

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM REDE
NACIONAL**

MOZAIR BARBOSA CEZAR

**CUSTO POR ALUNO: ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO FEDERAL DE MATO
GROSSO DO SUL**

DOURADOS-MS

2026

MOZAIR BARBOSA CEZAR

**CUSTO POR ALUNO: ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO FEDERAL DE MATO
GROSSO DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP, da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes.

DOURADOS-MS

2026

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

C425c Cezar, Mozair Barbosa
Custo por aluno: estudo de caso no Instituto Federal de Mato Grosso do Sul [recurso eletrônico]
/ Mozair Barbosa Cezar. -- 2026.
Arquivo em formato pdf.

Orientador: Antonio Carlos Vaz Lopes.
Dissertação (Mestrado em Administração Pública)-Universidade Federal da Grande Dourados,
2026.
Disponível no Repositório Institucional da UFGD em:
<https://portal.ufgd.edu.br/setor/biblioteca/repositorio>

1. Custo por aluno. 2. campus Aquidauana. 3. IFMS. 4. Gestão de custos. I. Lopes, Antonio
Carlos Vaz. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

©Direitos reservados. Permitido a reprodução parcial desde que citada a fonte.



ATA DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADA POR MOZAIR BARBOSA CEZAR, ALUNO DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM REDE NACIONAL, ÁREA DE CONCENTRAÇÃO "ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA".

Aos vinte e três dias do mês de fevereiro do ano de dois mil e vinte e seis, às nove horas, em sessão pública, realizou-se na Universidade Federal da Grande Dourados, a Defesa de Dissertação de Mestrado intitulada "**Custo por aluno: estudo de caso no Instituto Federal de Mato Grosso do Sul.**", apresentada pelo mestrando Mozair Barbosa Cezar, do Programa de Pós-graduação em Administração Pública em Rede Nacional, à Banca Examinadora constituída pelos membros: Prof. Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes/UFGD (presidente/orientador), Prof. Dr. Alexandre de Souza Correa/UFGD (membro titular interno), Prof. Dr. Robert Armando Espejo/UFMS (membro titular interno), Prof. Dr. Saulo Fabiano Amancio Vieira/UFGD (membro titular externo). Iniciados os trabalhos, a presidência deu a conhecer ao candidato e aos integrantes da banca as normas a serem observadas na apresentação da Dissertação. Após o candidato ter apresentado a sua Dissertação, os componentes da Banca Examinadora fizeram suas arguições. Terminada a Defesa, a Banca Examinadora, em sessão secreta, passou aos trabalhos de julgamento, tendo sido o candidato considerado APROVADO. Nada mais havendo a tratar, lavrou-se a presente ata, que vai assinada pelos membros da Comissão Examinadora.

Dourados/MS, 23 de fevereiro de 2026.

Documento assinado digitalmente
gov.br **ANTONIO CARLOS VAZ LOPES**
Data: 24/02/2026 14:03:46-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes
Presidente/orientador

Documento assinado digitalmente
gov.br **ALEXANDRE DE SOUZA CORREA**
Data: 23/02/2026 11:50:06-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Alexandre de Souza Correa
Membro Titular Interno

Documento assinado digitalmente
gov.br **ROBERT ARMANDO ESPEJO**
Data: 24/02/2026 13:55:02-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Robert Armando Espejo
Membro Titular Interno

Documento assinado digitalmente
gov.br **SAULO FABIANO AMANCIO VIEIRA**
Data: 23/02/2026 22:00:11-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Saulo Fabiano Amancio Vieira
Membro Titular Externo

(PARA USO EXCLUSIVO DA PROPG)

Dedico este trabalho a Deus, sempre, por tudo
e a minha família.

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho representa não apenas a conclusão de uma etapa acadêmica, mas também a concretização de um percurso marcado por desafios, aprendizados e superação. Assim, agradeço, primeiramente, a Deus, por conceder-me saúde, força de vontade e sabedoria para persistir diante das dificuldades, transformando cada obstáculo em oportunidade de crescimento pessoal e profissional.

Agradeço, de forma especial, à minha esposa, Carolina, pelo amor, paciência e compreensão demonstrados ao longo de todo esse processo, especialmente nos momentos em que precisei me ausentar do convívio familiar para dedicar-me às aulas, estudos e atividades acadêmicas. Estendo esse agradecimento à minha filha Lavínia, que, mesmo sem compreender plenamente as exigências desta etapa, sempre foi fonte de motivação e inspiração para seguir em frente.

Registro meu sincero agradecimento ao amigo e colega de classe Diego Farias Falcão de Carvalho, com quem compartilhei não apenas os desafios acadêmicos, mas também as longas viagens entre Aquidauana e Dourados para assistir às aulas.

Expresso, igualmente, minha gratidão aos amigos Edison Silva Sosa e Rafael Pereira Faustino, que, por meio de suas orientações e experiências compartilhadas, contribuíram para minha serenidade durante o percurso acadêmico, auxiliando-me a compreender e seguir corretamente os procedimentos e etapas exigidos pelo programa de mestrado.

Aos professores e colegas do curso, deixo meu sincero reconhecimento pela convivência acadêmica, pelas trocas de experiências e pelos conhecimentos compartilhados ao longo do mestrado, que contribuíram de forma significativa para minha formação acadêmica e profissional. Em especial, registro meu agradecimento ao meu orientador, Professor Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes, que sempre demonstrou disponibilidade, comprometimento e rigor científico. Sua orientação atenta, aliada às valiosas contribuições técnicas e acadêmicas, foi fundamental para o desenvolvimento, o amadurecimento e o aprimoramento deste trabalho. Agradeço, ainda, aos membros da banca de qualificação e de defesa, pela disponibilidade e pelas relevantes contribuições prestadas.

*Consagre ao Senhor tudo o que você faz,
e os seus planos serão bem-sucedidos.
Provérbios 16:3*

RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo geral propor uma metodologia aprimorada para mensurar o custo por aluno dos cursos ofertados pelo *campus* Aquidauana do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS), considerando o exercício de 2024 como ano-base. O procedimento metodológico iniciou-se com a identificação, tratamento e organização das despesas correntes e de capital vinculadas ao campus e à Reitoria, permitindo compreender a estrutura orçamentária que sustenta as atividades educacionais. Para a apropriação dos custos, foram definidos critérios de rateio das despesas, agrupando-as em três categorias principais: i) despesas com pessoal, ii) auxílios estudantis e iii) despesas de custeio. A apuração do custo por aluno foi realizada com base no método de custeio por absorção, adotando como referência o primeiro indicador estabelecido pela Decisão TCU nº 408/2002, correspondente ao “custo corrente por aluno”. Ademais, buscando superar limitações das abordagens tradicionais — como a simples divisão das despesas totais pelo número de matrículas — adotou-se o conceito de aluno-hora, capaz de ponderar as diferenças de carga horária, duração e estrutura curricular entre cursos técnicos, superiores e de Formação Inicial e Continuada (FIC). A proposta apresenta indicadores de valor por hora do curso, custo do curso, custo por hora, custo por aluno, custo por vaga oferecida e custo por concluinte, possibilitando uma análise abrangente da despesa institucional. Os resultados demonstraram forte variação entre modalidades, com cursos superiores apresentando custos significativamente maiores devido às exigências de infraestrutura e recursos humanos, enquanto cursos FIC apresentaram menor custo unitário. Identificou-se ainda que evasão, retenção e o não preenchimento de vagas influenciam diretamente o custo por aluno e o custo por concluinte, reforçando a importância de políticas de permanência e êxito. A comparação com o gasto corrente por aluno apresentado no Relatório de Gestão 2024 evidenciou diferenças metodológicas substanciais, indicando que a metodologia proposta contribui para maior precisão, transparência e utilidade na gestão orçamentária e no planejamento educacional da instituição.

Palavras-chave: Custo por aluno; *campus* Aquidauana; IFMS; Gestão de custos.

ABSTRACT

This research aims to propose an improved methodology for measuring the cost per student of courses offered by the Aquidauana campus of the Federal Institute of Mato Grosso do Sul (IFMS), considering 2024 as the base year. The methodological procedure began with the identification, processing, and organization of current and capital expenses linked to the campus and the Rectorate, allowing for an understanding of the budgetary structure that supports educational activities. For cost allocation, expense distribution criteria were defined, grouping them into three main categories: i) personnel expenses, ii) student aid, and iii) operating expenses. The calculation of the cost per student was carried out based on the absorption costing method, adopting as a reference the first indicator established by TCU Decision No. 408/2002, corresponding to the "current cost per student". Furthermore, seeking to overcome the limitations of traditional approaches—such as simply dividing total expenses by the number of enrollments—the concept of student-hour was adopted, capable of weighting the differences in workload, duration, and curricular structure between technical, higher education, and Initial and Continuing Training (FIC) courses. The proposal presents indicators of course value per hour, course cost, cost per hour, cost per student, cost per offered place, and cost per graduate, enabling a comprehensive analysis of institutional expenditure. The results demonstrated strong variation between modalities, with higher education courses presenting significantly higher costs due to infrastructure and human resource requirements, while FIC courses presented lower unit costs. It was also identified that dropout, retention, and unfilled places directly influence the cost per student and the cost per graduate, reinforcing the importance of retention and success policies. The comparison with the current expenditure per student presented in the 2024 Management Report revealed substantial methodological differences, indicating that the proposed methodology contributes to greater accuracy, transparency, and usefulness in the institution's budget management and educational planning.

Keywords: Cost per student; Aquidauana campus; IFMS; Cost management.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 -Evolução Normativa dos Custos na Administração Pública.....	27
Quadro 02 -Terminologias e conceitos conforme NBC TSP 34.....	30
Quadro 03 -Classificação da Despesa	41
Quadro 04 -Classificação quanto à Natureza da Despesa.....	43
Quadro 05 -Procedimentos de coleta e tratamento dos dados da pesquisa.....	49
Quadro 06 -Das finalidades, características e objetivos do IFMS.....	51
Quadro 07 -Cursos ofertados no campus Aquidauana – IFMS, em 2024.....	56
Quadro 08 -Indicadores de mensuração dos custos educacionais e fórmulas de cálculo..	74

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 – Organograma da Reitoria, 2024.....	53
Figura 02 – Organograma do <i>campus</i> Aquidauana, 2024.....	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Alunos dos cursos do <i>campus</i> Aquidauana (IFMS) em 2024.....	58
Tabela 02: Quadro de servidores do IFMS, em 31/12/2024.....	59
Tabela 03: Remuneração de servidores do IFMS em 2024.....	61
Tabela 04: Despesas com remuneração de servidores da Reitoria e <i>campus</i> Aquidauana, em 2024.....	62
Tabela 05: Despesas de custeio - UASG 158132 (Reitoria), por elemento de despesa. (3.3.XX.XX).....	63
Tabela 06: Despesas de Capital - UASG 158132 (Reitoria), por elemento de despesa. (4.4.XX.XX)	64
Tabela 07: Despesas de custeio - UASG 158448 (<i>Campus</i> Aquidauana), por elemento de despesa. (3.3.XX.XX)	65
Tabela 08: Despesas de Capital - UASG 158448 (<i>Campus</i> Aquidauana), por elemento de despesa. (4.4.XX.XX)	66
Tabela 09: Despesas de custeio da Reitoria e do <i>campus</i> Aquidauana do IFMS, em 2024	67
Tabela 10: Detalhamento das despesas de custeio por modalidade de curso do <i>campus</i> Aquidauana do IFMS, em 2024.....	67
Tabela 11: Apropriação do custeio referente aos elementos de despesas 339018, 339032 e 339048, <i>campus</i> Aquidauana do IFMS, em 2024.....	68
Tabela 12: Remuneração de servidores +custeio da Reitoria e <i>campus</i> Aquidauana do IFMS, em 2024.....	69
Tabela 13: Rateio das despesas da Reitoria para o <i>campus</i> Aquidauana, em 2024, segundo a metodologia proposta.....	70
Tabela 14: Análise comparativa do Custo por Aluno com Gasto Corrente por Aluno, em 2024.....	72

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

RFEPCT	Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica
IFs	Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia
MEC	Ministério da Educação e Cultura
IFMS	Instituto Federal de Mato Grosso do Sul
TCU	Tribunal de Contas da União
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
FIC	Formação Inicial e Continuada
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Serviço Público
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CTQG	Câmara Técnica de Qualidade do Gasto
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
AGU	Advocacia-Geral da União
MPU	Ministério Público da União
SIC	Sistema de Informações de Custos
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
Matriz OCC	Matriz de Orçamento de Outros Custeios e Capital (Matriz OCC)
PPA	Plano Plurianual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IES	Instituições de Educação Superior
EJA	Educação de Jovens e Adultos
PROAD	Pró reitoria de Administração
PNP	Plataforma Nilo Peçanha
UASG	Unidade Administrativa de Serviços Gerais
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
DGEPE	Diretoria de Gestão de Pessoas

Pronatec	Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego
DIRGE	Direção Geral
DIREN	Diretoria de Ensino, Pesquisa e Extensão
DIRAD	Diretoria de Administração
EBTT	Ensino Básico, Técnico e Tecnológico
TAE	Técnico Administrativo em Educação
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
GND	Grupo de Natureza da Despesa
MTO	Manual Técnico Orçamentário
UGR	Unidade Gestora Responsável
PI	Plano Interno
PNAE	Programa Nacional de Alimentação Escolar
PNAES	Programa Nacional de Assistência Estudantil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	18
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	20
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA.....	20
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	22
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	24
2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	24
2.2 EVOLUÇÃO NORMATIVA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	26
2.3 FUNDAMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	29
2.3.1 Terminologias da contabilidade de custo na Administração Pública.....	29
2.3.2 Classificação de Custos.....	31
2.3.3 Métodos de Custeio.....	32
2.3.3.1 Custeio por Absorção.....	32
2.3.3.2 Custeio Variável.....	34
2.3.3.3 Custeio ABC.....	34
2.4 ESTUDOS SOBRE CUSTOS NAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO.....	35
2.5 DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS NO SETOR PÚBLICO: CONCEITUAÇÃO E ESTRUTURA DE CLASSIFICAÇÃO.....	40
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.	44
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	44
3.2 UNIDADE DE ANÁLISE, AMOSTRA E PERÍODO DA PESQUISA.....	44
3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	45
3.4 METODOLOGIA DE MENSURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO.....	47
4 LEVANTAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS E DAS DESPESAS.....	51
4.1 UNIDADE ESTUDADA.....	51
4.1.1 Campus Aquidauana.....	54
4.2 DADOS UTILIZADOS NA PESQUISA.....	58
4.3 CÁLCULOS REALIZADOS E APROPRIAÇÃO DAS DESPESAS.....	66
5 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	72
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	77
REFERÊNCIAS.....	79
APÊNDICE A - Mensuração do custo por aluno, por curso do campus Aquidauana - IFMS, ano: 2024.....	84
APÊNDICE B - Produto Técnico-Tecnológico (PTT).....	88

1 INTRODUÇÃO

A educação, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988, é um direito social fundamental e um dever do Estado, da família e da sociedade. O artigo 205 da Carta Magna reforça que sua promoção deve visar ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao preparo para o exercício da cidadania e à qualificação para o trabalho. Esse princípio norteia as políticas públicas voltadas à universalização do acesso e à melhoria da qualidade da educação em todas as suas etapas e modalidades (Brasil, 1988).

A responsabilidade pela oferta da educação pública é compartilhada entre as esferas federal, estadual e municipal, conforme previsto na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394/1996). Essa co-responsabilidade implica a necessidade de ações coordenadas e investimentos adequados para assegurar que o direito à educação se concretize em todas as etapas e modalidades de ensino. A consolidação desse direito requer não apenas a criação de oportunidades de acesso, mas também a garantia de condições adequadas de permanência e qualidade no processo educacional. Nesse sentido, o investimento público em educação representa um instrumento estratégico de promoção da equidade social e de desenvolvimento econômico sustentável.

O processo de expansão da Rede Federal de Educação foi intensificado a partir de 2005, com o lançamento do Plano de Expansão da Educação Profissional. Essa iniciativa buscou democratizar o acesso à educação técnica e superior, especialmente em regiões historicamente carentes de oferta pública. A segunda fase do plano, iniciada em 2007, ampliou a presença das instituições federais em todas as unidades da federação, o movimento de fortalecimento da educação profissional culminou com a criação da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (RFEPECT), instituída pela Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. Essa legislação teve como propósito articular ensino, pesquisa e extensão, promovendo a formação integral e contribuindo para o desenvolvimento regional (Brasil, 2024).

Como desdobramento desse processo, a referida lei também marcou a criação dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs), instituições que passaram a contar com autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar. Os IFs ofertam em seus campi cursos técnicos de nível médio, graduação, pós-graduação, educação a distância e qualificação profissional, estruturando uma rede que, em 2014, contava com mais de 562 campi distribuídos por todo o território nacional. Essa

expansão exigiu expressivos investimentos públicos e consolidou a RFEPCT como uma das maiores redes de educação pública gratuita do mundo (Brasil, 2008; Brasil, 2024; Santos, 2018, *apud* Souza e Meza, 2020).

Em contrapartida, o crescimento da rede trouxe novos desafios entre eles gestão e financiamento. O volume crescente de unidades e cursos demandou recursos financeiros e humanos cada vez maiores. De acordo com Souza e Meza (2020), entre 2003 e 2015, os investimentos federais na RFEPCT cresceram cerca de 523%. No entanto, a partir de 2016, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 95, conhecida como “teto de gastos”, iniciou-se um período de restrição orçamentária que impactou significativamente as instituições federais.

As consequências do “teto de gastos” se manifestaram de forma concreta e imediata no expediente das unidades da Rede Federal. Relatos de institutos como o IFSP, IFSC, IFMT e IFB evidenciam uma série de dificuldades operacionais, como: redução no número de profissionais terceirizados responsáveis por atividades de apoio (limpeza, vigilância e serviços gerais); diminuição drástica de recursos destinados à manutenção de laboratórios e à realização de atividades práticas; suspensão de editais voltados ao fomento de projetos de pesquisa, extensão e participação estudantil em eventos acadêmicos. Além disso, ocorreram atrasos no pagamento de fornecedores resultando na rescisão de contratos e no consequente desabastecimento de insumos indispensáveis ao desenvolvimento das atividades da instituição (Dutra; Brisolla, 2020).

Diante desse cenário, as direções dos IFs foram forçadas a estabelecer prioridades rigorosas, muitas vezes sacrificando ações estratégicas para assegurar a manutenção mínima de funcionamento. Atividades voltadas à inovação, capacitação docente, expansão da infraestrutura física e tecnológica, bem como políticas de assistência estudantil passaram por severas restrições. Dessa forma, o contingenciamento imposto pela EC nº 95/2016 não apenas comprometeu o crescimento e a consolidação da Rede Federal, mas também afetou de maneira significativa a qualidade e a abrangência social do ensino ofertado pelos IFs em todo o território nacional (Dutra; Brisolla, 2020).

Nesse contexto de restrições orçamentárias e necessidade de racionalização dos recursos, a ausência de informações detalhadas sobre custos no setor público impõe limitações significativas à gestão. Essa carência compromete a qualidade a transparência das decisões e enfraquece a observância do princípio da economicidade. Como destacam Trelha et al. (2007), a gestão de custos é fundamental para a administração eficiente e estruturada de organizações, inclusive nas instituições de ensino.

Notório que os recursos que o governo dispõe são limitados a arrecadação de cada exercício financeiro, havendo necessidade de realizar contingenciamento ou cortes em determinados ministérios, inclusive o Ministério da Educação e Cultura (MEC). No contexto onde os recursos federais estão cada vez mais escassos, as instituições de ensino procuram se adaptar e desempenham suas atividades com os recursos que lhes são disponibilizados, crescem assim a importância dos gestores obterem conhecimentos referentes a custo, pois tais informações possui grande relevância para otimizar a gestão dos recursos.

