

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LILIAN BORELLA BRISKIEWICZ

**IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO
DA UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
CÂMPUS PATO BRANCO E MENSURAÇÃO DO CUSTO IDEAL
POR ALUNO.**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**PATO BRANCO
2016**

LILIAN BORELLA BRISKIEWICZ

**IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO
DA UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
CÂMPUS PATO BRANCO E MENSURAÇÃO DO CUSTO IDEAL
POR ALUNO.**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação, apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Câmpus Pato Branco, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Luiz F. Casagrande

PATO BRANCO
2016



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

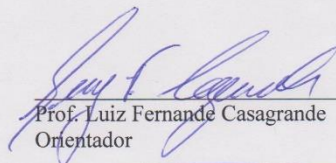
Titulo do Trabalho de Conclusão de Curso

**Identificação dos Gastos dos Cursos de Graduação da Universidade
Tecnológica Federal do Paraná Câmpus Pato Branco e Mensuração do Custo
Ideal Por Aluno**

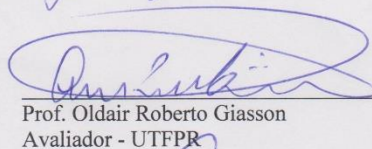
Nome do Aluno: **Lilian Borella Briskiewicz**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 19 horas, no dia 20 de outubro de 2016 como requisito parcial para obtenção do Titulo de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

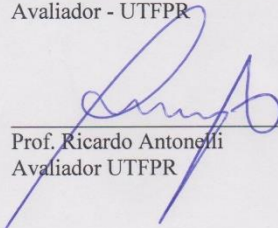
(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).



Prof. Luiz Fernando Casagrande
Orientador



Prof. Oldair Roberto Giasson
Avaliador - UTFPR



Prof. Ricardo Antonelli
Avaliador UTFPR

Dedico este trabalho ao meu esposo,
pela compreensão e amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida, saúde e coragem para realizar e conquistar meus objetivos, Ele que é a base de tudo em minha vida, basta acreditar e confiar.

Ao meu esposo pelo exaustivo apoio, compreensão no decorrer desta pesquisa, por acreditar em meu potencial e incentivar sempre crescer como pessoa e profissional. A minha família e amigos pelo incentivo, carinho e amor.

A todo o corpo docente que contribuiu para minha formação, pessoas admiráveis, ao qual tenho muito respeito. A universidade que permitiu realizar esta pesquisa e a todos que colaboraram em específico ao Renato da DIRPLAD-PB ao qual forneceu os documentos necessários constantemente.

Em especial agradeço ao meu orientador prof. Dr. Luiz F. Casagrande, por todo conhecimento repassado, pelo exaustivo empenho na coleta de dados desta pesquisa, professor dedicado ao qual tenho admiração como profissional.

A todos que contribuíram e fizeram parte de minha formação, obrigada.

RESUMO

BRISKIEWICZ BORELLA, Lilian. **Identificação dos gastos dos cursos de graduação da Universidade Tecnológica Federal do Paraná Câmpus Pato Branco e mensuração do custo ideal por aluno.** 61f. Trabalho de conclusão de curso. Pato Branco, 2016.

O objetivo desta pesquisa é identificar os gastos dos cursos de graduação da Universidade Tecnológica Federal do Paraná Câmpus Pato Branco no ano de 2015 para classifica-los em custo ideal por aluno formado e gastos ineficientes. Foram coletados e segregados os gastos do exercício 2015 e utilizou-se o sistema de custeio ideal para apuração e mensuração dos resultados. Após calculado o custo de cada curso e dos alunos formados no ano de 2015, através da utilização da média nacional de aprovação de alunos em universidades federais, naquele ano foi possível analisar quais são os cursos que possuem ineficiências e se são consideradas “normais” ou “anormais”, tendo como base o índice médio de aprovação. Os resultados apontam que 5 cursos formaram uma quantidade de alunos acima da média nacional e 7 cursos formam quantidades de alunos abaixo da média nacional, gerando um desperdício anormal de R\$ 5.141.260,07 causado pela ociosidade nas vagas disponíveis. Sugere-se que sejam implantados sistemas de análise de gestão de custos para auxiliar os gestores na tomada de decisões básicas da eficiência e eficácia no gasto do dinheiro público.

Palavras-Chaves: Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Custo Ideal, Custo do aluno, Custo do curso, Perda Normal e Anormal.

ABSTRACT

BRISKIEWICZ BORELLA, Lilian. **Identification of expenditure of undergraduate courses at the Federal Technological University of Paraná Câmpus Pato Branco and measure the optimal cost per student.** 61f. Completion of course work. Pato Branco, 2016.

The objective of this research is to identify the spending of the Federal Technological University of Paraná Câmpus Pato Branco with undergraduate courses in 2015 to classify them in optimal cost per graduated student and inefficient spending. They were collected and segregated the 2015 fiscal year spending and used the ideal costing system to calculate and measure the results. After calculated the cost of each course and graduate student in 2015, using the national average of students approval in federal universities, that year was possible to analyze what are the courses that have losses and are considered "normal" or "abnormal", based on the average rate of approval. The results show that 5 courses formed a number of above the national average and 7 courses form amounts of students below the national average, generating an abnormal waste of R \$ 5,141,260.07 caused by idleness in places available. It is suggested that cost management analysis systems are deployed to assist managers in making basic decisions efficiency and effectiveness in the spending of public money.

Key Words: Federal Technological University of Paraná, Ideal Cost, Costing Abc, cost student, Cost of the course, Normal and Abnormal loss.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Classificação dos Gastos	19
Figura 2: Apropriação dos Custos Diretos e Indiretos aos produtos.	19
Figura 3: Estrutura do ABC	25
Figura 4: Fluxograma de apuração dos gastos por curso.	32
Figura 5: Direcionadores de rateio	34
Figura 6: Mapa de localização dos blocos.....	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Cálculo de representação % da remuneração dos docentes em 2015.	38
Tabela 2: Remuneração docentes do DACON referente ao mês de maio de 2015.	39
Tabela 3: Mão de obra por departamento.	40
Tabela 4: Cálculo de gastos por m ² dos blocos.	42
Tabela 5: Valor dos bens imóveis e móveis da UTFPR em 31/12/2015.	43
Tabela 6: Distribuição de saldos dos blocos para os cursos.	44
Tabela 7: Gastos com energia elétrica direcionados das turmas para os cursos	46
Tabela 8: Energia área experimental.	47
Tabela 9: Custo total por curso.	48
Tabela 10: Total formados por curso.	49
Tabela 11: Custo total por aluno formado e custo ideal por aluno formado em 2015. ...	50
Tabela 12: Perda total nos cursos de graduação em 2015.	51
Tabela 13: Perdas causadas por ineficiência normal e anormal.	52

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	10
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.3	OBJETIVO GERAL	12
1.4	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
1.5	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	12
1.6	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1	HISTÓRIA DA UTFPR	15
2.2	CONTABILIDADE DE CUSTOS	16
2.2.1	Nomenclaturas da Contabilidade de Custos	17
2.2.2	Custos Diretos	20
2.2.3	Custos Indiretos	20
2.3	CUSTEIO POR ABSORÇÃO TOTAL OU INTEGRAL	21
2.4	CUSTEIO POR ABSORÇÃO PARCIAL OU IDEAL	22
2.5	MÉTODOS DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)	23
2.5.1	Benefícios do Método ABC	26
2.6	CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	27
2.7	CLASSIFICAÇÃO DE DESPESAS NO SETOR PÚBLICO	28
3	METODOLOGIA DE PESQUISA	30
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	30
3.2	PROCEDIMENTOS PARA COLETA DOS DADOS	31
3.2.1	Coleta dos Dados	34
3.2.1.1	Mão de Obra	34
3.2.1.2	Segurança, Limpeza e Depreciação	36
3.2.1.3	Energia Elétrica, Água, Telefone e Outros Gastos	37
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	38
5	CONCLUSÃO	54
	REFERÊNCIAS	55
	ANEXO 1	61

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Verifica-se atualmente que a área da contabilidade sofre constantes alterações na legislação fiscal. É essencial que as organizações públicas acompanhem os avanços, tanto no âmbito geral e também no tecnológico, relacionado a essas questões, sempre submetido à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Segundo a lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000:

“A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas” (BRASIL, 2000).

Para Silva (2002, p.251) a administração pública “deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”.

É evidente que, utilizar os sistemas de custeio como forma de controle gerencial e planejamento para posterior tomada de decisão, traz benefícios. A contabilidade de custos segundo Martins (2010, p.21), “tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões”.

Contudo, observa-se que a administração pública brasileira deve utilizar os sistemas de custeio de fato para beneficiar-se com as informações que estes podem oferecer.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Com a chegada da crise econômica no Brasil após vários anos de crescimento, o governo brasileiro tem encontrado dificuldades para fechar as contas públicas, apresentando déficits expressivos nos últimos anos.

Segundo a Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (ANDIFES, 2015), o MEC realizou o bloqueio de um terço das verbas destinadas às instituições federais de ensino superior, acarretando no atraso no pagamento de bolsas aos alunos e também forçando a adoção de novas práticas com vistas a redução dos custos de manutenção dos Câmpus, como por exemplo corte de diárias dos servidores e a tentativa de redução no consumo de papel e nas faturas de luz e água.

As medidas adotadas acarretaram no aumento do endividamento das Instituições. Em levantamento realizado pelo Portal G1 (2016), 9 entre as 15 maiores Universidades em ofertas de vagas somaram um déficit de aproximadamente R\$ 400 milhões no ano de 2015. Dentre elas as que apresentaram maior déficit foram a (UFRJ) Universidade Federal do Rio de Janeiro, com valor acumulado de R\$ 125 milhões e a (UTFPR) Universidade Tecnológica Federal do Paraná que fechou o ano de 2015 com um déficit de aproximadamente R\$ 83,5 milhões. Conforme apresentado no portal o déficit acumulado da UTFPR no ano de 2014 era de R\$ 28,9 milhões, um aumento de 189%.

É nesses momentos que tornasse mais evidente que a administração pública deve buscar melhorias na gestão, para que possa aplicar corretamente seus recursos escassos e atender a população de forma eficaz.

Para isso não basta equilibrar as contas públicas gastando menos do que arrecada, mas acima de tudo gastar os recursos de modo eficiente, atendendo ao máximo as demandas da sociedade com o mínimo de recursos.

Com base no exposto, é evidente a importância de utilizar a contabilidade de custos nas organizações públicas federais, tendo em vista as medidas adotadas pelo governo na economia atual, verifica-se os reflexos gerados nas instituições federais no ano de 2015, tem-se como problema de pesquisa: quais

os gastos realizados nos cursos de graduação da UTFPR em 2015 sobre a perspectiva do custeio ideal por aluno formado?

1.3 OBJETIVO GERAL

Identificar os gastos dos cursos de graduação da Universidade Tecnológica Federal do Paraná Câmpus Pato Branco no ano de 2015, para classifica-los em custo ideal por aluno formado e gastos ineficientes.

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Coletar todos os gastos realizados no ano de 2015 na UTFPR Câmpus Pato Branco.
- b) Segregar os gastos coletados para todos os departamentos acadêmicos e posteriormente para os cursos de graduação.
- c) Apurar o gasto total de cada curso de graduação incluindo mão de obra; depreciação, segurança, limpeza; energia elétrica, água, telefone e outros gastos.
- d) Classificar os gastos dos cursos de graduação em custo ideal por aluno formado, gastos ineficientes normais e anormais.

1.5 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

Justifica-se elaborar essa pesquisa com base em um trabalho já realizado pela autora Caldato (2011), em que foi apurado o custo de formação dos alunos da UTFPR Câmpus Pato Branco, do curso de Ciências Contábeis, considerando 29 formados em 2010 e para avaliar os desperdícios realiza-se a comparação com um aluno de instituição privada e posteriormente análise junto a nota do ENADE

ao qual obteve-se como conclusão a boa formação com um custo menor do que nas instituições de ensino privadas.

Ademais, como complemento e continuação de sugestão de pesquisa futura, considera-se relevante realizar esta pesquisa e apurar o custo ideal dos alunos formados dos demais cursos, e ainda apontar os gastos ineficientes, pois com isso buscam-se resultados expressivos que possam servir para a análise da administração pública e a aplicação dos recursos, bem como certificar a competência do sistema de custeio ideal utilizado.

O custeio ideal, segundo Bornia (2009), proporciona a separação dos custos e desperdícios de forma que facilita a gestão desses processos, e proporciona agir em relação a combater o que não agrega valor.

Verifica-se que no mercado competitivo atual, são disponibilizados diversos tipos de *softwares* com finalidade de calcular os custos e proporcionar a eficiente gestão das organizações para trazer resultados. Nesta pesquisa será utilizado como base para análise dos gastos ineficientes normais e anormais a média nacional das instituições federais de ensino superior.

Em relação aos gastos ineficientes observa-se que, “As perdas normais ou anormais são provenientes das quebras, sobras, retrabalhos, refugos, ociosidades e ineficiências. (SILVA, 2002; KLIEMANN NETO, 2004)”. É através desses e outros embasamentos que se busca trazer informações relevantes para a universidade.

Observa-se a utilidade que um trabalho de pesquisa pode proporcionar ao processo de gestão, nesse caso da UTFPR, quando traz resultados que propiciem a eficiência nas atividades desenvolvidas pela instituição.

