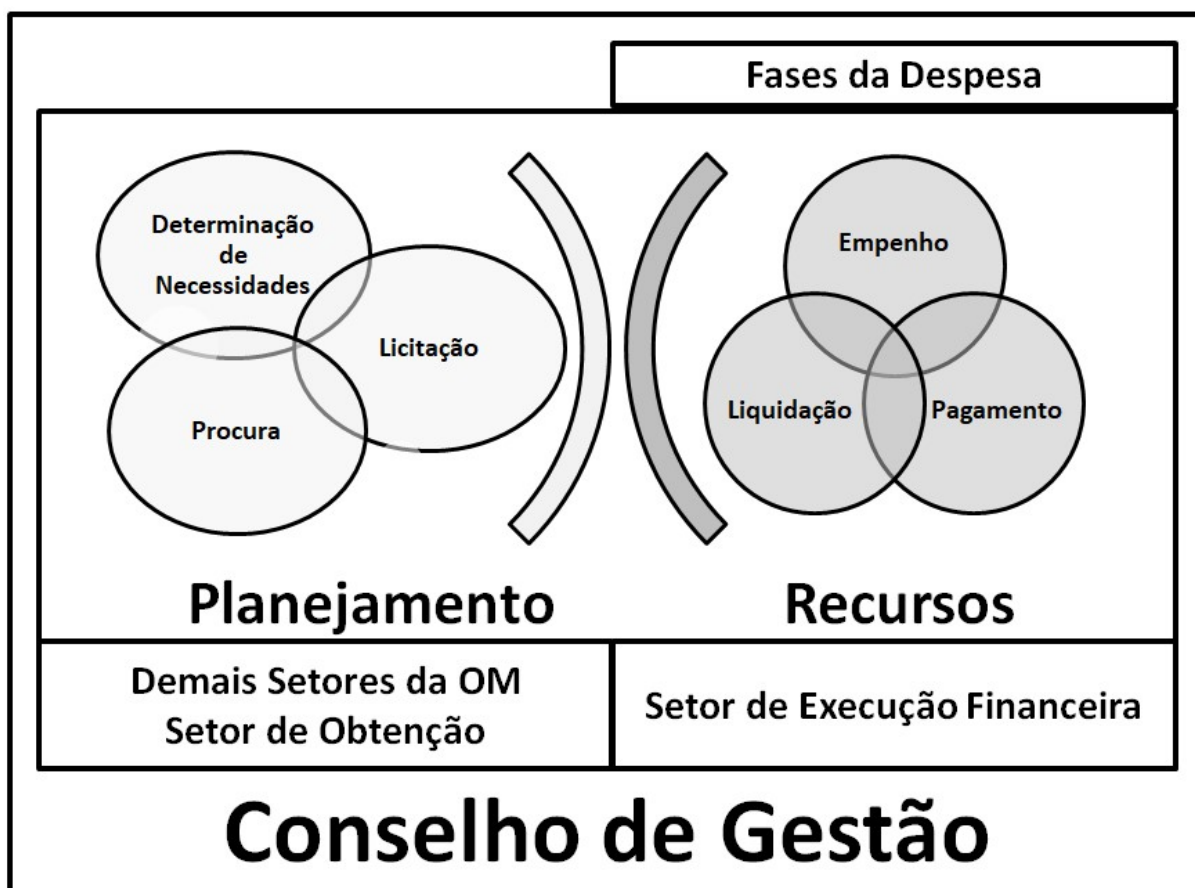


FIGURA 7 – Processo de Execução dos Recursos Orçamentários
 Fontes: BRASIL, 2015c, p. 12-1 a 8 e BRASIL, 2014b, p. 1-14 a 1-25.

Quando o Setor de Execução Financeira receber o recurso orçamentário no SIAFI, provisionado pela DGOM, irá adotar as providências no sentido de que sejam emitidas as Notas de Empenho para as metas previstas no PAR, devidamente aprovadas pelo Ordenador de Despesa. A Nota de Empenho é o documento formal que o gestor público se compromete a pagar ao fornecedor. No momento em que o material é entregue ou o serviço é prestado, o setor da OM responsável pela contratação emite a certificação no documento da despesa, nota fiscal ou documento equivalente, que é o ato que ele ratifica o direito adquirido pelo credor. Em seguida, o Setor de Execução Financeira através do SIAFI faz a solicitação do financeiro para a DFM e, quando recebê-lo emite a Ordem Bancária, que é o documento que entrega ao credor o valor devido (BRASIL, 2014b, p. 1-16 a 1-20).

APÊNDICE C – Controle Interno na MB

I - Fases do Controle Interno

Segundo Brasil (2014b, p. 2-1 a 2-7), as OM deverão exercer o controle interno em três fases:

a) estruturação das rotinas de controle: o que, como e quando será verificado deverá estar previsto em norma interna, que deve ser elaborada de acordo com as peculiaridades da organização;

b) prestação de contas: prontificar a prestação de contas de cada gestoria, que o Ordenador de Despesa deverá comprovar junto ao CCIMAR, no prazo previsto nas normas da MB, devidamente verificada pelo relator e aprovada pelo Conselho de Gestão; e

c) controle: consiste na verificação minuciosa da prestação de contas de cada gestoria, bem como de outras áreas sensíveis da OM que necessitem acompanhamento e controle, efetuada pelo referido relator, devidamente capacitado e designado por documento formal. Este relator emitirá sua avaliação sobre as contas verificadas lavrando o Parecer de Análise de Contas Inicial (PACI). Outro elemento do controle interno que releva mencionar é o Agente Fiscal, de acordo com Brasil (2014b, p. 1-5), responsável por assessorar o Ordenador de Despesa, rotineiramente, no acompanhamento, fiscalização e controle das contas de gestão da OM. Conforme Brasil (2015c, p. 12-1), caberá ao Conselho de Gestão controlar e fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros, além de aprovar as respectivas contas de gestão da OM.

