

# **O custo na formação do oficial temporário de artilharia: o caso do exército brasileiro**

**William Sanguitao Lazzarotto** (UNIFRA) - williamlazzarotto@hotmail.com

**Maria Dolores Pohlmann Velasquez** (UNIFRA) - mdolores@ufsm.br

**Lucas Almeida dos Santos** (UFSM) - luksanttos@gmail.com

**FERNANDA LUIZA VENDRUSCOLO BONADIMANN** (UNIFRA) - fernanda@slmcontabil.com.br

## **Resumo:**

*A presente pesquisa tem como objetivo apurar o custo de formação do oficial temporário de artilharia para o Exército Brasileiro. Para isso, apresenta-se um estudo de caso de caráter descritivo, de abordagem qualitativa e quantitativa realizado em um quartel da Região Central do Rio Grande do Sul. Tendo como base o ano de 2015, o método de custeio adotado foi o ABC, tendo as informações construídas por meio do sistema de custos adotado pelo Exército (Siscustos). A partir do embasamento teórico foram identificadas as variáveis componentes de formação do oficial temporário: material de consumo, serviços, mão de obra, alimentação, concessionárias e depreciação. Apurou-se que um oficial temporário custa para o Exército o valor de R\$ 54.506,10, destacando-se que a variável de maior impacto foi a remuneração dos instrutores e dos alunos, já que ambas alcançaram em torno de 83,87% do custo total. Palavras-chave: Custos. Setor Público. Oficial Temporário de Artilharia.*

**Palavras-chave:** *Custos. Setor Público. Oficial Temporário de Artilharia.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **O custo na formação do oficial temporário de artilharia: o caso do exército brasileiro**

### **Resumo**

A presente pesquisa tem como objetivo apurar o custo de formação do oficial temporário de artilharia para o Exército Brasileiro. Para isso, apresenta-se um estudo de caso de caráter descritivo, de abordagem qualitativa e quantitativa realizado em um quartel da Região Central do Rio Grande do Sul. Tendo como base o ano de 2015, o método de custeio adotado foi o ABC, tendo as informações construídas por meio do sistema de custos adotado pelo Exército (Siscustos). A partir do embasamento teórico foram identificadas as variáveis componentes de formação do oficial temporário: material de consumo, serviços, mão de obra, alimentação, concessionárias e depreciação. Apurou-se que um oficial temporário custa para o Exército o valor de R\$ 54.506,10, destacando-se que a variável de maior impacto foi a remuneração dos instrutores e dos alunos, já que ambas alcançaram em torno de 83,87% do custo total. Palavras-chave: Custos. Setor Público. Oficial Temporário de Artilharia.

**Área Temática:** Custos aplicados ao setor público.

### **1 Introdução**

A formação do oficial temporário do Exército Brasileiro iniciou-se no ano de 1927. Naquela oportunidade, o Exército buscava integração da juventude universitária, que na época era um nicho da sociedade brasileira, com as forças armadas e desta forma, era possível o jovem conciliar as atividades acadêmicas com o serviço militar. Em poucos anos os Centros de Formação de Oficiais da Reserva consolidaram-se e espalharam-se por todo o Brasil, bem como sua excelência na formação de oficiais foi reconhecida pelo alto comando do Exército (CONSELHO NACIONAL DE OFICIAIS DA RESERVA, 2015).

Com a finalidade de atender as necessidades do Exército, o público alvo para a seleção dos oficiais temporários são os jovens universitários, principalmente os relacionados aos cursos das áreas de administração, contabilidade, direito, jornalismo e engenharia. Por ocasião do ingresso nos Centros de Preparação de Oficiais da Reserva (CPOR) e nos Núcleos de Preparação de Oficiais da Reserva Exército (NPOR), os indivíduos oriundos desses cursos, de acordo com a necessidade, são instruídos e acompanhados por um período de formação que atualmente é de um ano. Neste sentido, os mesmos são avaliados periodicamente e treinados de acordo com a doutrina americana de combate, que atualmente é a mais adotada pelos exércitos do mundo. Ao final de cada ano é atribuída uma classificação entre os integrantes do curso.

O Exército, nas suas diversas áreas de atuação, além de dedicar um rigoroso controle dos recursos e do patrimônio público, trabalha na redução de custos e despesas. As escolas de formação como a Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN) e a Escola de Sargentos das Armas (ESSA) por exemplo já recebem atenção especial. No entanto, nem todas as instituições de ensino do Exército possuem controle e avaliação sobre seus custos e despesas, como é o caso dos Centros de Preparação de Oficiais da Reserva e Núcleos de Preparação de Oficiais da Reserva responsáveis pela formação de oficiais temporários nas especialidades de infantaria, cavalaria, artilharia, comunicações, material bélico e intendência.

Atualmente, encontram-se em funcionamento cinco CPORs, localizados nas capitais de São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Belo Horizonte e Recife. Além disso, quarenta e

seis NPORs encontram-se localizados no interior dos Estados e vinculados administrativamente aos quartéis. Contudo, tais instituições, apesar de formarem anualmente cerca de dois mil oficiais temporários, em termos de quantidade quatro vezes mais que a AMAN, responsável pela formação de oficiais de carreira, não possuem seus custos apurados de forma a se conhecer o real impacto causado nos gastos públicos por ocasião da formação de um oficial temporário na arma de artilharia do 3º Grupo de Artilharia de Campanha Autopropulsado. Nesse sentido, para Wernke e Bornia (2001), as informações prestadas pela contabilidade subsidiam os gerentes com relação ao aprimoramento da eficiência e eficácia das operações, contudo, a dinâmica dos custos não é bem retratada, o que torna os atuais sistemas de gestão, de certa forma, incompletos.

A apuração dos custos no setor público, além de possibilitar ao gestor saber quanto custa produzir cada um dos bens ou dos serviços públicos proporciona à sociedade e aos órgãos controladores os meios para monitorar e mensurar a eficiência das atividades do setor público (MAUSS; SOUZA, 2008).

Ademais, devido à relevância da temática abordada mediante o contexto dos gastos públicos e em consonância a atual conjuntura política e econômica do país, o presente estudo debruça-se acerca da seguinte problemática de pesquisa: quanto custa para o Exército Brasileiro formar um oficial temporário de artilharia? Em resposta, o objetivo geral que norteou o estudo visa apurar o custo da formação do oficial temporário de artilharia do Exército Brasileiro.