Dessa forma, o objetivo geral desta pesquisa é propor uma metodologia para mensurar o custo por aluno dos cursos ofertados no campus Aquidauana do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS) referente ao ano de 2024, assim sendo, a pesquisa busca identificar, organizar e analisar as despesas associadas às atividades dos cursos ofertados no referido *campus*, considerando variáveis como: carga horária, número de matrículas e despesas operacionais.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Apesar dos avanços obtidos na expansão e consolidação da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, a administração dos recursos públicos permanece como um dos principais desafios enfrentados pelas instituições. A complexidade orçamentária e a diversidade de contextos nas instituições de ensino demandam instrumentos de gestão capazes de fornecer informações precisas sobre a aplicação dos recursos e os resultados alcançados. Nesse sentido, a apuração do custo por aluno constitui uma importante ferramenta contábil e gerencial, que pode contribuir para o aprimoramento da eficiência administrativa e para a transparência na utilização dos recursos públicos.

A partir de 2002 o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Ministério da Educação (MEC) desenvolveram metodologias para apuração do custo do aluno das universidades federais, com vistas a acompanhar o desempenho dessas instituições. Os indicadores do TCU devem constar no Relatório de Gestão de cada instituição, desta forma, é possível identificar um histórico do indicador (anual) capaz de viabilizar análises e estudos comparativos (Costa, 2018; Machado, 2020; Zuliane, 2019).

As metodologias e indicadores desenvolvidos são frutos das seguintes normativas:

i) Decisão TCU nº 408/2002 - que marcou o início das exigências para a mensuração do custo por aluno na Rede Federal de Educação, ao determinar que o MEC e as IFES

adotassem procedimentos para apuração desse custo e incluíssem nove indicadores de gestão nos relatórios anuais;

ii) Acórdão TCU nº 1.043/2006 - reforçou essa necessidade ao constatar a insuficiência dos avanços realizados e recomendar a melhoria dos sistemas de informação gerencial, e;

iii) o Acórdão TCU nº 2.167/2006 - complementando os anteriores determinou a elaboração de uma metodologia nacional padronizada para cálculo do custo por aluno, além de propor o uso desse indicador como ferramenta de gestão e avaliação da eficiência administrativa.

Embora a metodologia proposta pelo TCU represente um avanço significativo na busca pela padronização do cálculo do custo por aluno, é importante destacar que ela foi desenvolvida com foco nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Conforme ressaltam Soares (2014) e Peter et al. (2003), essas metodologias consideram, em grande parte, as especificidades das universidades, especialmente aquelas que mantêm unidades hospitalares vinculadas às suas atividades de ensino, pesquisa e extensão. Dessa forma, os parâmetros adotados pelo TCU concentram-se no ensino superior e não contemplam integralmente as particularidades das instituições que ofertam diferentes níveis e modalidades de ensino.

Nesse sentido, observa-se a necessidade de adaptações metodológicas capazes de refletir a diversidade das instituições que compõem a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica. Os Institutos Federais, por exemplo, possuem estrutura multicampi e ofertam cursos de formação inicial e continuada (FIC), ensino médio, ensino técnico, graduação e pós-graduação, o que exige um modelo de apuração de custos que considere essas especificidades.

No caso do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS), conhecer o custo do aluno considerando as particularidades de seus campi é essencial para o planejamento, alocação de recursos discricionários e a tomada de decisões estratégicas.

De fato, a mensuração do custo por aluno envolve variáveis complexas, que vão desde a estrutura orçamentária até as especificidades de cada *campus*, o que dificulta a consolidação de um modelo único e aplicável de forma generalizada. Assim, a presente pesquisa utiliza a metodologia do TCU como parâmetro de referência, buscando adaptá-la à realidade do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS), tomando como estudo de caso o *campus* Aquidauana.

Desse modo, compreender e adaptar a metodologia do TCU à realidade do IFMS torna-se fundamental para obter uma mensuração mais precisa e contextualizada dos custos educacionais. Diante dessa necessidade, formula-se o seguinte problema de pesquisa: qual é o custo por aluno dos cursos do *campus* Aquidauana, do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS)?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa é propor uma metodologia para mensurar o custo por aluno dos cursos ofertados no *campus* Aquidauana do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS) referente ao ano de 2024.

Para o alcance do objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- i) identificar os gastos realizados no exercício de 2024 vinculadas ao *campus* Aquidauana do IFMS;
- ii) apropriar os gastos identificados aos cursos oferecidos no referido *campus*;
- iii) examinar as despesas identificadas, apresentando a distribuição dos valores segundo a natureza da despesa, de modo a fornecer subsídios técnicos e analíticos ao processo de tomada de decisão institucional.
- iv) mensurar o custo por aluno dos cursos ofertados no *campus* Aquidauana do IFMS, referente ao ano de 2024.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

A presente pesquisa se justifica pela importância de realizar o levantamento de informações detalhadas sobre os custos da instituição, elemento fundamental para apoiar os gestores no processo de controle, tomada de decisões gerenciais e estratégicas no Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS). A contabilidade de custos mostra-se um importante instrumento de auxílio à gestão, permitindo mensurar os potenciais efeitos econômicos das decisões gerenciais (Marion, 2015).

O desenvolvimento de uma metodologia específica para apuração de custos, adaptada às características do IFMS, poderá não apenas contribuir para a otimização do uso de recursos, mas também para o cumprimento das exigências legais de prestação de contas e de transparência no setor público. Como apontam Mauss e Souza (2008), o sistema de custos é um instrumento essencial ao processo decisório e à mensuração de resultados em instituições

públicas, complementando, Alonso (2022) enfatiza a importância da mensuração de custos para avaliar o desempenho dos serviços públicos e subsidiar decisões estratégicas.

Ao propor uma metodologia de cálculo do custo por aluno, ajustada à realidade do *campus* do IFMS, espera-se obter dados mais precisos e alinhados às particularidades da instituição pesquisada. Tal metodologia poderá identificar despesas inadequadas e a correção de alocações de recursos, fortalecendo o processo de tomada de decisões de seus gestores baseadas em dados e potencializando o uso racional do orçamento público.

Ademais, a importância da mensuração e evidenciação dos custos no setor público tem sido reforçada por normativas específicas, como a NBC TSP 34, que estabelece diretrizes para a determinação dos custos dos serviços públicos. Essa norma destaca que a adequada apuração de custos é essencial para a tomada de decisões gerenciais, a melhoria da eficiência no uso dos recursos públicos e a prestação de contas à sociedade.

Considerando que a estrutura física e organizacional dos *campi* do IFMS apresenta diferenças tais como: cursos ofertados, quantidade de servidores e estudantes, infra-estrutura, uma metodologia adaptável pode revelar gastos desnecessários e realocar custos de forma mais eficiente, conforme destacado por Magalhães et. al (2010, p. 639) “as informações referentes aos custos podem servir como base para o estabelecimento de padrões, orçamentos e formas de previsão para os gastos das instituições, e também para acompanhar se o realizado está de acordo com valores preestabelecidos.”

A ausência de informações detalhadas sobre custos no setor públicogera diversas limitações para a gestão, afetando negativamente a qualidade e a transparência das decisões, a mensuração de desempenho e a capacidade de atender ao princípio da economicidade. De acordo com Trelha et. al (2007) a gestão de custos é essencial para a administração financeira e estrutural de organizações, incluindo instituições de ensino. No setor da educação, a falta de um caráter empresarial historicamente limitou o uso de técnicas eficazes para gerenciar recursos, entretanto, em qualquer organização, o controle de custos é um instrumento chave para o gerenciamento de recursos financeiros, materiais e patrimoniais.

Este estudo utiliza como balizador o primeiro indicador estabelecido pela Decisão TCU nº 408/2002, referente ao "custo corrente/aluno". Cabe destacar que, conforme a metodologia padronizada pelo TCU, esse indicador contempla os custos dos cursos de graduação (ensino superior), apresentando o custo médio por aluno da instituição como um todo, sem detalhamento por *campus*. A adaptação desse indicador, com vistas à proposição de uma metodologia específica para o cálculo do custo por aluno no âmbito desta pesquisa,

estadetalhada no capítulo 3 Procedimentos Metodológicos, especificamente na seção 3.4 intitulada Metodologia de mensuração do custo por aluno.

Diante das crescentes demandas da sociedade por serviços públicos de qualidade e pela utilização eficiente dos recursos públicos, a gestão de custos configura-se como uma necessidade no setor público. A sociedade tem demonstrado maior atenção à forma como os gastos governamentais são realizados, cobrando transparência nas ações e melhorias na entrega dos serviços. Nesse contexto, o conhecimento dos custos envolvidos na atuação de um órgão público torna-se um importante indicador de desempenho, além de representar um avanço rumo a uma gestão mais eficiente e alinhada ao princípio da eficiência, previsto na Constituição Federal. (Costa;Raupp; Dias, 2017).

Dessa forma, este estudo busca contribuir para o aprimoramento do planejamento, da organização e do controle no âmbito do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul. Para que isso seja possível, é fundamental que o gestor conheça detalhadamente os custos da instituição, de modo a gerenciá-los ou aperfeiçoá-los com vistas ao alcance dos objetivos institucionais. Esse conhecimento pode promover maior eficiência e eficácia nos processos internos, resultando na oferta de serviços públicos com menor custo e maior impacto positivo, tanto para a instituição quanto para a sociedade. (Zuliani, 2019).

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta dissertação está estruturada em seis capítulos, organizados da seguinte forma: O primeiro capítulo apresenta a introdução ao tema, abordando a contextualização, o problema de pesquisa, objetivos, a justificativa e relevância da pesquisa. No segundo capítulo, encontra-se a referencial teóricoapresentando os temas: evolução da contabilidade de custos, evolução normativa da contabilidade de custos na administração pública, fundamentos da contabilidade de custos na administração pública, estudos sobre custos nas instituições públicas de ensino e conceituação/estrutura de classificação das despesas orçamentárias no setor público.O terceiro capítulo detalha os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, contemplando: a classificação da pesquisa, a definição da unidade de análise, da amostra e do período de investigação, os procedimentos adotados para coleta e tratamento dos dados e a metodologia aplicada para mensuração dos custos. O quarto capítulo trata-se do levantamento, análise dos dados e das despesas, divididos em: unidade estudada, dados utilizados na pesquisa, cálculos realizados e apropriação das despesas.O quinto capítulo expõe os resultados obtidos, as recomendações decorrentes da análise e uma síntese do Produto Técnico e Tecnológico

desenvolvido. O sextocapítulo apresenta as considerações finais, destacando as contribuições do estudo e possíveis encaminhamentos futuros. Após os capítulos, são listadas as referências bibliográficas que fundamentaram a pesquisa, o apêndice A que apresenta a mensuração do custo por aluno, por curso do campus Aquidauana – IFMS e o apêndice B referente ao Produto Técnico e Tecnológico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, para fundamentar o estudo apresenta-se, uma revisão da literatura pertinente aos seguintes temas da Contabilidade de Custos: (2.1) Evolução da contabilidade de custos; (2.2) Evolução normativa da contabilidade de custos na administração pública; (2.3) Fundamentos da contabilidade de custos na administração pública; (2.4) Estudos sobre custos nas instituições públicas de ensino e (2.5) Despesas orçamentárias no setor público: conceituação e estrutura de classificação.

2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Antes da Revolução Industrial ocorrida no século XVIII, basicamente a contabilidade existente era a Contabilidade Financeira (ou Geral), pois estava estruturada para servir as empresas comerciais. Nesta época, chamada de Era Mercantilista, os produtos comercializados eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas, as quais muitas das vezes não estavam constituídas formalmente como empresa, “dessa, forma, eram bastante fáceis o conhecimento e a verificação do valor de compra dos bens existentes, bastando a simples consulta aos documentos de sua aquisição” (Martins, 2022, p. 4).

Com o advento das indústrias, a tarefa até então simples de atribuir valor aos produtos em estoque tornou-se um desafio crescente para os profissionais da contabilidade. Isso porque os bens passaram a ser produzidos no interior das fábricas, exigindo a consideração de diversos fatores que influenciam diretamente o custo de produção, como o valor da matéria-prima, salários dos trabalhadores, uso de máquinas, consumo de energia etc (Martins, 2022). Nesse novo contexto, surge a necessidade de uma abordagem contábil mais robusta, voltada à mensuração e ao controle dos custos industriais. De acordo com Horngren et al. (2004), o crescimento das indústrias impôs a superação dos métodos tradicionais, que já não atendiam às demandas gerenciais da época. Nesse sentido, Padoveze (2010) destaca que esse cenário impulsionou a sistematização da contabilidade de custos como uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisão.

De acordo com Martins (2022) fatores como: o amadurecimento das empresas constituindo novos arranjos e formas de produção como: a terceirização de algumas etapas da produção e serviços, o desenvolvimento do Mercado de Capitais nos Estados Unidos e alguns

países europeus, contribuíram para o aumento do interesse dos *stakeholder*¹ em analisar com mais atenção os balanços e a demonstração de resultados das empresas, devido a necessidade de formalização de parcerias ou tornar-se acionista.

Neste sentido Iudícibus (2009) confirma que o desenvolvimento do mercado de capitais ampliou a importância da contabilidade na prestação de informações úteis aos *stakeholders*, especialmente em relação à transparência e à análise dos resultados econômicos. Nessa mesma linha Assaf Neto (2012) complementa que a contabilidade passou a atender não apenas a aspectos fiscais e financeiros, mas também estratégicos, com vistas à atração de investidores e à governança corporativa.

De acordo com Marion (2015) o objetivo principal da contabilidade é fornecer informações financeiras e patrimoniais de uma entidade para apoiar à tomada de decisões, desta forma a contabilidade de custo evoluiu da contabilização dos estoques das fabricas, transformando-se em uma importante ferramenta que auxilia os gestores nas funções de controle e tomada de decisão.

Na mesma linha Anthony e Govindarajan (2002) destacam que a contabilidade de custos deixou de ser apenas uma ferramenta de registro para se tornar um mecanismo de controle gerencial e suporte à estratégia organizacional. Para Kaplan e Cooper (1998), essa evolução culminou em métodos mais refinados como o custeio baseado em atividades (ABC), que permitem identificar com maior precisão os direcionadores de custos e os pontos de melhoria.

Atualmente observamos o uso da Contabilidade de Custos em diversos ramos empresariais, tais como instituições financeiras (bancos, financeiras e corretoras), empresas comerciais, empresas de prestação de serviços (escritórios de planejamento, auditorias e consultorias), hospitais e instituições de ensino público e privado. No contexto do IFMS, a contabilidade de custos assume papel essencial para subsidiar a gestão, permitindo uma análise mais precisa da aplicação dos recursos públicos e a apuração do custo por aluno de forma transparente e fundamentada.

¹O termo *stakeholders* refere-se a “qualquer grupo ou indivíduo que pode afetar ou ser afetado pela realização dos objetivos da organização” (FREEMAN, R. Edward. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman, 1984)

2.2 EVOLUÇÃO NORMATIVA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, é considerada o marco fundamental da contabilidade pública brasileira, ela contém conceitos de planejamento, programação e controle das despesas. De acordo com Dantas (2018), a lei 4.320/1964 deu início à utilização da contabilidade de custo como ferramenta de gestão gerencial na administração pública brasileira, devido à previsão do artigo 99, que impõe às instituições públicas que prestam serviços públicos industriais, a obrigação de incluírem nas escriturações contábeis normas de contabilidade de custos.

Em continuidade o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, em seu artigo 79, prevê: "A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão" desta forma amplia para toda a administração pública federal a necessidade de apuração de custos, não restringindo somente às instituições industriais, como previa a Lei 4.320/1964.

A Constituição Federal de 1988, também traz consigo dispositivos legais como os artigos 70 e 74, o qual apresenta obrigações referente a: fiscalização, controle dos registros contábeis, necessidade de mensuração e a criação de um sistema de custo.

A lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, conhecida também no Direito Administrativo como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), prevê no parágrafo 3º, do art. 50 que a administração pública deve implementar um sistema de custos que possibilite a avaliação e o monitoramento de aspectos ligados à gestão do ente Público, tal previsão de acordo com Dantas (2018) reforçar os dispositivos previstos na Lei 4320/1964, e no Decreto Lei 200 de 1967.

O quadro 01 apresenta um resumo das principais leis e normas que compõem a evolução normativa dos custos na administração pública

Quadro 01 - Evolução Normativa dos Custos na Administração Pública

Lei nº 4.320/1964	Art. 85 - Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Art. 99 - Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.
Decreto-lei nº 200/1967	Art. 79 - A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Decreto nº 93.872/1986	Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão. § 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional. § 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.
Constituição Federal de 1988	Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.
Lei Complementar nº 101/2000	Art. 50 - Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei nº 10.180/2001	Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.
Acórdão nº 1.078/2004 – Tribunal de Contas da União (TCU)	"determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira"

Fonte:Elaborado pelo autor com base emBrasil, 2025.

Conforme apresentado no quadro 01, destacam-se os principais marcos normativos elaborados pelos Poderes Executivo e Legislativo, os quais foram fundamentais para a evolução dos sistemas de custos na administração pública brasileira. A seguir, detalham-se os desdobramentos promovidos por instituições como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), cujas iniciativas contribuíram de forma decisiva para o aprimoramento e consolidação do arcabouço normativo referente à gestão de custos no setor público.

Para cumprir a determinação do Acórdão nº 1.078/2004, do Tribunal de Contas da União (TCU), em 2005, foi constituída uma Comissão Interministerial, cujo objetivo era que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que constitui como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, passasse a elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal.

Em prosseguimento aos trabalhos da Comissão Interministerial, em 2008, foi constituída a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, conduzida pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), o objetivo principal da CTQG era avaliar e propor medidas para melhorar a qualidade do gasto público.

Em 2011, a Secretaria do Tesouro Nacional, criou o Sistema de Custos do Governo Federal, com a publicação da Portaria nº 157/2011, o sistema é composto: pela STN, como órgão central, pelas unidades de gestão interna dos Ministérios e Advocacia-Geral da União – AGU, como órgãos setoriais de custos, também ficou estabelecido, que poderão integrar o sistema, como órgãos setoriais de custos, as unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União – MPU. As competências dos órgãos, central e setoriais estão apresentadas conforme a Portaria nº 716/2011, essa portaria define o Sistema de Custos do Governo Federal (sistema estruturante) e o Sistema de Informações de Custos – SIC (sistema informacional).

De acordo com Machado e De Holanda (2010) as principais finalidades do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) são: i) maior eficiência do processo alocativo dos recursos públicos, uma vez que permite avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas com custos menores; ii) maior eficiência operacional, pois a produção de bens e serviços pelo Estado se submete a avaliações e levando em consideração diferentes maneiras de produzir o mesmo produto com custos menores, identificando assim ineficiências operacionais e

oportunidades de redução de gastos; iii) fixação de preços públicos e taxas, necessários para as organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento.

“O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle” (Machado; De Holanda, 2010, p. 796), seu caráter gerencial, estabelece relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares, para os autores o maior desafio é fazer com que as informações geradas pelo SIC sejam úteis apropriadas aos processos decisórios facilitando a tarefa do gestor na busca por maximizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade.

Registre-se ainda, as regulações do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como a Resolução CFC nº 1.366/2011 de 25 de novembro de 2011, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 16.11(NBC T 16.11), referente ao Sistema de Informação de Custos do Setor Público, a NBC T 16.11 teve sua vigência por aproximadamente doze anos, pois foi revogada pela Norma Brasileira de Contabilidade CFC/NBC/TSP nº 34, de 18 de novembro de 2021, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2024.

Observa-se desta forma, a implantação e evolução da contabilidade de custo na administração pública brasileira, constante desde a promulgação da Lei 4320/64 até a criação do Sistema de Informações de Custos.

2.3 FUNDAMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Esta seção está dividida em três subseções, apresentando respectivamente: as principais terminologias e conceitos utilizados na contabilidade de custo conforme a NBC TSP 34, as classificações dos custos e os métodos de custeios mais utilizados na literatura relacionada a contabilidade de custo.