As contas de gestão são enviadas para o CCIMAR posteriormente a sua aprovação pelo Conselho de Gestão. Atualmente, a maior parte dos documentos que compõe a prestação de contas é encaminhada em meio magnético, em virtude das gestorias possuírem sistemas

corporativos de apoio para registro dos documentos que fazem parte da sua comprovação. O CCIMAR e as Diretorias Especializadas irão realizar a análise de contas¹⁶ e, caso haja necessidade, solicitam esclarecimentos à OM por meio da Papeleta de Discrepância das Contas de Gestão (PDC) (BRASIL, 2014b, p. 2-6 e 2-7).

II - Auditoria

Segundo Brasil (2014d, p. 4-1), a auditoria é uma ferramenta de controle mais ampla que a análise de contas, pois irá realizar a verificação dos atos e fatos dos agentes públicos quanto a eficácia, eficiência e economia dos recursos. Na Marinha, a OM responsável pela auditoria é o CCIMAR. Ela irá, de forma antecipada, permitir que o CCIMAR oriente e sugira a retificação de improbidades administrativas. Na auditoria, equipe do CCIMAR realiza visita na OM com a finalidade de efetuar a verificação minuciosa nas gestorias, bem como, apreciar a gestão dessa organização. Para isso é elaborado, anualmente, o Plano Anual de Auditorias (PAA) pelo CCIMAR, apreciado pela SGM e aprovado pelo CM.

Na MB são efetuadas seis tipos de auditoria (BRASIL, 2014d, p. 4-1 a 4-5) pelo CCIMAR, a saber:

a) Auditoria de Acompanhamento: é aquela realizada por meio de ida, periódica, as OM para examinar os atos e fatos de gestão em relação aos aspectos ligados à contabilidade, orçamentário, financeiro e do patrimônio;

¹⁶ A análise de contas é “[...] um instrumento de fiscalização e controle que possui os mesmos objetivos básicos da auditoria, diferenciando desta, pelo escopo das verificações efetuadas que, no caso da análise de contas, aplica-se apenas aos documentos e registros contábeis constantes dos processos de prestações de contas e sistemas auxiliares de registros de informações financeiras e patrimoniais.” (BRASIL, 2014d, p. 4-1)

b) Auditoria Especial: é o instrumento que irá avaliar e analisar situações incomuns, que apresentem indícios de irregularidades. É realizada mediante solicitação de autoridade competente, e necessita de parecer da SGM e aprovação do CM;

c) Auditoria Operacional: está voltada para a verificação do desempenho operacional da UG, analisando dos ganhos ligados à economia, eficiência, eficácia, efetividade, com foco no planejamento, organização e procedimentos da gestão na organização;

d) Auditoria dos Atos de Gestão de Pessoal: é específica para apreciação dos atos de admissão, concessão de aposentadorias, reformas e pensões dos militares e servidores civis;

e) Auditoria de Conformidade Documental: é voltada para exame das prestações das contas de gestão administradas pela OM, com a finalidade de verificar os atos e fatos praticados pelos agentes responsáveis, quanto à conformidade e à fidelidade. Rotineiramente ela é realizada à distância e simplificada nos sistemas corporativos que dão apoio as diversas gestorias, porém poderá ser solicitada à OM a documentação completa de determinada gestoria; e

f) Auditoria de Avaliação da Gestão: esta auditoria específica, realizada para verificar o exercício anterior das Unidades Jurisdicionadas Apresentadoras¹⁷ (UJAP) em relação à regularidade das contas, contratos e acordos administrativos, além da probidade no que se refere ao uso do recurso público.

O CCIMAR elaborou, e mantém atualizado, um Manual que contém as constatações de auditoria observadas nas inspeções realizadas ao longo do tempo. Esse manual possui, para cada constatação encontrada, o dispositivo legal que foi infringido e um campo observação, que descreve a correção que deverá ser efetuada e outras informações

¹⁷ Segundo Brasil (2014d, p.), Unidade Jurisdicionada Apresentadora é a OM cujo Dirigente Máximo deverá apresentar relatório de gestão ao TCU.

pertinentes. O Manual de Constatações de Auditoria (MACAUD) é um importante documento complementar de consulta para gestores, agentes responsáveis e relatores, além das legislações e normas em vigor, pois ele apresenta as áreas mais delicadas de cada gestoria, os problemas que foram observados em outras OM e as suas respectivas soluções (BRASIL, 2018b, p. 1).

Além disso, o CCIMAR subsidia a Diretoria de Administração da Marinha (DAdM) com os dados estatísticos e gráficos afetos à auditoria para a elaboração do ANEMAR.

APÊNDICE D - Constatções de Auditoria mais frequentes na Execução Financeira

Seq.	Descrição das Constatções	Quant. de Constatções			
		2014	2015	2016	2017
I	Despesa realizada em desacordo com a Ação Orçamentária prevista nos Programas do Governo Federal.	17	7		3
II	Não foi efetuada a "Conformidade dos Registros de Gestão", no SIAFI.	16	7	5	
	Impropriedade observada na certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no SIAFI.			4	
III	Realização de despesa, com dispensa de licitação, cuja regularidade e montante das compras recomendam a utilização de processo licitatório.	13			
	Realização de despesas de mesma natureza sem a confecção de processo licitatório, ocasionando aparente fragmentação de despesas.		6		
IV	Pagamento de diárias, inadequadamente, em período posterior ao da viagem.	12			2
V	Impropriedades verificadas em Títulos de Crédito.	12			
VI	As Prestações de Contas mensais da Execução Financeira não são examinadas, satisfatoriamente, pelos Relatores, em que pesem as declarações constantes dos Pareceres de Análise de Contas.		8		
VII	Enquadramento inadequado de despesa segundo a classificação de sua natureza.		5		3
VIII	Atraso no pagamento a fornecedores.		3	6	2
	Incidência de multas, juros e acréscimos moratórios em documentos de despesa por atraso no pagamento.			5	
IX	A Lista de Usuários da UG (LISTAUSUG) no SIAFI está desatualizada.			4	
X	Realização de despesa sem prévia ou concomitante emissão da correspondente Nota de Empenho (NE).				2
	Total	364	214	240	164