## **2 Custos no setor público**

A União, juntamente com os Estados e Municípios atuam para instituir seus próprios sistemas e metodologias de custos, embora tal implantação tenha sido disposta na Lei nº 4.320/1964 e posteriormente pela Lei Complementar 101/2000, conhecida também como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Em 2005, a Comissão Interministerial incumbiu-se do trabalho de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de sistema de custos para União. Em 2008 foi realizada a oficina de trabalho sobre Sistemas de Custos na Administração Pública, onde discutiu-se sobre modelos conceituais e estratégia de implementação, sendo atribuído ao Ministério da Fazenda como órgão responsável para coordenar a tarefa de conceber e implantar o Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal.

No início de 2009, formou-se grupo técnico na Secretaria do Tesouro Nacional (STN) onde foi produzida uma versão inicial do SIC em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) e outros órgãos do Governo Federal. Posteriormente no ano de 2010, iniciou-se os treinamentos e capacitação dos usuários. Por fim, em 2011, a Gerência de Informação de Custos foi designada como responsável pela manutenção e aperfeiçoamento do SIC. Em março do mesmo ano, a Portaria nº 157 criou o Sistema de Custos do Governo Federal (TESOURO NACIONAL, 2015).

No âmbito dos Estados, alguns deles já iniciaram a implantação dos sistemas de custos. É o caso do Rio Grande do Sul, que através do Decreto nº 40.766 (2012) instituiu o Sistema de Informações de Custos do Rio Grande do Sul denominado Custos/RS, cuja implantação está ocorrendo gradualmente e separadamente em cada órgão do estado. O Custos/RS tem por escopo evidenciar custos das unidades administrativas do Estado e programas de da administração pública, integrar e dar suporte ao sistema contábil, orientar e instituir processos decisórios, avaliar e qualificar processos de planejamento e orçamento e otimizar os gastos da administração pública estadual.

Com relação aos municípios, embora a legislação estabeleça a adoção de um sistema de custos, percebe-se lentidão na implantação. Em estudo realizado por Parcianelo, Gonçalves

e Soares (2014), sobre a implantação de custos nas prefeituras da região central do Rio Grande do Sul, os autores identificaram os aspectos que mais afetaram a implantação: o desconhecimento sobre o tema, a inexistência ou falta de comprometimento por parte dos contadores e de seus superiores, a carência de um sistema de informação capaz de fornecer informações de custos e a escassez de fornecedores de *software* de apuração de custos.

Outro ponto destacado no estudo revelou que a maioria dos contadores públicos tem dificuldade em identificar os custos e os métodos de custeio a serem utilizados. Por fim, os autores concluíram que além dos problemas encontrados, existe também por parte dos órgãos regulamentadores a falta de intervenção no sentido de definir métodos ou até modelos a serem seguidos. Assim, o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (Sicsp) é responsável pelo registro, processamento e evidenciação dos custos tanto de bens, como os de serviços produzidos e ofertados à população.

Outrossim, o Sicsp objetiva mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade, apoiando a avaliação de resultados e desempenhos e permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas. Estimular a melhoria do desempenho dessas entidades, apoiando a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço. Auxilia no apoio das funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados, bem como os programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBCT) 16.11 é a instrução contábil reguladora sobre custos no setor público. Trata sobre a evidenciação dos objetos custos, a qual tem que ser efetuada e/ou elaborada sob algumas óticas: institucional, funcional e a programática com atuação dos órgãos de planejamento, orçamento, contabilidade e de finanças públicas. O objeto do custo nos órgãos públicos nada mais é que a unidade que se almeja mensurar e ter seus custos avaliados, por meio de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial, os quais são identificados como os principais objetos de custos.

Assim sendo, a apuração de custos no setor público é de caráter obrigatório, tem a finalidade de contribuir para a transparência dos atos emanados pelos administradores públicos, prestação de contas, controle interno e controle externo, o qual também é conhecido como controle social (NBC T 16.11, 2011).

A pesquisa de Monteiro (2015), relata que a gestão de custos é necessária à sustentabilidade das organizações, mesmo em atividades públicas, pois o aumento da transparência associado à evolução dos meios tecnológicos possibilita maior controle à sociedade. Nesse contexto, as organizações públicas devem buscar uma gestão estratégica em que os custos são identificados e analisados sob diversos aspectos, inclusive os de difícil identificação como os ocultos.

## **2.1 Sistema de custos adotados pelo exército brasileiro**

Frente aos desafios impostos pela administração pública, como a escassez de recursos para buscar melhorias para a força terrestre e a conjuntura econômica do país, o Exército vem trabalhando com a máxima de produzir mais com menos. Para isso, o mesmo iniciou uma caminhada para a implantação de sistema de custos a mais de uma década. Em 2004 começaram os primeiros estudos para a implantação. Logo após, nos anos de 2005 e 2006 foram realizados testes em onze quartéis sediados em Brasília, DF. Porém, o ano de 2007 foi considerado um marco para a implantação de informações de custos no Exército, chegando-se ao final do ano supracitado com cerca de 80 quartéis com sistema de custos já implantado. A partir de 2008 até o final de 2011 obteve-se a implantação de um sistema de custos em 653

quartéis, alinhado ao sistema de custos nos moldes propostos pelo Governo Federal (SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS DO EXÉRCITO, 2011).

De acordo com o Manual de Custos do Exército Brasileiro (2011) o custo no âmbito do Exército foi implantado com o anseio de atender as determinações legais, assim como, orientar a instituição a gerir de maneira mais adequada sua administração, recursos e tomada de decisão, as quais são realizadas pelo alto comando do Exército sob orientação da Secretária de Economia e Finanças (SEF) e da Diretoria de Contabilidade (Dcont).

### **2.2.1 Siscustos**

A Portaria nº 932 (2007) do Comandante do Exército regulou os procedimentos a serem adotados pelo Sistema Gerencial de Informação de Custos do Exército (Siscustos). O artigo 2º da referida Portaria estabelece como objetivos desta norma, o ato de conceituar o sistema de custos do Exército, estabelecer responsabilidades e atribuições aos órgãos, às organizações militares (OM) e aos responsáveis pelos sistemas corporativos que interagem com o Sistema Gerencial de Custos do Exército e também orientar as OM quanto às medidas de segurança orgânica a serem adotadas na execução das atividades do Sistema.