2.3.1 Terminologias da contabilidade de custo na Administração Pública.

A literatura especializada em Contabilidade de Custos não apresenta consenso quanto às terminologias utilizadas, entretanto a NBC TSP 34 apresenta o significado de algumas terminologias. O quadro 02 apresenta as principais terminologias e significados retirados da norma.

Quadro 02–Terminologias e conceitos conforme NBC TSP 34

Terminologias	Definição
Apropriação de custos diretos, ou alocação de custos indiretos	é o reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custo previamente definido.
Base regular	é a aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo de gerenciamento de custos e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente.
Custo	é o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços.
Custo controlável	representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos.
Custo direto	é o custo identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo.
Custo fixo	é o custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.
Custo indireto	é o custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes.
Custo não controlável	representa a utilização de recursos que não pode ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico.
Custo variável	é o custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços.
Custos de suporte	são os custos relativos a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas.
Custos finalísticos	são os custos correspondentes a atividades finalísticas, diretamente relacionadas ao cumprimento da missão institucional, por caracterizar a atuação da entidade associada ao valor público, em atendimento às necessidades de interesse público
Desembolso	é o pagamento resultante do gasto.
Direcionador de custo	é o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.
Gasto	é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço.
Governança pública	é o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.
Investimento	corresponde a bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados.
Método de custeio	se refere ao método de atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno).
Perda	é o consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, não contribuindo para a geração de bens e serviços.
Recursos	são os insumos à disposição da entidade, que, quando consumidos ou utilizados para a obtenção de bens e serviços, correspondem aos custos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso, podendo ser considerado qualquer insumo disposto para o processo produtivo. Por exemplo, força de trabalho, serviços de terceiros, materiais diretos e de

	consumo, equipamentos de informática, recursos financeiros, que têm no orçamento público sua principal fonte de financiamento.
Regime de competência	é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). As transações e os eventos devem ser registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. O registro dos custos deve ocorrer no momento do consumo ou utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o desembolso ocorra em período diferente.
Sistema de custos	compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública.
Sistema de informação de custos	é o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos.
Valor público	são os produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, as quais demandam o uso de diversos recursos e se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público.

Fonte:Elaborado pelo autorcom base na NBC TSP 34, 2021.

2.3.2 Classificação de Custos

De acordo com Martins (2022), com relação aos produtos fabricados ou os serviços prestados, os custos podem ser classificados em diretos e indiretos.

Os custos diretos são aqueles que podem ser atribuídos diretamente ao produto ou serviço, sem necessidade de critérios de rateios ou estimativas. Exemplos: i) matéria-prima utilizada na fabricação de um produto; ii) salários, benefícios dos profissionais diretamente envolvidos na execução do serviço; iii) material didático, uniformes, alimentação escolar entregue aos estudantes; iv) diárias e passagens de servidores destinadas ao custeio como: visita técnica e supervisão de estágio; e v) contratação de palestrantes, consultores ou instrutores externos para um curso específico.

Os custos indiretos referem-se aos custos que não podem ser ligados diretamente a um produto ou serviço, exige critérios de rateios ou estimativas, para o autor, sempre que seja necessário utilizar algum critério, fator de rateio ou estimativas e não de medida direta para apropriar um custo, este é classificado como indireto. Exemplos: i) salários e encargos de pessoal administrativo; ii) energia elétrica, água e telefone da instituição; iii) manutenção predial e de equipamentos de uso comum; iv) serviços terceirizados de apoio, como: limpeza, portaria, segurança e jardinagem; v) material de escritório; vi) despesas com sistemas de gestão e software institucional.

Martins (2022) também classifica os custos considerando a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo, dividindo os Custos em Variáveis e Fixos.

Os custos variáveis são todos os custos que variam proporcionalmente ao volume de produção ou atividade, ou seja, o consumo de matéria-prima mensal aumenta de acordo com a elevação do volume de produção.

Os custos fixos são aqueles que permanecem constantes dentro de determinados limites de produção ou prestação de serviço, independentemente do volume produzido, como exemplo o aluguel das instalações.

2.3.3 Métodos de Custeio

De acordo com Horngren et al. (2004), métodos de custeio são os procedimentos utilizados para identificar, acumular e alocar os custos incorridos na produção de bens ou na prestação de serviços, com o objetivo de mensurar o custo total de um produto, serviço ou atividade. Esses métodos variam conforme os critérios adotados para sua apropriação dos custos diretos e indiretos, influenciando diretamente na análise gerencial, na precificação e na tomada de decisões estratégicas.

Existem vários métodos de custeios, porém os mais utilizados na contabilidade de custo são: o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (ABC). Segue nos próximos tópicos uma sucinta explicação de cada método.

2.3.3.1 Custeio por Absorção

O método de custeamento por absorção, ou simplesmente, custeio por absorção, “consiste na apropriação de todos os custos de produção (fixos ou variáveis, diretos ou indiretos) à produção do período. Os gastos não fabris, ou seja, as despesas, são excluídas” (Lyrio; Almeida; Portugal, 2017, p. 31).

O método de custeio por absorção é único aceita pela legislação brasileira e baseia-se nos seguintes princípios contábeis:

i) Registro pelo valor original - estabelece que os ativos e passivos devam ser registrados pelos seus valores originais de aquisição, ou seja, pelo valor pago ou a pagar na data da transação (Marion, 2022). Desta forma, os valores dos “estoques das indústrias são avaliados pelo seu custo histórico, não sendo corrigidos quando há variação no preço dos

fatores de produção entre a aquisição e a elaboração do balanço patrimonial”(Lyrio; Almeida; Portugal, 2017, p. 31), assim, se os insumos foram comprados há anos por determinado valor, o valor do estoque apresentado no balanço permanecerá o mesmo da aquisição, independentemente do tempo decorrido.

ii) Princípio da competência - As regras fundamentais da contabilidade pelo regime de competência determinam que a receita deve ser registrada no período em que for gerada, independentemente de quando for recebida. Da mesma forma, as despesas devem ser reconhecidas no momento em que forem consumidas, incorridas ou utilizadas, sem considerar a data do pagamento (Marion, 2022). Desta forma, “todos os gastos com a produção (fixos e variáveis) que não tiverem correspondência com a receita obtida pela empresa devem ser incorporados ao valor dos estoques (custeio por absorção) ” (Lyrio; Almeida; Portugal, 2017, p. 31).

No método do custeio por absorção, as despesas são contabilizadas diretamente no resultado do período, ao passo que somente os custos relativos aos produtos vendidos recebem tratamento similar. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques desses produtos (Lyrio; Almeida; Portugal, 2017, p. 31).

A fim de aprimorar a compreensão, os autores supracitados apresentam uma estrutura fundamental do esquema: 1º passo: separação entre custos e despesas, 2º passo: apropriação dos custos diretos aos produtos e 3º passo: os custos indiretos deverão ser apropriados aos produtos mediante rateio.

O custeio por absorção é o único método legalmente aceito no Brasil e em vários países, é normalmente exigido pela auditoria externa das companhias abertas, sua metodologia de custeamento é considerada como obrigatória para avaliação de estoques, seja para fins de elaboração de balanço patrimonial ou demonstrações de resultados. No Brasil, o método é utilizado perante as normativas do Imposto de Renda (Lyrio; Almeida; Portugal, 2017, Martins, 2022).

No setor público, embora a dinâmica de produção e oferta de bens e serviços tenha características diferentes do setor privado, o custeio por absorção também encontra aplicabilidade, especialmente em instituições que buscam mensurar o custo total de suas atividades, conforme preconiza a Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 50, § 3º) e a NBC TSP 34. Um exemplo prático pode ser observado nas instituições federais de ensino, que utilizam essa metodologia para calcular o custo por aluno, considerando elementos como remuneração de pessoal, manutenção da infraestrutura, materiais de consumo e serviços terceirizados. Na

seção 2.4 - Estudos sobre custos nas instituições públicas de ensino apresentados alguns trabalhos acadêmicos referente ao tema, custo por alunos, utilizando o método de custeio por absorção.

2.3.3.2 Custeio Variável

Conhecido também na literatura contábil como: custeio direto, custeio marginal e custeio por não-absorção, o método de custeio variável considera apenas os custos variáveis para definir o custo de um produto ou serviço, os custos fixos deverão ser desconsiderados, pois não são considerados como custos de produção, e sim como despesas, tais despesas, devem ser lançados integralmente na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) (Lyrio; Almeida; Portugal, 2017, Martins, 2022).

Ressalta-se que o método de custeio variável não é aceito pela legislação do imposto de renda, pois fere as normas contábeis, principalmente o regime de competência e por contemplar somente parte dos custos envolvidos na produção de bens ou prestação de serviços. Porém, é um método eficiente para auxílio a tomada de decisão, devido a separação dos custos fixos e dos custos variáveis, permitindo uma melhor análise do impacto das decisões gerenciais no lucro da empresa (Lyrio; Almeida; Portugal, 2017, Martins, 2022).

2.3.3.3 Custeio ABC

O sistema de custeio ABC (*Activity-Based Costing*), ou seja, custeio baseado em atividades foi desenvolvido nos Estados Unidos, caracteriza-se pela atribuição dos custos indiretos aos produtos por meio de atividades. (Ribeiro, 2017).

Martins (2022) afirma que os custos indiretos em muitas indústrias vêm aumentando continuamente em comparação aos custos diretos, devido as novas tecnologias adotadas e as complexidades dos sistemas de produção, desta forma, o método de custeio ABC visa reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Assim os procedimentos de apropriação apresentado por Lyrio, Almeida e Portugal (2017) podem ser resumidos da seguinte forma: em um primeiro momento, os custos indiretos são acumulados nas atividades do setor que será custeada, entende-se por setor uma fábrica, um departamento ou até mesmo a organização inteira, em seguida, os custos identificados são alocados aos produtos ou serviços desenvolvidos pelo setor em função dos direcionadores de custo.

(...), o ABC tem como base a análise das atividades significativas da empresa. A ideia básica é que são as atividades que de fato provocam o consumo de recursos, e não os produtos. Conforme essas atividades são requeridas é que será formado o custo dos produtos. (Lyrio; Almeida; Portugal, 2017, p. 43)

No método ABC, entende-se como atividade a combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros visando a produção de bens ou serviços de uma organização.

De acordo com Lyrio, Almeida e Portugal (2017) e Martins (2022) o custeio baseado em atividades, assim como o custeio variável, não é aceito pela legislação do imposto de renda no Brasil. No entanto, esse método pode ser utilizado como instrumento de apoio às decisões estratégicas e para um gerenciamento mais eficiente da organização.

2.4 ESTUDOS SOBRE CUSTOS NAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO

A Norma Brasileira de Contabilidade CFC/NBC/TSP nº 34, em seu item 34, possui a seguinte consideração:

34. Boas experiências observadas em outras entidades podem auxiliar na escolha do método de custeio a ser aplicado no modelo de gerenciamento de custos. Conforme o progresso na pesquisa e experiência na temática de custos aplicada ao setor público, as entidades e suas unidades podem encontrar um método de custeio preferencial para suas operações.

Dessa forma, esta seção apresenta estudos acadêmicos relacionados à mensuração do custo por aluno em instituições públicas brasileiras de ensino, buscando evidenciar não apenas os métodos de custeio adotados, mas também as diferentes metodologias empregadas para o cálculo do custo por aluno e do custo de cursos no âmbito do ensino médio e superior, com o propósito de subsidiar e fundamentar o desenvolvimento desta dissertação.

O estudo de Trelha et al. (2007) analisou os custos do Curso Integrado de Medicina da Universidade Estadual de Londrina (UEL) mediante um estudo de caso prospectivo. A metodologia baseou-se no *CostConstructionModel* desenvolvido pela *NationalAcademyofSciences* em parceria com a *Associationof American Medical Colleges*, adaptado para avaliar a carga horária docente (incluindo atividades acadêmicas e administrativas) e o número de professores em tempo integral. Os dados, coletados em 2005 por meio de documentos e entrevistas, abrangeram recursos financeiros diretos e indiretos das unidades acadêmicas e administrativas da UEL distribuídos por departamentos e atividades do curso.

Utilizando o custeio por absorção, o estudo calculou o custo médio por aluno (R\$ 31.162,67/ano), revelando um custo total de R\$ 3.071.254,89 para o curso e R\$ 15.643.660,89 incluindo o hospital universitário, o custo aluno anual foi estimado em R\$ 31.162,67. A pesquisa destacou-se por oferecer uma metodologia transparente de alocação de custos, auxiliando na gestão financeira e acadêmica de cursos de graduação.

O artigo de Bobroff et al. (2009) propõe um modelo para estimar custos educacionais no currículo integrado de um curso de Enfermagem em uma universidade pública do Paraná. O estudo de caso prospectivo analisou documentos institucionais e entrevistou 52 gestores, professores e técnicos entre 2005 e 2007, focando na organização curricular, carga horária e uso de recursos humanos e estruturais. Os dados financeiros, obtidos de fontes públicas da universidade, incluíram repasses governamentais e custos operacionais do hospital universitário.

O modelo desenvolvido é chamado de Modelo para Estimativa de Custos Educacionais Totais de um Curso de Enfermagem (MECEE), baseou-se no Programa de Construção e Análise de Custos (PCAC)², abrangendo custos instrucionais, compartilhados e totais. Utilizou-se o método de custeio por absorção, distribuindo custos diretos e indiretos entre as séries do curso e atividades de apoio. Entre as contribuições, destacam-se a transparência na alocação de recursos, o suporte à gestão orçamentária e a compreensão do papel de diferentes setores na formação dos estudantes.

Magalhães *et. al* (2010) buscou-se apurar o custo por aluno no ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa (UFV). Para isso utilizou-se como metodologia uma investigação de natureza exploratória e bibliográfica e documental. Utilizou documentos internos à UFV, tais como: estatuto da instituição, balancete contábil, discriminado por rubrica orçamentária, relatórios contábeis e relatórios gerados pela central de processamento de dados da instituição.

A fonte de recurso utilizada pelos autores foi recursos derivado do Tesouro Nacional, foram consideradas somente as despesas correntes, os itens vinculados à despesa de capital, aposentadorias, reformas, sentenças judiciais e pensões não fizeram parte dos cálculos. O tratamento dos custos obedeceu à sistemática do custeio por absorção e o regime contábil de competência.

A pesquisa de Magalhães *et al* (2010) sobre a UFV estabeleceu um modelo detalhado de cálculo do custo por aluno, destacando a importância de fatores como o número de

²Elaborado para análise de custos de cursos de Medicina no Canadá. utilizado pelo Institute of Medicine (IOM) nos Estados Unidos, em 1974.

funcionários, matrículas e infraestrutura. Este estudo enfatiza que o custo médio por aluno pode variar consideravelmente entre os diferentes cursos, refletindo a complexidade e a diversidade do ensino superior.

A pesquisa dos autores supracitados apresenta que o custo médio por aluno da graduação da Universidade Federal de Viçosa (UFV) apurado para o ano de 2004, foi de R\$ 8.965,91, o custo por aluno dos departamentos variou de R\$ 3.948,59 (curso de Matemática) a R\$ 17.022,79 (curso de Zootecnia). As variáveis que mais influenciaram o custo por aluno foram os números de matrículas, de bens móveis, número total de funcionários (docentes e técnico-administrativos).

O estudo de Costa (2018) tem como tema a identificação e análise do custo por aluno no Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC), *campus* Florianópolis, entre os anos de 2015 a 2017. A pesquisa adota a metodologia de estudo de caso com base em levantamento documental e bibliográfico, utilizando como fontes os relatórios de gestão da instituição, os anuários estatísticos, o sistema SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) e o sistema SISTEC. A abordagem empregada considera a relação entre as despesas empenhadas com custeio e investimento e o número de alunos matriculados, conforme metodologia orientada pelo Acórdão TCU nº 2.267/2005. Os dados utilizados incluem quantitativos de alunos por tipo de curso e os valores empenhados anualmente.

O tratamento de custeio utilizado foi o custeio por absorção, com base nas despesas correntes e de capital executadas no período analisado, sem considerar depreciações ou a vida útil dos ativos. As fontes de recursos financeiros são oriundas do orçamento público federal. Como principais contribuições, o estudo evidencia que o custo por aluno varia significativamente conforme o tipo de curso e estrutura necessária, destacando limitações da metodologia atual adotada pelo IFSC, que generaliza os custos e pode mascarar as reais necessidades dos cursos. A autora defende a necessidade de desenvolver indicadores mais específicos e criteriosos para subsidiar a tomada de decisões, garantir maior transparência e aprimorar a gestão orçamentária das instituições federais de ensino.

A dissertação de Zuliani (2019) teve como objetivo propor uma metodologia para apuração do custo por aluno nos cursos de graduação e técnicos da Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM), considerando as especificidades da instituição. A pesquisa caracterizou-se como um estudo de caso, de natureza descritiva, abordagem quantitativa e documental, com uso de dados do exercício financeiro de 2017. Foram analisadas informações provenientes de documentos oficiais internos da universidade, como relatórios de gestão, folha de pagamento, Matriz OCC, balanço orçamentário e Lei Orçamentária Anual

(LOA). As fontes de financiamento consideradas foram os recursos do Tesouro Nacional, sendo utilizadas apenas as despesas correntes liquidadas, conforme a Nota Técnica MEC/SE nº 4/2018.

O tratamento de custeio aplicado adotou o custeio por absorção para as unidades acadêmicas e o custeio baseado em atividades (ABC) para as unidades administrativas. A metodologia excluiu despesas de capital, sentenças judiciais, aposentadorias e outras rubricas não diretamente ligadas ao ensino. A proposta permitiu identificar o impacto de variáveis: como evasão, ocupação das vagas, alocação de servidores e infraestrutura no custo por aluno. O estudo ressaltou a importância de indicadores realistas de custo para subsidiar decisões estratégicas e aprimorar a transparência e eficiência da gestão universitária, os custos médios por aluno variaram entre os cursos, refletindo diferenças na estrutura e funcionamento das unidades acadêmicas.

A dissertação de Machado (2020) tem como tema a mensuração dos custos por aluno de graduação no Centro de Ciências Agrárias (CCA), *campus* II da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), no contexto da política de expansão universitária promovida pelo Programa REUNI, no período de 2009 a 2016. O objetivo principal foi calcular o custo por aluno da unidade e compará-lo com os valores médios da UFPB e das demais Instituições Federais de Ensino Superior (IFES).

A metodologia adotada foi um estudo de caso com abordagem qualitativa, caráter bibliográfico e documental, e análise de dados quantitativos. Foram utilizados dados orçamentários, financeiros e administrativos extraídos do sistema SIAFI Gerencial, da Superintendência de Orçamento e Finanças da UFPB, da PROGEP e da SIAG, abrangendo despesas correntes liquidadas, número de alunos matriculados e contratos de serviços terceirizados. As fontes de financiamento consideradas foram os recursos oriundos do Tesouro Nacional, repassados via orçamento anual à universidade. Os cálculos seguiram a metodologia do MEC/SESu (Nota Técnica nº 04/2018), com tratamento de custeio baseado exclusivamente nas despesas correntes, excluindo itens como depreciação e despesas de capital.

Os principais resultados indicam que o custo anual por aluno no CCA/UFPB foi inferior tanto à média nacional quanto à média institucional da UFPB no período analisado. O estudo revela que o modelo de alocação de recursos coordenado pelos setores do *Campus* I prejudicou financeiramente o *Campus* II. Como contribuição, a dissertação apresenta subsídios para a melhoria da gestão universitária, reforçando a importância da transparência

na aplicação de recursos públicos e a necessidade de critérios mais equitativos na distribuição orçamentária entre unidades acadêmicas.

O artigo de Bielschowsky e Amaral (2022) tem como tema central a construção de uma modelagem para o cálculo do custo anual médio por aluno nas Instituições de Educação Superior (IES) brasileiras, com o objetivo de confrontar a percepção amplamente difundida de que o custo por aluno nas universidades públicas, especialmente as federais, seria significativamente mais alto do que nas instituições privadas. Trata-se de um estudo com abordagem quantitativa, baseado em dados secundários coletados nas Sinopses Estatísticas da Educação Superior – Graduação de 2018, abrangendo 2.537 IES, entre universidades, centros universitários, faculdades e Institutos Federais. A metodologia proposta distingue o “gasto anual por aluno” do “custo anual médio por aluno”, sendo este último calculado com base nas despesas efetivamente associadas ao ensino.