Fonte: BRASIL, 2014a, p. 194; BRASIL, 2015a, p. 194; BRASIL, 2016, p. 197; e BRASIL, 2017c, p. 203

APÊNDICE E - Disciplinas do Curso de Graduação

Disciplinas do Curso de Graduação relacionadas à Gestão Pública e Execução Financeira

Disciplina	Objetivos da Disciplina	Ciclo Escolar
Administração Financeira 1	<ul style="list-style-type: none"> - Aplicar os principais conceitos da matemática financeira, sistemas de amortização de empréstimos e métodos de análise de investimentos; - Extrair os dados fornecidos em problemas teóricos e práticos; - Solucionar algebricamente os problemas propostos com a utilização de calculadoras financeiras e planilhas eletrônicas; e - Relacionar o conteúdo estudado a situações de seu cotidiano. 	3º ano
Administração para Intendentes	<ul style="list-style-type: none"> - Caracterizar a Administração, como ciência social e delimitar seu campo de atuação na sociedade moderna; - Identificar os aspectos fundamentais das teorias e funções da administração; e - Identificar a Administração e suas funções como fator de condução racional das atividades de uma organização, tendo como base de estudo a Organização da Marinha do Brasil. 	3º ano
Contabilidade 1	Aplicar os conceitos e princípios da teoria geral da contabilidade, por meio do uso da escrituração, de modo a possibilitar a demonstração do resultado, a análise econômico-financeira e a compreensão das funções da auditoria.	3º ano
Gerência de Sistemas de Intendência 1	<ul style="list-style-type: none"> - Descrever a estrutura básica da Marinha e dos Órgãos pertencentes ao Serviço de Intendência da Marinha; - Identificar as normas e procedimentos inerentes ao Plano Diretor da Marinha, às Gestorias de Execução Financeira e Material, bem como ao funcionamento do controle interno da Marinha e externo do Tribunal de Contas da União (TCU); e - Enumerar a rotina e as principais atividades inerentes aos Oficiais do Corpo de Intendentes da Marinha por ocasião da participação em GT. 	3º ano
Gestão Pública	<ul style="list-style-type: none"> - Analisar o papel do Estado e suas relações com a sociedade, refletindo sobre o papel da gestão pública diante dos desafios contemporâneos, principalmente no que concerne à relação entre sociedade, economia e governo; - Refletir sobre o papel do Estado no processo de desenvolvimento da nação; e - Utilizar metodologias de análise do moderno planejamento organizacional, desenvolvendo, no nível gerencial, o raciocínio estratégico e descobrindo aspectos que possam melhorar o desempenho organizacional. 	3º ano

Disciplina	Objetivos da Disciplina	Ciclo Escolar
Administração Financeira 2	Identificar as funções da administração financeira, conscientizando-se do valor do dinheiro e do crédito no tempo; Aplicar técnicas de gestão do capital a curto e a longo prazo, através da orçamentação e do manuseio de projetos, dentro do contexto do Sistema Financeiro Nacional.	4º ano
Contabilidade 2	- Apurar e contabilizar custos, a fim de obter e gerenciar informações necessárias ao processo de tomada de decisão; e - Demonstrar uma visão abrangente da legislação que institui normas da execução orçamentária e conhecimentos básicos da contabilidade governamental, a fim de gerenciar os sistemas administrativos navais.	4º ano
Gerência de Sistemas de Intendência 2	- Aplicar as Normas de Contabilidade e de Finanças da Marinha; - Interpretar as alterações, inerentes às Gestorias de Municionamento, Caixa de Economias e Pagamento de Pessoal; - Enumerar os fundamentos básicos relacionados às atividades da Sistemática OMPS; e - Descrever a rotina e as principais atividades inerentes aos Oficiais do Corpo de Intendentes da Marinha por ocasião da participação em GT.	4º ano
Licitação	Aplicar a legislação, normas e procedimentos inerentes às licitações, suas dispensas e afastamentos licitatórios, acordos e atos administrativos no âmbito da Marinha do Brasil.	4º ano
Gerência de Sistemas de Intendência 3	- Empregar os Sistemas de apoio às Gestorias; - Identificar as principais constatações de Auditorias das Contas de Gestão; e - Empregar os conceitos do Serviço de Alimentação da MB.	Pós-Escolar
Gerência de Sistemas de Intendência 4	- Aplicar as normas inerentes à administração do Departamento de Intendência do Navio, ao Abastecimento, às gestorias de: Material, Pagamento de Pessoal, Municionamento e Administração do Rancho e Caixa de Economias; - Aplicar as normas necessárias à realização do Controle Interno; e - Reconhecer a integração nos diversos sistemas utilizados a bordo, pela Intendência.	Pós-Escolar

Fonte: BRASIL, 2018e, p. 121, 125, 147, 197, 212, 240, 256, 374 e 413.

APÊNDICE F - Disciplinas do Curso de Especialização em Intendência

Disciplinas do Curso de Especialização em Intendência relacionadas à Gestão Pública e
Execução Financeira

Disciplina	Objetivos da Disciplina
Gerência de Execução Financeira	Aplicar os principais conceitos, normas e procedimentos inerentes à Administração Financeira e Contabilidade na MB.
Noções de Planej. Governamental e Plano Diretor	- Descrever as características do Sistema de Planejamento e Orçamento Federal e do Sistema do Plano Diretor (SPD); e - Realizar atividades concernentes ao SPD, em nível UG.
Sistemas de Controle Interno	Aplicar os principais conceitos e procedimentos inerentes à concepção, acompanhamento e implementação de melhorias em sistemas de controle interno no nível das Unidades Gestoras (UG).