Ainda, o artigo 4º da Portaria nº 932 (2007) conceitua o Sistema Gerencial de Custos do Exército (Siscustos) como um sistema corporativo, de desenvolvimento contínuo e evolutivo, que busca, por meio da utilização de recursos de tecnologia da informação (TI), integrar processos, procedimento, métodos, rotinas e técnicas, destinadas à produção de conhecimentos com a qualidade e oportunidade necessária ao controle automatizado ao gerenciamento dos custos das atividades (rotinas) realizadas pelas Organizações Militares (OM) do Exército Brasileiro.

O Siscustos pode ser considerado como um sistema de informações idealizado e criado pela SEF e Dcont, o qual segue as orientações expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e demais leis, portarias e instruções normativas relativas a custos no setor público (MANUAL DE CUSTOS DO EXÉRCITO BRASILEIRO, 2011). Além disso, o Siscustos também é um sistema de informações gerenciais e de apoio à tomada de decisão. De acordo com artigo 6º da Portaria nº 932 (2007), considera-se centro de custos o menor nível de alocação de recursos humanos, serviços, materiais e patrimoniais, representando uma atividade (objeto de custeio) geradora de um produto (bem ou serviço).

O método custeio adotado pelo Siscustos é o ABC, o qual é adequado de acordo com as peculiaridades da Força Terrestre, no qual a alimentação do sistema é feita através de outros sistemas gerenciais do Exército e do próprio Governo Federal. De acordo com o Manual de Custos do Exército Brasileiro (2011), o mesmo tem como fonte de dados os seguintes sistemas: Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), o Sistema de Controle Físico (Siscofis), que é vinculado a outro sistema do Exército, conhecido como Sistema de Material do Exército (Simatex), o Sistema Automático de Pagamento de Pessoal (Siappes) e o Sistema de Retribuição no Exterior (SRE).

Dessa forma, salienta-se que a quantidade e possibilidades de informações que este sistema pode gerar, contudo, no que tange a qualidade e confiabilidade, tais informações só serão confiáveis se o sistema for alimentado corretamente por seus operadores e fiscalizado por seus usuários diretos e indiretos. A partir das informações geradas e/ou fornecidas por tais sistemas, o Siscustos tem a capacidade de fornecer, na forma de relatórios, informações capazes de auxiliar as tomadas de decisões da parte dos Ordenadores de Despesas (OD).

Conforme o Manual de Custos (2011, p. 8), o sistema tem por escopo atender os aspectos de registrar informações contábeis resultantes da aplicação dos recursos, identificar o custo das atividades no âmbito do Comando do Exército, como também, dos programas do governo, como também proporcionar aos dirigentes, nos seus respectivos níveis, as

informações gerenciais referentes aos custos apropriados nas diferentes atividades (produtos e serviços) e programas de governo afetos ao Comando do Exército. Além disso, o sistema é utilizado para realizar o acompanhamento gerencial das OM, disponibilizar informações, em tempo hábil, para auxiliar no processo decisório, mediante a análise comparativa dos custos reais com os custos padrão bem como permitir ajustes no planejamento, para uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos disponibilizados ao Comando do Exército.

O Manual de Custos do Exército (2011) atenta ainda que o Siscustos não é apenas para atender disposições legais, o mesmo também é uma ferramenta para avaliação dos resultados obtidos pelo Exército em relação aos produtos, serviços gerados, às atividades desenvolvidas e aos processos executados para o atendimento de suas inúmeras demandas. Este também é sinônimo de inovação, pois se baseia na eficiência de suas ações.

### 3 Metodologia

A metodologia da pesquisa é voltada para a solução de problemas, como atividade de busca, indagação, investigação, inquirição da realidade (PÁDUA, 2004). O presente artigo configura-se num estudo de caso realizado no 3º Grupo de Artilharia de Campanha Autopropulsado, quartel localizado no Região central do Rio Grande do Sul. Para tanto o estudo teve como base a turma de oficiais temporários de artilharia formada no ano de 2015.

Quanto a abordagem, a presente pesquisa apresenta-se como qualitativa e quantitativa. Qualitativa (para tratar da problemática), pois existe uma relação dinâmica entre o pesquisador e o processo em estudo, dando assim, interpretações aos fenômenos e atribuindo significado aos procedimentos. Por outro lado, a pesquisa quantitativa é relacionada ao estudo, pois visa traduzir em números opiniões informações, para assim analisá-las e classificá-las (CAUCHICK MIGUEL *et al.*, 2012).

Ademais, o estudo possui caráter descritivo, que na ótica de Thomas, Nelson e Silverman (2007) buscam por meio da descrição das características de determinado processo e do estabelecimento de relações variáveis, auxiliar na resolução de problemas, melhorando suas práticas. Como técnica de coleta de dados utilizou-se a documental, que para Beuren (2008) trata-se de uma série de operações com o intuito de estudar um ou vários documentos. Para isso, foram identificados os valores e quantidades consumidos na formação de um oficial temporário.

Nesse sentido, como forma de apuração dos custos para a formação de um oficial temporário, considerou-se as variáveis relacionadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Variáveis, fonte e aplicação dos dados utilizados na pesquisa

Variáveis	Fonte	Aplicação
Material de consumo (expediente, higiene, elétricos, processamento de dados, munição, comunicação, manobra e patrulhamento, proteção e segurança, copa e cozinha, uniformes, materiais de manutenção de bens imóveis e móveis, comunicações e saúde)	Siscofis	Alunos Instrutores Dependências
Remuneração dos instrutores	Siappes	Instrutores Alunos
Remuneração dos alunos		
Alimentação (gêneros alimentícios perecíveis, não perecíveis e gás)	Relatório de refeições diárias	Alunos Instrutores
Remuneração do setor de elaboração dos alimentos	Siappes	
Gastos com contratos (tratamento de água, copiadora e lavagem de roupa)	Siafi, requisições do almoxarifado e relatórios dos contratos	Dependências Alunos Instrutores
Gastos com serviços (serviços de recargas de cartuchos/toners, conservação de bens móveis e imóveis e confecção de uniformes)		Dependências Alunos
Depreciação de bens do imobilizado	Relatórios de bens e	Imobilizado

	imóveis e de depreciação (Sisconfis)	
Gastos com concessionárias (água, luz/telefonía e correios)	Extratos dos livros razão e diário (Siafi)	Dependências Alunos Instrutores

Fonte: Elaborado pelo autor

Assim, as variáveis mencionadas no Quadro 1 foram aplicadas diretamente no custeio e no período de formação dos oficiais temporários, sendo que o método utilizado na apuração dos custos foi o ABC, sendo este preconizado pelo Siscustos, sistema adotado pelo Exército.