A modelagem aplicada considera como numerador as despesas destinadas especificamente ao ensino e, como denominador, o número total de estudantes de graduação e pós-graduação *stricto sensu*. O tratamento de custeio adotado é por absorção, ajustado por critérios de separação entre ensino, pesquisa, extensão e administração, visando isolar o centro de custos educacional. As fontes de financiamento analisadas incluem os dados orçamentários e financeiros disponíveis nos bancos de dados públicos oficiais. O trabalho de Bielschowsky e Amaral (2022, p. 19) conclui que “... é falsa a afirmação de que o custo do aluno das universidades públicas é muito maior do que o das universidades privadas quando se utiliza a modelagem apresentada” pois demonstrou ao longo do artigo que não há grande variação no custo anual médio do aluno de universidades públicas com as particulares. O trabalho contribui para o debate sobre o financiamento da educação superior, oferecendo uma metodologia mais precisa e transparente para análise de custos educacionais.

O estudo de Costa e Raupp (2023) teve como tema central a análise do custo por aluno nos cursos de especialização, graduação, técnico e de formação inicial e continuada (FIC) oferecidos pelo *campus* Palhoça Bilíngue do Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC). Trata-se de uma pesquisa descritiva, documental e de estudo de caso, com abordagem qualitativa. A coleta de dados foi realizada a partir de documentos oficiais, relatórios institucionais e sistemas gerenciais do Governo Federal, além de planilhas de controle da Reitoria e do próprio *campus*. A metodologia baseou-se em etapas que incluíram: a identificação dos centros de custos; alocação de custos diretos e indiretos; e cálculo do custo por vaga e por matrícula efetiva, utilizando como critério principal o método de custeio por absorção.

Os dados financeiros analisados referem-se exclusivamente ao exercício de 2017 e abrangem despesas correntes, excluindo gastos de capital e depreciação, com base nas despesas liquidadas conforme a abordagem do Sistema de Custos do Governo Federal. Os recursos financeiros utilizados advêm do orçamento público federal destinado ao IFSC. Os resultados apontam que o custo por aluno não varia apenas em função da quantidade de estudantes, mas também por fatores como carga horária dos cursos, número de turmas e capacidade instalada. O estudo demonstra que os custos apurados por curso são significativamente diferentes dos valores médios apresentados nos Relatórios de Gestão institucionais, evidenciando a importância de metodologias específicas para subsidiar o planejamento, o uso eficiente de recursos e a tomada de decisão gerencial. O modelo desenvolvido pode servir de base para aplicação nos demais *campi* do IFSC.

Em suma, esses estudos ilustram a importância de uma abordagem sistemática e fundamentada para a compreensão dos custos nas instituições de ensino públicas, esta compreensão visa auxiliar o gestor público em suas tomadas de decisão e otimizar os recursos disponíveis, mas também no cumprimento das exigências de prestação de contas e transparência.

2.5 DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS NO SETOR PÚBLICO: CONCEITUAÇÃO E ESTRUTURA DE CLASSIFICAÇÃO.

Antes da análise das informações referentes às despesas orçamentárias da instituição, apresentam-se, a seguir, definições introdutórias acerca desse conceito, com a finalidade de preparar o leitor — especialmente aquele sem familiaridade com os registros públicos relacionados à execução orçamentária — para a adequada interpretação dos dados e informações que compõem a seção 4.2 – Dados utilizados na pesquisa.

Conforme a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, principal Norma Geral de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP as despesas orçamentárias de um ente público são classificadas da seguinte forma:

a. Classificação Institucional: reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária;

b. Classificação Funcional: segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que área” de ação governamental a despesa será realizada;

c. Classificação por Estrutura Programática: apresenta a estruturação da ação de Governo que está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (PPA);

d. Classificação da Despesa Orçamentária por Natureza: São informações gerenciais denominadas “Modalidade de Aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

A classificação da despesa orçamentária, segundo a sua natureza, compõe-se de:

- a. Categoria Econômica:
- b. Grupo de Natureza da Despesa (GND)
- c. Elemento de Despesa

O art. 8º da Lei nº 4.320, estabelece, tanto a receita quanto a despesa orçamentária, que os itens da discriminação da receita ou despesa serão identificados por números de código decimal, assim a despesa orçamentária quanto a natureza da despesa é desdobrada em oito dígitos.

O quadro 03 elaborado com base no Manual Técnico Orçamentário (MTO, 2024) exemplifica o desdobramento da categoria econômica (1º dígito), e as despesas que compõe o Grupo de Natureza da Despesa (2º dígito), com a sua descrição.

Quadro 03: Classificação da Despesa

1º Dígito Categoria Econômica	2º Dígito Grupo de Natureza da Despesa	Sucinta descrição da despesa
3. Despesas Correntes	1. Pessoal e Encargos Sociais	Pagamento ao pessoal ativo, inativo e pensionistas
	2. Juros e Encargos da Dívida	Pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito contratadas.
	3. Outras Despesas Correntes	Aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

4. Despesas de Capital	4. Investimentos	Aquisição de softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.
	5. Inversões financeiras	Despesa com aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie.
	6. Amortização da Dívida	Despesa com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

Fonte: Adaptado de Manual Técnico de Orçamento, 2024.

Conforme apresentado no quadro 03 a Categoria Econômica é dividida em duas categorias econômicas, com os seguintes dígitos numéricos: 3. Despesas Correntes, classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital e 4. Despesas de Capital, classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

O Grupo de Natureza da Despesa (GND) que compõe o segundo dígito numérico da classificação da despesa é um agregador de elementos de despesa orçamentária com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, as classificações do GND 1. Pessoal e Encargos Sociais, 2. Juros e Encargos da Dívida e 3. Outras Despesas Correntes compõe as Despesas Correntes e por sua vez os GND 4. Investimentos, 5. Inversões Financeiras e 6. Amortização da Dívida compõe as Despesas de Capital.

No expediente da Administração Pública Federal os servidores que trabalham diretamente com a execução orçamentária e financeira costumam chamar de custeio as despesas do GND 3.3 (Outras Despesas Correntes), por se tratar de despesas com certa discricionariedade de decisão dos gestores, as despesas do GND 3.1 Pessoal e Encargos Sociais também fazem parte da categoria econômica “3. Despesa Corrente”, porém não existe discricionariedade de execução dos gestores trata-se de despesa obrigatória, desta forma ao longo deste trabalho sempre que aparecer a expressão despesa de custeio ou simplesmente custeio trata-se do GND 3.3 Outras Despesas Correntes.

No quadro 04 é possível verificar a classificação das Despesas Orçamentárias quanto à Natureza da Despesa, desdobrado em oito dígitos e seus respectivos significados, seguido de

dois exemplos de classificação de uma despesa pública, código “3.1.90.11.00” e “3.3.90.30.42”.

Quadro 04: Classificação quanto à Natureza da Despesa

Dígito	1º	2º	3º e 4º	5º e 6º	7º e 8º
Significado	Categoria Econômica	Grupo de Natureza da Despesa	Modalidade de Aplicação	Elemento de Despesa	Subelemento (desdobramento facultativo do elemento de despesa)
Exemplo	3	1	90	11	00
Descrição	Despesa Corrente	Pessoal e Encargos Sociais	Aplicação Direta	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil	- -
Exemplo	3	3	90	30	42
Descrição	Despesa Corrente	Outras Despesas Correntes	Aplicação Direta	Material de Consumo	Ferramentas

Fonte: Adaptado de Manual Técnico de Orçamento, 2024.

O quadro 04 é possível identificar a classificação das despesas desdobradas nos 8 níveis de dígitos da despesa orçamentária padronizada pela Lei 4.320/64, onde a despesa 3.1.90.11.00 refere-se à remuneração dos servidores e a despesa 3.3.90.30.42 aquisições de material de consumo do subelemento chamado: Ferramentas.

Concluídas as definições conceituais, destaca-se que os referenciais apresentados nesta seção constituem a base teórica necessária para a compreensão dos critérios de identificação, tratamento e classificação das despesas adotadas na pesquisa. Tais fundamentos subsidiam, portanto, a análise das despesas correspondente às categorias econômicas 3. Despesas Correntes e 4. Despesas de Capital da Reitoria e do *campus* Aquidauana do IFMS, que compõem a seção 4.2 – Dados utilizados na pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo apresenta os aspectos metodológicos utilizados na elaboração da dissertação, possuem quatro seções, são elas: (3.1) classificação da pesquisa, (3.2) unidade de análise, amostra e período da pesquisa, (3.3) procedimentos de coleta e tratamento dos dados e (3.4) metodologia de mensuração do custo por aluno.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa classifica-se, quanto aos objetivos, como descritiva, pois observa, registra e analisa características de fenômenos ou de populações sem interferir neles. De acordo com Gil (2002, p. 42) a pesquisa descritiva "tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis". Essa abordagem visa detalhar aspectos específicos de um objeto de estudo, sem manipulação do ambiente, permitindo uma visão clara e sistemática do tema.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, classifica como estudo de caso, segundo Gil (2002, p. 54), o estudo de caso "consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento". Esse método possibilita investigar com profundidade as particularidades do *campus* Aquidauana do IFMS dentro de seu contexto institucional.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa a qual possui como característica a busca de dados objetivos e mensuráveis, Segundo Vergara (2004), a pesquisa quantitativa "caracteriza-se pelo uso de quantificações tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas." Essa abordagem é apropriada para o levantamento e análise do custo por aluno, permitindo maior precisão e rigor nos resultados.

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE, AMOSTRA E PERÍODO DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa é propor uma metodologia para mensurar o custo por aluno dos cursos ofertados no Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS). Para tanto, optou-se por utilizar como unidade de estudo o *campus* Aquidauana, selecionado por apresentar estrutura física, quantidade de servidores e número de alunos semelhantes aos

demais *campi* da instituição. Dessa forma, o *campus* foi adotado como projeto piloto, permitindo verificar a viabilidade da metodologia e sua possível aplicação nos demais *campi*.

Além dos aspectos institucionais supracitados, a escolha do *campus* Aquidauana também se justifica pela facilidade de obtenção e compreensão das informações orçamentárias e financeiras, que são públicas e acessíveis a qualquer interessado. Nesse sentido, a experiência profissional do pesquisador na Coordenação de Planejamento e Orçamento do referido *campus* contribui para identificar com maior precisão as fontes de dados dentro da instituição e interpretar adequadamente os registros orçamentários, sem, contudo, comprometer a imparcialidade e o rigor científico da análise.

A amostra desta pesquisa corresponde aos cursos ofertados no referido *campus*, considerando aqueles que se encontravam ativos no ano de referência. Esses cursos abrangem diferentes modalidades de ensino, como Técnico Integrado, Técnico Subsequente, Educação de Jovens e Adultos (EJA), Graduação, Pós-Graduação e Técnico Concomitante, também conhecida como curso de Formação Inicial e Continuada (FIC). O período analisado compreende o exercício de 2024, adotado como ano base para a apuração dos dados, realização dos cálculos e elaboração da proposta metodológica.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para a coleta de dados, utilizou-se o procedimento de pesquisa documental, com base em fontes oficiais disponibilizadas pelo IFMS e demais órgãos governamentais, os principais dados quantitativos levantados incluem: i) quantidade de estudantes, ii) vagas oferecidas, iii) número de matrículas, iv) conclusão de curso, v) quantidade de servidores (docentes e técnico-administrativos) e vi) dados orçamentários como: remuneração de servidores, pagamento de auxílios a estudante, despesas de custeio (fornecimento de energia elétrica, água, internet, serviço de limpeza predial, segurança, motorista) entre outros.

As fontes de dados consultadas foram: i) Relatório de Gestão do IFMS referente ao exercício de 2024; ii) dados oficiais divulgados pela instituição como: IFMS em números e painel PROAD; iii) dados oficiais divulgados na Plataforma Nilo Peçanha (PNP) e iv) relatório específico provido pelo IFMS mediante requisição tal como relatório de remuneração dos servidores.

Para a coleta das informações referentes às despesas orçamentárias do *campus* Aquidauana, foi extraído um relatório do sistema Tesouro Gerencial, contendo os dados

orçamentários empenhados, liquidados e pagos no exercício de 2024, tais dados são de domínio público e disponível no site da instituição através do painel PROAD.

Para uma melhor compreensão de como é realizada a execução orçamentária e financeira no IFMS segue uma breve explicação.

No âmbito da Administração Pública Federal, a Unidade Administrativa de Serviços Gerais (UASG) corresponde ao código de identificação utilizado pelo Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG) e por outros sistemas do Governo Federal, como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). Cada UASG está vinculada a um órgão ou entidade e representa a unidade responsável pela gestão das atividades de planejamento, execução e controle das despesas orçamentárias e financeiras (Brasil, 2020a).

No Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS), as UASGs estão estruturadas de forma descentralizada, desta forma a Reitoria atua como unidade central e os *campi* operam como unidades executoras. Cada *campus*, portanto, possui sua própria UASG, o que possibilita maior autonomia administrativa, orçamentária e financeira respeitada os limites de descentralização fixados pela Reitoria e as normas estabelecidas pelo Governo Federal.

A execução orçamentária e financeira no IFMS segue as diretrizes do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), em consonância com os preceitos da Lei nº 4.320/1964 e do Decreto nº 93.872/1986. A execução inicia-se com a descentralização do orçamento pela Reitoria, que aloca recursos aos *campi* conforme critérios institucionais e normativos, a partir da descentralização, cada UASG (*campus*) passa a registrar e executar suas despesas no SIAFI, observando os estágios da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento. O controle dessa execução é realizado por meio de sistemas integrados do Governo Federal, como o SIAFI, que registra a execução orçamentária, financeira e patrimonial e o ComprasNet/SIASG, que consolida os processos de aquisição e contratações públicas (Brasil, 2020a; 2020b).

Assim, a estrutura de UASGs no IFMS e o processo de execução orçamentária e financeira refletem o modelo de descentralização e de controle gerencial adotado pela Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica. Esse arranjo possibilita autonomia administrativa, favorece a execução direta de despesas, a gestão de contratos e a aquisição de bens e serviços em cada *campus*.

Vencida a explicação, os dados utilizados na pesquisa referem-se às despesas custeadas com recursos oriundos do Tesouro Nacional, repassados à Reitoria (Unidade Gestora), e posteriormente alocados ao *campus* Aquidauana (Unidade Gestora Responsável). Os recursos utilizados para o estudo são referentes a classificação das despesas correntes,

abrangendo gastos com pessoal, custeio da instituição, manutenção da infraestrutura, assistência estudantil, entre outros, foram excluídas do cálculo as despesas de capital, como aquisição de bens permanentes e investimentos em infraestrutura, conforme diretrizes já estabelecidas em metodologias adotadas tanto pelo Ministério da Educação (MEC/SESU) quanto pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que recomendam a utilização apenas das despesas correntes para a apuração do custo por aluno (Machado, 2020; Zuliani, 2019).

Desta forma, o cálculo do custo por aluno apresentado nesta pesquisa baseia-se nas despesas correntes liquidadas do *campus* Aquidauana (IFMS), conforme registradas no Balanço Orçamentário da instituição. A escolha por utilizar as despesas liquidadas justifica-se pelo fato de que esse estágio da execução orçamentária representa o momento em que a despesa pública foi efetivamente realizada e atestada, ou seja, quando o bem ou serviço contratado foi entregue ou prestado, tornando-se uma obrigação reconhecida pela administração. Isso garante maior precisão e fidedignidade aos valores analisados, ao contrário das despesas empenhadas, que podem não ter sido executadas integralmente. (Brasil, 1964).

As informações sobre quantitativo e remuneração dos servidores do *campus* e da Reitoria foram fornecidas pela Diretoria de Gestão de Pessoas (DGEPE), em planilhas que detalham a distribuição de pessoal e os respectivos valores remuneratórios.

Para a coleta das informações referentes à quantidade de estudantes, cursos ofertados, número de vagas disponibilizadas, total de matrículas e de concluintes, foram realizadas consultas na Plataforma Nilo Peçanha (PNP). Essa plataforma é de domínio público e está disponível no site oficial do Governo Federal, sendo uma fonte institucional e confiável para dados estatísticos das instituições que compõem a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica.

Todos os dados coletados serão organizados e tratados com o auxílio do *software Microsoft Excel 2007*, utilizando tabulação, fórmulas matemáticas e construção de tabelas demonstrativas dos resultados.

3.4 METODOLOGIA DE MENSURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO

A metodologia de cálculo do custo por aluno utilizada nesse trabalho foi baseada em Zuliani (2019), Machado (2020) e Costa e Raupp (2023) conforme apresentado na seção 2.4 deste trabalho, no entanto, adaptada às particularidades do IFMS, visando maior fidedignidade à realidade institucional do *campus* Aquidauana.

Foram definidos critérios de rateio das despesas, agrupando os custos em três categorias principais: i) despesas com pessoal (remuneração de servidores); ii) auxílio estudantis (auxílio financeiro, custo com alimentação); e iii) despesas de custeio (gastos operacionais diversos).

A apuração do custo por aluno foi realizada com base no método de custeio por absorção (despesas realizadas no *campus* Aquidauana e Reitoria), conforme conceituado na Seção 2.3.3. Tal método foi selecionado por sua adequação à realidade organizacional do IFMS e à necessidade de identificação precisa dos custos atribuíveis à formação dos estudantes.

O cálculo do custo por aluno, neste estudo, adota como referência o primeiro indicador estabelecido pela Decisão TCU nº 408/2002, correspondente ao “custo corrente/aluno”. Cabe destacar que, segundo a metodologia padronizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), esse indicador é aplicado aos cursos de graduação (ensino superior), entretanto, o *campus* Aquidauana (IFMS) oferta, além dos cursos de graduação os quais são três, são ofertados também: dois cursos na modalidade técnicos integrados com o ensino médio; três cursos do técnico subsequente, dois cursos da modalidade Educação de Jovens e Adultos (EJA); um da pós - graduação e treze cursos do Técnico Concomitante - Formação Inicial e Continuada (FIC). Para todos esses cursos foram realizadas a mensuração do custo por aluno, considerando as especificidades de cada modalidade de ensino como: número de estudantes e carga horária do curso. A relação completa dos cursos encontra-se no quadro 07 no capítulo 4 Levantamento e análise dos dados e das despesas.

A metodologia adotada para apuração do custo corrente segue as orientações definidas conjuntamente pelo TCU e pelo Ministério da Educação (MEC), conforme descrito no Manual de Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão (versão de janeiro de 2010). Neste estudo, é utilizado o componente 1B – “Custo Corrente sem Hospitais Universitários (HU)”, que contempla a seguinte composição:

CUSTO CORRENTE SEM HU (HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS)

- (+) Despesas correntes do órgão Universidade, com todas as UGs, inclusive hospitais universitários, se houver (conta SIAFI nº 3.30.00.00)
- (-) 100 % das despesas correntes totais do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade
- (-) Aposentadorias e Reformas do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.01)
- (-) Pensões do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.03)
- (-) Sentenças Judiciais do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.91)
- (-) Despesas com pessoal cedido – docente do órgão Universidade
- (-) Despesas com pessoal cedido - técnico-administrativo do órgão Universidade
- (-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente do órgão Universidade

(-) Despesa com afastamento País/Exterior - técnico-administrativo do órgão Universidade (TCU; SESU/MEC; SFC, 2010, p. 6)

As formas como os dados da pesquisa foram coletados, organizados e tratados, bem como o processo de mensuração do custo por aluno, esta apresentada com maior detalhamento nos capítulos 4 e 5, uma vez que tais procedimentos integram o Produto Técnico e Tecnológico (PTT) desta pesquisa. Assim, com o objetivo de proporcionar uma visão sistematizada das etapas metodológicas adotadas, o quadro 05 apresenta uma síntese dos procedimentos de coleta e tratamento dos dados utilizados no estudo.