Fonte: BRASIL, 2018d, p. 14, 31 e 34.

APÊNDICE G - Disciplinas do Curso de Aperfeiçoamento em Intendência

Disciplinas do Curso de Aperfeiçoamento em Intendência relacionadas à Gestão Pública e Execução Financeira

Disciplina	Objetivos da Disciplina
Análise Financeira de Demonstrações Contábeis	Realizar análises financeiras, aplicando o caráter analítico e informativo da Contabilidade.
Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Aplicar as normas e procedimentos inerentes à Contabilidade Aplicada ao Setor Público na MB.
Excelência em Gestão Pública	Identificar os conceitos gerais, princípios e os fundamentos básicos da Excelência em Gestão, bem como os procedimentos para a avaliação da gestão, preconizados pelo Programa Netuno da MB.
Planejamento Governamental e Plano Diretor	- Aplicar conhecimentos afetos: ao processo evolutivo do orçamento; à estruturação e aos procedimentos atinentes ao Sistema de Planejamento e Orçamento Federal (SPOF); e - Enumerar normas e procedimentos atinentes ao Sistema de Plano Diretor da Marinha (SPD) e à Execução Orçamentária na MB, descrevendo sua vinculação ao SOF.
Prática em Sistemas Corporativos	Aplicar as normas e procedimentos da MB, no tocante à utilização de Sistemas Corporativos, especialmente: o Sistema de Acompanhamento do Plano Diretor (SIPLAD); o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI); o Tesouro Gerencial; e o Sistema de Informações Gerenciais do Abastecimento (SINGRA).
Sistema de Controle Interno e Externo Governamental	- Aplicar as principais metodologias disponíveis para concepção de Sistemas de Controle Interno no nível das UG; e - Utilizar conhecimentos sobre normas atinentes ao Controle Interno na Marinha e no setor público.

Fonte: BRASIL, 2018c, p. 15, 19, 28, 58, 61 e 64.

APÊNDICE H - Disciplinas do Curso Especial de Administração

Disciplinas do Curso de Especial de Administração para Diretores e Vice-Diretores

Disciplina	Objetivos da Disciplina
Avaliação de Gestão	Identificar os conceitos gerais, os princípios e os fundamentos básicos da Excelência em Gestão, bem como os procedimentos para a avaliação de gestão, preconizados pelo Programa Netuno da MB.
Administração Estratégica	<ul style="list-style-type: none"> - Enunciar os aspectos que podem contribuir para o sucesso da missão, sob o ângulo estratégico; e - Utilizar a metodologia de análise da moderna administração estratégica para solucionar os problemas que possam dificultar o cumprimento da missão.
Licitações e Acordos Administrativos	Identificar os fundamentos básicos do procedimento licitatório, bem como do acordo administrativo, em especial focando as atribuições atinentes às funções de Ordenador de Despesas e Agente Fiscal.
Administração Financeiro-Orçamentária	Identificar os aspectos relacionados aos princípios básicos das Finanças Públicas, principalmente voltados ao Ordenador de Despesas e Agente Fiscal.
Noções dos Sistemas de Intendência	Identificar os aspectos relacionados à gerência dos sistemas de Intendência: Caixa de Economias, Municiamto, Material, Abastecimento e Pagamento de Pessoal, ressaltando a importância da prestação de contas, propiciando uma visão adequada aos Ordenadores de Despesa e Agentes Fiscais.
Gestão de Riscos	<ul style="list-style-type: none"> - Identificar os conceitos gerais, os princípios e fundamentos da Gestão de Riscos; e - Empregar as técnicas e ferramentas utilizadas no processo de planejar, organizar, dirigir e controlar os recursos humanos e materiais de uma organização, no sentido de minimizar os efeitos dos riscos sobre essa organização ao mínimo possível.

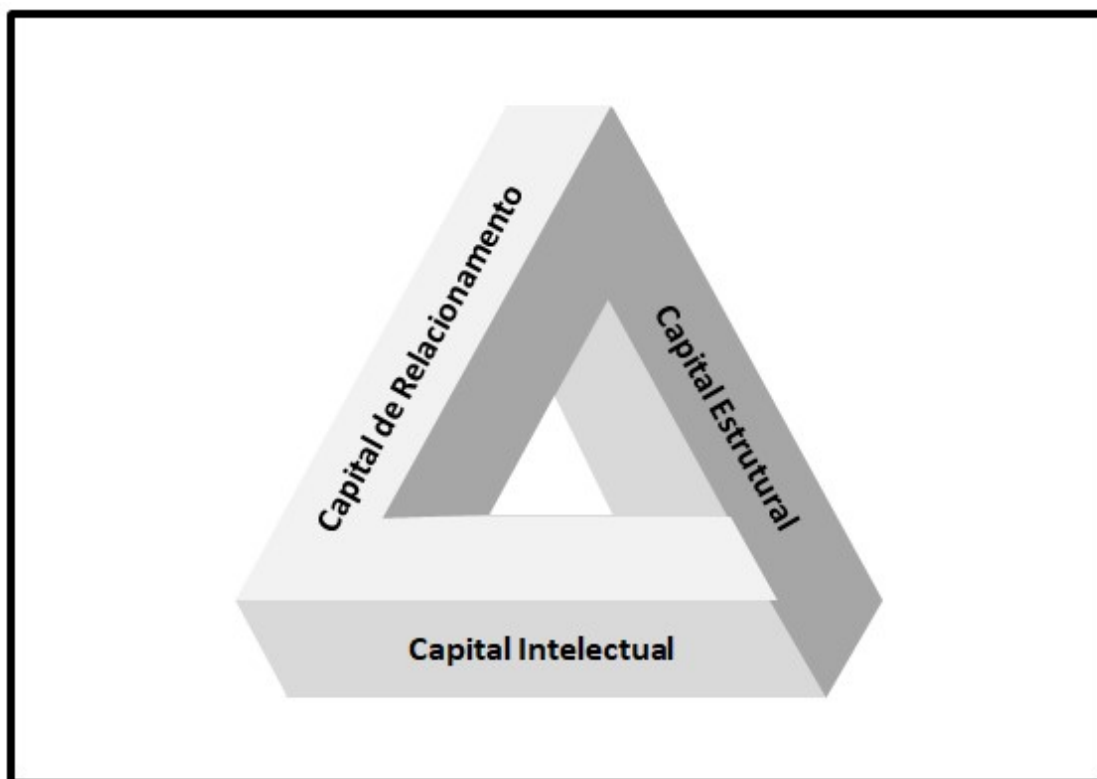
Fonte: BRASIL, 2017b, p. 6, 10, 13, 15, 17 e 34.