Sendo assim, justifica-se realizar esta pesquisa e calcular os dados fornecidos pela instituição utilizando planilha eletrônica, que pode proporcionar resultados satisfatórios quando somados a teorias já estudadas.

1.6 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa será realizada na UTFPR Câmpus Pato Branco e contemplará os dados financeiros do ano de 2015, que posteriormente serão alocados por curso.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

É essencial ressaltar os embasamentos teóricos utilizados como o elo, que propicia chegar aos resultados do objetivo proposto nesta pesquisa. Para isso, definem-se alguns conceitos e busca-se melhor entendimento do assunto abordado.

Primeiramente, aborda-se uma breve história sobre a UTFPR Câmpus Pato Branco, local da pesquisa realizada, em que contempla o seu desenvolvimento até os dias atuais.

Nos próximos tópicos, será apresentada os conceitos sobre Contabilidade de Custos, Custeio por Absorção Ideal e Custeio Baseado em Atividades (ABC), aos quais contribuem para os resultados esperados nessa pesquisa.

2.1 HISTÓRIA DA UTFPR

A UTFPR é uma instituição pública federal, e conforme disponível no site da instituição iniciou as suas atividades no ano de 1909 atuando como escola de Aprendizes Artífices. Em 1937 começou a ministrar o ensino de 1º grau, denominada Liceu Industrial do Paraná. No ano de 1943 deu início aos cursos técnicos e passou a se chamar de Escola Técnica de Curitiba e em 1959 o ensino técnico no Brasil foi unificado pela legislação e passou-se a se chamar de Escola Técnica Federal do Paraná (UTFPR 2016).

Em 1978 transforma-se em Centro Federal de Educação Tecnológica Federal do Paraná (CEFET-PR), e em 1990 por meio do programa de expansão e melhoria do ensino técnico, houve a expansão para o Paraná, e foi nesta etapa que surgiu a unidade de Pato Branco.

A partir de 7 de outubro de 2005, com a publicação da Lei nº 11.184/2005, transformou-se na Universidade Tecnológica Federal do Paraná, sendo uma Universidade multi-campi que atualmente conta com treze Câmpus, distribuídos nas cidades de Apucarana, Campo Mourão, Cornélio Procópio, Curitiba, Dois

Vizinhos, Francisco Beltrão, Guarapuava, Londrina, Medianeira, Pato Branco, Ponta Grossa, Santa Helena e Toledo.

Nesta pesquisa utiliza-se UTFPR Câmpus Pato Branco como provedora dos documentos e informações necessárias, em que, se almeja obter o resultado proposto, para posterior análise.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Segundo Crepaldi (2004, p.13), “a contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e serviços”. Considera-se que a UTFPR fornece os cursos (serviço), a disposição dos alunos (produto).

Para Borna (2009, p.35), “a contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (Revolução Industrial), tendo por objetivo calcular os custos dos produtos fabricados”.

Verifica-se a relevância desta pesquisa, visto que os resultados podem ser utilizados para análise dos gastos públicos, e segundo Martins (2010, p.21), “devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre o administrador e ativos e pessoas administradas, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho da nova missão da contabilidade, a gerencial”.

Ademais, para Leone (2000, p.19-20), “a Contabilidade de Custo é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio as funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão”. Logo, entende-se que podem ser geradas informações complementares para a instituição reavaliar os gastos eficientes e os ineficientes.

É evidente que as instituições podem fornecer informações úteis para os usuários externos, e de fato segundo Oliveira (2000, p.41), “a contabilidade de custos pode, por exemplo, preparar periodicamente diversos relatórios contábeis não obrigatórios por Lei, mas de extrema utilidade para diversos executivos da empresa”.

Segundo Leone (2000, p.25) “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”. Observa-se que a contabilidade de custos pode ser aperfeiçoada e se adaptar as necessidades de um objetivo proposto.

Para Brimson (1996, p.23) “os novos sistemas de gerenciamento de custos devem identificar a forma como cada atividade contribui para o sucesso da empresa e devem encorajar ao comprometimento com qualidade total e melhoria contínua. O alicerce destes novos sistemas de gerenciamento de custos é a contabilidade por atividades”.

De acordo com Martins (2010) é um equívoco afirmar que existe métodos de custeio melhores que outros, pois na verdade a sua utilidade vai depender da circunstância exigida no momento.

Os objetivos principais da implantação de um sistema de custos no setor público são aferir a eficiência e servir de instrumento de gestão dos serviços prestados (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005).

Ainda referente a contabilidade de custos, verifica-se a seguir algumas nomenclaturas utilizadas que servem como embasamento nesta pesquisa.

2.2.1 Nomenclaturas da Contabilidade de Custos

Para melhor compreensão da contabilidade de custos, faz-se necessário a conceituação e definição de algumas nomenclaturas utilizadas nessa área, de forma a aprimorar o entendimento sobre o assunto.

a) Custo: segundo Ferreira (2007, p.15) custo, “existe durante o processo de produção do bem ou serviço”. Para Martins (2010, p.25) custo é “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, já para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.16), “significa o valor monetário de recursos utilizados no processo de obtenção ou elaboração de determinado bem ou serviço”.

b) Despesa: segundo Wernke (2005) as despesas, são gastos não relacionados ao processo produtivo da empresa. Para Dutra (2003, p.33) a despesa “é a parcela do gasto incorrido durante as operações de comercialização.

Ela é representada pelo consumo de bens e serviços em decorrência direta ou indiretamente da obtenção de receitas”.

c) Gasto: “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega de ativos (normalmente dinheiro). Os gastos ocorrem a todo o momento e em qualquer setor de uma empresa. ” (SCHIER, 2009, p.13). Segundo Perez Junior, Oliveira e Costa (2005, p.14), “é importante não confundir gastos com desembolso”. Segundo Bornia (2009, p.15) o gasto “é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não”. Essa é uma definição importante, pois permite diferenciar gasto de custo ao segregar todos os gastos por curso, utilizando o método de custeio ABC.

d) Desembolso: segundo Martins (2010, p.25), “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não, no momento do gasto”. Já para Dutra (2003, p.33) desembolso é “tirar do bolso, significa pagar ou quitar. Ele ocorre após a aquisição da propriedade de um bem ou serviço, porém antes ou após a sua posse”.

e) Investimento: segundo Brito (2006, p.21) é, “um gasto para aquisição de ativo, com finalidade de obtenção de benefícios a curto, médio e longo prazo”.

f) Perda: é um gasto involuntário e anormal que ocorre sem intenção de obtenção de receita. (DUTRA, 2003). Segundo Perez Junior, Oliveira e Costa (2005, p.17) “[...] não geram um novo bem ou serviço e tampouco receitas e são apropriados diretamente no resultado do período em que ocorrem”.

g) Desperdício: “gastos incorridos nos processos produtivos ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas gerar.” (SCHIER, 2009, p.14).

De forma a compreender melhor algumas das nomenclaturas utilizadas na contabilidade de custos, Dubois, Kulpa e Souza (2006) classificam os gastos na Figura1:

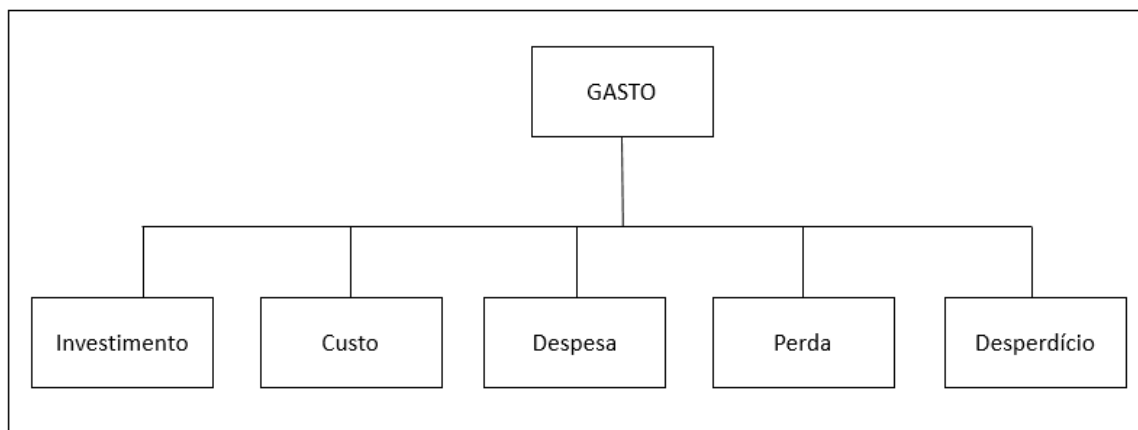


Figura 1: Classificação dos Gastos
Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006)

O custo refere-se à representação múltipla de bens ou serviços para a obtenção de um bem de uso ou de troca, necessitando do agrupamento de muitos fatores referentes a sua estrutura para determinar o seu custo (CALDERELLI, 2002).

Os custos podem ser classificados em diretos e indiretos, Crepaldi (2004) conceitua custos diretos como custos que podem ser apropriados diretamente aos produtos, sem a necessidade de rateios. Já os custos indiretos são os associados diretamente aos produtos por meio de rateios, verifica-se a Figura 2.

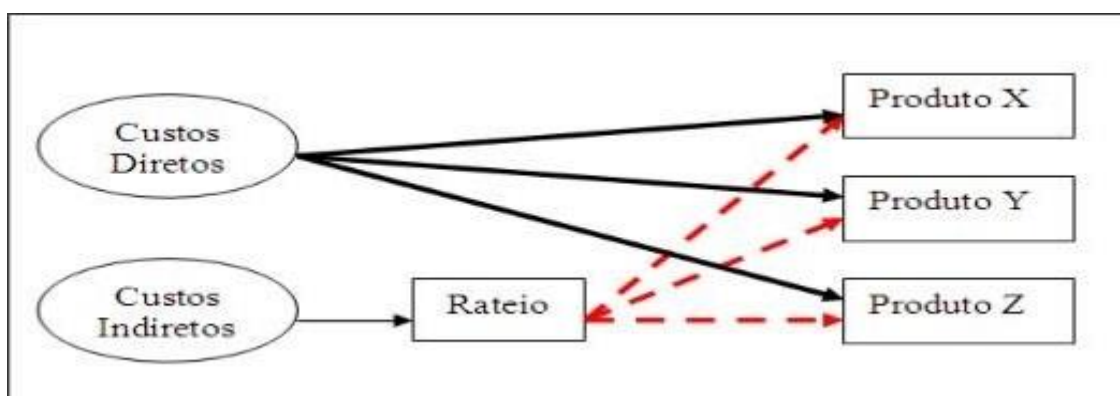


Figura 2: Apropriação dos Custos Diretos e Indiretos aos produtos.
Fonte: Souza; Clemente (2007).

A seguir serão descritos os conceitos sobre custos diretos e indiretos de maneira efetiva, ao qual verifica-se posteriormente a sua aplicação nesta pesquisa em relação aos gastos que a universidade disponibiliza na coleta das informações.

2.2.2 Custos Diretos

Os custos diretos são os associados aos produtos sem a necessidade de rateio. O que define esse custo como direto é a possibilidade de saber a parcela aplicada em cada um dos diferentes produtos que recebem esse custo no momento de sua aplicação (DUTRA, 2003).

Para Martins (2010) no momento da sua definição é necessário haver as medidas de consumo, tais como a quantidade de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra e quantidade de força consumida.

Pode-se aplicar como exemplo de custo direto nesta pesquisa a mão de obra disponibilizada pelos docentes aos cursos e alunos, pois sabe-se exatamente as horas disponibilizadas a cada um respectivamente.

Diante disso, pode-se entender como custo direto todos os gastos que podem ser associados diretamente aos produtos, no caso desta pesquisa a mão de obra do serviço ofertado que são os doze cursos disponibilizados, desta forma verifica-se a seguir a diferença e o conceito dos custos indiretos.

2.2.3 Custos Indiretos

Os custos indiretos são os associados aos produtos fabricados através de rateios ou estimativas. A razão para a realização dessa prática é que os custos não podem ser identificados de forma precisa na composição dos custos dos produtos (FERREIRA, 2007).

De acordo com Martins (2010), os custos indiretos são aqueles que não oferecem condição de medida objetiva e a sua forma de alocação tem que ser feita de maneira estimada.

São os custos que para a sua realização é necessário o uso de critérios de rateio (WERNKE, 2005; CREPALDI, 2004). Pode-se aplicar como exemplo de custo indireto nesta pesquisa os gastos com depreciação, segurança e limpeza aos quais é utilizado o critério de rateio por m² dos blocos, para redistribuição aos doze cursos ofertados.

Já na visão de Wernke (2005) são os gastos que a empresa tem para exercer suas atividades, mas que não têm relação direta com um produto ou serviço específico, pois relacionam com vários produtos ao mesmo tempo.

É possível afirmar que indiretos são os custos que não podem ser associados diretamente aos produtos por não apresentar uma quantidade exata e para a definição dos valores apropriados torna-se necessário o uso de critérios de rateio.

Nesta pesquisa busca-se entender os diversos sistemas de custeio que podem ser aplicados para obter os resultados esperados em determinadas situações, em seguida verifica-se o conceito de custeio por absorção total ou integral.