Quadro 05–Procedimentos de coleta e tratamento dos dados da pesquisa

Etapa	Tipo de Informação	Fonte de Dados	Procedimentos de Coleta	Tratamento dos Dados	Finalidade
1	Definição da unidade de análise.	IFMS – Campus Aquidauana.	Seleção do campus como projeto piloto, considerando similaridade estrutural com os demais campi.	Delimitação institucional e temporal da pesquisa (exercício 2024).	Viabilizar aplicação e replicabilidade da metodologia de custo por aluno.
2	Dados acadêmicos (alunos e cursos).	Plataforma Nilo Peçanha (PNP).	Consulta aos dados públicos referentes a matrículas, vagas ofertadas, estudantes e concluintes.	Organização e consolidação em planilhas eletrônicas.	Determinar quantitativos utilizados no cálculo do custo por aluno.
3	Dados institucionais e indicadores educacionais.	Relatório de Gestão do IFMS (2024) e IFMS em Números.	Levantamento documental em relatórios oficiais institucionais.	Padronização e validação das informações coletadas.	Complementar a caracterização institucional e acadêmica.
4	Dados orçamentários.	Tesouro Gerencial / Painei PROAD.	Extração de relatórios contendo despesas empenhadas, liquidadas e pagas do exercício de 2024.	Filtragem das despesas por natureza econômica.	Identificar os gastos vinculados à manutenção das atividades educacionais.
5	Despesas institucionais.	Balanco Orçamentário do IFMS.	Consulta ao relatório retirado do TG contendo o Balanco Orçamentário do IFMS.	Seleção exclusiva das despesas correntes liquidadas.	Garantir maior precisão na mensuração do custo por aluno.
6	Dados de pessoal (docentes e técnicos).	Diretoria de Gestão de Pessoas (DGEPE/IFMS).	Solicitação institucional de relatório quantitativo e remuneração dos servidores.	Consolidação e vinculação das despesas a unidade analisada.	Apropriar custos com pessoal a unidade analisada.
7	Crítérios de exclusão de despesas.	Manual de orientações para o cálculo dos indicadores de gestão (MEC/SESU e TCU).	Aplicação de parâmetros metodológicos consolidados.	Exclusão das despesas conforme o componente 1B.	Assegurar comparabilidade metodológica do indicador.
8	Organização e	Microsoft Excel 2007.	Inserção e tabulação das informações	Aplicação de fórmulas	Subsidiar os cálculos e análise

	processamento dos dados.		coletadas.	matemáticas, cruzamento de dados e elaboração de tabelas.	do custo por aluno.
--	--------------------------	--	------------	---	---------------------

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025

Ressalta-se que a opção por detalhar a operacionalização da metodologia nos capítulos subsequentes decorre da necessidade de demonstrar, de forma aplicada, o encadeamento entre o levantamento das informações, o tratamento dos dados e a construção dos indicadores que fundamentam a proposta metodológica. Essa organização visa proporcionar ao leitor um entendimento mais claro e gradual, acompanhando o amadurecimento das informações até a apresentação final do PTT.

Desta forma, o levantamento e tratamento dos dados da pesquisa encontram-se detalhado no capítulo 4 - Levantamento e análise dos dados e das despesas, especificamente nas seções 4.2 - Dados utilizados na pesquisa e 4.3 - Cálculos realizados e apropriação das despesas.

4 LEVANTAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS E DAS DESPESAS

Neste capítulo são apresentadas algumas características da unidade estudada, os dados utilizados na pesquisa, análise das despesas classificando e detalhando os tipos de despesas encontradas, os cálculos realizados e apropriação das despesas.

4.1 UNIDADE ESTUDADA

Em 2007, com a sanção da Lei nº 11.534, de 25 de outubro de 2007, estabeleceu-se as escolas técnicas e agrotécnicas federais, com o advento desta lei, foi criado em Mato Grosso do Sul a Escola Técnica Federal de Mato Grosso do Sul na cidade de Campo Grande e a Escola Agrotécnica Federal em Nova Andradina.

O Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS), foi criado pela Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, lei esta que reestruturou a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica vinculada ao Ministério da Educação, conforme previsão na lei, o IFMS foi criado mediante a integração da Escola Técnica Federal de Mato Grosso do Sul e da Escola Agrotécnica Federal de Nova Andradina.

Em 2009, com a expansão da Rede Federal levou-se à criação de mais cinco *campi* no IFMS nas cidades de: Aquidauana, Corumbá, Coxim, Ponta Porã e Três Lagoas, as atividades administrativas e acadêmicas inicialmente foram realizadas em instalações provisórias, mas a medida que as instalações foram concluídas, os *campi* iniciaram suas atividades. Nos *campi* Aquidauana e Ponta Porã, as aulas começaram em setembro de 2013, em Coxim e Três Lagoas em 2014. Nesse mesmo ano, foram criados os *campi* nas cidades de: Dourados, Jardim e Naviraí.

Conforme o Estatuto do IFMS o quadro 06 apresenta-se as finalidades, características e os objetivos da instituição:

Quadro 06 – Das finalidades, características e objetivos do IFMS

O IFMS tem por finalidades e características:	I - ofertar educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades, formando e qualificando cidadãos para atuar profissionalmente nos diversos setores da economia, com ênfase no desenvolvimento socioeconômico local, regional e nacional;
	II - desenvolver a educação profissional e tecnológica como processo educativo e investigativo de geração e adaptação de soluções técnicas e tecnológicas às demandas sociais e peculiaridades regionais;
	III - promover a integração e a verticalização da educação básica à educação profissional e à educação superior, otimizando a infraestrutura física, os quadros de pessoal e os recursos de gestão;

	IV - orientar sua oferta formativa em benefício da consolidação e fortalecimento dos arranjos produtivos, sociais e culturais locais, identificados com base no mapeamento das potencialidades de desenvolvimento socioeconômico e cultural no âmbito de sua atuação;
	V - constituir-se em centro de excelência na oferta do ensino de ciências, em geral, e de ciências aplicadas, em particular, estimulando o desenvolvimento de espírito crítico voltado à investigação empírica;
	VI - qualificar-se como centro de referência no apoio à oferta do ensino de ciências nas instituições públicas de ensino, oferecendo capacitação técnica e atualização pedagógica a docentes das redes públicas de ensino;
	VII - desenvolver programas de extensão e de divulgação científica e tecnológica;
	VIII - realizar e estimular a pesquisa aplicada, a produção cultural, o empreendedorismo, o cooperativismo e o desenvolvimento científico e tecnológico;
	IX - promover a produção, o desenvolvimento e a transferência de tecnologias sociais, notadamente as voltadas à preservação do meio ambiente.
O IFMS tem por objetivos:	I - ministrar cursos de qualificação profissional, inclusive formação inicial e continuada, objetivando a capacitação, o aperfeiçoamento, a especialização e a atualização de profissionais, em todos os níveis de escolaridade, nas áreas da educação profissional e tecnológica;
	II - ministrar educação profissional técnica de nível médio, prioritariamente na forma de cursos integrados, para concluintes do ensino fundamental e para o público da educação de jovens e adultos;
	III - ministrar em nível de educação tecnológica de graduação e de pós-graduação: a) cursos superiores de tecnologia visando à formação de profissionais para os diferentes setores da economia; b) cursos de licenciatura, bem como programas especiais de formação pedagógica, com vistas na formação de professores para a educação básica, sobretudo nas áreas de ciências e matemática, e para a educação profissional; c) cursos de bacharelado, visando à formação de profissionais para os diferentes setores da economia e áreas do conhecimento; d) cursos de pós-graduação lato sensu, visando à formação de especialistas nas diferentes áreas do conhecimento; e e) cursos de pós-graduação stricto sensu, que contribuam para promover o estabelecimento de bases sólidas em educação, ciência e tecnologia, com vistas no processo de geração e inovação tecnológica.
	IV - realizar pesquisas aplicadas, estimulando o desenvolvimento de soluções técnicas e tecnológicas, estendendo seus benefícios à comunidade;
	V - desenvolver atividades de extensão de acordo com os princípios e finalidades da educação profissional e tecnológica, em articulação com o mundo do trabalho e os segmentos sociais, com ênfase na produção, desenvolvimento e difusão de conhecimentos científicos e tecnológicos;
	VI - estimular e apoiar processos educativos que levem à geração de trabalho e renda e à emancipação do cidadão na perspectiva do desenvolvimento socioeconômico local e regional.

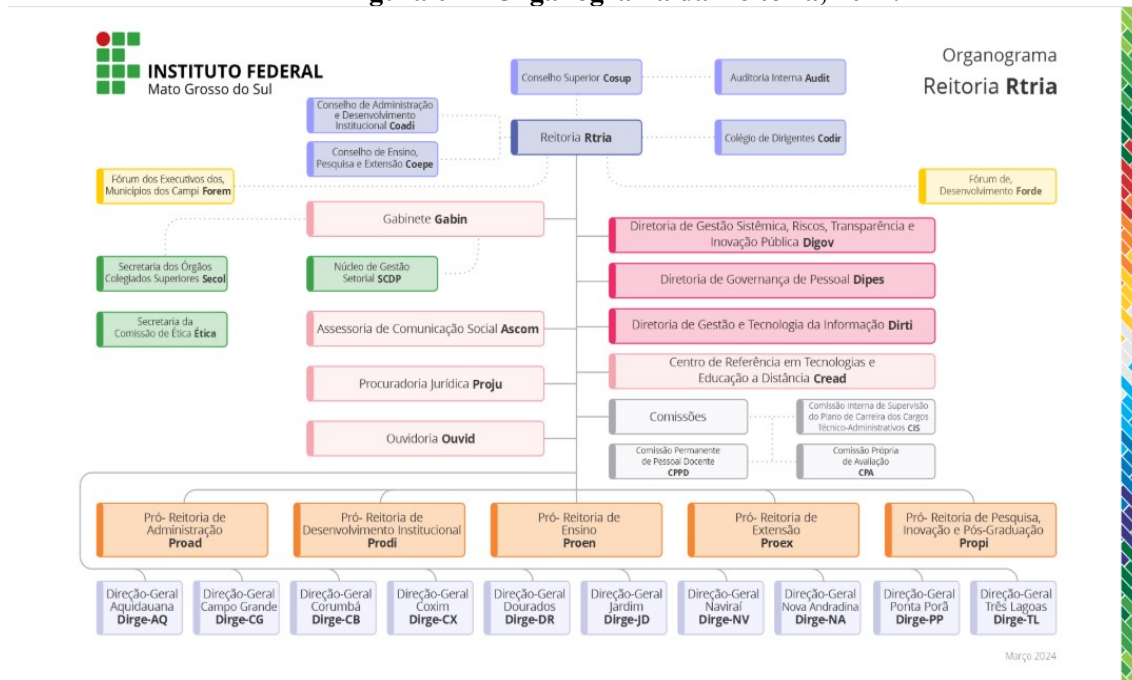
Fonte: Elaborado pelo autor com base no Estatuto do IFMS, 2022.

O IFMS possui natureza jurídica de autarquia, detentor de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar. Possui proposta orçamentária anual identificada para cada *campus*, porém os recursos orçamentários que diz respeito à pessoal, encargos sociais e benefícios aos servidores são geridos na reitoria.

De acordo com o seu estatuto, o IFMS é organizado em estrutura multicampi, sendo sua administração exercida pela Reitoria, de forma sistêmica, está dividida em três grandes segmentos: os órgãos colegiados, a Reitoria e os *campi*.

Na Figura 01 apresenta o organograma do IFMS, vigente em 2024, onde é possível visualizar os três segmentos citados.

Figura 01 – Organograma da Reitoria, 2024.



Fonte: Organogramas IFMS, 2024

No âmbito dos órgãos colegiados, a instituição conta com diferentes instâncias de participação e decisão, o Conselho Superior é o principal órgão deliberativo, responsável por estabelecer diretrizes institucionais. O Colégio de Dirigentes, por sua vez, exerce função consultiva no apoio à administração. Ressaltam-se também os órgãos colegiados especializados como: o Conselho de Administração e Desenvolvimento Institucional e o Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão. E os órgãos colegiados consultivos que incluem: os Conselhos dos *campi*, o Fórum de Desenvolvimento, o Fórum dos Executivos dos Municípios dos *campi*, bem como comissões e comitês permanentes.

Na esfera da Reitoria, que centraliza a administração do IFMS, é composta por diferentes instâncias de gestão. Nos quais são divididos em:

- órgãos de apoio - estão o Gabinete, a Diretoria Executiva da Reitoria, a Procuradoria Jurídica, a Ouvidoria, a Assessoria de Comunicação Social e a Assessoria de Relações Internacionais;
- órgão de controle - a Auditoria Interna, garantindo a transparência e a regularidade dos processos administrativos;

c) Pró-Reitorias-são responsáveis por áreas estratégicas da gestão acadêmica e institucional são divididas em cinco áreas principais: Pró-Reitoria de Administração (PROAD), Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional (PRODI), Pró-Reitoria de Ensino (PROEN), Pró-Reitoria de Extensão (PROEX) e Pró-Reitoria de Pesquisa, Inovação e Pós-Graduação (PROPI);

d) Diretorias Sistêmicas, como a Diretoria de Gestão de Pessoas (DIGEP) e a Diretoria de Gestão de Tecnologia da Informação (DIRTI), que prestam suporte à administração geral; além disso, integram a estrutura da Reitoria o Centro de Referência e o Polo de Inovação.

Por fim, a estrutura organizacional do IFMS abrange seus *campi*, distribuídos pelo estado de Mato Grosso do Sul a instituição está presente tanto na capital, Campo Grande, quanto no interior, com unidades localizadas nas cidades de Aquidauana, Corumbá, Coxim, Dourados, Jardim, Naviraí, Nova Andradina, Ponta Porã e Três Lagoas.

4.1.1 *Campus* Aquidauana

O *campus* Aquidauana do IFMS iniciou suas atividades em setembro de 2010, com a oferta de cursos técnicos à distância em parceria com o Instituto Federal do Paraná (IFPR). Na ocasião, o polo de ensino para os encontros presenciais, tutores e equipamentos foram cedidos pela Prefeitura Municipal de Aquidauana, com aulas na Escola Municipal Erso Gomes.

Com a autorização formal de funcionamento concedida pelo Ministério da Educação, por meio da Portaria nº 79, de 28 de janeiro de 2011, o *campus* deu início às suas atividades acadêmicas em sede provisória, instalada na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Nesse período, foram ofertados os cursos técnicos integrados em Edificações e Informática. Ainda em 2011, o *campus* passou a oferecer o primeiro curso de graduação: Tecnologia em Sistemas para a Internet.

A ampliação das atividades educacionais continuou nos anos seguintes, com destaque para a participação no Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec), a oferta de cursos técnicos concomitantes e de qualificação profissional, além da expansão do ensino a distância com turmas no município vizinho de Anastácio.

Em agosto de 2013, foi inaugurada a sede definitiva do *campus*, localizada na Rua José Tadao Arima, nº 222, Vila Ycarai, Aquidauana – MS, com mais de 6 mil metros quadrados de área construída, o espaço passou a abrigar os blocos administrativos, salas de aula, laboratórios e demais ambientes pedagógicos. Em 2017, foi entregue o bloco do Hotel

o planejamento, avaliação e tomada de decisões pedagógicas e administrativas. Também se destacam os Núcleos Docentes Estruturantes, a Subcomissão Permanente de Pessoal Docente, Subcomissão Interna de Supervisão do Plano de Carreira de Cargos Técnico-Administrativos em Educação e a Subcomissão Própria de Avaliação, núcleos e subcomissões que colaboram com o desenvolvimento institucional e a avaliação da qualidade acadêmica.

A estrutura técnico-administrativa divide-se em duas diretorias principais: a Diretoria de Ensino, Pesquisa e Extensão (DIREN) e a Diretoria de Administração e Desenvolvimento Institucional (DIRAD).

A DIREN é responsável pela organização e supervisão das atividades acadêmicas e pedagógicas, contando com o apoio do Auxiliar da diretoria, apoio didático, biblioteca e diversas coordenações vinculadas, como: Coordenação de Gestão Acadêmica (COGEA) e Central de Relacionamento, Coordenação de Pesquisa e Inovação (COPEI), Coordenação de Extensão e Relações Institucionais (COERI), Coordenação de Educação a Distância (COEAD), Coordenação dos Cursos do Eixo Tecnológico, Coordenação dos Cursos Superiores e Coordenação dos Cursos de Pós-Graduação.

Por sua vez, a DIRAD responde pelas atividades administrativas, financeiras, e patrimoniais do *campus*. Entre suas coordenações subordinadas estão: a Coordenação de Planejamento e Orçamento (COPOR), Coordenação de Almoxarifado e Patrimônio (COALP), Coordenação de Materiais (COMAT), Coordenação de Administração da Sede (COADS).

Atualmente, o *campus* Aquidauana oferece uma variedade de cursos presenciais e a distância, com os seguintes tipos de cursos: Técnico Integrado, Técnico Subsequente, Educação de Jovens e Adultos, Qualificação Profissional, Graduação, Pós-Graduação, Educação a Distância e Idiomas, o quadro 07 apresenta a relação dos cursos ofertados no *campus* Aquidauana.

Quadro 07 - Cursos ofertados no *campus* Aquidauana– IFMS, em 2024.

Tipo	Curso	Descrição
Curso Técnico Integrado	Edificações	O estudante cursa o ensino médio articulado à educação profissional. Os cursos têm duração média de três anos e meio e são oferecidos na modalidade presencial.
	Informática	
Curso Técnico Subsequente	Edificações	Destinado a quem concluiu o ensino médio. O estudante cursa apenas as unidades curriculares da formação técnica escolhida. Com duração média de dois anos, os cursos podem ser oferecidos presencialmente ou a distância.
	Manutenção e Suporte em Informática	
	Técnico em Administração	

Educação de Jovens e Adultos	Curso Técnico Integrado em Administração	A oferta de cursos para a Educação de Jovens e Adultos no IFMS compreende: ▪ Técnico de nível médio integrado, no qual o estudante cursa o ensino médio e a habilitação profissional; ▪ Ensino médio articulado com a educação profissional (Proeja FIC³); ▪ Ensino fundamental (etapa II) articulado com a educação profissional (Proeja FIC).
	Curso Técnico Integrado em Edificações	
Graduação	Bacharelado em Engenharia Civil	
	Tecnologia em Redes de Computadores	
	Tecnologia em Sistemas para Internet	
Pós-Graduação	Especialização em Docência para Educação Profissional, Científica e Tecnológica	
Curso Técnico Concomitante - FIC	Agente de Proteção Social Básica	A Formação Inicial Continuada (FIC) oferece cursos de capacitação e qualificação para o mundo do trabalho. São desenvolvidos em regime modular e com carga horária de 160 a 200 horas.
	Aquicultor	
	Assistente Administrativo	
	Auxiliar Pedagógico	
	Francês Básico	
	Inglês Básico	
	Inglês Intermediário	
	Língua Brasileira de Sinais (Libras) Básico	
	Operador de Computador	
	Programador de Sistemas	
	Desenvolvimento Educacional e Social	
	Gestão e Negócios	
	Informação e Comunicação	

Fonte: Elaborado pelo autor com base em IFMS *campus* Aquidauana, 2025 e PNP, 2025.

O quadro 07 apresenta um rol de cursos ofertados pelo IFMS no *campus* Aquidauana, na seção 4.2 apresenta-se informações quantitativas referente ao ano de 2024 relacionadas a vagas oferecidas, matriculados, matriculados todos os períodos e diplomados.

³Programa Nacional de Integração da Educação Profissional com a Educação Básica na Modalidade de Jovens e Adultos (Proeja).

4.2 DADOS UTILIZADOS NA PESQUISA

As informações apresentadas nesta seção referem-se aos dados efetivamente utilizados na pesquisa, os quais foram devidamente tratados e organizados para possibilitar a apropriação e a realização dos cálculos necessários à mensuração do custo por aluno. Esses dados compreendem o quantitativo de alunos matriculados nos cursos do *campus* Aquidauana do IFMS no ano de 2024, as informações quantitativas e remunerações referentes aos servidores lotados tanto na Reitoria quanto no referido *campus*, bem como as despesas orçamentárias vinculadas a Reitoria e do *campus* pesquisado.