APÊNDICE I - Constatações de Auditoria por Área de Conhecimento

Seq.	Descrição das Constatações	Ano	Área de Conhecimento	Norma
1	Realização de despesa, com dispensa de licitação, cuja regularidade e montante das compras recomendam a utilização de processo licitatório.	2014	Licitações e Contratos	SGM-107
2	Realização de despesas de mesma natureza sem a confecção de processo licitatório, ocasionando aparente fragmentação de despesas.	2015	Licitações e Contratos	SGM-107
3	Despesa realizada em desacordo com a Ação Orçamentária prevista nos Programas do Governo Federal.	2014 2015 2017	Orçamento	SGM-401
4	Enquadramento inadequado de despesa segundo a classificação de sua natureza.	2015 2017	Orçamento	SGM-301
5	Realização de despesa sem prévia ou concomitante emissão da correspondente Nota de Empenho (NE).	2017	Orçamento	SGM-301
6	Pagamento de diárias, inadequadamente, em período posterior ao da viagem.	2014 2017	Finanças	SGM-301
7	Atraso no pagamento a fornecedores.	2016 2017	Finanças	SGM-301
8	Incidência de multas, juros e acréscimos moratórios em documentos de despesa por atraso no pagamento.	2016	Finanças	SGM-301
9	Não foi efetuada a "Conformidade dos Registros de Gestão", no SIAFI.	2014 2015 2016	Controle Interno	SGM-301
10	Impropriedade observada na certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no SIAFI.	2016	Controle Interno	SGM-301
11	Impropriedades verificadas em Títulos de Crédito.	2014	Controle Interno	SGM-301
12	As Prestações de Contas mensais da Execução Financeira não são examinadas, satisfatoriamente, pelos Relatores, em que pesem as declarações constantes dos Pareceres de Análise de Contas.	2015	Controle Interno	SGM-301
13	A Lista de Usuários da UG (LISTAUSUG) no SIAFI está desatualizada.	2016	Controle Interno	SGM-301

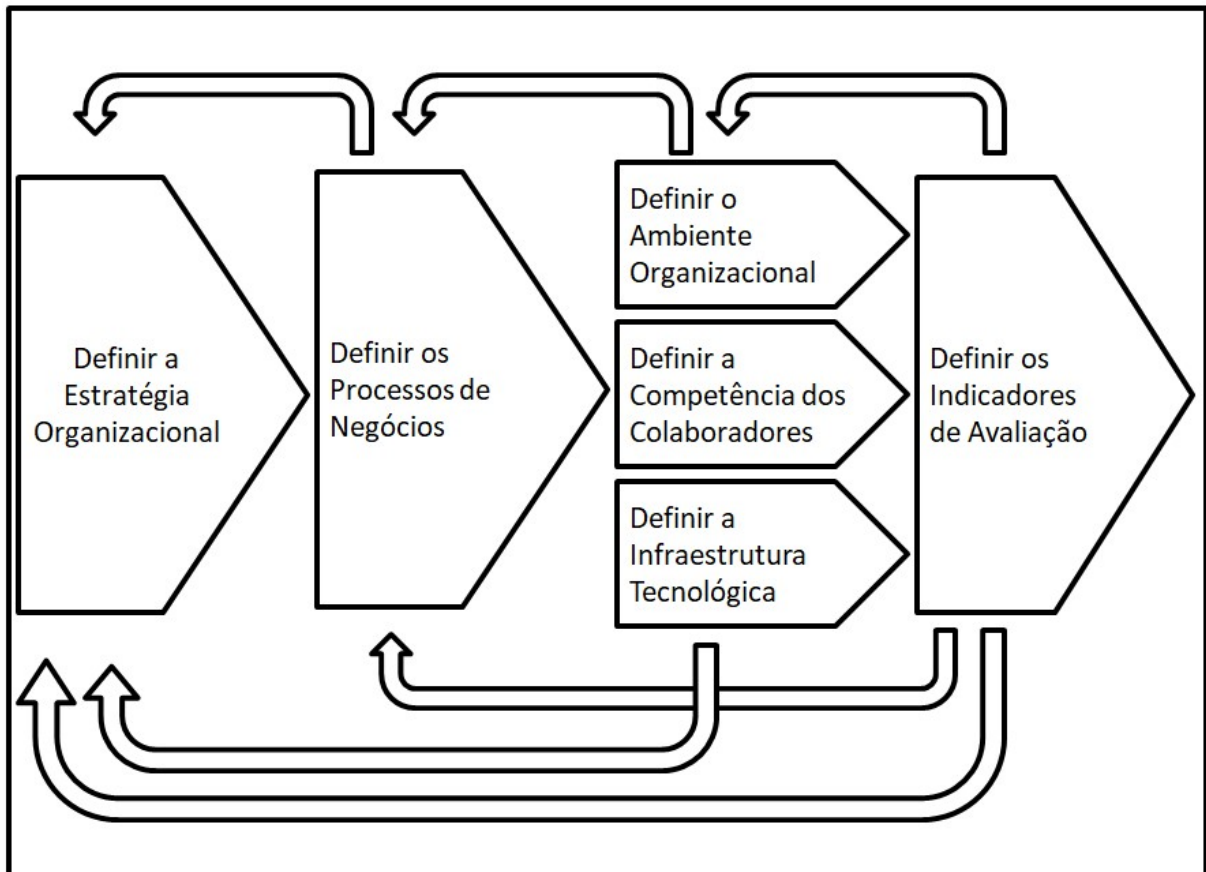
Fonte: BRASIL, 2014a, p. 194; BRASIL, 2015a, p. 194; BRASIL, 2016a, p. 197; e BRASIL, 2017c, p. 203

ANEXOS

ANEXO A - Patrimônio Intangível da Organização

Fonte: ROSSATTO, 2014, p. 4.