2.3 CUSTEIO POR ABSORÇÃO TOTAL OU INTEGRAL

Guerreiro & Catelli (1995, p.855) definem custeio por absorção total ou integral como: “O custeio por absorção total é como uma metodologia de custeio onde todos os custos e despesas operacionais são rateados às unidades individuais de serviços”. Para Nascimento (1989) o custeio integral é sinônimo do método de custeio pleno.

O custeio pleno, também denominado custeio integral, pode ser definido como o método de custos que aloca aos produtos todos os custos de produção (tanto fixos, quanto variáveis) juntamente com as despesas fixas, ou seja, os gastos fixos de administração e de vendas (FREZATTI et al. 2009; MARTINS; ROCHA, 2010; PINZAN, 2013).

“Todos os custos da empresa são apropriados aos produtos” (ORNSTEIN, 1972, p. 8). Conclui-se que o custeio por absorção total ou integral é o sistema de custeio onde todos os custos diretos e indiretos são absorvidos pelos produtos. Nesse sistema, não há separação de custos e desperdícios no processo, portanto todos os gastos de produção são absorvidos pelos produtos produzidos em determinado período.

Com objetivo de verificar as ineficiências do processo desta pesquisa, busca-se um sistema de custeio que demonstre esses valores, sendo assim aborda-se a seguir sobre custeio por absorção parcial ou ideal.

2.4 CUSTEIO POR ABSORÇÃO PARCIAL OU IDEAL

Utiliza-se nesta pesquisa, como forma de evidenciar e atender ao resultado do objetivo proposto, o custeio ideal, que segundo Bornia (2002, p.56) exemplifica-se:

“No custeio por absorção ideal, todos os custos também são computados como custos dos produtos. Contudo, os custos relacionados com insumos usados de forma não eficiente (desperdícios) não são alocados aos produtos. O custeio por absorção ideal adapta-se ao auxílio do controle de custos e ao apoio ao processo de melhoria contínua da empresa”.

Entende-se por desperdícios, ou também ineficiência, segundo Bornia (2002, p.41), “é o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo”. É notório que método de alocação dos custos ABC se identifica com o custeio ideal, e segundo Cooper e Kaplan (1998) *apud* Bornia (2002, p.128), “defendem que os custos da capacidade ociosa não sejam alocados aos produtos e que a análise de custos estenda-se as despesas de estrutura”.

Segundo Leone (2000, p. 242) “o critério de custo por absorção é aquele que inclui todos os custos indiretos de fabricação de um certo período nos custos de suas diferentes atividades industriais, sejam produtos, processos ou serviços. O critério, para tanto precisa recorrer a uma série de rateios por causa dos custos comuns, de difícil identificação ou não relevantes”.

De acordo com Martins (2010, p.168) observa-se que, “o fisco exige o uso do custeio por absorção, fazendo com que se incorporem aos produtos todos os custos ligados à produção, quer os diretos quer os indiretos”.

Contudo, com o processo de convergência das normas contábeis brasileiras as normas contábeis internacionais, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) divulgou o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) sobre as

formas de avaliação de estoques em correlação as Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB) (CPC, 2016).

Nesse pronunciamento determina que:

A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais. (...) O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos (CPC16, p.4, 2016).

Como exemplo de itens não incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos o CPC 16 cita o “valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção” (CPC 16, p 5, 2016).

A seguir define-se o conceito de custeio baseado em atividades, ao qual é utilizado como direcionador de custo para as atividades.

2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

Segundo Bornia (2010, p. 111) “a ideia básica do abc é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades”.

Para Martins (2010, p. 87), “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”, como o que acontece quando se utiliza outros métodos.

Segundo Leone (2000, p.257) explica o critério do abc:

O critério abc aloca os custos e as despesas indiretas às atividades. As bases de rateio, em todos os critérios de custeamento, têm a mesma natureza. Elas devem representar o uso que as atividades e os centros de responsabilidade fazem dos recursos indiretos e comuns. Os contadores que empregam o critério abc dizem que as atividades que consumiram os recursos e as bases para proceder à alocação são chamadas de “direcionadores de recursos”. O procedimento é o mesmo e as limitações, portanto, são as mesmas. Entretanto, uma vez que o critério abc faz uma análise mais minuciosa das operações, as limitações tendem a crescer de importância.

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.15), “o sistema de custeio baseado na atividade oferece informações de custos mais precisas sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses processos”; Kaplan e Cooper (1998, p. 16), também afirmam que, “de modo geral, as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado na atividade, mais ainda que as empresas de produção”.

Ademais, segundo Santos (2006, p.111), “no sistema abc as atividades são divididas naquelas que agregam valor ao produto e aquelas que não agregam valor ao produto. A ideia central é a de eliminar ou reduzir as que não agregam valor, reduzindo com isto custos, sem diminuir o valor”.

Megliorini (2007, p.152) explica a estrutura do custeio ABC:

O custeio ABC pode ser estruturado em dois ou mais estágios, dependendo do nível de detalhamento em que a empresa deseja operar o sistema de custos. No sistema de dois estágios, no primeiro os custos dos recursos são apropriados às atividades, utilizando para isso os direcionadores de recursos.

Direcionadores de recursos: são aqueles que identificam como as atividades consomem recursos, considerando a relação entre estes e as atividades e permitindo custeá-los. No segundo estágio, apropriam-se os custos das atividades aos produtos, utilizando para isso os direcionadores de atividades.

Direcionadores de atividades: são aqueles que identificam como os objetivos de custeio consomem as atividades, permitindo custeá-los.

Para melhor entendimento Kaplan e Cooper (1998) define na Figura 3 a estrutura do custeio baseado em atividades:

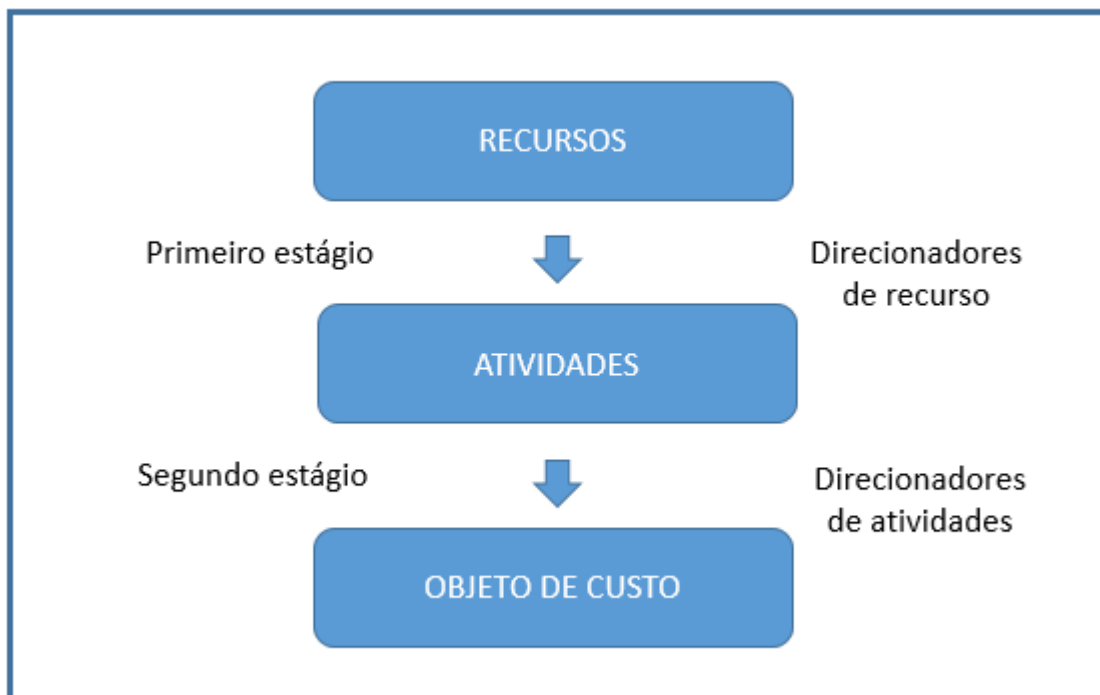


Figura 3: Estrutura do ABC
Fonte: adaptado de Kaplan e Cooper (1998)

“A ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades” (BORNIA, 2009, p.111).

Em relação a pesquisas anteriores, verifica-se no artigo de Kraemer (2004), ao qual aborda-se a eficiência do custeio baseado em atividades em instituições de ensino superior, e identifica que é um valioso instrumento de decisão ao qual obteve-se como resultado que o cálculo do custo/aluno, complementa que além dos cálculos permite a redução dos custos considerados irrelevantes, e deixa claro as áreas envolvidas em cada atividade.

Ademais, utilizando o abc como direcionador de atividades nesta pesquisa, nota-se quais atividades que agregam valor aos serviços e também as melhorias que o custeio ABC oferece em relação a tomada de decisão da gestão, a seguir exemplifica-se os benefícios desse método.

2.5.1 Benefícios do Método ABC

Segundo Cogan (1995, p.4), “um dos principais benefícios com o ABC é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais pois deixa-se de ter produtos subcusteados ou supercusteados permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio”.

Entende-se que o custeio ABC é relevante e fornece benefícios em relação as informações como tomada de decisão e até a eliminação de desperdícios ou atividades ineficientes.

Kaplan e Cooper (1998, p. 94) afirmam que o ABC é, “importante porque oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional”.

É inegável que o custeio ABC se destaca na utilização em universidades, pelo fato de possibilitar identificar as atividades que melhor se desempenham e posteriormente tomar decisões estratégicas, pois é possível obter a origem da causa de determinado resultado negativo e apurar esses dados.

“Usualmente, o ABC está associado com a lógica da empresa moderna, ou seja, a implantação do ABC está ligada ao objetivo de melhoria dos processos e redução de desperdícios” (BORNIA, 2010, p.109).

Segundo Maher (2001, p.280), “o custeio baseado em atividades é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos”.

Segundo Alves Filho e Martinez (2006, p.9) o custeio baseado em atividades possui vantagens que são, “maior acurácia e, por consequência, maior qualidade nas informações de custos de processos e de serviços; flexibilidade, maior sofisticação no tratamento dos custos indiretos, que são preponderantes na área pública”.

Segundo Martins (2010, p.24), “uma das grandes vantagens do ABC frente a outros sistemas de custos mais ‘tradicionais’ é que ele permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou não, sua

continuidade ou não etc., mas permite que os processos que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados”.

Justifica-se a não utilização do custeio ABC nesta pesquisa, porém foi mencionado como embasamento desta pesquisa, principalmente em relação aos direcionadores de custo para a atividade e para o serviço final, ou seja, curso e aluno.

De fato, entende-se que os docentes estão lotados em determinados departamentos e é ofertada a aula para determinados alunos, então conclui-se que o custo pode variar não sendo adequado o rateio pelo total de alunos por exemplo.

Ademais, por esta pesquisa ser efetuada na Universidade Tecnológica Federal do Paraná Câmpus Pato Branco, aborda-se a seguir os custos no setor público como forma de exemplificar as principais informações relevantes nesse aspecto.

2.6 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

O Conselho Federal de Contabilidade divulgou no ano de 2011 a RESOLUÇÃO CFC N.º 1.366/11, que Aprova a NBC T 16.11 sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

De acordo com essa norma técnica, é recomendável o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.

O alcance o SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade (PORTAL CFC, 2016).

O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos tem por objetivo: (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços,

programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto (CFC, 2016).

Ainda referente ao setor público, busca-se esclarecer a classificação das despesas no setor público ao qual é abordado no próximo tópico.

2.7 CLASSIFICAÇÃO DE DESPESAS NO SETOR PÚBLICO

Pode-se definir como despesa todo custo lançado contra a receita de um período contábil. (BRUNI,2006; MAHER,2001). Para Vicecont e Neves (2003), as despesas são gastos com bens e serviços que não estão ligados com a produção, mas têm como finalidade a obtenção de lucros.

No setor público verifica-se que as despesas são classificadas em despesas correntes e de capital. A despesa pode ser classificada como despesas correntes e despesas de custeio. Holanda e Machado (2010), definem despesas correntes como despesas de custeio de transferências correntes. Os autores afirmam que despesas de capital são investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Nakaguma e Bender (2006), afirmam que despesas correntes são as despesas realizadas com a manutenção dos equipamentos e com o funcionamento dos órgãos públicos. Para os autores despesas de capital são despesas realizadas com o propósito de formar e/ou adquirir ativos reais, abrangendo, entre outras ações, o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, bem como a amortização de dívida e concessões de empréstimos.

Segundo Souza e Clemente (2007), por despesa entende-se o valor dos bens e serviços não diretamente ligados com a produção de outros bens ou serviços, consumidos num determinado período.

Ademais, após todos os tópicos abordados com a finalidade de embasamento a seguir será apresentada a metodologia utilizada nesta pesquisa.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Esta pesquisa busca os resultados necessários para responder ao objetivo geral proposto, e segundo Gil (2010, p. 17) a pesquisa é definida como o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar resposta aos problemas que são propostos”.

De acordo com Minayo (1994, p.53), a pesquisa de campo é “o recorte que o pesquisador faz em termos de espaço, representando uma realidade empírica a ser estudada a partir das concepções teóricas que fundamentam o objeto da investigação”.