Por fim, foi investigado através do Siafi se os recursos descentralizados pelo Departamento de Ensino e Cultura do Exército são suficientes para custear a formação do oficial temporário de artilharia. Nesse caso, as despesas foram verificadas de acordo com a sua natureza, ou seja, se são consideradas investimentos ou gastos para custeio das atividades. Além disso, também foi analisada a origem dos recursos, ou seja, por quais organizações e diretorias o recurso perpassa até chegar ao 3º grupo de Artilharia de Campanha, unidade responsável em gerir os recursos destinados ao NPOR.

#### 4 Resultados e Discussões

O NPOR do 3º Grupo de Artilharia de Campanha Autopropulsado localizado na região central do Rio Grande do Sul forma oficiais temporários desde 1947. Atualmente, este estabelecimento de ensino forma anualmente 20 aspirantes a oficiais, ou sejam, os oficiais temporários. Sua equipe de profissionais possui um major, como instrutor chefe de ensino, um capitão e um 1º tenente que juntamente com dois sargentos são responsáveis por ministrar as aulas.

##### 4.1 Gastos com materiais de consumo

Os itens referentes aos materiais de consumo encontram-se contabilizados via Sisconfis, no qual este é lançado no referido sistema pelo seu valor de aquisição, ficando relacionado no estoque do almoxarifado. Este setor é responsável pela distribuição deste material no sentido de prover as várias dependências do quartel, que ao realizar um pedido por meio do sistema Sisconfis, este é avaliado pelo responsável do almoxarifado, que autoriza ou não o mesmo. A partir disso, foi possível identificar os gastos relativos aos materiais de consumo discriminados conforme tabela 1.

Tabela 1 – Gasto com materiais de consumo por item e valor, ano de 2015 em R\$

Materiais de consumo	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total por conta
Expediente	56,51	133,68	216,24	80,25	2,9	16,25	42,35	28,39	244,72	230,83	70,70	175,00	<b>1.297,82</b>
Hig e Limp	25,24	92,05	97,07	60,45	27,2	463,59	15,82	9,15	68,26	172,52	26,49	9,9	<b>1.067,74</b>
M. Bens Imóv		100,21	1,00	132,31			16,06	18,60	8,89	17,45	29,31	142,00	<b>465,83</b>
M. Bens Móv											3,18	38,00	<b>41,18</b>
Uniformes		8159,68							996,58	119,92			<b>9.276,18</b>
Copa e coz		71,8						239,40	118,00	98,49	44,75		<b>572,44</b>
Proc. Dados										211,30		51,50	<b>262,80</b>
Man. e Patrul		1647,10		50,70			62,32	4585	560,00	23,54	286,00		<b>7.214,66</b>
Prot e Seg		3,00	480,66			4,50				144,16		119,69	<b>752,01</b>
Elétr e Eletrôn		9,73	115,55			6,00		367,28	680,00	14,25		36,12	<b>1.228,93</b>
Munição				2458,9		745,80			370,00	5086,80			<b>8.661,50</b>
Comunicações							174,14	34,89					<b>209,03</b>
Saúde		13,60											<b>13,60</b>
<b>Total mensal</b>	<b>81,75</b>	<b>10230,85</b>	<b>910,52</b>	<b>2782,6</b>	<b>30,1</b>	<b>1236,1</b>	<b>310,69</b>	<b>5282,71</b>	<b>3046,50</b>	<b>6199,30</b>	<b>460,43</b>	<b>572,21</b>	<b>31.063,7</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando-se os valores dispostos na Tabela 1, observa-se que os gastos oscilam na medida em que as atividades vão sendo desenvolvidas pelo núcleo de ensino. No mês de fevereiro, por exemplo, que corresponde ao momento que os alunos incorporam às fileiras do exército, pode-se verificar um valor mais alto que nos demais meses do ano, equivalendo a aproximadamente 39,94% do gasto total. Ocorre que nesse período, além da preparação das dependências e readequação dos itens que compõe os estoques de material daquele estabelecimento de ensino, acontece também a aquisição dos uniformes dos alunos, considerado o item mais relevante com relação ao total gasto. Nos meses seguintes, onde a instrução é basicamente em sala de aula, verifica-se que o consumo reduz, vindo a subir novamente no 3º trimestre do ano chegando ao percentual de 27,31%, o que justifica-se pelo início das instruções de cunho mais prático e que envolvem mais itens para sua execução.

De forma geral, pode-se considerar que os materiais com gastos mais significativos foram os relacionados à uniformes, que representam em torno de 29,86% do gasto total. Após, destacam-se os materiais relativos à munição com cerca de 27,88% e manobra e patrulhamento, que representam, em média, 23,23% do desembolso total. Em contraposto a estes percentuais mais elevados, os itens que menos impactaram o gasto total com materiais de consumo, foram com os itens relacionados à saúde (em torno de 0,04%), manutenção de bens móveis (em torno de 0,13%) e comunicações (em torno de 0,67%).

#### 4.2 Remuneração dos instrutores

A apuração da remuneração dos profissionais envolvidos na formação dos oficiais temporários é ponto relevante na composição do custo de formação. Para isso, foram utilizadas as informações oriundas do Siappes, cujo sistema é o responsável por gerir o pagamento de todos os militares do Exército, tanto para os que trabalham no Brasil, quanto para os que trabalham no exterior. Nesse sentido, o órgão encarregado de gerir e controlar os valores pagos é o Centro de Pagamento do Exército (CPEX).

Assim sendo, devido a existência de profissionais envolvidos de forma indireta na formação dos oficiais, aqui considerou-se somente aqueles ligados diretamente as atividades de ensino. De igual forma, não foram computados os dados como auxílio transporte e pré-escolar, utilizando-se apenas os adicionais obrigatórios de cada grau hierárquico e o salário base de cada militar, pois no cômputo total do custo da remuneração dos profissionais, em ambas as situações os valores respectivos foram considerados irrisórios.