ANEXO B - Metodologia de Gestão do Conhecimento



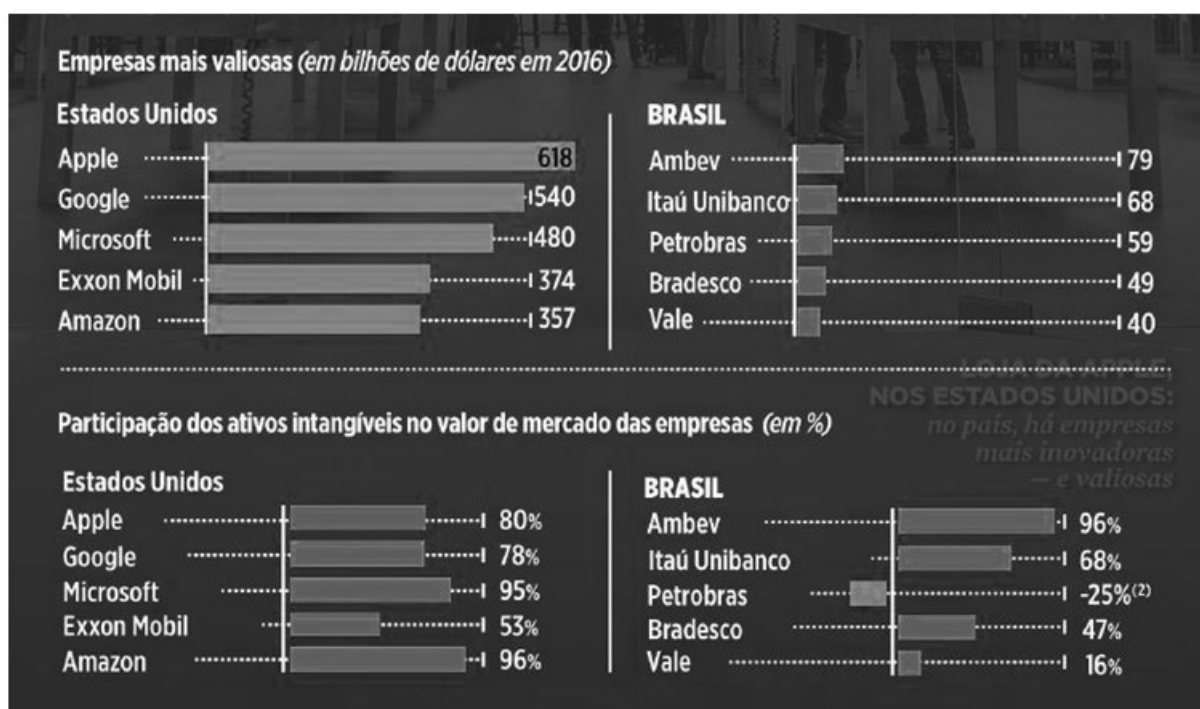
Fonte: ROSSATTO, 2014, p. 24

ANEXO C - Trilhas de Aprendizagem



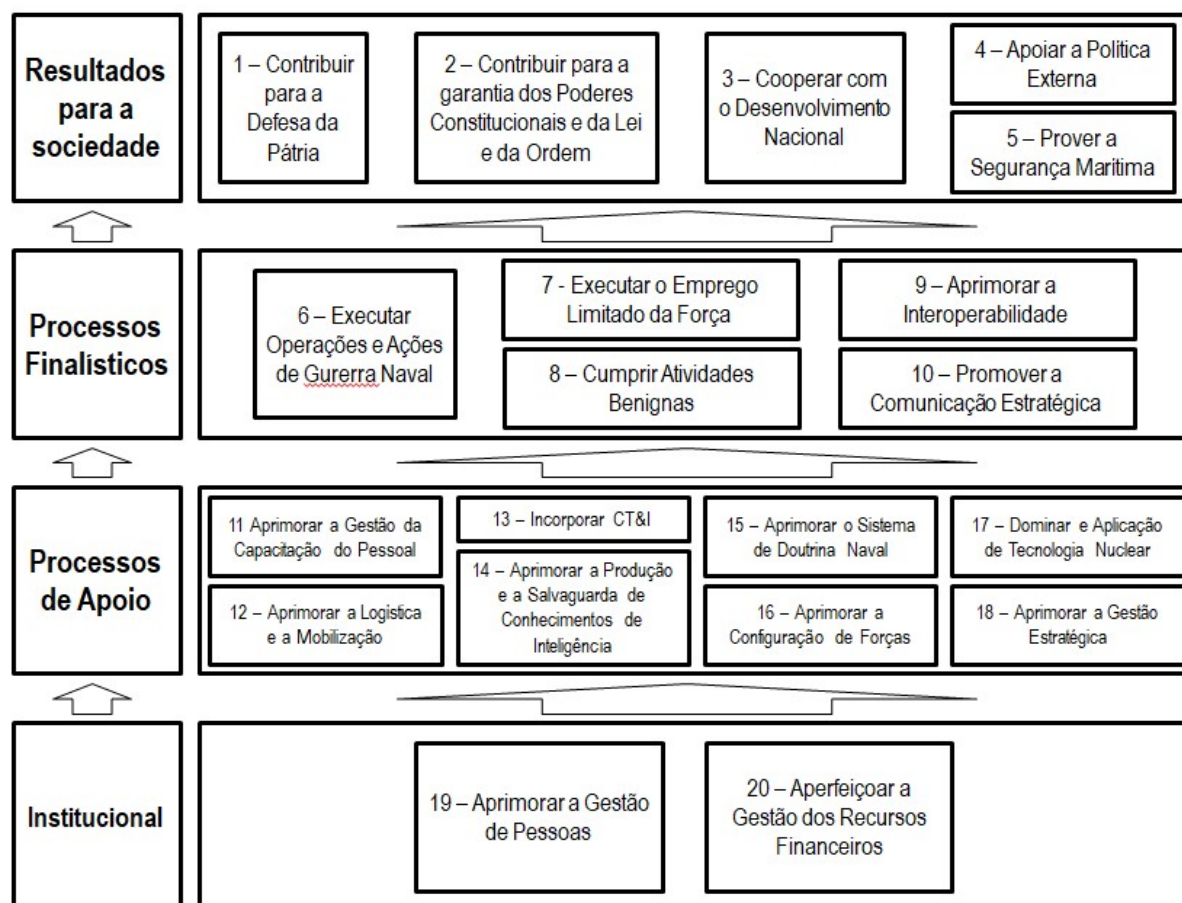
Fonte: INTELETTTO, 2016.