Nesta pesquisa serão coletados os dados para posterior análise, em que segundo Chizzotti (1995, p.102), o estudo de caso “é a pesquisa para coleta e registro de dados de um ou vários casos, para organizar um relatório ordenado e crítico ou avaliar analiticamente a experiência com o objetivo de tomar decisões ou propor ação transformadora”.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A pesquisa é proposta mediante um estudo de caso, na UTFPR Câmpus Pato Branco, que segundo Gil (1987, p.58) “é o estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos para permitir um amplo e detalhado conhecimento”.

A pesquisa realizada é qualitativa e quantitativa e segundo Vidich e Lyman (2006, p. 40) “todos os métodos de pesquisa são, no fundo, qualitativos; o emprego de dados quantitativos ou de procedimentos matemáticos não elimina o elemento intersubjetivo que representa a base da pesquisa social”, ou seja, serão coletados os dados para análise e apurar os resultados.

Essa pesquisa é de fato exploratória, segundo Gil (1995, p.44-45) “as pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, com vistas à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

Sobre o método de pesquisa utilizado para coleta dos dados verifica-se que é documental, segundo Marconi e Lakatos (2005, p.176), “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escrita ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Verifica-se também segundo Gil (2010, p.31) que “o que geralmente se recomenda é que seja considerada fonte documental quando o material consultado é interno à organização”, assim como os documentos fornecidos pela UTFPR Câmpus Pato Branco.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DOS DADOS

Utiliza-se o site de buscas Google Acadêmico para busca de trabalhos que possam colaborar para o embasamento desta pesquisa e a construção do conhecimento. Na primeira etapa definem-se as palavras chaves que são: universidades, custeio abc, despesa, para a segunda etapa utiliza-se: custo ideal, universidades, gastos.

Na primeira etapa como resultado elenca-se 283 arquivos aos quais foram observados os títulos e resumos e selecionados 20 para leitura completa, na segunda etapa como resultado elenca-se 43 arquivos aos quais foram escolhidos 5 pra leitura completa, com objetivo formar um banco de dados e agregar conhecimento.

Referente à população desta pesquisa, será a UTFPR Câmpus Pato Branco. Será feita a coleta de dados, em que, os documentos serão fornecidos pelos departamentos responsáveis da UTFPR.

Segundo Oliveira (1997, p.22), população “é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum” e explica que “amostra é uma porção ou parcela convenientemente selecionada do universo (população) ”.

Referente à análise das informações coletadas, segundo Lakatos e Marconi (2010, p. 167) a análise é “a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores”.

Quanto a coleta de dados documental efetuada na UTFPR, verifica-se por meio do fluxograma na Figura 4 quais os procedimentos adotados e a sequência lógica utilizada para atender ao objetivo geral.

Inicialmente obtêm-se os gastos totais em 2015, posteriormente na primeira etapa forma separados em três grandes grupos de gastos: (i) mão de obra; (ii) segurança, limpeza, depreciação; e (iii) energia elétrica, água, telefone e outros gastos.

Em seguida, cada um desses grandes grupos foi distribuído aos cursos de graduação de acordo com direcionadores de custos específicos, conforme apresentado na Figura 5.

Destaca-se que foram separados os gastos com mestrados, doutorados e ensino médio e outras atividades desenvolvidas pela universidade, mas que não afetam diretamente os gastos com os cursos de graduação e/ou que não compõem o objeto dessa pesquisa.

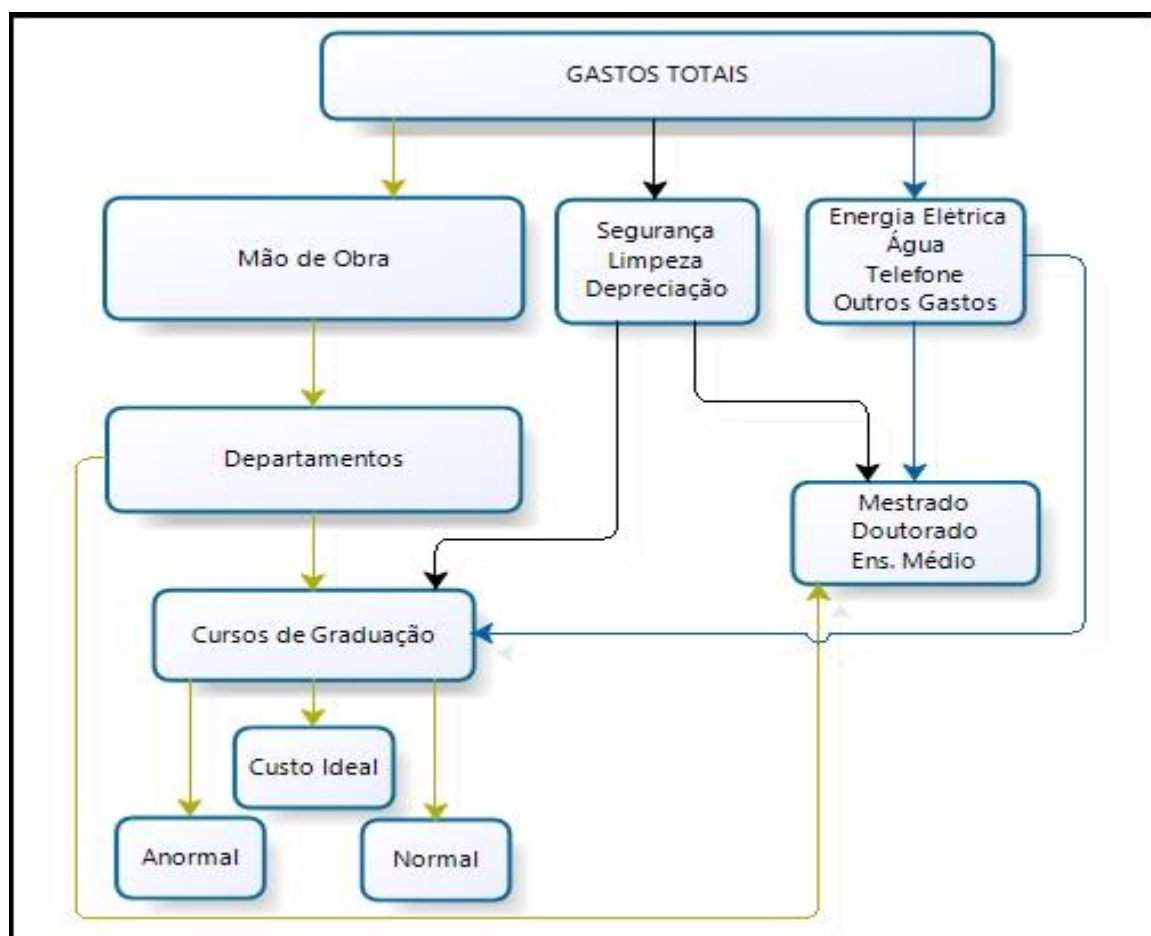


Figura 4: Fluxograma de apuração dos gastos por curso.

Fonte: autoria própria

Nota-se que os gastos com mão de obra apresentados na Figura 5, antes de serem distribuídos aos cursos de graduação, foram distribuídos aos departamentos. O procedimento foi necessário pois os departamentos é que distribuem todas as horas aulas dos professores aos cursos, sendo esse o direcionador usado para identificar a quantidade de horas aulas destinadas a cada curso.

Finalmente, após os gastos serem direcionados aos cursos de graduação, os mesmos foram classificados em **(i) custo ideal por aluno** formado, ou seja, quanto cada alunos formado custa levando-se em conta apenas a vaga que ocupa, **(ii) perdas consideradas “normais”**, ou seja, vagas ociosas de alunos reprovados de acordo com a média das universidades federais de 2015; e **(iii) perdas consideradas “anormais”**, ou seja, vagas ociosas de alunos reprovados acima da média das universidades federais de 2015.

Destaca-se que o ponto de corte utilizado (média de formados nas universidades federais brasileiras em 2015) foi utilizado apenas a título de exemplificação, mas cabe ao gestor público e a equipe pedagógica examinar a real situação de cada instituição e definir qual seria o percentual aceitável (normal) de reprovação para cada curso.

Vale ressaltar que os dados referentes a total de alunos formados em 2015 e capacidade total de cada curso foram fornecidos pela direção geral da UTFPR Câmpus Pato Branco em formato de relatório (Anexo 1).

Inicialmente para a coleta dos dados, necessitou-se obter a autorização fornecida pela Direção Geral da UTFPR Câmpus Pato Branco. A coleta foi realizada com a perspectiva de identificar todos os gastos do Câmpus Pato branco em 2015 e posteriormente direcioná-los aos departamentos, turmas e m² dos blocos, para os cursos. Verifica-se na figura 5 os direcionadores de rateio utilizados.

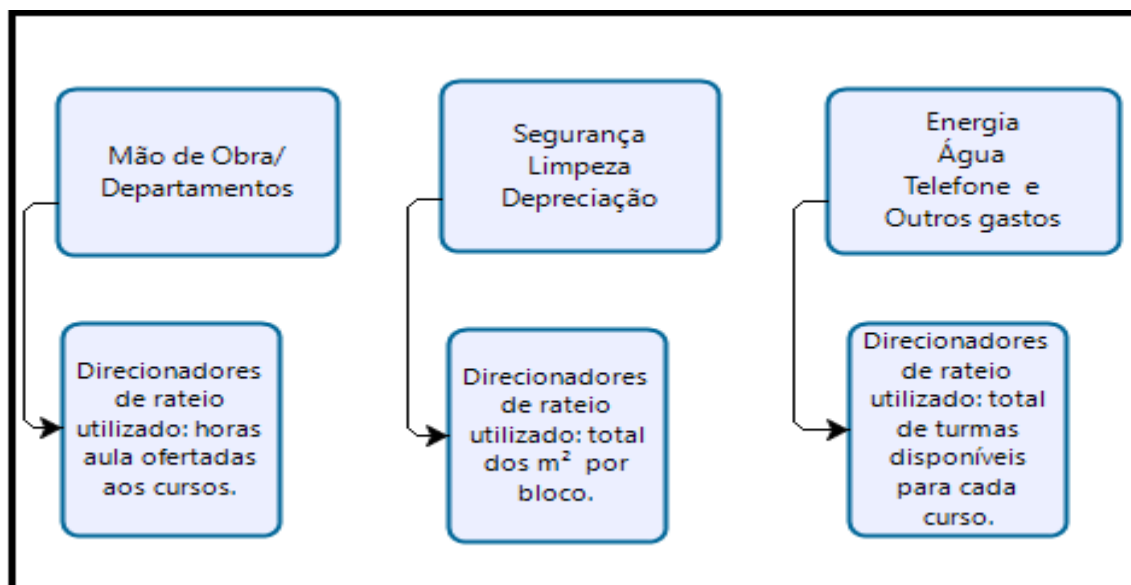


Figura 5: Direcionadores de rateio
Fonte: autoria própria

Destaca-se que os direcionadores utilizados podem ser questionados ou até mesmo substituídos pelo gestor dependendo das necessidades da gestão. Contudo, essa questão não foi aprofundada por fugir ao escopo do presente trabalho, mas é necessário ressaltar que se mudando os referidos direcionadores, pode haver modificações na distribuição final dos gastos aos cursos.

3.2.1 Coleta dos dados

A seguir são detalhados os procedimentos utilizados na coleta de dados para cada grupo de gastos

3.2.1.1 Mão de Obra

Referente a mão de obra, solicitou-se ao setor de recursos humanos o valor da remuneração de 2015 de todos os docentes efetivos e contratados que estão diretamente ligados aos cursos, bem como dos técnicos administrativos e da diretoria de graduação, ou seja, o total com a folha de pagamento.

Contudo, pela impossibilidade do sistema utilizado para gestão da folha de pagamento do Câmpus Pato Branco estratificar os gastos com cada docente

no ano de 2015, apenas foi possível a coleta mensal do somatório das remunerações que compunham a folha de pagamento.

Visto que é necessário classificar todos os gastos pelos seus respectivos departamentos, pois há docentes de determinados departamentos que ofertam aula a outros cursos não relacionados ao próprio departamento, sendo assim, solicitou-se a Diretoria de Planejamento e Administração (DIRPLAD) do Câmpus, uma planilha com os nomes de todos os docentes efetivos e contratados, os técnicos administrativos e a diretoria de graduação, separados por departamento.

Posteriormente foi realizada a coleta da remuneração individual de todos os servidores do Câmpus Pato Branco no site portal da transparência com data maio de 2016 utilizando-se como padrão de coleta a “remuneração básica bruta” de cada docente.

Após coletar os salários de todos os professores de cada departamento, os gastos totais com mão de obra por departamento de maio de 2016 foram utilizados para identificar o percentual de representatividade do total da folha de pagamento e evidenciar qual o valor gasto em 2015 por cada departamento, inclusive para calcular o custo médio da hora aula de cada departamento.

Após obter os gastos com mão de obra por departamento, necessitou-se direcionar esses gastos aos cursos e para isso foi utilizado o total de horas que cada docente disponibiliza aos cursos. Para obter as horas disponibilizadas necessitou-se de um relatório emitido no sistema interno dos docentes, que separa por departamento a disponibilidade para os cursos, sendo identificado no relatório como “créditos”.