A tabela 01 possui informações quantitativas referente aos alunos dos cursos do *campus* Aquidauana (IFMS) em 2024, coletadas por meio da Plataforma Nilo Peçanha, que disponibiliza dados oficiais sobre os Institutos Federais de Educação.

Tabela 01: Alunos dos cursos do *campus* Aquidauana (IFMS) em 2024

Cursos		Modalidade	Número de alunos			
			Vagas Oferecidas	Matriculados 2024	Matriculados todos os períodos	Diplomados
Curso Técnico Integrado	Edificações	Presencial	80	61	279	24
	Informática	Presencial	80	80	287	25
Curso Técnico Subsequente	Edificações	Presencial	40	11	71	0
	Manutenção e Suporte em Informática	EAD	29	29	68	1
	Técnico em Administração	EAD	32	32	42	4
Educação de Jovens e Adultos	Curso Técnico Integrado em Administração	Presencial	0	0	43	0
	Curso Técnico Integrado em Edificações	Presencial	0	0	3	0
Graduação	Bacharelado em Engenharia Civil	Presencial	80	39	209	10
	Tecnologia em Redes de Computadores	Presencial	40	5	109	5
	Sistemas para Internet	Presencial	41	41	159	0
Pós - Graduação	Especialização em Docência para Educação Profissional, Científica e Tecnológica	Presencial	40	40	85	1
Curso Técnico Concomitante - FIC	Agente de Proteção Social Básica	EAD	219	219	219	105

Aquicultor	EAD	12	12	12	4
Assistente Administrativo	EAD	452	379	379	191
Auxiliar Pedagógico	EAD	46	46	46	18
Francês Básico	EAD	675	675	675	67
Inglês Básico	Presencial	0	10	22	0
Inglês Intermediário	Presencial	10	7	7	0
Língua Brasileira de Sinais (Libras) Básico	Presencial	32	34	43	0
Operador de Computador	EAD	143	143	169	77
Programador de Sistemas	EAD	618	618	618	168
Desenvolvimento Educacional e Social	EAD	283	283	283	37
Gestão e Negócios	EAD	175	175	175	52
Informação e Comunicação	EAD	3073	3074	3075	835

Fonte: Elaborado pelo autor com base na PNP, 2025.

Nota-se na tabela 01 que os cursos da modalidade Educação de Jovens e Adultos (EJA) não foram ofertados novas vagas no ano de 2024, porém os cursos não foram desconsiderados na pesquisa, pois existem alunos matriculados conforme se observa na coluna (Matriculados todos os períodos).

Considerando que a composição do corpo discente foi apresentada, passa-se agora à análise do quadro de servidores do IFMS, cuja estrutura também influencia diretamente na mensuração dos custos pesquisado.

O quadro de servidores do IFMS é estruturado em três categorias: docentes, técnicos – administrativos e docentes temporários. Os docentes são ocupantes de cargos pertencentes à carreira do Magistério do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico (EBTT); os técnicos administrativos exercem cargos da carreira de Técnico Administrativo em Educação (TAE); e os docentes temporários (professores substitutos) não são ocupantes de cargos e seu vínculo com a instituição é mediante contrato. A tabela 02 apresenta a quantidade de servidores do IFMS em 31 de dezembro de 2024.

Tabela 02: Quadro de servidores do IFMS, em 31/12/2024.

<i>Campi</i>	Docente		Docente temporário		Técnico Administrativo	
	Lotados	Em exercício no IFMS	Lotados	Em exercício no IFMS	Lotados	Em exercício no IFMS
<i>Campus Aquidauana</i>	56	51	12	12	39	35

<i>Campus</i> Campo Grande	114	114	15	15	83	81
<i>Campus</i> Corumbá	60	59	10	10	36	34
<i>Campus</i> Coxim	54	54	11	11	37	36
<i>Campus</i> Dourados	52	51	5	5	35	34
<i>Campus</i> Jardim	50	48	8	8	24	23
<i>Campus</i> Naviraí	54	52	10	10	34	33
<i>Campus</i> Nova Andradina	58	56	9	9	40	39
<i>Campus</i> Ponta Porã	57	57	8	8	45	43
<i>Campus</i> Três Lagoas	60	60	9	9	39	39
Reitoria	0	0	0	0	155	151
Subtotal	615	602	97	97	567	548

Fonte:Elaborado pelo autor com base naDGEPE/IFMS e Relatório de Gestão – IFMS, 2024.

A tabela 02foi elaborada conforme o relatório apresentado pela Diretoria de Gestão de Pessoas (DGEPE) do IFMS e Relatório de Gestão 2024 apresenta o quantitativo de servidores discriminados por *campus* e sua categoria de servidores, a coluna “lotados” apresenta a quantidade de servidores que estão lotados nos *campi*,entretanto existem servidores que no ano pesquisado encontrava-se cedido ou requisitado em outro órgão, a coluna “Em exercício no IFMS” apresenta a real quantidade de servidores disponível em cada *campi*.

No IFMS, em 31/12/2024, o número de servidores lotados correspondia a 1.279 pessoas, sendo 615 docentes, 567 técnico-administrativos e 97 docentes temporários, distribuídas entre os *campi* do IFMS, o *campus* Aquidauana possuía 107 servidores, sendo:56 docentes, 39 técnico-administrativos e 12 docentes temporários a Reitoria por sua vez possuía 155 servidores, sendo: todos técnico-administrativos.

A DGEPEressalta que não há docentes lotados na Reitoria, somente técnicos administrativos, os docentes que estão em exercício na Reitoria desempenhando funções como Reitor (a), Pro-reitores e Direçãopossuem sua lotação nos *campi*, havendo o exercício na Reitoria de forma provisória, enquanto vigente a nomeação para a função de confiança ou cargo de direção.

As quantidades de servidores no *campus* Aquidauana e na Reitoria utilizadas para a realização do rateio (servidores da Reitoria) e cálculos do custo por aluno, foram consideradas

da coluna “Em exercício no IFMS”, conforme preconiza o Manual de Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão (versão de janeiro de 2010), apresentado na metodologia.

Definidas as quantidades de servidores consideradas para os cálculos, apresenta-se a seguir a forma como as informações referentes à remuneração foram obtidas e tratadas. A remuneração dos servidores do IFMS é processada (empenho, liquidação e pagamento) de forma centralizada na Reitoria, a DGEPE disponibilizou o relatório de remuneração do exercício de 2024, nele é apresentado o valor mensal e anual dividido entre as categorias de servidores (docente, docente temporário e TAEs) de cada *campus* e da Reitoria, porém não é possível identificar a remuneração discriminada por servidor.

Com base neste relatório a tabela 03 apresenta os valores relacionados a remuneração dos servidores do *campus* pesquisado e da Reitoria.

Tabela 03: Remuneração de servidores do IFMS em 2024.

Lotação	Servidores	Situação	Valores em R\$
Campus Aquidauana	Docentes	Ativo em Outro Órgão	902.994,68
		Ativo Permanente	11.250.600,13
		Cont. Profº Substituto	769.483,89
	TAEs	Ativo em Outro Órgão	366.962,06
		Ativo Permanente	3.844.734,76
		Pensionista	41.961,37
Reitoria	TAEs	Ativo em Outro Órgão	354.669,50
		Ativo Permanente	18.435.775,43

Fonte: Elaborado pelo autor com base na DGEPE/IFMS, 2024.

A tabela 03 apresenta os valores referente a remuneração dos servidores do *campus* pesquisado, porém é necessário acrescentar as despesas com remuneração dos servidores da reitoria, esta apropriação será distribuída levando em consideração a proporção dos servidores lotados nos *campi*.

Os valores referentes as remunerações dos servidores com as situações “Ativo em Outro Órgão” e “Pensionista” não foram considerados para os cálculos do custo por aluno, conforme preconiza o Manual de Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão (versão de janeiro de 2010).

Sendo assim a tabela 04 apresenta os valores referentes aos servidores da Reitoria e do *campus* Aquidauana considerando os servidores em exercício no IFMS no ano de 2024.

Tabela 04: Despesas com remuneração de servidores da Reitoria e *campus* Aquidauana, em 2024.

Reitoria								
Grupo A (indireto)	Docentes		Docentes temporários		TAES		Servidores	
	Qtd	R\$	Qtd	R\$	Qtd	R\$	Qtd	R\$
Ativo Permanente	0	0	0	0	151	18.435.775,43	151	18.435.775,43
Total	0	0	0	0	151	18.435.775,43	151	18.435.775,43
<i>campus</i> Aquidauana								
Grupo B (Direto)	Docentes		Docentes temporários		TAE		Total	
	Qtd	R\$	Qtd	R\$	Qtd	R\$	Qtd	R\$
Ativo Permanente	51	11.250.600,13	-	-	35	3.844.734,76	86	15.095.334,89
Cont. Prof ^o Substituto	-	-	12	769.483,89	-	-	12	769.483,89
Total	51	11.250.600,13	12	769.483,89	35	3.844.734,76	98	15.864.818,78

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

A tabela 04 apresenta as despesas com remuneração dos servidores da Reitoria e do *campus* Aquidauana do IFMS referentes ao exercício de 2024. Observa-se que, na Reitoria, enquadrada como Grupo A (indireto), o quadro funcional composto exclusivamente por TAEs, possui uma despesa anual de R\$ 18.435.775,43. No *campus* Aquidauana, classificado como Grupo B (direto) as despesas anuais com remuneração totalizaram R\$ 15.864.818,78, distribuídas em R\$ 11.250.600,13 com os docentes efetivos, R\$ 769.483,89 com os professores substitutos e R\$ 3.844.734,76 com os TAEs. Esses dados evidenciam a predominância das despesas com pessoal permanente e reforçam a relevância do custo de recursos humanos na composição do custo por aluno.

No IFMS cada *campi* possui autonomia administrativa, orçamentária, patrimonial e financeira, desta forma a Reitoria atua como unidade central e executora e os *campi* operam como unidades executoras, os recursos orçamentários recebidos do Governo Federal pela Reitoria são descentralizados para seus *campi* respeitados os limites fixados pela Reitoria.

Devido a descentralização dos créditos orçamentários para os *campi* do IFMS ao realizar os estágios das despesas, sendo empenho, liquidação e pagamento via de regra os registros contábeis são realizados na UASG dos respectivos *campi*, desta forma através de relatório gerado no Tesouro Gerencial referente ao balanço orçamentário das despesas liquidadas do IFMS é possível realizar o levantamento das despesas do *campus* pesquisado.

Na Reitoria as despesas também são executadas e registradas em sua UASG, tanto para atender seu próprio funcionamento como dos *campi*, no balanço orçamentário do IFMS é possível identificar o registro de despesas dos *campi* na UASG da Reitoria, tais despesas são

provenientes de contrato cuja gestão está centralizada na Reitoria ou alguma aquisição de material para o *campus* que foi emitido o empenho na Reitoria.

É possível identificar uma despesa de determinado *campus* que foi registrada na Reitoria, pois o IFMS ao emitir o empenho na UASG da Reitoria identifica a Unidade Gestora Responsável (UGR) no empenho, sendo assim o balanço orçamentário apresenta no *campus* UGR a UASG do *campus* a qual a despesa faz parte, sabendo disso, foi identificado as despesas e apropriado os valores para o *campus* pesquisado. Após retirar todas as UASG que não são despesas diretamente ligadas a Reitoria obtém-se o balanço orçamentário da Reitoria.

Após a análise do balanço orçamentário da Reitoria do IFMS, retiradas as despesas diretamente relacionadas aos *campi* que estavam registradas na UASG da Reitoria, verificou-se a participação de cada elemento de despesa conforme a tabela 05.

Tabela 05: Despesas de custeio- UASG 158132 (Reitoria), por elemento de despesa. (3.3.XX.XX)

ELEMENTO DE DESPESA	VALORES EM R\$	%
3.3.50.41 Contribuições	63.844,00	0,7
3.3.90.14 Diárias - Civil	828.627,98	9,0
3.3.90.18 Auxílio Financeiro a Estudantes	14.252,15	0,2
3.3.90.20 Auxílio Financeiro a Pesquisadores	528.395,68	5,7
3.3.90.30 Material de Consumo	337.401,27	3,7
3.3.90.32 Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita	0,00	0,0
3.3.90.33 Passagens e Despesas com Locomoção	339.444,64	3,7
3.3.90.36 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	46.282,12	0,5
3.3.90.37 Locação de Mão-de-Obra	1.176.152,14	12,8
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	5.205.952,15	56,6
3.3.90.40 Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - Pessoa Jurídica	405.386,91	4,4
3.3.90.47 Obrigações Tributárias e Contributivas	15.262,55	0,2
3.3.90.48 Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas	73.010,40	0,8
3.3.90.91 Sentenças Judiciais	32.735,48	0,4
3.3.90.92 Despesas de Exercícios Anteriores	86.717,27	0,9
3.3.90.93 Indenizações e Restituições	43.453,86	0,5
3.3.91.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	6.625,30	0,1
3.3.91.47 Obrigações Tributárias e Contributivas	1.958,80	0,0
TOTAL	9.205.502,70	100

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Tesouro Gerencial, 2024.

Observa-se que o maior elemento de despesa se refere a 3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, que somam 56,6%, tais despesas referem-se a contratos de fornecimento de energia elétrica, água, esgoto, telefonia, internet, manutenção da frota e das instalações (imóveis e moveis) evidenciando o peso das contratações de serviços terceirizados nas atividades administrativas da Reitoria. Em seguida, destacam-se a 3.3.90.37 Locação de mão de obra, que representa 12,8% do total das despesas correntes, evidenciando o peso das

contratações de serviços terceirizados nas atividades administrativas da Reitoria e as despesas da 3.3.90.14 diárias civis que correspondem a 9,0%, percentual expressivo quando comparado aos demais elementos de despesa, refletindo o volume de deslocamentos e atividades institucionais de representação.

Os demais elementos de despesas, como Contribuições (3.3.50.41), Obrigações Tributárias e Contributivas (3.3.90.47), Sentenças Judiciais (3.3.90.91), Despesas de Exercícios Anteriores (3.3.90.92), Indenizações e Restituições (3.3.90.93), Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica (3.3.91.39), Obrigações Tributárias e Contributivas (3.3.91.47), possuem participação menos expressiva, totalizando conjuntamente cerca de 2,8% das despesas correntes.

Esses dados evidenciam que as despesas da Reitoria se concentram predominantemente em contratações de serviços e locação de mão de obra, demonstrando o caráter administrativo e de apoio institucional da Reitoria aos *campi*.

A tabela 06 refere-se as Despesas de Capital da Reitoria do IFMS, compreendem as despesas voltadas à formação ou aquisição de bens e direitos de natureza permanente, bem como os investimentos destinados à infraestrutura e modernização da administração. Tais despesas não compõem o indicado custo corrente por aluno, entretanto a informação é apresentada visando demonstrar a execução orçamentária relacionada a esses recursos no exercício de 2024.

Tabela 06: Despesas de Capital - UASG 158132 (Reitoria), por elemento de despesa. (4.4.XX.XX)

ELEMENTO DE DESPESA	VALORES EM R\$	%
4.4.90.20 Auxílio Financeiro a Pesquisadores	115.200,00	17,9
4.4.90.30 Material de Consumo	0,00	0,0
4.4.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	25.500,00	4,0
4.4.90.51 Obras e Instalações	105.178,16	16,3
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	23.445,20	3,6
4.4.90.92 Despesas de Exercícios Anteriores	375.417,68	58,2
TOTAL	644.741,04	100

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Tesouro Gerencial, 2024.

A análise demonstra que o maior volume de recursos foi destinado ao elemento de despesa 4.4.90.92 Despesas de Exercícios Anteriores, correspondendo a 58,2% do total das despesas de capital. Esse percentual expressivo indica a quitação de obrigações ou compromissos de exercícios passados, o que pode estar relacionado à execução tardia de contratos, obras ou aquisições de bens permanentes.

Observa-se, portanto, que as despesas de capital da Reitoria apresentam forte concentração em obrigação de exercícios anteriores, mas também contemplam investimentos relevantes em pesquisa e infraestrutura, evidenciando o esforço institucional na manutenção e modernização das atividades administrativas e de apoio acadêmico.

Após a análise do balanço orçamentário do IFMS, buscou-se identificar os registros da execução orçamentária da UASG 158448, referente ao *campus* Aquidauana, desta forma, a tabela 07 e 08 apresenta a participação de cada elemento de despesa.

Tabela 07: Despesas de custeio - UASG 158448 (*Campus* Aquidauana), por elemento de despesa. (3.3.XX.XX)

ELEMENTO DE DESPESA	VALORES EM R\$	%
3.3.90.14 Diárias - Civil	40.314,45	1,3
3.3.90.18 Auxílio Financeiro a Estudantes	777.984,65	24,9
3.3.90.30 Material de Consumo	40.735,98	1,3
3.3.90.32 Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita	108.938,16	3,5
3.3.90.33 Passagens e Despesas com Locomoção	12.524,82	0,4
3.3.90.36 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	8.099,05	0,3
3.3.90.37 Locação de Mão-de-Obra	1.488.093,30	47,7
3.3.90.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	397.024,90	12,7
3.3.90.40 Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - Pessoa Jurídica	70.089,19	2,2
3.3.90.48 Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas	116.540,88	3,7
3.3.90.92 Despesas de Exercícios Anteriores	57.503,09	1,8
3.3.90.93 Indenizações e Restituições	1.885,58	0,1
3.3.91.39 Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	55,09	0,0
3.3.91.47 Obrigações Tributárias e Contributivas	214,86	0,0
TOTAL	3.120.004,00	100

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Tesouro Gerencial, 2024.

De modo geral, observa-se que o perfil de despesas do *campus* Aquidauana está fortemente concentrado em mão de obra terceirizada e assistência estudantil, revelando a ênfase do *campus* tanto na manutenção de suas operações administrativas quanto na execução de políticas de apoio aos estudantes.

A tabela 08 refere-se as Despesas de Capital do *campus* Aquidauana do IFMS, similar as despesas apresentadas na tabela 06, são despesas que não compõem o indicador custo corrente por aluno, entretanto a informação é apresentada visando demonstrar a execução orçamentária relacionada a esses recursos no exercício de 2024.

Tabela 08: Despesas de Capital - UASG 158448 (*Campus Aquidauana*), por elemento de despesa. (4.4.XX.XX)

ELEMENTO DE DESPESA	VALORES EM R\$	%
4.4.90.40 Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - Pessoa Jurídica	9.800,00	3,2
4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente	301.106,47	96,8
TOTAL	310.906,47	100

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Tesouro Gerencial, 2024.

A execução orçamentária do *campus* demonstra a destinação dos recursos somente em dois elementos da despesa, são eles: 4.4.90.52 Equipamentos e Material Permanente, correspondendo a 96,8% do total, esse dado evidencia o esforço da unidade em investir na aquisição de bens duráveis, como mobiliários, equipamentos laboratoriais, de informática e outros itens destinados ao apoio das atividades administrativas e pedagógicas.

O segundo grupo de despesas refere-se aos 4.4.90.40 Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação – Pessoa Jurídica, com 3,2%, representando investimentos em soluções tecnológicas e suporte especializado, essenciais para a manutenção e atualização dos sistemas e da infraestrutura digital do *campus*.

4.3 CÁLCULOS REALIZADOS E APROPRIAÇÃO DAS DESPESAS

A tabela 09 apresenta os valores referente as despesas correntes da Reitoria e do *campus* Aquidauana, os valores da despesa no *campus* foram distribuídos levando em consideração a quantidade de servidores do *campus* conforme a categoria: Docente, Docente Temporário e TAES.