ANEXO D - Ativos intangíveis no valor de mercado das empresas



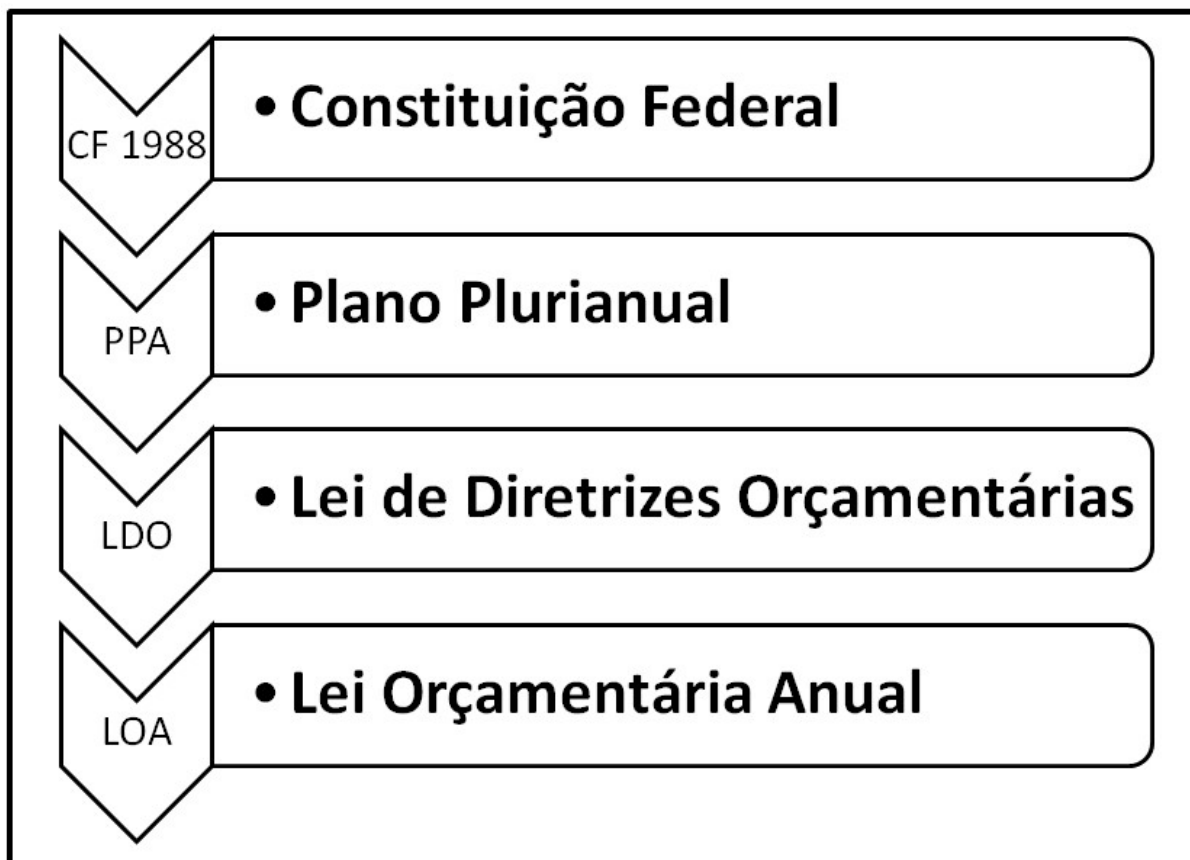
Fonte: FRANÇA, 2017, p. 3.