De posse do relatório, foram separadas manualmente quantas disciplinas estavam sendo oferecidas em cada departamento e posteriormente direcionadas aos cursos. Cabe ressaltar que foram consideradas apenas as horas aulas fornecidas para cada curso e as horas destinadas a preparação conforme relatório interno dos docentes.

Todos os gastos de mão de obra de docentes destinados à gestão como coordenadores e diretores foram separados para posteriormente serem absorvidos pelos cursos. Foram isolados os gastos (horas aulas) com mão de obra relativos aos mestrados, doutorados, Calem (Curso de Línguas) e ensino médio, pois fogem ao escopo desse trabalho.

3.2.1.2 Segurança, Limpeza e Depreciação

Referente a coleta de dados dos gastos de depreciação, segurança e limpeza, foram extraídos do relatório de gestão 2015, elaborado pela reitoria da instituição e de acesso público e também nos relatórios administrativos disponibilizado pelo setor DIRPLAD do Câmpus de Pato Branco.

Para os gastos da depreciação observou-se no relatório de gestão 2015 os saldos das benfeitorias e dos bens móveis do Câmpus de Pato Branco e posteriormente aplicou-se 25 e 10 anos de vida útil respectivamente para o cálculo do valor da depreciação anual. Para segurança e limpeza foram coletados os saldos dos valores gastos nos relatórios administrativos.

O direcionador de rateio utilizado para depreciação, limpeza e segurança foram o total de m² por bloco, ou seja, solicitou-se um relatório do total de blocos e dos m² e aplicou-se uma representação em percentual para cada bloco. De posse desses dados, os gastos foram direcionados para cada bloco do Câmpus Pato Branco.

Para direcionar os gastos dos blocos para os cursos, necessitou-se verificar a utilização *in loco*, ou seja, visitou-se cada bloco para constatar quais cursos utilizam o espaço físico e posteriormente efetuou-se a distribuição dos gastos, pois não havia documentos disponíveis que informassem esses dados.

Cabe ressaltar novamente que foram isolados os gastos de depreciação, segurança e limpeza relativos aos mestrados, doutorados, Calem e ensino médio, pois fogem ao escopo desse trabalho.

3.2.1.3 Energia Elétrica, Água, Telefone e Outros Gastos

Referente a coleta de dados da energia elétrica, água, telefone e outros gastos, verificou-se nos relatórios administrativos os saldos e posteriormente solicitou-se um relatório de turmas disponíveis para cada curso.

Utiliza-se o total coletado dos gastos e aplica-se uma representação em percentual para cada turma disponível em relação a cada curso e posteriormente é feito o direcionamento. Houve apenas uma exceção para os gastos com energia, verificou-se que a área experimental instalada no bloco K1 que é utilizada somente pelo curso de agronomia, possui um gasto elevado de energia constatado por meio do relatório fornecido pelo DIRPLAD, sendo assim, considerou-se esse gasto diretamente para o curso de agronomia em específico.

Cabe ressaltar que foram isolados os gastos de energia elétrica, água, telefone e outros gastos relativos aos mestrados, doutorados, calem e ensino médio, pois fogem ao escopo desse trabalho.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Referente ao custo com mão de obra verifica-se inicialmente o saldo em representação percentual em maio de 2015, ao qual foi utilizado como base para cálculo dos dados coletados referente à remuneração dos docentes em maio de 2016. Na Tabela 1 exemplifica-se o cálculo.

Tabela 1: Cálculo de representação % da remuneração dos docentes em 2015.

Meses	Salários 2015	Representação %
jan/15	R\$ 3.912.282,96	6,758587314
fev/15	R\$ 3.873.871,64	6,692230595
mar/15	R\$ 4.229.436,14	7,306479039
abr/15	R\$ 4.143.915,42	7,158739405
mai/15	R\$ 4.137.754,61	7,148096419
jun/15	R\$ 5.517.747,87	9,532076575
jul/15	R\$ 4.208.130,96	7,269673695
ago/15	R\$ 4.268.170,75	7,373394251
set/15	R\$ 4.348.328,52	7,511869227
out/15	R\$ 4.268.690,89	7,374292809
nov/15	R\$ 8.302.369,47	14,34259473
dez/15	R\$ 6.675.405,93	11,53196594
	R\$ 57.886.105,16	100%

Fonte: Autoria própria.

Depois de feita a coleta referente à remuneração dos docentes no portal da transparência e separados por departamentos, encontra-se o subtotal por departamento e conseqüentemente soma-se com o total de efetivos e contratados. Na Tabela 2 exemplifica-se o Departamento de Contábeis - DACON.

Tabela 2: Remuneração docentes do DACON referente ao mês de maio de 2015.

DOCENTES	LOTAÇÃO UORG
SANDRO CESAR BORTOLUZZI	DEP. DACON-PB
LUIZ FERNANDE CASAGRANDE	DEP. DACON-PB
LUCIANE DAGOSTINI	DEP. DACON-PB
SANDRA MARA IESBIK VALMORBIDA	DEP. DACON-PB
ELIANDRO SCHVIRCK	DEP. DACON-PB
PRISCILA RUBBO	DEP. DACON-PB
OLDAIR ROBERTO GIASSON	DEP. DACON-PB
MARIVANIA RUFATO DA SILVA	DEP. DACON-PB
ADAIR CASAGRANDE	DEP. DACON-PB
RICARDO ADRIANO ANTOLELLI	DEP. DACON-PB
EFETIVOS	R\$ 68.806,79
CONTRATADOS	R\$ 4.987,86
TOTAL DEP. DACON-PB	R\$ 73.794,65

Fonte: Autoria própria.

Na Tabela 2 são apresentados apenas os somatórios dos salários dos professores efetivos e contratados.

Após todos os departamentos estarem com os gastos elencados referente a mão de obra mensal, ou seja, a remuneração dos docentes, necessitou-se transformar esses saldos mensais em anuais para posteriormente redistribuir para os cursos, utilizando o direcionador de rateio de horas disponibilizadas pelos departamentos para cada curso de graduação.

Utilizou-se o relatório interno de horas aulas dos docentes destinadas a cada curso de graduação para efetuar o direcionamento dos respectivos gastos com mão de obra para os cursos. Na Tabela 3, exemplifica-se o curso de Ciências Contábeis e verifica-se o total de horas por departamentos e o custo com mão de obra anualmente.

Tabela 3: Mão de obra por departamento.

DEPARTAMENTOS / CURSOS	CIÊNCIAS CONTÁBEIS HORAS DISPONÍVEIS	CIÊNCIAS CONTÁBEIS VALOR M.O HORAS MENSAL	CIÊNCIAS CONTÁBEIS VALOR M.O HORAS ANUAL	TOTAL HORAS	TOTAL POR DEPARTAMENTO	Valor cada 1 h
DEP. CONTÁBEIS	92	R\$ 64.658,17	R\$ 904.550,89	105	R\$ 73.794,65	R\$ 702,81
DEP. ADMINISTRAÇÃO	10	R\$ 12.203,66	R\$ 170.726,08	108	R\$ 131.799,58	R\$ 1.220,37
DEP. ELÉTRICA		R\$ 0,00	R\$ 0,00	306	R\$ 400.225,25	R\$ 1.307,93
DEP. AGRIMENSURA		R\$ 0,00	R\$ 0,00	69	R\$ 85.234,81	R\$ 1.235,29
DEP. QUÍMICA		R\$ 0,00	R\$ 0,00	285	R\$ 334.521,93	R\$ 1.173,76
DEP. LETRAS	3	R\$ 1.308,64	R\$ 18.307,56	574	R\$ 250.386,91	R\$ 436,21
DEP. CIVIL		R\$ 0,00	R\$ 0,00	286	R\$ 255.778,08	R\$ 894,33
DEP. MECÂNICA		R\$ 0,00	R\$ 0,00	243	R\$ 318.049,44	R\$ 1.308,85
DEP. MATEMÁTICA	6	R\$ 6.264,17	R\$ 87.634,09	330	R\$ 344.529,29	R\$ 1.044,03
DEP. INFORMÁTICA		R\$ 0,00	R\$ 0,00	310	R\$ 297.484,27	R\$ 959,63
DEP. AGRÁRIAS		R\$ 0,00	R\$ 0,00	282	R\$ 405.852,68	R\$ 1.439,19
DEP. FÍSICA		R\$ 0,00	R\$ 0,00	237	R\$ 192.290,31	R\$ 811,35
DEP. HUMANAS	6	R\$ 8.577,60	R\$ 119.998,37	128	R\$ 182.988,78	R\$ 1.429,60
OUTROS (Biblioteca / Secretarias/ Direção) REDISTRIBUIÇÃO		R\$ 0,00	R\$ 0,00	236	R\$ 445.145,08	R\$ 1.886,21
OUTROS (Biblioteca / Secretarias/ Direção)		R\$ 1.571,84	R\$ 21.989,63	0	R\$ 18.862,08	
TOTAL	117	R\$ 94.584,08	R\$ 1.323.206,62	3499	R\$ 3.736.943,14	R\$ 15.849,54

Fonte: Autoria própria.

Para o cálculo do curso de Ciências Contábeis, usado no exemplo, utiliza-se o total dos gastos de mão de obra coletado pelo departamento (DACON) R\$73.794,65 e divide-se pelo total de horas 105h (total de horas oferecido disponibilizados pelo DACON para todos os cursos de graduação no Câmpus).

Desta forma é possível obter o custo da hora aula oferecida pelo DACON e posteriormente multiplica-se pelas horas disponibilizadas ao curso de Ciências contábeis (92 horas) totalizando um gasto no mês de maio de 2015 para o curso de R\$ 64.658,17. Finalmente, aplica-se ainda uma regra de três para verificar o valor anual em relação ao percentual de 7,148096419% de maio de 2015 e obtêm-se o custo anual de R\$ 904.550,89 com mão de obra no curso.

Verifica-se que para o cálculo da mão de obra, existem docentes que são de determinado departamento e oferecem suas disciplinas em vários cursos e que pertencem a outros departamentos, por isso, foi necessário efetuar a separação dos gastos com mão de obra por departamentos, para depois direcionar conforme as horas disponibilizadas.

Verificou-se o total anual com mão de obra do curso de ciências contábeis em R\$ 1.323.206,62.

O total com custo anual de mão de obra, somente por todos os cursos de graduação, foi de R\$ 41.214.598,99, ou seja, desconsiderou-se os gastos relativos aos mestrados, doutorados, calem e ensino médio.

Referente ao custo com depreciação, segurança e limpeza verifica-se inicialmente o direcionador de rateio por m², sendo assim observa-se cada bloco disponibilizado pela UTFPR Câmpus Pato Branco e os respectivos cursos que utilizam esse espaço para posterior redistribuição dos gastos coletados para os cursos. Na Figura 6 ilustra-se os blocos disponíveis.



Figura 6: Mapa de localização dos blocos.
Fonte: UTFPR 2016

O cálculo é representado na Tabela 4 em que são utilizados os saldos coletados com depreciação, segurança e limpeza e direcionados por meio do percentual de cada bloco, com isso obtêm-se o total gasto por bloco em 2015.

Tabela 4: Cálculo de gastos por m² dos blocos.