Tabela 2 – Remuneração da equipe de instrução por função, ano de 2015

Funções	Posto/Graduação	Remuneração mensal (R\$)	13º salário (R\$)	Remuneração anual (R\$)
Instrutor chefe	Major	9.018,64	8.811,00	117.034,63
Instrutor	Capitão	7.238,04	6.945,00	93.801,52
Instrutor	1º Tenente	6.511,27	6.576,00	84.711,24
Encarregado de material	Sub Tenente	5.566,06	4.677,00	71.469,68
Encarregado de pessoal	1º Sargento	4.846,12	4.134,00	62.287,47
Encarregado div. técnica	2º Sargento	4.185,93	3.573,00	53.804,13
Monitores	2º Sargento	4.232,09	3.573,00	54.358,07
Monitores	2º Sargento	3.774,22	3.573,00	48.863,64
Cabo armeiro	Cabo	2.185,58	1.974,00	28.200,98
Cabo auxiliar	Cabo	2.185,58	1.974,00	28.200,98
Soldados auxiliares	Soldado engajado	1.668,06	1.491,00	21.507,68
Soldados auxiliares	Soldado engajado	1.668,06	1.491,00	21.507,68
<b>Total</b>		<b>53.079,64</b>	<b>48.792,00</b>	<b>685.747,69</b>

Fonte: Dados pesquisa



Observa-se na Tabela 2 os valores constantes da remuneração individual de cada militar responsável pela formação dos oficiais temporários, desde o instrutor chefe até os soldados auxiliares. Salienta-se que estes valores são fixos, ou seja, independem da quantidade de oficiais temporários formados ao ano. Entretanto, caso fosse necessária uma redução de custos com pagamento de pessoal, algumas funções poderiam ser ocupadas por outros militares de grau hierárquico distinto, desde que não se altere os pressupostos de cada função.

### 4.3 Remuneração dos alunos

Em acréscimo ao custo com a remuneração de pessoal, têm-se gastos os relativos aos alunos, ou seja, os futuros oficiais temporários, os quais recebem rendimentos durante a sua formação que corresponde a um período de 10 meses. Para chegar aos valores gastos com a remuneração, foi utilizada uma metodologia idêntica à usada para calcular os valores recebidos pelas profissionais responsáveis pela transmissão de ensinamentos, ou seja, não foram considerados gastos com auxílio transporte e pré-escolar, utilizando-se apenas os respectivos valores de cada posto ou graduação.

Dessa forma, na tabela 3 observa-se o desembolso da União com a remuneração de um aluno durante o período de ensino.

Tabela 3 – Remuneração de 1 (um) aluno durante o ano de 2015 em R\$

Funções	Posto/graduação	Remuneração mensal (R\$)	13º salário (R\$)	Remuneração anual (10 meses) (R\$)
Alunos	Aluno	1.035,81	1.067,85	11.425,95

Fonte: Dados pesquisa

A partir dos destes dados, pode-se inferir que o valor total da remuneração anual para os 20 alunos é R\$ R\$ 228.519,00. Este valor poderá alterar-se caso algum dos alunos seja desligado durante o ano. Na sequência, tem-se os gastos relativos à alimentação dos alunos e instrutores.

### 4.4 Alimentação

Os gastos referentes à alimentação englobam itens relativos aos gêneros alimentícios perecíveis e não perecíveis como arroz, feijão, temperos, carnes, óleos, saladas, bebidas, massas, incluindo consumo de gás, logo, estes gastos são dados relevantes na composição do custo da formação do oficial temporário, pois estes consomem refeições (café, almoço e jantar) diariamente, as quais são oferecidas pelo quartel aos seus integrantes.

A Diretoria de Abastecimento do Exército, órgão responsável pela descentralização de recursos para aquisição de gêneros alimentícios determinou através do Contrato de Objetivos Logísticos, para o biênio 2014 - 2015, independente do posto ou graduação, o valor de R\$ 7,50 por refeição.

Desta forma, foram analisados os relatórios de refeições diárias pertencentes ao NPOR, desde 1º de janeiro até 31 de dezembro de 2015, onde constam o tipo e a quantidade de refeições que o efetivo de 32 militares consumiram. Sendo assim, o número total de refeições servidas, multiplicado pelo valor citado acima (R\$ 7,50) indica o valor total gasto com alimentação conforme mostra a Tabela 4.

Tabela 4 – Gasto com alimentação dos alunos e instrutores, ano de 2015

Meses	Tipo de refeições	N. total de	Valor unit. da	Valor total do	Varição de
-------	-------------------	-------------	----------------	----------------	------------

	Café	Almoço	Jantar	refeições servidas	refeição (R\$)	NPOR (R\$)	consumo (%)
<b>Janeiro</b>	43	43	43	129	7,50	967,5	1,40
<b>Fevereiro</b>	339	454	51	844	7,50	6330	9,14
<b>Março</b>	387	432	57	876	7,50	6570	9,49
<b>Abril</b>	348	441	55	844	7,50	6330	9,14
<b>Mai</b>	415	564	179	1158	7,50	8685	12,54
<b>Junho</b>	352	464	173	989	7,50	7417,5	10,71
<b>Julho</b>	403	507	59	969	7,50	7267,5	10,50
<b>Agosto</b>	319	365	47	731	7,50	5482,5	7,92
<b>Setembro</b>	386	476	68	930	7,50	6975	10,07
<b>Outubro</b>	369	436	55	860	7,50	6450	9,32
<b>Novembro</b>	306	403	49	758	7,50	5685	8,21
<b>Dezembro</b>	48	48	48	144	7,50	1080	1,56
<b>Totais</b>	<b>3.715</b>	<b>4.633</b>	<b>884</b>	<b>9.232</b>	-	<b>69.240,00</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Da pesquisa

De acordo com a Tabela 4, destaca-se que os meses de maio, junho, julho e setembro representam juntos o valor médio de 43,82% do gasto total com alimentos, haja vista que neste período ocorrem maior número de instruções. Neste período, os alunos têm atividades como acampamento básico de instrução, festa nacional da artilharia, treinamento de patrulhamento e expediente integral de duas semanas no mês de julho. Em contrapartida, nos meses de janeiro e dezembro tem-se os percentuais de 1,40% e 1,56% do montante total.

Além dos gastos com gêneros alimentícios e gás, há de se considerar também no custo da alimentação da formação do oficial temporário a mão de obra utilizada para a elaboração das refeições. São cerca de 28 militares envolvidos em atividades de cozinheiro, limpeza, garçons e administração do setor que elabora a alimentação, cujos cálculos da remuneração foram analisados através do Siappes e da mesma planilha utilizada para calcular os valores de remuneração dos instrutores e alunos. Para isso, após apurada a remuneração mensal de cada profissional o valor foi multiplicado pelo período em que os profissionais trabalharam no setor de produção de alimentos. Os dados encontram-se dispostos conforme tabela 5.