ANEXO E - Mapa Estratégico da Marinha



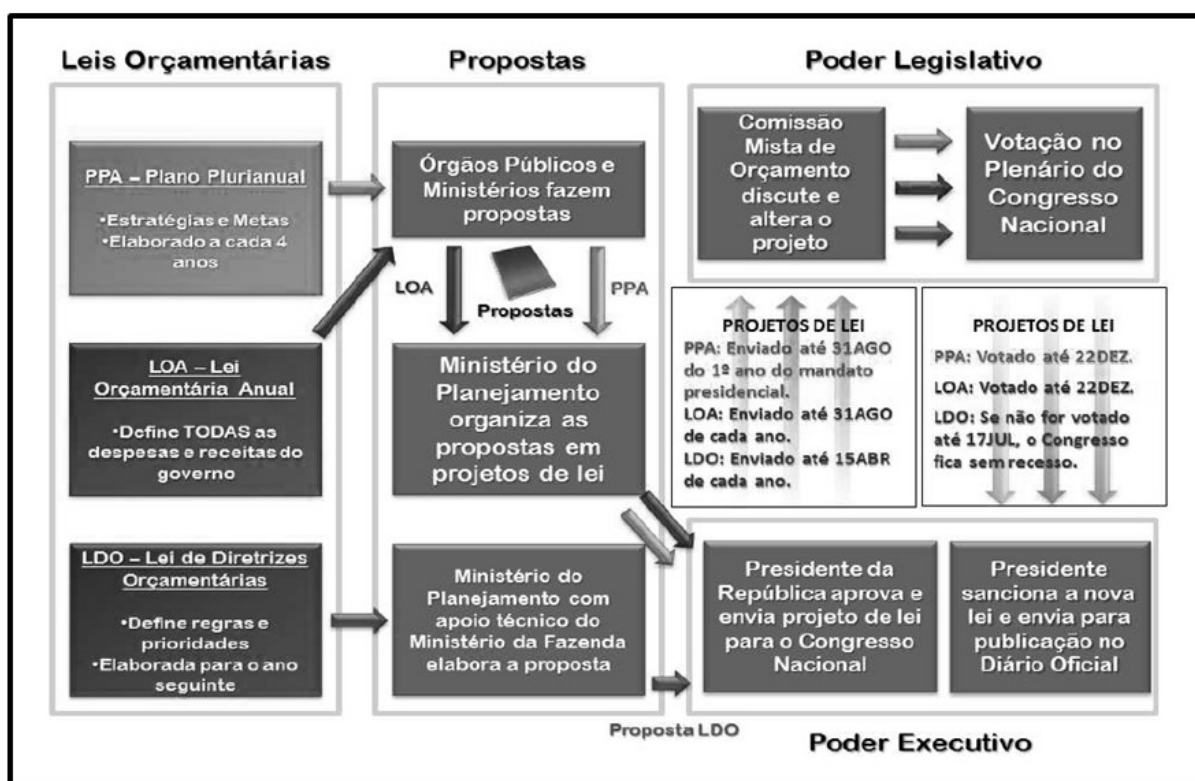
Fonte: BRASIL, 2017d, p. 3-4.

ANEXO F - Legislação Orçamentária

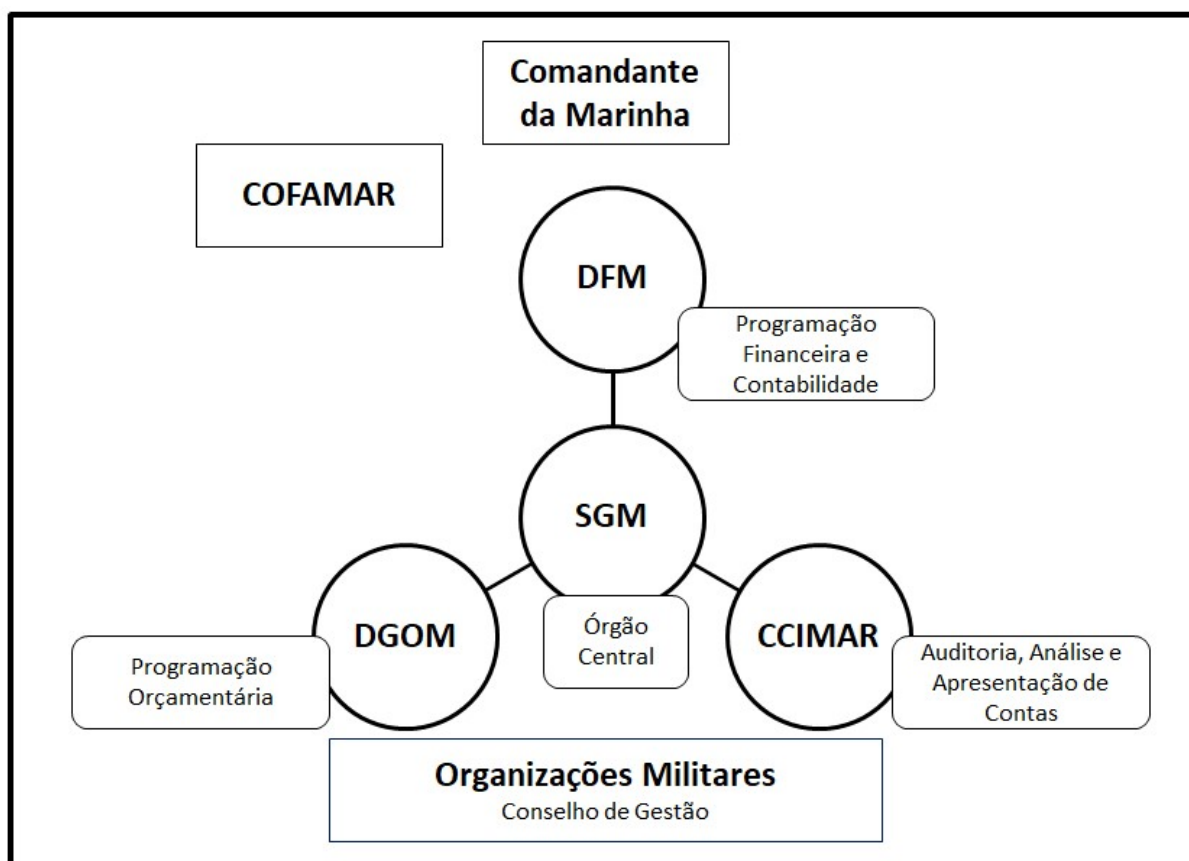


Fonte: BRASIL, 1988, p. 73.

ANEXO G - Instrumentos de Planejamento Orçamentário



Fonte: BRASIL, 2014c, p. 1-3.

ANEXO H - Sistema de Controle Interno da Marinha

Fonte: BRASIL, 2014d, p. 3-1.