BLOCOS	Áreas por bloco	Rep. % por bloco	Valor Depreciação anual	Valor Segurança anual	Valor Limpeza anual	TOTAL
			R\$ 3.382.213,57	R\$ 340.672,15	R\$ 1.407.282,92	R\$ 5.130.168,64
A	780,27	2,18	R\$ 73.829,21	R\$ 7.436,42	R\$ 30.719,11	R\$ 111.984,73
B	2533,05	7,09	R\$ 239.677,39	R\$ 24.141,41	R\$ 99.725,78	R\$ 363.544,58
C	340,4	0,95	R\$ 32.208,67	R\$ 3.244,21	R\$ 13.401,49	R\$ 48.854,37
D	487,08	1,36	R\$ 46.087,55	R\$ 4.642,15	R\$ 19.176,26	R\$ 69.905,96
E	13,85	0,04	R\$ 1.310,49	R\$ 132,00	R\$ 545,27	R\$ 1.987,76
F	76,96	0,22	R\$ 7.281,96	R\$ 733,47	R\$ 3.029,90	R\$ 11.045,34
G	11,16	0,03	R\$ 1.055,96	R\$ 106,36	R\$ 439,37	R\$ 1.601,69
H	893,26	2,50	R\$ 84.520,33	R\$ 8.513,28	R\$ 35.167,51	R\$ 128.201,11
Depósito (outros)	147,68	0,41	R\$ 13.973,49	R\$ 1.407,47	R\$ 5.814,14	R\$ 21.195,11
I	893,26	2,50	R\$ 84.520,33	R\$ 8.513,28	R\$ 35.167,51	R\$ 128.201,11
J	1786,53	5,00	R\$ 169.041,61	R\$ 17.026,65	R\$ 70.335,41	R\$ 256.403,66
J1	1167,92	3,27	R\$ 110.508,68	R\$ 11.130,94	R\$ 45.980,83	R\$ 167.620,45
K	321	0,90	R\$ 30.373,04	R\$ 3.059,31	R\$ 12.637,72	R\$ 46.070,08
K1	750	2,10	R\$ 70.965,06	R\$ 7.147,93	R\$ 29.527,38	R\$ 107.640,37
K2	4112	11,50	R\$ 389.077,76	R\$ 39.189,71	R\$ 161.888,80	R\$ 590.156,26
L	1340,66	3,75	R\$ 126.853,35	R\$ 12.777,25	R\$ 52.781,57	R\$ 192.412,18
M	1909,99	5,34	R\$ 180.723,40	R\$ 18.203,29	R\$ 75.196,01	R\$ 274.122,70
N	2183,27	6,11	R\$ 206.581,17	R\$ 20.807,81	R\$ 85.955,00	R\$ 313.343,98
O	1485,53	4,16	R\$ 140.560,96	R\$ 14.157,95	R\$ 58.485,08	R\$ 213.203,99
P	1485,53	4,16	R\$ 140.560,96	R\$ 14.157,95	R\$ 58.485,08	R\$ 213.203,99
Q	794,69	2,22	R\$ 75.193,63	R\$ 7.573,85	R\$ 31.286,82	R\$ 114.054,30
R	774,98	2,17	R\$ 73.328,67	R\$ 7.386,00	R\$ 30.510,84	R\$ 111.225,51
RU	1141,32	3,19	R\$ 107.991,79	R\$ 10.877,43	R\$ 44.933,59	R\$ 163.802,81
S	575,36	1,61	R\$ 54.440,61	R\$ 5.483,51	R\$ 22.651,83	R\$ 82.575,95
T	642,68	1,80	R\$ 60.810,43	R\$ 6.125,11	R\$ 25.302,21	R\$ 92.237,75
U	272	0,76	R\$ 25.736,66	R\$ 2.592,32	R\$ 10.708,60	R\$ 39.037,57
V	2313,2	6,47	R\$ 218.875,16	R\$ 22.046,12	R\$ 91.070,32	R\$ 331.991,60
W	1996,2	5,58	R\$ 188.880,60	R\$ 19.024,92	R\$ 78.590,08	R\$ 286.495,60
X	1462,8	4,09	R\$ 138.410,25	R\$ 13.941,32	R\$ 57.590,21	R\$ 209.941,77
Y	450	1,26	R\$ 42.579,03	R\$ 4.288,76	R\$ 17.716,43	R\$ 64.584,22
Z	253,75	0,71	R\$ 24.009,84	R\$ 2.418,38	R\$ 9.990,10	R\$ 36.418,32
Alojamento (outros)	97,47	0,27	R\$ 9.222,62	R\$ 928,94	R\$ 3.837,38	R\$ 13.988,94
Casa de gás(outros)	1,44	0,00	R\$ 136,25	R\$ 13,72	R\$ 56,69	R\$ 206,67
Cistema de água (outros)	37,16	0,10	R\$ 3.516,08	R\$ 354,16	R\$ 1.462,98	R\$ 5.333,22
Depósito de lixo (outros)	32,76	0,09	R\$ 3.099,75	R\$ 312,22	R\$ 1.289,76	R\$ 4.701,73
Est. tratamento (outros)	32,2	0,09	R\$ 3.046,77	R\$ 306,88	R\$ 1.267,71	R\$ 4.621,36
Passarelas (outros)	864,97	2,42	R\$ 81.843,53	R\$ 8.243,66	R\$ 34.053,73	R\$ 124.140,92
Rampas (outros)	1282,82	3,59	R\$ 121.380,53	R\$ 12.226,01	R\$ 50.504,42	R\$ 184.110,96
TOTAL	35745,2	100,00	R\$ 3.382.213,57	R\$ 340.672,15	R\$ 1.407.282,92	R\$ 5.130.168,64

Fonte: Autoria própria.

O gasto com depreciação é obtido no relatório de gestão 2015, onde se utiliza o saldo informado para a cidade de Pato Branco, do valor total das benfeitorias e na sequência o valor dos bens móveis. Na Tabela 5 verifica-se os saldos utilizados do relatório de gestão 2015.

Tabela 5: Valor dos bens imóveis e móveis da UTFPR em 31/12/2015.

Câmpus	Valor do Terreno (R\$)	Valor das Benfeitorias (R\$)	Valors dos bens Móveis (R\$)	Total
Apucarana	1.170.723,27	14.486.982,60	7.858.243,51	23.515.949,38
Campo Mourão	838.880,00	18.135.781,24	11.210.315,50	30.184.976,74
Cornélio Procópio	29.017.370,00	24.596.596,00	12.528.822,61	66.142.788,61
Curitiba	220.799.170,89	212.049.531,41	39.047.094,03	471.895.796,33
Dois Vizinhos	6.811.276,80	21.047.339,20	7.257.899,99	35.116.515,99
Francisco Beltrão	955.318,86	12.122.722,61	6.386.293,22	19.464.334,69
Guarapuava	35.307.429,78	16.228.605,72	7.079.756,90	58.615.792,40
Londrina	11.683.651,18	15.886.782,43	10.467.320,06	38.037.753,67
Medianeira	16.856.409,49	35.660.658,42	11.875.928,63	64.392.996,54
Pato Branco	6.486.173,14	37.908.923,11	18.658.466,41	63.053.562,66
Ponta Grossa	33.041.404,33	17.504.602,25	17.339.540,67	67.885.547,25
Reitoria	9.237.661,66	2.223.457,03	5.250.230,75	16.711.349,44
Santa Helena	1.009.925,00	3.032.570,00	2.894.897,85	6.937.392,85
Toledo	5.972.180,00	14.587.820,00	8.309.836,13	28.869.836,13
Total	379.187.574,40	445.472.372,02	166.164.646,26	990.824.592,68

Fonte: UTFPR 2016

Na sequência exemplifica-se a distribuição dos gastos com depreciação, limpeza e segurança dos blocos para os cursos, por meio da proporção da utilização do local físico, ou seja, quantos cursos utilizam determinado bloco e posteriormente é feita a divisão do gasto entre eles. Como exemplo, na Tabela 6 demonstra-se os saldos referente ao bloco O onde estão alocados os cursos de contábeis e agronomia.

O cálculo explica-se da seguinte forma, cada bloco possui o saldo dos gastos com depreciação, limpeza e segurança encontrado na tabela 4, nesse exemplo é R\$ 213.203,99 e na sequência verifica-se quais cursos utilizam esse espaço físico, que são Ciências Contábeis e Agronomia, para posteriormente direcionar os gastos de forma proporcional, ou seja, o total de R\$ 106.602,00 para cada curso.

Após esse os valores serem aplicados de todos os blocos para os cursos encontra-se o custo com depreciação, segurança e limpeza de cada curso, que nesse exemplo totaliza R\$162.214,75 para Ciências Contábeis e R\$942.807,27 para agronomia, vale lembrar que se deve considerar os saldos dos demais blocos calculados para esses cursos também, como o bloco K, K1 e K2, bloco P, bloco R, bloco U, aos quais respectivamente estão relacionados aos cursos citados como exemplo.

Tabela 6: Distribuição de saldos dos blocos para os cursos.

DEPRECIÇÃO/LIMPEZA/ SEGURANÇA			
BLOCOS CURSOS	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	AGRONOMIA	TOTAL
BLOCO A			R\$ 111.984,73
BLOCO B			R\$ 363.544,58
BLOCO C			R\$ 48.854,37
BLOCO D			R\$ 69.905,96
BLOCO E			R\$ 1.987,76
BLOCO F			R\$ 11.045,34
BLOCO G			R\$ 1.601,69
BLOCO H			R\$ 128.201,11
BLOCO I			R\$ 128.201,11
BLOCO J			R\$ 256.403,66
BLOCO J1			R\$ 167.620,45
BLOCO K - K1 E K2		R\$ 743.866,70	R\$ 743.866,70
BLOCO L			R\$ 192.412,18
BLOCO M			R\$ 274.122,70
BLOCO N			R\$ 313.343,98
BLOCO O	R\$ 106.602,00	R\$ 106.602,00	R\$ 213.203,99
BLOCO P		R\$ 53.301,00	R\$ 213.203,99
BLOCO Q			R\$ 114.054,30
BLOCO R	R\$ 55.612,75		R\$ 111.225,51
BLOCO S			R\$ 82.575,95
BLOCO T			R\$ 92.237,75
BLOCO U		R\$ 39.037,57	R\$ 39.037,57
BLOCO V			R\$ 331.991,60
BLOCO W			R\$ 286.495,60
BLOCO X			R\$ 209.941,77
BLOCO Y			R\$ 64.584,22
BLOCO Z			R\$ 36.418,32
RU			R\$ 163.802,81
OUTROS			R\$ 358.298,90
SUB TOTAL	R\$ 162.214,75	R\$ 942.807,27	R\$ 5.130.168,64
TOTAL CURSOS			R\$ 2.820.633,33

Fonte: Autoria própria.

Verifica-se após todos os gastos direcionados dos blocos para os cursos que se obtêm o total com cada curso e ao final soma-se totalizando R\$ 2.820.633,33 com custo de depreciação segurança e limpeza de todos os cursos

de graduação, e desconsiderando gastos relativos aos mestrados, doutorados, calem e ensino médio. Ainda se tem o total dos gastos com departamento de humanas, física que não possuem curso, além de gastos com a biblioteca, secretarias e direção em que foram redistribuídos conforme relatório interno dos docentes, ou seja, pelo total informado no relatório referente as horas disponibilizadas desses departamentos para os doze cursos ofertados pela UTFPR, ao qual totalizou em R\$ 2.049.639,23.

Referente ao custo com energia elétrica, água, telefone e outros gastos, foram utilizados o direcionador de rateio pelo total de turmas disponíveis. Para o cálculo utiliza-se os saldos coletados nos relatórios administrativos que somam R\$ 1.343.148,68 mais o saldo com energia da área experimental do curso de agronomia de R\$ 95.803,74 sendo então o total gasto de R\$ 1.438.952,42 no ano de 2015. Posteriormente verificaram-se quantas turmas existem por curso de graduação e utilizou-se a representação em percentual para direcionar para cada curso os gastos com energia.

Na tabela 7 verifica-se os saldos direcionados para cada curso, como exemplo o curso de Ciências Contábeis, possui 4 turmas e tem uma representação em percentual de 7,27 totalizando R\$ 97.683,54. Salienta-se que são desconsiderados os gastos relativos aos mestrados, doutorados, calem e ensino médio, conforme apresentado na Tabela 7.

Tabela 7: Gastos com energia elétrica direcionados das turmas para os cursos

CURSOS	Turmas (ANOS)	%Turma	DIRECIONADOR
Agronomia	5	9,09	R\$ 122.104,43
Eng. Computação	5	9,09	R\$ 122.104,43
Eng. Mecânica	5	9,09	R\$ 122.104,43
Eng. Civil	5	9,09	R\$ 122.104,43
Eng. Elétrica	5	9,09	R\$ 122.104,43
Letras	4	7,27	R\$ 97.683,54
Química	4	7,27	R\$ 97.683,54
Tec. Análise e Des. Sistemas	3	5,45	R\$ 73.262,66
Tec. Manutenção	3	5,45	R\$ 73.262,66
Administração	4	7,27	R\$ 97.683,54
Ciências Contábeis	4	7,27	R\$ 97.683,54
Licenciatura em Matemática	4	7,27	R\$ 97.683,54
Agrimensura	4	7,27	R\$ 97.683,54
PROFMAT	1	1,82	R\$ 24.420,89
PPGTP	1	1,82	R\$ 24.420,89
PPGEPS	1	1,82	R\$ 24.420,89
PPGEE	1	1,82	R\$ 24.420,89
PPGEC	1	1,82	R\$ 24.420,89
PPGDR	1	1,82	R\$ 24.420,89
PPGAG	1	1,82	R\$ 24.420,89
Total	55	100	R\$ 1.343.148,68

Fonte: Autoria própria.

Observou-se que parte dos gastos com energia é consumida de forma específica pelo curso de agronomia, pois utilizam a área experimental, para isso utilizou-se o relatório detalhado fornecido pelo DIRPLAD em que discrimina os totais utilizados pelo Câmpus Pato Branco. A área experimental do curso de agronomia que totalizou os gastos com energia em R\$ 95.803,74 no ano de 2015 conforme apresentado na Tabela 8.

Tabela 8: Energia área experimental.

COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA ELÉTRICA - COPEL				
2015				
	Câmpus 1	Câmpus 2	Área Experimental	
JANEIRO	R\$ 29.770,79	R\$ 4.709,24	R\$ 5.083,44	
FEVEREIRO	R\$ 45.099,33	R\$ 5.037,33	R\$ 6.998,02	
MARÇO	R\$ 83.148,08	R\$ 6.959,94	R\$ 6.483,41	
ABRIL	R\$ 65.225,50	R\$ 6.540,32	R\$ 8.900,17	
MAIO	R\$ 80.388,29	R\$ 7.156,23	R\$ 10.769,61	
JUNHO	R\$ 67.908,68	R\$ 6.825,18	R\$ 12.140,13	
JULHO	R\$ 51.991,69	R\$ 6.968,22	R\$ 14.017,84	
AGOSTO	R\$ 81.384,61	R\$ 8.397,01	R\$ 9.474,43	
SETEMBRO	R\$ 80.231,23	R\$ 7.969,64	R\$ 6.755,19	
OUTUBRO	R\$ 91.996,68	R\$ 8.067,12	R\$ 5.376,17	
NOVEMBRO	R\$ 89.874,31	R\$ 6.782,71	R\$ 5.855,43	
DEZEMBRO	R\$ 54.324,79	R\$ 5.177,51	R\$ 3.949,90	
TOTAL	R\$ 821.343,98	R\$ 80.590,45	R\$ 95.803,74	TOTAL ENERGIA R\$ 997.738,17

Fonte: Autoria própria.