Tabela 5 – Gasto com a remuneração da equipe responsável pela elaboração de alimentos, ano de 2015

Funções	Posto/Graduação	Quantidade	Salário mensal (R\$)	13º salário (R\$)	Remuneração anual (R\$)
Encarregado do Setor	2º Tenente	1	7.025,41	5.967,00	90.271,93
Administração	2º Sargento	1	3.851,23	3.573,00	49.787,76
Administração	3º Sargento	1	3.379,04	2.949,00	43.497,45
Administração	3º Sargento	2	3.254,40	2.949,00	42.001,80
Encarregado de restaurante	Cabo	3	2.185,58	1.974,00	28.200,98
Chefe dos cozinheiros	Cabo	1	2.185,58	1.974,00	28.200,98
Padeiros	Soldado engajado	1	1.668,06	1.491,00	21.507,68
Caldeirista	Soldado engajado	1	1.668,06	1.491,00	21.507,68
Chefe dos garçons	Soldado engajado	1	1.668,06	1.491,00	21.507,68
Cozinheiro	Soldado engajado	3	1.668,06	1.491,00	21.507,68
Cozinheiro	Soldado recruta	3	642,00	605,00	7.025,00
Garçons	Soldado recruta	7	642,00	605,00	7.025,00
Faxineiros	Soldado recruta	3	642,00	605,00	7.025,00
<b>Totais (R\$)</b>	-	<b>28</b>	<b>47.861,14</b>	<b>43.094,00</b>	<b>600.735,72</b>

Fonte: Dados pesquisa

Ao se analisar os dados constantes da tabela 5, observa-se que o valor de R\$ 600.735,72 corresponde à remuneração da equipe que elabora as refeições para todos os 512 militares do quartel. O quociente entre tal valor e o efetivo de 512 militares indica que R\$ 1.173,31 é o valor correspondente à cada usuário do serviço.

Para segregar o valor referente à parte do NPOR, optou-se novamente pelo rateio, conforme dispõe a tabela 6.

Tabela 6 – Gasto com a remuneração da equipe responsável pela elaboração de alimentos correspondente ao NPOR

Total do gasto com alimentação (R\$)	Método de rateio	Base de rateio	Valor rateado (R\$)	Qtd utilizada NPOR	Custo do NPOR anual (R\$)
<b>600.735,72</b>	Por militar (todos)	512	1.173,31	32	<b>37.545,98</b>

Fonte: Dados pesquisa

Fica exposto que o NPOR consumiu com mão de obra para confeccionar as refeições o valor de R\$ 37.545,98 que resulta da multiplicação do valor rateado pelos 32 militares do NPOR. Observa-se que tal valor pode variar em função do aumento ou diminuição do efetivo, ou seja, quanto maior o efetivo, maior será a mão de obra empregada para atender a demanda, o que consequentemente, aumentará o custo.

#### 4.5 Gastos com contratos de prestação de serviços

Os gastos com contratos de prestação de serviços abrangem os contratos relativos ao tratamento de água, copiadora e lavagem de roupa. Tais contratos recebem repasses periódicos da Diretoria de Gestão Orçamentária (DGO), que caem na conta de disponibilidade de pagamento, com posterior pagamento junto a estes prestadores de serviços. Cabe destacar que este tópico se refere apenas aos serviços prestados periodicamente, ou seja, mensais.

Tabela 7 – Contratos de prestação de serviços e método de rateio, ano 2015

Tipos de contratos	Qtd mensal (a)	Valor mensal (R\$) (b)	Qtd meses (c)	Valor total (R\$) (d)= b x c	Método de rateio (e)	Base de rateio (f)	Valor rateado (R\$) (g)	Qtd utiliz.N POR (h)	Custo do NPOR (R\$) (i) = (g x h)
Lavagem de roupa de cama	293 conjuntos	1.201,19	12	14.414,28	Por militar (soldados e alunos)	238	60,56	20	1.211,28
Tratamento de água	1	437,32	12	5.247,84	Por militar (todos)	512	10,25	32	327,99
Máquina copiadora	5.000 cópias	469,09	12	5.629,08	Por dependência	25	225,16	1	225,16
<b>Totais</b>		<b>2.107,60</b>		<b>25.291,20</b>	<b>Totais</b>		<b>295,98</b>		<b>1.764,44</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Para melhor elucidação dos dados, nesse item foram considerados como base de rateio todos os militares (alunos, instrutores e os demais integrantes do quartel), já que todos utilizam os serviços supracitados e dependências. O primeiro item a ser calculado foi a lavagem de roupa de cama, utilizado pelos 218 soldados do quartel e os 20 alunos do NPOR, totalizando 238 pessoas. Desta forma, o valor constante da coluna (d) dividido pela soma dos usuários (coluna f), indica o valor de R\$ 60,56 ao ano/por usuário. Tal valor (coluna g) multiplicado por 20 (coluna h) totalizou o valor anual de R\$ 1.211,28, como custo de lavagem de roupas de cama do NPOR.

O segundo item abordado foi o tratamento de água, utilizado por todos os integrantes do quartel, ou seja, 512 militares. Seguindo a mesma metodologia do item anterior, tem-se o valor de R\$ 327,99 referente ao valor consumido pelo NPOR, que abrange 20 alunos acrescidos dos 12 integrantes da equipe de instrução.

O valor relativo ao consumo do NPOR referente à máquina de fotocópias foi realizado por meio de um rateio por dependência. Assim, a partir do levantamento de 25 dependências, procedeu-se a mesma metodologia dos itens anteriores, cujo cálculo apurou o valor anual de R\$ 225,16 por uma dependência (NPOR).