A adoção da quantidade de servidores como critério de distribuição das despesas correntes da Reitoria para o Campus Aquidauana é devida, pois as atividades desempenhadas pela Reitoria estão diretamente relacionadas ao suporte institucional à força de trabalho, abrangendo, entre outras, a gestão de pessoas, o processamento da folha de pagamento, a capacitação, o assessoramento técnico-administrativo e o suporte de sistemas corporativos. Tais demandas são geradas, predominantemente, pelo volume de servidores vinculados às unidades, de modo que a utilização do corpo funcional como base de distribuição permite apropriar os custos administrativos de forma mais fidedigna.

Tabela 09: Despesas de custeio da Reitoria e do *campus* Aquidauana do IFMS, em 2024.

Reitoria								
Grupo A (indireto)	Docentes		Docentes temporários		TAES		Servidores	
	Qtd	R\$	Qtd	R\$	Qtd	R\$	Qtd	R\$
	-	-	-	-	151	9.205.502,70	151	9.205.502,70
Campus Aquidauana								
Grupo B (direto)	Docentes		Docentes temporários		TAES		Servidores	
	Qtd	R\$	Qtd	R\$	Qtd	R\$	Qtd	R\$
	51	1.214.837,79	12	R\$ 285.844,19	35	833.712,21	98	2.334.394,19

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Tesouro Gerencial, 2024.

O custeio do *campus* Aquidauana são R\$ 3.120.004,00, porém a tabela 09 apresenta o valor de R\$ 2.334.394,19, uma diferença de R\$ 785.609,81 isso é devido, poisno balanço orçamentário do *campus* é possível identificar um direcionamento dos valores relacionados as naturezas de despesas: 3.3.90.18, 3.3.90.32 e 3.3.90.48 para determinadas modalidades de cursos.

Tal direcionamento é evidenciado pelo registro no Plano Interno (PI) realizado no momento da emissão do empenho, indicando a destinação específica dos recursos. Assim, esses valores são apropriados exclusivamente as modalidades dos cursos para os quais foram originalmente destinados, a tabela 10 detalham esses valores.

Tabela 10: Detalhamento das despesas de custeio por modalidade de curso do *campus* Aquidauana do IFMS, em 2024.

MODALIDADE	ELEMENTO DE DESPESA	VALORES EM R\$	TOTAL EM R\$
Ensino Médio Integrado	3.3.90.18 Auxílio Financeiro a Estudantes	331.518,90	443.913,90
	3.3.90.32 Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita	106.195,00	
	3.3.90.48 Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas	6.200,00	
PROEJA	3.3.90.18 Auxílio Financeiro a Estudantes	156.491,38	159.234,54
	3.3.90.32 Material, Bem ou Serviço para Distribuição Gratuita	2.743,16	
Ensino Superior	3.3.90.18 Auxílio Financeiro a Estudantes	180.761,37	182.461,37
	3.3.90.48 Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas	1.700,00	
TOTAL EM R\$			785.609,81

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Tesouro Gerencial, 2024.

Conforme tabela 10, no elemento de despesa 3.3.90.18 auxílios financeiro a estudantes, os recursos financeiros pagos aos estudantes da Educação de Jovens e Adultos

(EJA) referem-se aos programas PRONATEC-EJA, PROEJA e PROJOVEM, além dos auxílios indígenas, permanência e quilombola.

Aos estudantes do ensino médio integrado, constam auxílios como: bolsa de projeto de ensino, auxílio indígena, moradia, quilombola, transporte, permanência e iniciação científica, bem como auxílios destinados a participantes dos projetos IFMaker, TecnoIF e Meninas e Mulheres na Pesquisa.

No ensino superior, os estudantes recebem auxílios como bolsa de projeto de ensino, transporte, monitoria, moradia, permanência e alimentação, incluindo também bolsas vinculadas aos projetos IFMaker e Meninas e Mulheres.

No âmbito do elemento de despesa 3.3.90.32 material, bem ou serviço para distribuição gratuita, foram identificadas destinações voltadas ao fornecimento de alimentação escolar para diferentes modalidades de ensino. Os recursos aplicados foram do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), contemplando estudantes do ensino médio e da Educação de Jovens e Adultos (EJA) e ao Programa Nacional de Assistência Estudantil (PNAES), voltada ao público do Ensino Médio.

No elemento de despesa 3.3.90.48 outros auxílios financeiros a pessoas físicas, foram registradas diversas ações voltadas ao apoio direto a estudantes, entre os auxílios destinados ao ensino médio e superior, destacam-se os recursos aplicados no custeio de projetos de ensino, extensão e pesquisa, como os projetos Meninas e Mulheres na Pesquisa, Semana do Meio Ambiente e Fomento a Eventos Científicos.

De conhecimento da tabela 10 a tabela 11 apresenta os valores diretamente apropriados aos cursos ofertados no *campus* de Aquidauana.

Tabela 11: Apropriação do custeio referente aos elementos de despesas 339018, 339032 e 339048, *campus* Aquidauana do IFMS, em 2024

<i>Campus</i>	Modalidade	Curso	Matriculados todos os períodos	Despesa direta R\$
AQUIDAUANA	Ensino Médio Integrado	Edificações	279	218.819,75
		Informática	287	225.094,15
		TOTAL	566	443.913,90
	PROEA	Curso Técnico Integrado em Administração	43	148.849,68
		Curso Técnico Integrado em Edificações	3	10.384,86
		TOTAL	46	159.234,54
	Ensino Superior	Bacharelado em Engenharia Civil	209	79.946,39
		Tecnologia em Redes de Computadores	109	41.694,53

Sistemas para Internet	159	60.820,46
TOTAL	477	182.461,37

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Tesouro Gerencial, 2024.

A tabela 11 apresenta a apropriação das despesas identificadas nas naturezas de despesa 3.3.90.18; 3.3.90.32 e 3.3.90.48 para as respectivas modalidades e cursos. A distribuição dos valores foi realizada considerando a quantidade total de estudantes matriculados em todos os períodos de cada modalidade de ensino.

Como exemplo, observa-se que a despesa direta no valor de R\$ 218.819,75 resulta da divisão do montante total de R\$ 443.913,90 por 566, correspondente ao total de alunos matriculados na modalidade ensino médio integrado, e posterior multiplicação pelo número de 279 estudantes do Curso Técnico em Edificações.

A tabela 12 apresenta os valores referente as despesas com remuneração dos servidores e custeio da Reitoria e do *campus* Aquidauana, desta união obtém-se o montante de R\$ 27.641.278,13 correspondente às despesas da Reitoria e R\$ 18.199.212,97 referentes às despesas do *campus* Aquidauana no exercício de 2024.

Tabela 12: Remuneração de servidores + custeio da Reitoria e *campus* Aquidauana do IFMS, em 2024.

Reitoria - Custo indireto		Qtd	Valores em R\$
Remuneração de servidores	TAES	151	18.435.775,43
Custeio			9.205.502,70
TOTAL			27.641.278,13
Campus Aquidauana - Custo direto		Qtd	Valores em R\$
Remuneração de servidores	Docentes	51	11.250.600,13
	Docentes temporários	12	769.483,89
	TAES	35	3.844.734,76
Custeio			2.334.394,19
TOTAL			18.199.212,97

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Considerando a classificação de custos diretos e custos indiretos Martins (2022), para o cálculo dos custos por aluno desta proposta a despesa da Reitoria representou custos indiretos, por contemplarem funções de apoio e coordenação institucional, enquanto as despesas do *campus* Aquidauana são consideradas custos diretos, uma vez que está diretamente associada à execução das atividades de ensino, pesquisa e extensão.

A Tabela 13 apresenta os valores referentes ao rateio do total das despesas da Reitoria, compostas pela remuneração de servidores e pelas despesas de custeio. A coluna “(%)” indica o percentual de servidores de cada *campus*, conforme o quantitativo apresentado na Tabela 02 – Quadro de servidores do IFMS, em 31/12/2024. Com base nesses percentuais, realizou-se a

apropriação das despesas da Reitoria, no valor total de R\$ 27.641.278,13, distribuídas entre os *campi*, conforme demonstrado na coluna “Remuneração de servidores+ custeio da Reitoria (valores em R\$) ”.

Tabela 13: Rateio das despesas da Reitoria para o *campus* Aquidauana, em 2024, segundo a metodologia proposta.

<i>Campus</i>	Qtd de Servidores	%	Remuneração de servidores + custeio (valores em R\$)	Remuneração de servidores+ custeio da Reitoria (valores em R\$)	Total (valores em R\$)
Aquidauana	98	8,9	18.199.212,97	2.471.574,14	20.670.787,11
Corumbá	103	9,4		2.597.674,86	
Campo Grande	210	19,2		5.296.230,30	
Coxim	101	9,2		2.547.234,57	
Dourados	90	8,2		2.269.812,99	
Jardim	79	7,2		1.992.391,40	
Nova Andradina	104	9,5		2.622.895,01	
Naviraí	95	8,7		2.395.913,71	
Ponta Porã	108	9,9		2.723.775,58	
Três Lagoas	108	9,9		2.723.775,58	
TOTAL	1.096	100		27.641.278,13	

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Na coluna “Remuneração de servidores + custeio (valores em R\$) ” é apresentado apenas o valor referente ao *campus* Aquidauana, uma vez que este constitui a unidade de análise da pesquisa. Tal valor resulta do tratamento e da elaboração dos dados realizados no âmbito deste estudo. As informações relativas aos demais *campi* não foram incluídas, por não integrarem o escopo da pesquisa e por demandarem processamento individualizado dos dados de cada unidade para a apuração de suas respectivas despesas.

Desta forma, o *campus* Aquidauana possui 8,9% dos servidores que compõem o IFMS em 2024 apropriando o valor de R\$ 2.471.574,14, somando com o custeio do *campus* de R\$ 18.199.212,97 totalizando R\$ 20.670.787,11 de despesa de custeio a ser apropriada para todos os cursos do *campus* pesquisado, vale ressaltar que o valor de R\$ 785.609,81 identificado como custo diretamente relacionado aos cursos conforme demonstrado na tabela 10 não compõem a despesa total apresentada na tabela 13.

Concluídas as etapas de levantamento e tratamento dos dados utilizados na pesquisa, bem como os cálculos e os critérios de rateio aplicados para a apropriação dos custos indiretos provenientes da Reitoria ao *campus* estudado, o capítulo 5 resultadoe discussão tem como

objetivo apresentar o cálculo e a metodologia empregados para a apuração do custo por aluno dos cursos ofertados no *campus* Aquidauana no ano de 2024.

5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A mensuração referente ao custo por aluno dos cursos ofertados no *campus* Aquidauana do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS) referente ao ano de 2024 encontra-se detalhado no apêndice A, apresentando todos os cursos ofertados pelo *campus* com matrículas ativas no ano de 2024. Os cursos abrangem diferentes modalidades de ensino: Técnico Integrado, Técnico Subsequente, Educação de Jovens e Adultos (EJA), Graduação, Pós-Graduação e Técnico Concomitante, também conhecidos como cursos de Formação Inicial e Continuada (FIC).

Os cursos ofertados pelo *campus* apresentam durações e cargas horárias distintas, o que influencia diretamente na composição dos custos, como exemplo o curso de bacharelado em Engenharia Civil, possui a maior carga horária entre os cursos analisados, totalizando 4.080 horas, enquanto o curso FIC de Operador de Computador apresenta a menor duração, com 160 horas.

Diante desses resultados, a Tabela 14 apresenta um comparativo entre o valor do Custo por Aluno mensurado nesta pesquisa e o valor total do Gasto Corrente por Aluno apresentado no Relatório de Gestão 2024 do IFMS.

Tabela 14: Análise comparativa do Custo por Aluno com Gasto Corrente por Aluno, em 2024.

Campus	Modalidade	Curso	Custo por aluno (R\$)	GCA - Geral IFMS (R\$)	Diferença (R\$)
Aquidauana	Cursos Técnicos Integrados	Edificações	14.608,49	15.823,31	-1.214,82
		Informática	14.788,93		-1.034,38
		Edificações	5.224,87		- 10.598,44
	Cursos Técnicos Subsequentes	Manutenção e Suporte em Informática	4.354,05		-11.469,26
		Técnico em Administração	3.483,24		- 12.340,07
		Curso Técnico Integrado em Administração	10.524,98		- 5.298,33
	Educação de Jovens e Adultos	Curso Técnico Integrado em Edificações	11.500,48		- 4.322,83
		Bacharelado em Engenharia Civil	17.833,25		2.009,94
		Tecnologia em Redes de Computadores	10.470,81		-5.352,50
	Graduação	Sistemas para Internet	10.480,48		-5.342,83
		Pós - Graduação	Especialização em Docência para		- 13.994,61
			1.828,70		

Curso Técnico Concomitante - FIC	Educação Profissional, Científica e Tecnológica		
	Agente de Proteção Social Básica	783,73	- 15.039,58
	Aquicultor	783,73	- 15.039,58
	Assistente Administrativo	783,73	-15.039,58
	Auxiliar Pedagógico	783,73	-15.039,58
	Francês Básico	783,73	-15.039,58
	Inglês Básico	870,81	-14.952,50
	Inglês Intermediário	870,81	-14.952,50
	Língua Brasileira de Sinais (Libras) Básico	783,73	-15.039,58
	Operador de Computador	696,65	-15.126,66
	Programador de Sistemas	783,73	-15.039,58
	Desenvolvimento Educativo e Social	783,73	-15.039,58
	Gestão e Negócios	783,73	-15.039,58
	Informação e Comunicação	783,73	-15.039,58

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Observa-se na tabela 14 que os valores dos custos por aluno dos cursos do *campus* Aquidauana demonstraram significativas diferenças na comparação com o valor apurado pela média geral dos “Gastos Correntes por Aluno” da instituição no ano de 2024.

Essa diferença entre os cursos evidencia que somente mensurar o custo por aluno com base apenas na divisão do gasto anual total pelo número de matrículas ativas, como é realizado no indicador “custo corrente/aluno” estabelecido pela Decisão TCU nº 408/2002 desconsiderando as diferenças de carga horária e duração não apresenta o valor do custo por aluno da instituição, tal abordagem tende a distorcer os resultados, pois atribui o mesmo peso a cursos de curta duração e a formações de longa duração, como os cursos superiores (Costa e Raupp, 2023; Zuliane, 2019).

Sabendo dessa distorção que pode ocorrer ao calcular o custo por aluno, utilizou-se um método ajustado pela carga horária do curso, adotando o conceito de aluno-hora, que pondera o número de alunos pela carga horária total de cada curso, de modo que, em vez de considerar apenas o total de alunos, o cálculo transforma as matrículas em uma métrica proporcional ao tempo total de formação.

Para operacionalizar a mensuração dos custos educacionais e possibilitar a apuração do custo por aluno dos cursos ofertados pelo *campus* Aquidauana do IFMS, foram definidos indicadores quantitativos capazes de relacionar as despesas do *campus* ao volume de formação ofertado. Esses indicadores constituem a base analítica desta pesquisa e permitem a distribuição dos custos educacionais segundo a carga horária dos cursos e o quantitativo de estudantes atendidos.

Com o objetivo de sistematizar os procedimentos de cálculo adotados, o quadro 08 apresenta os indicadores utilizados na pesquisa, bem como suas respectivas fórmulas de mensuração e finalidades analíticas.

Quadro 08 – Indicadores de mensuração dos custos educacionais e fórmulas de cálculo.

Indicador	Descrição e Finalidade do Indicador	Variáveis	Fórmula de Cálculo
Valor por Hora do Curso (VH)	Representa o custo médio de uma hora de formação considerando o total das despesas do campus distribuídas entre todos os cursos ofertados. Determinar o custo médio institucional por hora de ensino.	DT = Despesas do campus; $\sum CH$ = Soma das cargas horárias dos cursos.	Valor Hora = $DT \div \sum CH$
Custo do Curso (CC)	Calcula o custo total estimado de cada curso com base na sua carga horária e despesas específicas. Identificar o custo total necessário para oferta de cada curso.	VH = Valor por hora CHc = Carga horária do curso DDc = Despesas diretas do curso.	Custo do Curso = $(VH \times CHc) + DDc$
Aluno-Hora (AH)	Mensura o volume total de formação ofertada considerando carga horária e número de matrículas. Ponderar as diferenças de carga horária e matrículas.	CHc = Carga horária do curso M = Matriculados todos os períodos.	Aluno-Hora = $CHc \times M$
Custo por Hora (CPH)	Distribui o total das despesas do campus e diretas ao curso pela quantidade total do indicador aluno-hora. Determinar o custo real da hora-aluno.	DT = Despesas do campus DDc = Despesas diretas do curso. $\sum AH$ = Soma do aluno-hora	Custo por Hora = $(DT + DDc) \div \sum AH$
Custo por Aluno	Estima o investimento médio necessário para formação de um estudante em determinado curso. Mensurar o custo médio de formação por estudante.	CPH = Custo por hora CH = Carga horária do curso.	Custo por Aluno = $CPH \times CH$
Custo por Vaga Oferecida	Relaciona o custo total do curso às oportunidades educacionais disponibilizadas. Avaliar o investimento institucional por vaga disponibilizada.	CC = Custo do curso V = Número de vagas oferecidas.	Custo por Vaga = $CC \div V$
Custo por Concluinte	Relaciona o custo total do curso aos resultados efetivos de formação Avaliar a eficiência do gasto público educacional	CC = Custo do curso D = Número de Diplomados	Custo por Concluinte= $CC \div D$

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Ressalta-se que os valores empregados na aplicação dos indicadores apresentados encontram-se detalhados no Apêndice A, no qual são demonstradas as bases numéricas utilizadas nos cálculos. A aplicação conjunta desses indicadores possibilitou a construção progressiva da proposta mensuração do custo por aluno, apresentado e discutido nos capítulos 4 e 5, culminando na proposição metodológica desenvolvida como Produto Técnico e Tecnológico desta pesquisa.

A dificuldade em apropriar diretamente as despesas aos cursos, observados nas pesquisas de Costa e Raupp (2023); Machado (2020); Magalhães et al. (2010) e Zuliani (2019) também se confirmou no IFMS ao longo desta investigação. Contudo, a proposta de cálculo do custo por aluno aqui apresentada demonstra uma estimativa fiel à realidade dos cursos ofertados pela instituição pesquisada. Observa-se que os cursos de maior duração, especialmente os de nível superior, apresentam custos mais elevados, o que se justifica pela maior demanda de recursos humanos e de infraestrutura. Em contrapartida, os cursos FIC, de curta duração, revelam menor custo por aluno.

Durante o desenvolvimento da pesquisa, emergiram reflexões importantes relacionadas ao comportamento do indicador aluno-hora, especialmente nos cursos com duração superior a um ano, o que inclui os cursos técnicos integrados, subsequentes e as graduações.

Em primeiro lugar, verifica-se que o indicador Aluno-Hora pode superestimar, ou seja, apresentar um valor maior, quando a quantidade da coluna “matriculados em todos os períodos” é maior que a soma das vagas ofertadas até a conclusão do curso. Isso ocorre quando alunos demoram mais tempo para concluir o curso, esse fenômeno foi observado, por exemplo, no curso Técnico Integrado em Edificações. Nesses casos, o indicador Aluno-Hora aumenta e, por consequência, influencia para baixo os valores dos indicadores de Custo por Hora e Custo por Aluno, resultando em uma percepção de menor custo que não reflete necessariamente a realidade do processo formativo.

Por outro lado, o indicador Aluno-Hora pode ser subestimado, ou seja, apresentar um valor menor, quando a quantidade de matriculados em todos os períodos é menor que a soma das vagas ofertadas para a conclusão do curso, isso ocorre devido a evasão escolar, como verificado no curso de Bacharelado em Engenharia Civil. Nessa situação, o indicador Aluno-Hora fica abaixo do valor esperado, elevando artificialmente o Custo por Hora e o Custo por Aluno. Esse comportamento demonstra a sensibilidade do método a variações no número de estudantes, reforçando sua utilidade como ferramenta de gestão, especialmente para ações relacionadas a admissão de novos alunos, à permanência e ao êxito estudantil.