Referente a identificação total dos gastos dos cursos de graduação, verificou-se que todos os custos obtidos com mão de obra, totalizando R\$ 41.214.598,99; depreciação, segurança, limpeza totalizando R\$ 2.820.633,33 e energia elétrica, água, telefone, outros gastos totalizando R\$ 1.438.952,42, além dos gastos posteriormente redistribuídos referentes aos departamentos de física, humanas e direção do Câmpus totalizando R\$ 2.049.639,23, obtêm-se um custo total de R\$ 47.523.823,97 ao qual verifica-se redistribuído na tabela 9, e identifica-se o total gasto por curso. Como exemplo o curso de Ciências Contábeis totalizou um gasto de R\$ 1.765.614,92 no ano de 2015

Tabela 9: Custo total por curso.

CURSOS	TOTAL
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	R\$ 1.765.614,92
ADMINISTRAÇÃO	R\$ 1.683.549,63
ENG. ELÉTRICA	R\$ 5.551.147,48
QUÍMICA	R\$ 4.861.753,99
LETRAS	R\$ 1.859.724,50
ENG. CIVIL	R\$ 5.960.218,83
ENG. MECÂNICA	R\$ 5.295.555,09
MATEMÁTICA	R\$ 1.862.057,74
ENG. COMPUTAÇÃO	R\$ 5.485.347,01
AGRONOMIA	R\$ 7.931.641,96
SISTEMAS	R\$ 2.373.204,48
MANUTENÇÃO INDUSTRIAL	R\$ 2.894.008,32
TOTAL	R\$ 47.523.823,95

Fonte: Autoria própria.

Verifica-se em relação a tabela 9, que alguns cursos possuem gastos mais elevados do que os demais, isso está relacionado aos gastos que cada curso em específico possui, principalmente em relação a mão de obra ou por ser semestral com duas entradas, ou seja, possui mais capacidade instalada.

Destacam-se no ano de 2015 pelos gastos mais altos os cursos de Agronomia, totalizando R\$ 7.931.641,96, ou seja, 17,00% do total e Engenharia Civil totalizando R\$ 5.960.218,83, ou seja, 13,00% do total.

A seguir serão classificados os gastos dos cursos de graduação em custo ideal por aluno formado e as respectivas perdas, classificando-as em normais e anormais de acordo com a média de aprovação das universidades federais no ano de 2015.

Verifica-se na Tabela 10 o total de alunos formados e a capacidade de cada curso, bem como e o percentual de formados em 2015 em relação a capacidade.

Tabela 10: Total formados por curso.

CURSOS	Formados	Capacidade do curso	% Formados
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	25	44	56,82%
ADMINISTRAÇÃO	13	44	29,55%
ENG. ELÉTRICA	19	88	21,59%
QUÍMICA	34	88	38,64%
LETRAS	42	88	47,73%
ENG. CIVIL	40	88	45,45%
ENG. MECÂNICA	21	88	23,86%
MATEMÁTICA	9	44	20,45%
ENG. COMPUTAÇÃO	6	88	6,82%
AGRONOMIA	28	88	31,82%
ANÁLISE E DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS	25	52	48,08%
MANUTENÇÃO INDUSTRIAL	23	52	44,23%
TOTAL	285	852	33,45%

Fonte: Autoria própria.

Por meio dos custos totais coletados, utiliza-se o total de formados em 2015 para dividir o custo total do curso e obtêm-se o custo total (absorção total) com formados.

Posteriormente para calcular o custo ideal por aluno formado, utiliza-se o custo total do curso divide-se pela capacidade do curso e obtêm-se o custo ideal por aluno formado.

Com os dois resultados (Custo Total e Custo Ideal) é possível identificar as perdas no processo para posteriormente classifica-las em normais ou anormais.

Como exemplo, verifica-se na Tabela 11 o curso de ciências contábeis foram 25 formados no ano de 2015 e R\$ 1.765.614,92 de gasto total do curso. Dividindo-se o gasto total (R\$ 1.765.614,92) pelo número de alunos formados (25), obtêm-se R\$ 70.624,60 de custo total para cada formado no curso de Ciências Contábeis no ano de 2015

Por outro lado, custo ideal por aluno formado em 2015 no curso de Ciência Contábeis seria de apenas R\$ 40.127,61 por aluno, caso fosse considerado que os gastos totais no curso (R\$ 1.765.614,92) são destinados a 44 vagas.

Tabela 11: Custo total por aluno formado e custo ideal por aluno formado em 2015.

CURSOS	Formados	Capacidade do curso	Custo total curso	Custo total por aluno formado	Custo Ideal por aluno formado
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	25	44	R\$ 1.765.614,92	R\$ 70.624,60	R\$ 40.127,61
ADMINISTRAÇÃO	13	44	R\$ 1.683.549,63	R\$ 129.503,82	R\$ 38.262,49
ENG. ELÉTRICA	19	88	R\$ 5.551.147,48	R\$ 292.165,66	R\$ 63.081,22
QUÍMICA	34	88	R\$ 4.861.753,99	R\$ 142.992,76	R\$ 55.247,20
LETRAS	42	88	R\$ 1.859.724,50	R\$ 44.279,15	R\$ 21.133,23
ENG. CIVIL	40	88	R\$ 5.960.218,83	R\$ 149.005,47	R\$ 67.729,76
ENG. MECÂNICA	21	88	R\$ 5.295.555,09	R\$ 252.169,29	R\$ 60.176,76
MATEMÁTICA	9	44	R\$ 1.862.057,74	R\$ 206.895,30	R\$ 42.319,49
ENG. COMPUTAÇÃO	6	88	R\$ 5.485.347,01	R\$ 914.224,50	R\$ 62.333,49
AGRONOMIA	28	88	R\$ 7.931.641,96	R\$ 283.272,93	R\$ 90.132,30
ANÁLISE E DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS	25	52	R\$ 2.373.204,48	R\$ 94.928,18	R\$ 45.638,55
MANUTENÇÃO INDUSTRIAL	23	52	R\$ 2.894.008,32	R\$ 125.826,45	R\$ 55.654,01
TOTAL	285	852	R\$ 47.523.823,95	R\$ 166.750,26	R\$ 55.779,14

Fonte: Autoria própria.

Considera-se como base para análise das ineficiências (perdas) normais e anormais identificadas por curso, a média nacional de aprovação de 40,58% das instituições federais de ensino superior, obtidas no relatório (PGI/PROPLAN; 2016 *apud* UFF; 2016).

Para o cálculo de ineficiência verifica-se na tabela 12 o total de alunos não formados. Usando-se como exemplo do curso de ciências contábeis, 19 alunos reprovados foram multiplicados pelo custo ideal de cada vaga, no valor de R\$ 40.127,61 obtendo-se um saldo total da ineficiência R\$ 762.424,62 no referido curso no ano de 2015.

Tabela 12: Perda total nos cursos de graduação em 2015

CURSOS	Custo Ideal	Total alunos não formados	Ineficiência
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	R\$ 40.127,61	19	R\$ 762.424,62
ADMINISTRAÇÃO	R\$ 38.262,49	31	R\$ 1.186.137,24
ENG. ELÉTRICA	R\$ 63.081,22	69	R\$ 4.352.604,28
QUÍMICA	R\$ 55.247,20	54	R\$ 2.983.349,04
LETRAS	R\$ 21.133,23	46	R\$ 972.128,71
ENG. CIVIL	R\$ 67.729,76	48	R\$ 3.251.028,45
ENG. MECÂNICA	R\$ 60.176,76	67	R\$ 4.031.843,08
MATEMÁTICA	R\$ 42.319,49	35	R\$ 1.481.182,29
ENG. COMPUTAÇÃO	R\$ 62.333,49	82	R\$ 5.111.346,08
AGRONOMIA	R\$ 90.132,30	60	R\$ 5.407.937,70
ANÁLISE E DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS	R\$ 45.638,55	27	R\$ 1.232.240,79
MANUTENÇÃO INDUSTRIAL	R\$ 55.654,01	29	R\$ 1.613.966,18
TOTAL	R\$ 55.779,14	567	R\$ 31.626.770,16

Fonte: Autoria própria.

Obviamente nenhum curso consegue formar todos os alunos que ingressaram nos cursos de graduação em 2015. Esse fato se dá por diversos motivos, tais como reprovações, desistência, morte de alunos entre outros.

Desta forma a perda provocada pela ineficiência no processo deve ser segregada em anormal e normal, utilizando-se algum critério como ponto de corte para definir quantos alunos “normalmente” não conseguem terminar seu respectivo curso de graduação.

Verifica-se na Tabela 13 a capacidade de vagas oferecidas em cada curso de graduação no Câmpus de Pato Branco, usando-se novamente como exemplo do curso de ciências contábeis com 44 vagas.

Multiplica-se pela média nacional de aprovação de alunos de IES Federais no ano de 2015 que foi de 40,58%, obtêm-se o total de alunos que deveriam se formar, nesse exemplo de 18 alunos (40,58% de 44 vagas)

Posteriormente utiliza-se o custo ideal de cada vaga de R\$ 40.127,61 e multiplica-se pelo total de alunos que deveriam formar 18 alunos e obtêm-se o gasto total considerado NORMAL de R\$ 716.486,53, ou seja, esse seria o custo ideal do curso considerando-se apenas a taxa média de aprovação nacional.

Contudo, no exemplo em tela, o referido curso conseguiu formar 25 alunos, ou seja, 7 alunos a mais do que a média nacional, gerando uma economia de ANORMAL R\$ 286.703,86, referente ao custo ideal de cada vaga que é de R\$ 40.127,61. Observa-se na Tabela 13 o resultado de todos os cursos de graduação.

Tabela 13: Perdas causadas por ineficiência normal e anormal.

CURSOS	Formados	Capacidade do curso	Custo Ideal	Número de alunos que deveriam se formar	Gasto total de alunos que deveriam se formar NORMAL	Gasto total de alunos que deixaram de se formar ANORMAL
CIÊNCIAS CONTÁBEIS	25	44	R\$ 40.127,61	18	R\$ 716.486,53	R\$ 286.703,76
ADMINISTRAÇÃO	13	44	R\$ 38.262,49	18	R\$ 683.184,44	-R\$ 185.772,05
ENG. ELÉTRICA	19	88	R\$ 63.081,22	36	R\$ 2.252.655,65	-R\$ 1.054.112,44
QUÍMICA	34	88	R\$ 55.247,20	36	R\$ 1.972.899,77	-R\$ 94.494,82
LETRAS	42	88	R\$ 21.133,23	36	R\$ 754.676,20	R\$ 132.919,58
ENG. CIVIL	40	88	R\$ 67.729,76	36	R\$ 2.418.656,80	R\$ 290.533,58
ENG. MECÂNICA	21	88	R\$ 60.176,76	36	R\$ 2.148.936,25	-R\$ 885.224,24
MATEMÁTICA	9	44	R\$ 42.319,49	18	R\$ 755.623,03	-R\$ 374.747,58
ENG. COMPUTAÇÃO	6	88	R\$ 62.333,49	36	R\$ 2.225.953,82	-R\$ 1.851.952,88
AGRONOMIA	28	88	R\$ 90.132,30	36	R\$ 3.218.660,31	-R\$ 694.956,05
ANÁLISE E DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS	25	52	R\$ 45.638,55	21	R\$ 963.046,38	R\$ 177.917,31
MANUTENÇÃO INDUSTRIAL	23	52	R\$ 55.654,01	21	R\$ 1.174.388,58	R\$ 105.653,57
TOTAL	285	852	R\$ 55.779,14	346	R\$ 19.285.167,76	-R\$ 3.388.113,97

Fonte: Autoria própria.

Verifica-se que os cursos que formaram abaixo da média nacional ficaram com saldos negativos na classificação anormal, os resultados apontam que 5 cursos formaram alunos acima da média nacional e 7 cursos formam abaixo da média nacional.

Conclui-se por meio dos resultados que se obtêm o custo dos cursos de graduação da UTFPR Câmpus Pato Branco no ano de 2015 e classifica-se em custo ideal por aluno formado e gastos ineficientes anormais e normais conforme proposto nesta pesquisa.

Verifica-se por meio dos resultados que a aplicação do custeio ideal gera excelentes resultados para a gestão das organizações. O custo total dos cursos,

são provenientes da demanda que cada um exige e da forma em que os direcionadores de atividades foram utilizados para cada apuração, é inegável que pode haver distorções em virtude dos procedimentos, porém o resultado é satisfatório e benéfico para tomada de decisões, se bem estruturado conforme as necessidades e as atividades de cada organização.

Verifica-se em estudos anteriores a importância da apuração dos custos em universidades, como comparativo verifica-se no artigo Demonstração do resultado econômico: um estudo de caso em duas universidades públicas, do autor Xavier Jr. et al. (2015), em que o objetivo da pesquisa foi a mensuração do resultado econômico do curso de Ciências Contábeis de duas universidades públicas, ao qual o resultado foi obtido apurando-se como receita econômica os valores de mensalidade de universidades privadas localizadas nas cidades das universidades estudadas.