Tabela 8 – Gasto mensal dos serviços tomados pelo NPOR, ano 2015 em R\$

Meses	Confecção de uniformes (R\$)	Conservação de bens móveis e imóveis (R\$)	Serviço de recarga de cartuchos e toners (R\$)	Totais mensais (R\$)	Porcentagem mensal (%)
Janeiro	440,44		12,65	453,09	9,11
Fevereiro			76,30	76,30	1,53
Março		91,00	580,00	671,00	13,49
Abril		2.178,45	59,00	2.237,45	44,97
Maiο		417,15	29,95	447,10	8,99
Junho			59,00	59,00	1,19
Julho			17,30	17,30	0,35
Agosto		727,87	25,30	753,17	15,14
Setembro			177,00	177,00	3,56
Outubro			12,65	12,65	0,25
Novembro			12,74	12,74	0,26
Dezembro			59,00	59,00	1,19
<b>Total (R\$)</b>	<b>440,44</b>	<b>3.414,47</b>	<b>1.120,89</b>	<b>4.975,8</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se que os gastos referentes a serviços foram mais expressivos nos meses de março, abril, agosto, representando juntos em torno de 73,60% do gasto total com serviços. Isso ocorre, provavelmente pela época em que os recursos são recebidos (nos primeiros meses de ano), os quais devem ser empenhados, em tese, até junho do ano em curso. Outro fator a considerar, é que ao realizar os serviços no início do ano, provavelmente não exista mais a necessidade de fazê-los no decorrer do ano, exceto recargas de cartuchos e toners que são praticamente mensais.

Deforma mais específica, com relação ao montante analisado, os serviços de conservação de bens móveis e imóveis apresentam a maior representatividade, com aproximadamente 68,62% do total dispendido. Posteriormente, tem-se o serviço de recarga de cartuchos e toners com 22,53% seguido pela confecção de uniformes com 8,85%, aproximadamente.

#### 4.6 Depreciação de bens

No setor público, assim como o privado, a depreciação também é considerada como um custo da entidade. Para calcular a depreciação correspondente ao imobilizado do NPOR no ano de 2015, utilizou-se o método de depreciação linear ou cotas constantes, pois este é o método preconizado pela Portaria nº 932 (2007) do Comandante do Exército. A forma de cálculo foi extraída da cartilha fornecida pela Dcont, onde constam a porcentagem de valor residual de cada bem e o tempo de vida útil.

A seguir, tem-se a depreciação, destacando-se que os 119 itens do ativo imobilizado foram agrupados em 16 contas distribuídas conforme indica a tabela 9.

Tabela 9 – Depreciação por contas em 2015

Contas	Valor total (R\$)	Porcentagem do valor residual	Valor residual (R\$)	Valor depreciável (R\$)	Vida útil (meses)	Deprec. Por conta em 2015	Porcentagem depreciação
Apar. medição e orientação	2.634,50	10%	263,45	2.371,05	180	160,27	2,13%
Apar. e Eqp de proteção	4.516,37	20%	903,27	3.613,10	120	366,33	4,86%
Eqp. de proteção e socorro	3.659,09	10%	365,91	3.293,18	120	107,56	1,43%
Máq. Eqp energéticos	1.120,00	10%	112,00	1.008,00	120	94,90	1,26%
Máq. Eqp gráficos	190,00	10%	19,00	171,00	180	11,56	0,15%
Máq. Eqp oficina	1.119,71	10%	111,97	1.007,74	120	102,17	1,35%
Eqp. Man. e patrulhamento	2.691,30	10%	269,13	2.422,17	240	122,79	1,63%
Máquinas e Eqp. Diversos	5.658,21	10%	565,82	5.092,39	120	426,35	5,65%
Eqp. de processamento de dados	20.323,77	10%	2.032,38	18.291,39	60	2.413,36	32,00%
Aparelhos e utensílios domésticos	9.875,73	10%	987,57	8.888,16	120	761,89	10,10%
Utensílios domésticos	1.040,77	10%	104,08	936,69	120	94,97	1,26%
Mobiliário geral	16.668,19	10%	1.666,82	15.001,37	120	1.435,40	19,03%
Eqp. Áudio, vídeo e foto	13.058,00	10%	1.305,80	11.752,20	120	1.191,54	15,80%
Armamento	2.039,28	15%	305,89	1.733,39	240	87,84	1,16%
Peças não incorp. a imóveis	1.431,80	10%	143,18	1.288,62	240	65,33	0,87%
Material de uso duradouro	2.293,00	10%	229,3	2.063,70	240	99,27	1,32%
<b>Total</b>	<b>86.026,72</b>					<b>7.541,52</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados pesquisa

A conta relativa aos equipamentos de processamentos de dados (computadores, notebooks, impressoras, entre outros) foi a que apresentou maior percentual, com aproximadamente 32% do valor da depreciação anual. Isso deve-se provavelmente a dois fatores: tempo de vida útil mais reduzido com relação aos demais itens enquadrados em outras contas, bem como, ser a conta com maior valor do grupo do imobilizado. As demais contas não apresentam grande variação entre si.

Ademais no que se refere a gastos com concessionárias, foi realizado um levantamento das informações relativas às contas de água, luz, correios e telefonia. A partir deste ponto, apurou-se os valores totais do ano e mensais médios de cada concessionário, aplicando-se os rateios necessários para mensurar o consumo do NPOR, conforme Tabela 10.

Tabela 10 – Gastos com concessionárias e método de rateio do NPOR, ano 2015

Tipos de concessionárias	Valor anual total (R\$) (a)	Método de rateio	Base de rateio (b)	Valor rateado (R\$) (c) = a / b	Qtd utiliz. NPOR (d)	Custo do anual do NPOR (R\$) (e) = c x d
Água (m³)	1.315,2	Por militar (todos)	512	2,57	32	82,20
Energia elétrica (KWH)	251.214,36	Por KWH consumido	336.920	0,75	29.637	22.098,08
Telefonia móvel	6.765,34	Por militar (todos)	512	13,21	32	422,83
Telefonia fixa	14.455,01	Por dependência	25	578,20	1	578,20

Correios	5.158,74	Por dependência	25	206,35	1	206,35
<b>Totais</b>	<b>278.908,65</b>		-	<b>801,08</b>		<b>23.387,66</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Nesse item foram considerados como base de rateio todos os militares (alunos, instrutores e os demais integrantes do quartel), dependências e o *KWH* consumidos. No entanto, detectou-se que os 5 itens analisados e consumidos pelo NPOR, equivalem a 8,39%, em média, do gasto total com concessionárias do quartel todo. Nesse montante, observa-se que a energia elétrica foi o gasto mais oneroso, em torno de 7,92% ao ano, quando comparado ao consumo total do quartel. Os demais itens como água, telefonia móvel/fixa e correios representaram em torno de 0,03%, 0,36% e 0,07%, respectivamente, do consumo anual do quartel.

Destarte, diante do exposto, a Tabela 11 apresenta as variáveis e os respectivos valores apurados no que tange o custo total e unitário para a formação do oficial temporário de artilharia, contemplando a problemática e objetivo estabelecidos para o presente estudo.