Ainda sobre o artigo resgatado, o autor afirma que nos dois casos foram encontrados resultados econômicos negativos e considera isso indícios de má gestão do dinheiro público, justificando ainda que as universidades privadas atenderiam ao mesmo número de alunos a um custo consideravelmente menor.

Esse estudo possui semelhança com a pesquisa realizada na UTFPR, quando o autor menciona que houve algumas limitações relacionadas a falta dos sistemas de custeio nas universidades, considerando o avanço atual e a difícil mensuração da eficiência do gasto público.

Observa-se também em outro estudo anterior sobre, demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: uma avaliação do resultado econômico do curso de administração de uma universidade pública federal, do autor Queiroz et al. (2014), que possui o mesmo procedimento de apuração de custos utilizado no artigo de Xavier Jr. et al. (2015), em que os resultados analisados possuem semelhança, ou seja, a falta de um sistema de custeio e resultados econômicos negativos.

Verifica-se que alguns cursos se destacam por obter custos elevados em relação aos demais e também em algumas situações o baixo número de alunos formados. Esse modelo de custeio visa justamente identificar esses gastos ineficientes, de forma que por meio da coleta e apuração seja possível evidenciar aonde se deve aplicar os recursos e projetar possíveis mudanças.

5 CONCLUSÃO

Nesta pesquisa buscou-se identificar os gastos dos cursos de graduação da UTFPR Câmpus Pato Branco no ano de 2015, e posteriormente classifica-los em custo ideal por aluno formado e gastos ineficientes com a finalidade de fornecer as informações necessárias e relevantes para análise e melhorias na gestão se for de interesse da administração.

Os resultados obtidos com esta pesquisa tornam-se de fato informações úteis para tomada de decisões, e esses procedimentos podem ser apurados em outras universidades, pois permite apropriar-se de informações relevantes a fins de interesse e observação social.

Após apurados os dados referentes aos custos de formação de cada aluno formado e o custo de cada curso, verifica-se que realmente existem gastos ineficientes considerados normais e anormais.

Essa ferramenta de custos é realmente benéfica ao setor público, isso se torna evidente quando se resgatam estudos anteriores e se faz o comparativo de resultados, pois de fato demonstram de forma clara os gastos em determinado período de forma expressiva, permitindo ao leitor e aos profissionais envolvidos, verificar quais as vantagens, e possíveis decisões que a organização pode providenciar e tomar.

Houveram limitações na coleta de dados desta pesquisa. A coleta de dados que compõem os doze cursos de graduação ofertados pela UTFPR Câmpus Pato Branco exigiu vasta demanda e muitas vezes o retorno não foi satisfatório, devido à falta de informações disponíveis por parte do sistema disponibilizado pela UTFPR Câmpus Pato Branco, ou até mesmo da gestão.

É evidente que todo direcionador de atividades utilizado terá vantagens e desvantagens, porém o que vale ressaltar é que nesta pesquisa buscaram-se as melhores formas de direcionar esses custos.

Sugere-se para pesquisas futuras realizar um comparativo em outras instituições de ensino, apurar o custo dos cursos e fazer o comparativo entre os cursos ofertados com a finalidade de apontar o custo ideal com alunos formados.

REFERÊNCIAS

ALVES FILHO, E. M.; MARTINEZ, A. L.: **Gestão de custos numa secretaria municipal de educação**. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte, MG, 2006.

ANDIFES, Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior: **MEC bloqueia um terço da verba das federais; universidades atrasam bolsas**. Brasília, fev. 2015. Disponível em: <<http://www.andifes.org.br/mec-bloqueia-um-terco-da-verba-das-federais-universidades-atrasam-bolsas/>>. Acesso em: 25/10/2015.

BORNIA, A. C.: **Análise gerencial de custos em empresas modernas** – Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORNIA, A. C.: **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 12/03/2016.

BRIMSON, J. A.; **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BRITO, P.; **Análise e viabilidade de projetos de investimento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros: com aplicações na HP12c e Excel**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CALDATTO, F. C.: **Custo de formação de um aluno de Ciências Contábeis na UTFPR – Pato Branco**. 46f. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2011.

CALDERELLI, A. Enciclopédia contábil e comercial brasileira. 27ª. ed. São Paulo: CETEC, 2002.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R.: **Uma análise crítica do sistema ABC**—Activity Based Costing. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo, (91), 17-23, 1995.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS-CPC. **CPC-16: Estoques**. Brasília, mai. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_16_R1.pdf>. Acesso em: 21 de julho de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 - **Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 21/07/2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE: Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf> Acesso em 19/09/2016.

COGAN, S.: **Activity based costing (ABC), a poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Pioneira, 1995.

CREPALDI, S. A.: **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIZZOTTI, A.: **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1995.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. de. **Gestão de custos e formação do preço: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, R. G.; **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, R. J. **Contabilidade de custos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

FERREIRA, J. A. S.; **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.: **Controle gerencial: uma abordagem de contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C.; **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1987.

GIL, A. C.; **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas.(1995).

GIL, A. C.; **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HOLANDA, V. B.; MACHADO, N.: **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública. 2010

JUNIOR, Antonio Erivando Xavier et al. **Demonstração do resultado econômico: um estudo de caso em duas universidades públicas**. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2015.

KAPLAN, R. S., COOPER, R.; **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Ed. Futura. 1998.

KLIEMANN, F. J.: **Custos Industriais. Apostila da Disciplina de Custos Industriais**, Porto Alegre: PPGE/UFGRS. 2004.

KRAEMER, M. E. P. **O Custeio Baseado em Atividades e sua eficiência em Instituições de Ensino Superior**. Florianópolis, 2004.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, G. S. G.; **Curso de Contabilidade de Custos**. 2.Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G.; **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, M.: **Contabilidade de custos: criando valores para administração**. São Paulo: Atlas, 2001

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M.; **Fundamento de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, E.: **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E.; ROCHA, W.: **"Métodos de custeio comparados: custos e margens analisadas sob diferentes perspectivas."** São Paulo: Atlas (2010).

MEGLIORINI, E.: **Custos**. 2. ed. rev. e ampl São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MINAYO, M. C. de S.; **Pesquisa social: teoria método e criatividade**. 17ª ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 1994.

NAKAGUMA, M. Y.; BENDER, S.: **A emenda da reeleição e a Lei de Responsabilidade Fiscal: impactos sobre ciclos políticos e performance fiscal dos Estados (1986-2002)**. Economia aplicada. 2006.

NASCIMENTO, D.T.: **Bases para a eficácia de sistema de custeio para gestão de preço**. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1989.

OLIVEIRA, S. L.: **Tratado de metodologia científica: Projetos de pesquisa, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses**. 1 ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

ORNSTEIN, R. **Aspectos Atuais do Método do Custeio Direto**. Revista de Administração de Empresas, Rio de Janeiro, 1972.

PEREZ JÚNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G.; **Gestão Estratégica de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PINZAN, A. F.: **Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudos de casos múltiplos**. 136 f. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo-USP, São Paulo, 2013.

PORTAL, G1: **Nove universidades federais somam déficit de R\$ 400 milhões em 2015**. São Paulo, fev. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/educacao/noticia/2016/02/nove-universidades-federais-somam-deficit-de-r-400-milhoes-em-2015.html>> Acesso em: 25/10/2016.

QUEIROZ, Dimas Barrêto; JUNIOR, Antonio Erivando Xavier; MIRANDA, Kleber Formiga. **Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: uma avaliação do resultado econômico do curso de administração de uma universidade pública federal**. Revista Uniabeu, v. 7, n. 16, p. 157-171, 2014.

REIS, L. G. dos; SLOMSKI, V.; RIBEIRO, P. A.; **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. In: IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, SC, 2005.

SANTOS, J. L.; SCHIMIDT, P.; PINHEIRO, P. R.; VIDICH, A. e LYMAN, S.: Métodos qualitativos: sua história na Sociologia e na Antropologia. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (Orgs.). **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SILVA, E. Z.: **Autonomação e a Eliminação das Perdas: A Base de uma Estratégia de Produção para Assegurar uma Posição Competitiva na Indústria**. Dissertação de Mestrado em Engenharia, PPGE (UFRGS) Porto Alegre, 191 p. 2002.

SCHIER, C. U. da C.; **Gestão prática de custos**. Curitiba, PR: Juruá, 2009.
SILVA, C. A. T.; **Custos no serviço público**, Brasília, 2009.

SOUZA, A.; CLMENTE, A.: **Gestão de custos: aplicação operacional e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL**. São Paulo: Atlas, 2007.

UFF, Universidade Federal Fluminense: **Relatório de gestão do exercício de 2015**. Disponível em: http://www.uff.br/sites/default/files/relatorio_de_gestao_da_universidade_federal_fluminense_2015.pdf. Acesso em: 04/06/2016.

UTFPR; **De Escola de Aprendizes à Universidade Tecnológica**. Disponível em: <<http://www.utfpr.edu.br/a-instituicao/historico>>. Acesso em: 21/07/2016.

UTFPR; **Mapa de Localização dos principais setores do Câmpus Pato Branco**. Disponível em: http://paginapessoal.utfpr.edu.br/neiva/arquivos-ascom/mapa-de-localizacao-de-setores/Mapa%202012%20FINAL.jpg/image_view_fullscreen. Acesso em: 20 de junho de 2016.

UTFPR: **Relatório de Gestão 2015**. Disponível em: <http://www.utfpr.edu.br/estrutura-universitaria/diretorias-degestao/diretoria-de-gestao-da-avaliacao-institucional/relatorios-de-gestao>. Acesso em: 04/06/2016.

VICECONTI, P. E. V.; NEVES, S. das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 7ª ed. rev. e ampl. – São Paulo: Frase Editora, 2003.

VIDICH, A.; LYMAN, S.: **Métodos qualitativos: sua história na Sociologia e na Antropologia**. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (Orgs.). O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

WERNKE, R.; **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

WIEMER, A. P. M; RIBEIRO, D. C. Custos no serviço público. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2004.

ANEXO 1

Relação de Alunos da Graduação por Situação Formado

Alunos que ficaram em 1/2015 com a situação Formado

Bacharelado/Licenciatura (Anual) Total de Alunos Listados 75, sendo:

Curso : 167 - ADMINISTRAÇÃO

Total de Alunos do Curso: 13

Curso : 168 - AGRONOMIA

Total de Alunos do Curso: 28

Curso : 166 - CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Total de Alunos do Curso: 25

Curso : 139 - LICENCIATURA EM MATEMÁTICA

Total de Alunos do Curso: 9



Alunos que ficaram em 1/2015 com a situação Formado

Bacharelado/Licenciatura (Semestral) Total de Alunos Listados 79, sendo:

Curso : 228 - AGRONOMIA

Total de Alunos do Curso: 0

Curso : 195 - ENGENHARIA DE COMPUTAÇÃO

Total de Alunos do Curso: 2

Curso : 204 - ENGENHARIA MECÂNICA

Total de Alunos do Curso: 9

Curso : 203 - ENGENHARIA CIVIL

Total de Alunos do Curso: 24

Curso : 202 - ENGENHARIA ELÉTRICA

Total de Alunos do Curso: 6

Curso : 192 - LETRAS

Total de Alunos do Curso: 17

Curso : 219 - LICENCIATURA EM QUÍMICA

Total de Alunos do Curso: 8

Curso : 185 - QUÍMICA

Total de Alunos do Curso: 13

Alunos que ficaram em 2/2015 com a situação Formado

Bacharelado/Licenciatura (Semestral) Total de Alunos Listados 94, sendo:

Curso : 228 - AGRONOMIA

Total de Alunos do Curso: 0

Curso : 195 - ENGENHARIA DE COMPUTAÇÃO

Total de Alunos do Curso: 4

Curso : 204 - ENGENHARIA MECÂNICA

Total de Alunos do Curso: 12

Curso : 203 - ENGENHARIA CIVIL

Total de Alunos do Curso: 16

Curso : 202 - ENGENHARIA ELÉTRICA

Total de Alunos do Curso: 13

Curso : 192 - LETRAS

Total de Alunos do Curso: 25

Curso : 219 - LICENCIATURA EM QUÍMICA

Total de Alunos do Curso: 3

Curso : 185 - QUÍMICA

Total de Alunos do Curso: 21

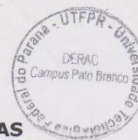
Alunos que ficaram em 1/2015 com a situação Formado
Tecnologia Total de Alunos Listados 26, sendo:

Curso : 186 – TECNOLOGIA EM ANALISE E DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS

Total de Alunos do Curso: 11

Curso : 172 – TECNOLOGIA EM MANUTENÇÃO INDUSTRIAL

Total de Alunos do Curso: 15



Alunos que ficaram em 2/2015 com a situação Formado
Tecnologia Total de Alunos Listados 22, sendo:

Curso : 186 - TECNOLOGIA EM ANALISE E DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS

Total de Alunos do Curso: 14

Curso : 172 - TECNOLOGIA EM MANUTENÇÃO INDUSTRIAL

Total de Alunos do Curso: 8

Total de Formados na Graduação em 2015= 296

Pato Branco, 08 de agosto de 2016.

Joelma Busato

Joelma Busato
SIAPE Nº 1043552
Responsável pelo Departamento
De Registros Acadêmicos
UTFPR - Câmpus Pato Branco