Tabela 11 – Custo total e unitário da formação do oficial temporário de artilharia, ano 2015

Variáveis	Valor total (R\$)	Custo unt. anual/aluno (R\$)
Material de consumo	31.063,72	1.553,19
Remuneração dos instrutores	685.747,69	34.287,38
Remuneração dos alunos	228.519,90	11.426,00
Contratos	1.764,44	88,22
Concessionárias	23.387,66	1.169,38
Alimentação	69.240,00	3.462,00
Elaboração dos alimentos	37.545,98	1.877,30
Depreciação	7.541,52	377,08
Serviços	4.975,80	248,79
<b>Total</b>	<b>1.089.786,72</b>	<b>54.489,34</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A soma dos valores relativos a todas as variáveis consideradas no estudo, indica o montante de R\$ 1.089.786,72 para formar 20 oficiais temporários. O quociente entre esses valores resulta em R\$ 54.489,34 que representa o custo de formação de um oficial temporário.

## 5 Considerações Finais

As atividades realizadas pelos órgãos públicos para melhor gestão de seus recursos, passa primordialmente pela implantação e aprimoramento constante de sistemas e modelos de gestão de custos. O presente estudo que teve como objetivo apurar o custo de formação do oficial temporário de artilharia para o Exército Brasileiro abordou uma análise detalhada dos gastos desembolsados, os quais, mediante as variáveis consideradas na pesquisa (material de consumo, remuneração dos instrutores e alunos, alimentação, elaboração dos gêneros alimentícios, contratos de prestação de serviços, serviços eventuais, depreciação e gastos com concessionárias) apurou-se o valor total consumido de R\$ 1.089.786,72.

De forma geral, no que se refere à variável material de consumo, verificou-se que a mesma representa cerca de 2,85% do custo total, uma vez que os itens referentes à remuneração dos instrutores e dos próprios alunos representam com relação ao total custo, em torno de 62,92% e 20,97%, respectivamente. Os contratos de prestação de serviços não eventuais equivalentes a aproximadamente a 0,16% do custo total, enquanto os itens

relacionados aos contratos, o mais significativo foi a lavagem de roupas de cama, com cerca de 68,65% do custo total relativos aos contratos.

No que tange aos serviços eventuais, bem como a depreciação dos bens do ativo imobilizado, verificou-se que apresentaram percentuais aproximados de 0,46% e 0,69%, respectivamente, com relação ao custo total, uma vez que os gastos com concessionárias representam aproximadamente 2,15% do custo total, com destaque para a energia elétrica com 94,49% do montante total com concessionárias. Em suma, respondendo a problemática da pesquisa, conclui-se com base na pesquisa que no ano de 2015 a formação de um oficial temporário custou para os cofres da União o valor de R\$ 54.489,34, correspondente a soma das nove variáveis elencadas na pesquisa.

Por fim, conclui-se que a pesquisa poderá também ser utilizada pelo próprio Exército no sentido de direcionar e alocar seus recursos de forma mais precisa, já que poderá auxiliar os gestores no momento de mensurar os gastos, bem como, por ocasião da descentralização dos recursos financeiros. Espera-se ainda que apresente pesquisa seja utilizada também como modelo por outros órgãos públicos, com o intuito dos mesmos poderem levantar seus custos com educação, por exemplo, tendo em vista que muitas das variáveis que compõem o custo de formação do oficial temporário serem semelhantes às que compõem o custo do ensino de alunos dos ensinos fundamental e médio.

## Referências

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Presidente da República. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Coleção de Leis do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 1964. Seção 1, p. 5.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 de maio de 2000. Seção 1, p. 1.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 932, de 19 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Exército Brasileiro, Brasília, DF, 21 dez. 2007.

CAUCHICK MIGUEL, P. A. (Coord.); FLEURY, A.; MELLO, C. E. P.; NAKANO, D. N.; TURRIONI, J. B.; HO, L. L.; MORABITO, R.; MARTINS, R. A.; PUREZA, V. **Metodologia de pesquisa em engenharia de produção e gestão de operações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. **NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 set. 2015.

CONSELHO NACIONAL DE OFICIAIS DA RESERVA. **Formação profissional do oficial temporário (R/2)**. Disponível em: <<http://www.militar.com.br/artigo-383>>. Acesso em: 06 set. 2015.

Diretoria de Contabilidade do Exército, **Manual de custos do exército**, Brasília: SEF, 2011. Disponível em: <<http://www.sef.gov.br>>. Acesso em: 08 out. 2015.

MAUSS, C.V.; SOUZA, M.A. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MONTEIRO, A.F. Custos ocultos: estudo de caso em uma unidade de auditoria interna do Exército Brasileiro. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...** Paraná. 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3961/3962>> Acesso em: 09 ag.2016.

PÁDUA, E.M.M. **Metodologia da pesquisa**: Abordagem teórico-prática. 10. ed. Campinas: Papirus, 2004.

PARCIANELO, E.; GONÇALVES, H. S.; SOARES, C.S.A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 6 ed., 2015. Santa Catarina. **Anais...** Santa Catarina. 2015. Disponível em: [http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso\\_internacional/anais/6CCF/25\\_15.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/25_15.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2015.

RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa, **Decreto nº 40.766**, de 30 de outubro de 2012. Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul – CUSTOS/RS. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2049.766.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2015.

SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS, Seção de Custos: apresentar as peculiaridades do sistema gerencial de custos do exército brasileiro (siscustos), Brasília: SEF, 2011. Disponível em:<[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Apresentacao\\_OfII\\_Exercito.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Apresentacao_OfII_Exercito.pdf)>. Acesso em 06 out. 2015.

SILVA, C. J. M. **Custos no setor público**: Análise dos artigos sobre o tema custos no setor público apresentados no congresso brasileiro de custos. 2011. 67 f. Monografia (Especialização em Controladoria) - Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, Paraná, 2011.

TESOURO NACIONAL, **Sistema de Informações de Custos**, Brasília. STN, 2015. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt\\_PT/sistema-de-informacoes-de-custos](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/sistema-de-informacoes-de-custos)>. Acesso em 21 out. 2015.

THOMAS, J. R.; NELSON, J. K.; SILVERMAN, S. J. **Métodos de pesquisa em atividade física**. 5ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

WERNKE, R.; BORNIA, A. C. A Contabilidade gerencial e os métodos multicriteriais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.14, n. 25, p. 60-71, 2001.