Outra situação relevante ocorre quando a quantidade de matriculados em 2024 é menor que o número de vagas oferecidas no ano, o que tende a reduzir o valor total da coluna "matriculados em todos os períodos". Essa dinâmica afeta diretamente o indicador Aluno-Hora e, por consequência, os indicadores: Custo por Hora e o Custo por Aluno.

Essas reflexões são particularmente aplicáveis a cursos com duração superior a um ano. No caso dos cursos FIC, dada sua curta duração, torna-se fundamental assegurar o preenchimento de todas as vagas ofertadas e a conclusão de todos os estudantes matriculados, a fim de otimizar os indicadores e evitar desperdícios de recursos.

Além disso, observou-se que o indicador Custo por Vaga Oferecida tende a diminuir à medida que aumenta o número de vagas disponibilizadas, uma vez que os custos fixos são diluídos. De modo semelhante, o indicador Custo por Concluinte reduz quando cresce o número de diplomados, o que evidencia a importância das políticas institucionais de permanência e êxito. Esse indicador pode revelar que a evasão estudantil implica aumento direto do custo unitário de formação dos cursos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo principal propor uma metodologia para apuração do custo por aluno no Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS), utilizando o *ocampus* Aquidauana, com os dados referentes ao exercício de 2024. O estudo caracterizou-se como uma pesquisa de natureza descritiva, com abordagem quantitativa, desenvolvida na forma de estudo de caso, foram utilizados dados extraídos de fontes oficiais, como relatório de gestão, balanço orçamentário e planilhas institucionais. A metodologia de apuração utilizou o custeio por absorção, o que permitiu mensurar de forma mais precisa os custos diretos e indiretos envolvidos na oferta dos cursos do *campus*.

Os resultados obtidos demonstraram que o custo por aluno variou conforme a modalidade e o curso ofertado, sendo observados valores mais elevados no curso superior em Engenharia Civil e nos cursos técnicos integrados (Edificações e Informática) e menores nos cursos subsequentes e nos cursos técnico concomitante também conhecido como cursos FIC. Essa variação reflete, entre outros fatores, a carga horária total, o número de turmas, o tempo de duração e a taxa de evasão escolar. Verifica-se também que o custo por concluinte é muito superior ao custo por aluno e custo por vaga oferecida, exceção ocorrida nos cursos Assistente Administrativo e Informação e Comunicação da modalidade FIC, onde o custo por concluinte foi menor somente em relação ao custo por aluno, evidenciando o impacto da evasão no aproveitamento dos recursos públicos e na eficiência institucional.

Durante o desenvolvimento da pesquisa, identificaram-se algumas limitações, especialmente no que se refere à apropriação das despesas discricionárias aos cursos e à dificuldade em relacionar a remuneração dos servidores aos respectivos cursos. Essas restrições demandaram ajustes metodológicos e o uso de estimativas técnicas. Contudo, destaca-se a facilidade de acesso às informações referentes ao balanço orçamentário do IFMS, disponibilizadas de forma transparente por meio do painel institucional (Painel PROAD), bem como a ampla disponibilidade de dados sobre os estudantes na Plataforma Nilo Peçanha. Esses fatores contribuíram significativamente para a consolidação dos resultados e para a confiabilidade das análises realizadas. Assim, as limitações observadas não comprometeram a validade da pesquisa, mas reforçam a importância de avanços na gestão e na integração das informações contábeis, acadêmicas e financeiras no âmbito dos Institutos Federais.

Os resultados apresentados oferecem contribuições relevantes tanto para a gestão pública quanto para a literatura acadêmica. No campo gerencial, a metodologia proposta pode

auxiliar os gestores na definição de políticas de alocação orçamentária, na ampliação de vagas e na priorização de investimentos, promovendo uma gestão mais eficiente e transparente. No campo acadêmico, a pesquisa amplia o debate sobre mensuração de custos no setor educacional e propõe um modelo metodológico adaptável à realidade dos Institutos Federais.

Para estudos futuros, recomenda-se a ampliação da metodologia para os demais *campi* do IFMS, de modo a possibilitar análises comparativas e a identificação de fatores estruturais que influenciam o custo por aluno. Sugere-se, também, o aperfeiçoamento da metodologia com vistas a distinguir os custos associados às atividades de ensino, pesquisa e extensão. Ressalta-se que a identificação e separação dessas despesas na instituição ainda apresentam limitações, uma vez que tais informações não estão facilmente disponíveis. O detalhamento desses valores, entretanto, contribuiria para um cálculo de custo por aluno mais preciso e alinhado à realidade das diferentes dimensões institucionais. Por fim, espera-se que esta pesquisa contribua para o fortalecimento da cultura de gestão por resultados e de avaliação de custos no âmbito da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica.

REFERÊNCIAS

ALONSO, M. Custos no serviço público. Revista do Serviço Público, Brasília 73 (Especial 85 Anos) 127-152 pag novembro/2022. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/8726/6696> . Acesso em 5 jul. 2025.

ASSAF NETO, Alexandre. *Finanças Corporativas e Valor*. São Paulo: Atlas, 2012.

BIELSCHOWSKY, Carlos Eduardo.; AMARAL, Nelson Cardoso. *O custo do aluno das 2.537 instituições de educação superior brasileiras: cai um mito?* Educação & Sociedade, Volume: 43, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/ES.243866> . Acesso em 17 set. 2024.

BOBROFF, Maria Cristina Cescatto.; GORDAN, Pedro A.; GARANHANI, Mara Lúcia. *Total educational cost of an integrated nursing curriculum*. Revista Latino-Americana de Enfermagem, Volume: 17, Issue: 1, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-11692009000100003> . Acesso em 17 set. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 12 out. 2024.

BRASIL. **Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008**. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm. Acesso em: 15 out. 2024

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm Acesso em: 12 out. 2024

BRASIL. Ministério da Educação. **Expansão da Rede Federal**. Brasília, DF: MEC, 2024. Disponível em: <https://portal.mec.gov.br/setec-programas-e-acoes/expansao-da-rede-federal>. Acesso em: 7 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Educação. **Histórico da Rede Federal**. Brasília, DF: MEC, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/assuntos/ept/rede-federal/historico>. Acesso em: 7 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Educação. **Novos Institutos Federais vão gerar 140 mil novas vagas**. Brasília, DF: MEC, mar. 2024a. Disponível em: < <https://www.gov.br/mecd/pt->

br/assuntos/noticias/2024/marco/novos-institutos-federais-vao-gerar-140-mil-novas-vagas>. Acesso em: 10 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Educação. **MEC fortalece políticas públicas para escolas brasileiras**. 15 de março de 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/assuntos/noticias/2024/marco/mec-fortalece-politicas-publicas-para-escolas-brasileiras>. Acesso 12/10/2024

BRASIL. Ministério da Educação. **MEC investe R\$ 449,1 mi para infraestrutura da Rede Federal**. Brasília, MEC: jul. 2024b. Disponível em: <<https://www.gov.br/mec/pt-br/assuntos/noticias/2024/julho/mec-investe-r-449-1-mi-para-infraestrutura-da-rede-federal>>. Acesso em: 10 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de informações do Sistema de Custos do Governo Federal – MIC. 2. ed.** Brasília: STN, 2025. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-do-sistema-de-custos-do-governo-federal-mic/2025/26>. Acesso em: 06 MAR 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI**. Brasília, DF, 2020a. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi>. Acesso em: 2 out. 2025.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. **Manual Técnico do Orçamento – MTO, 2024**. 7ª ed. Brasília, DF, 2024b. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 30 mai. 2024.

BRASIL, Plataforma Nilo Peçanha, **Observatório de Dados e Informações da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica**. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/pnp>. Acesso em 10 jun. 2025.

BRASIL. Portal de Compras do Governo Federal. **Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – SIASG**. Brasília, DF, 2020b. Disponível em: <https://www.gov.br/compras/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/siasg>. Acesso em: 2 out. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34: custos no setor público**. Brasília: CFC, 2021. Disponível em: https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/747/o/Norma_Brasileira_Aplicada_ao_Setor_P%C3%BAblico_n%C2%BA_34.pdf. Acesso em: 26 MAR 2025

COSTA, Bianca dos Santos; RAUPP, Fabiano Maury. Avaliação do custo por aluno em um Instituto Federal de Educação. *Diálogo*, Canoas, n. 52, p. 1–14, jul. 2023. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18316/dialogo.vi52.8975>. Acesso em: 5 jul. 2025.

COSTA, B. S.; RAUPP, F. M; DIAS, J. S. *Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados Brasileiros face à realidade de implantação*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017. Florianópolis. Anais... Florianópolis: CBC, 2017. Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/4327/4327>>. Acesso em: 25/06/2025.

COSTA, Silvana Richter. *Gestão de custo por aluno em Instituições Federais de Ensino: estudo de caso do Instituto Federal de Santa Catarina – Câmpus Florianópolis*. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://repositorio.ifsc.edu.br/handle/123456789/785>. Acesso em: 5 jul. 2025.

DUTRA, Norivan Lustosa Lisboa; BRISOLLA, Livia Santos. Impactos e rupturas na educação superior brasileira após a Emenda Constitucional 95/2016: o caso dos institutos federais. *Fineduca – Revista de Financiamento da Educação*, Porto Alegre, v. 10, n. 7, p. 1–17, 2020. DOI: 10.22491/fineduca-2236-5907-v10-79581. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/fineduca/article/view/79581>. Acesso em: 10 jun. 2025.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. Disponível em <https://docente.ifrn.edu.br/mauriciofacanha/ensino-superior/redacao-cientifica/livros/gil-a.-c.-como-elaborar-projetos-de-pesquisa.-sao-paulo-atlas-2002./view> acesso: 31/10/2024

HORNGREN, Charles T. et al. *Contabilidade de Custos*. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

IFMS - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso do Sul. **Estatuto do IFMS**. Aprovado pela Resolução nº 11/2022 – COSUP/RT/IFMS, de 11 de fevereiro de 2022. Campo Grande: IFMS, 2022. Disponível em: <https://www.ifms.edu.br/centrais-de-conteudo/documentos-institucionais/estatuto-e-regimentos/estatuto-do-ifms-1.pdf>. Acesso em: 21 FEV 2025.

IFMS –Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso do Sul.**Organogramas. Organograma Reitoria**. Acesso à informação. IFMS. Disponível em: <https://www.ifms.edu.br/acesso-a-informacao/institucional/estrutura-organizacional/organogramas>. Acesso em: 21 fev. 2025.

IFMS –Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso do Sul.**Estrutura organizacional. Campus Aquidauana, IFMS**. Acesso à informação. IFMS. Disponível em:<https://www.ifms.edu.br/campi/campus-aquidauana/sobre/estrutura-organizacional>. Acesso em: 09jul. 2025.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LYRIO; ALMEIDA; PORTUGAL, Eduardo F.; ALMEIDA, Sidmar Roberto V.; PORTUGAL, Guilherme T. *Análise de custos: uma abordagem simples e objetiva*. Barueri: Manole, 2017. E-book. p.32. ISBN 9786555762136. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555762136/>. Acesso em: 02 abr. 2025.

MACHADO, Nelson.; DE HOLANDA, Victor Branco. *Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil*. Revista de

Administração Pública, Volume: 44, Issue: 4, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003> . Acesso em 17 set. 2024.

MACHADO, Andréia Maria de Oliveira. *Custos por aluno de graduação levantados no período de 2009 a 2016, no Centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB*. 2020. 120 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/18090>. Acesso em: 05 jul. 2025.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida.; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos.; ABRANTES, Luiz Antônio.; FERREIRA, Marco Aurélio Marques.; WAKIM, Vasconcelos Reis. *Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa*. Revista de Administração Pública, Volume: 44, Issue: 3, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000300005> Acesso em 17 set. 2024.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2022.

MARION, José C. *Contabilidade Básica*. 13. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022. E-book. p.88. ISBN 9786559773220. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559773220/>. Acesso em: 02 abr. 2025

MARION, J. C. *Contabilidade empresarial*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PETER, M. da G. A. et al. Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity base costing. In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2003. Anais eletrônicos... Atibaia, São Paulo: Enanpad, 2003. Disponível em: https://arquivo.anpad.org.br/diversos/down_zips/7/enanpad2003-gpg-1801.pdf Acesso em: 05 jul. 2025.

RIBEIRO, Osni M. *Contabilidade de Custos*. 5. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Uni, 2017. E-book. p.16. ISBN 9788547228392. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788547228392/>. Acesso em: 02 abr. 2025.

SOARES, O. J. M. *Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco*. 2014. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014: 107 folhas. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/11827>. Acesso em: 05 jul. 2025.

SOUZA, Raquel Eugenio de; MEZA, Maria Lucia Figueiredo Gomes de. *A expansão da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica como propulsora do*

desenvolvimento regional. Simpósio Latino-Americano de Estudos de Desenvolvimento Regional, 2020. Disponível em: <https://publicacoeseventos.unijui.edu.br/index.php/slaedr/article/download/21191/19896/54839>. Acesso em: 10 jun. 2025.

TRELHA, Celita Salmaso.; CASARIM, Luis Fernando.; DE ALMEIDA, Marcio José. GORDAN, Pedro A. *Cursos de Medicina com currículos inovadores são mais caros? Análise de custos do Curso Integrado de Graduação em Medicina da Universidade Estadual de Londrina*. Revista Brasileira de Educação Médica, Volume: 32, Issue: 2, 2008 Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0100-55022008000200003> . Acesso em 17 set. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO(TCU); SECRETARIA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR (SESu/MEC); SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO (SFC). *Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão*. Decisão nº 408/2002-Plenário e acórdãos nº 1043/2006 e nº 2167/2006 – Plenário. Tribunal de contas da união. Versão janeiro de 2010. Disponível em: < <https://proplad.ufu.br/legislacoes/orientacoes-para-o-calculo-dos-indicadores-de-gestao>> Acesso em: 17/06/2025

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO(TCU). Decisão TCU nº 408/2002, Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A408%2520ANOACORDAO%253A2002%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/1/%2520?uuid=22f70ab0-d33e-11ea-8f5b-7d0876e6c039 acesso em 17/06/2025

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO(TCU). Acórdão TCU nº 1043/2006, Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/KEY%253AACORDAO-COMPLETO-27323/DTRELEVANCIA%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse acesso em 17/06/2025

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO(TCU). Acórdão TCU nº 2167/2006, Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2167%2520ANOACORDAO%253A2006%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0 acesso em 17/06/2025

VERGARA, Sylvia C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 5ª ed. São Paulo: Atlas. 2004.

ZULIANI, Maria Helena. **Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma Universidade Federal: um estudo de caso**. 2019. 96 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional) – Universidade Federal do Triângulo Mineiro, Uberlândia, MG, 2019. Disponível em: <https://bdtd.ufm.edu.br/bitstream/tede/719/5/Dissert%20Maria%20H%20Zuliani.pdf> Acesso em: 09 set. 2024.

APÊNDICE A - Mensuração do custo por aluno, por curso do *campus* aquidauana - IFMS, ano: 2024

MENSURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO, POR CURSO DO CAMPUS AQUIDAUANA - IFMS, ANO: 2024.																	
Modalidade	Curso	Duração	Período	Carga horária (CH)	Número de alunos				Despesa no ano 2024			Valores					
					Vagas oferecidas em 2024 (V)	Matrículas em 2024	Matrículas dos todos os períodos	Diplomados (D)	Despesa do campus Aquidauana (DT)	Despesa diretamente relacionada ao curso (DD)	valor por hora do curso (VH)	Custo do Curso (CC)	aluno-hora (AH)	Custo por hora (CPH)	Custo por aluno	Custo por vaga oferecida	Custo por concluinte (2024)
Cursos Técnicos Integrados	Edificações	3 ANOS	M/V	3.320	80	61	279	24	218.819,75	225.094,15		R\$ 2.820.298,64	926.280	R\$ 4,4001	R\$ 14.608,49	R\$ 35.253,73	R\$ 117.512,44
	Informática	3 ANOS	M/V	3.360	80	80	287	25				R\$ 2.857.916,16	964.320	R\$ 4,4015	R\$ 14.788,93	R\$ 35.723,95	R\$ 114.316,65
	Edificações	2 ANOS	V/N	1.200	40	11	71	0				R\$ 940.293,58	85.200	R\$ 4,3541	R\$ 5.224,87	R\$ 23.507,34	--
Cursos Técnicos Subsequentes	Manutenção e Suporte em Informática	1,5 ANOS	EAD	1.000	29	29	68	1	20.670.787,11	--	R\$ 783,58	R\$ 783.577,98	68.000	R\$ 4,3541	R\$ 4.354,05	R\$ 27.019,93	R\$ 783.577,98
	Técnico em Administração	1 ANO	EAD	800	32	32	42	4				R\$ 626.862,38	33.600	R\$ 4,3541	R\$ 3.483,24	R\$ 19.589,45	R\$ 156.715,60
Educação de Jovens e Adultos	Curso Técnico Integrado em Administração	3 ANOS	N	2.400	0	0	43	0	10.384,86			R\$ 2.029.436,83	103.200	R\$ 4,3854	R\$ 10.524,98	--	--
	Curso Técnico Integrado em Edificações	3 ANOS	N	2.640	0	0	3	0				R\$ 2.079.030,73	7.920	R\$ 4,3562	R\$ 11.500,48	--	--

MENSURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO, POR CURSO DO CAMPUS AQUIDAUANA - IFMS, ANO: 2024.																	
Número de alunos									Despesa no ano 2024			Valores					
Modalidade	Curso	Duração	Período	Carga horária (CH)	Vagas oferecidas em 2024 (V)	Matrículas dos 2024	Matrícula dos todos os períodos	Diplomados (D)	Despesa do campus Aquidauana (DT)	Despesa diretamente relacionada ao curso (DD)	valor por hora do curso (VH)	Custo do Curso (CC)	aluno-hora (AH)	Custo por hora (CPH)	Custo por aluno	Custo por vaga oferecida	Custo por concluinte (2024)
Graduação	Bacharelado em Engenharia Civil	5 anos	Int	4.080	80	39	209	10		79.946,39		R\$ 3.276.944,55	852.720	R\$ 4,3709	R\$ 17.833,25	R\$ 40.961,81	R\$ 327.694,45
	Tecnologia em Redes de Computadores	3 ANOS	N	2.400	40	5	109	5		41.694,53		R\$ 1.922.281,68	261.600	R\$ 4,3628	R\$ 10.470,81	R\$ 48.057,04	R\$ 384.456,34
	Sistemas para Internet	3 ANOS	N	2.400	41	41	159	0		60.820,46		R\$ 1.941.407,61	381.600	R\$ 4,3669	R\$ 10.480,48	R\$ 47.351,41	--
Pós - Graduação	Especialização em Docência para Educação Profissional, Científica e Tecnológica	2 ANOS	*	420	40	40	85	1	20.670.787,11	--	R\$ 783,58	R\$ 329.102,75	35.700	R\$ 4,3541	R\$ 1.828,70	R\$ 8.227,57	R\$ 329.102,75
Curso Técnico Concomitante - FIC	Agente de Proteção Social Básica	5 MESES	EAD	180	219	219	219	105		--		R\$ 141.044,04	39.420	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 644,04	R\$ 1.343,28
	Aquicultura	5 MESES	EAD	180	12	12	12	4		--		R\$ 141.044,04	2.160	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 11.753,67	R\$ 35.261,01

MENSURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO, POR CURSO DO CAMPUS AQUIDAUANA - IFMS, ANO: 2024.																	
Número de alunos									Despesa no ano 2024			Valores					
Modalidade	Curso	Duração	Período	Carga horária (CH)	Vagas oferecidas em 2024 (V)	Matrícula dos 2024	Matrícula dos todos os períodos	Diplomados (D)	Despesa do campus Aquidauana (DT)	Despesa diretamente relacionada ao curso (DD)	valor por hora do curso (VH)	Custo do Curso (CC)	aluno-hora (AH)	Custo por hora (CPH)	Custo por aluno	Custo por vaga oferecida	Custo por concluinte (2024)
Curso Técnico Concomitante - FIC	Assistente Administrativo	5 MESES	EAD	180	452	379	379	191	20.670.787,11	--	R\$ 783,58	R\$ 141.044,04	68.220	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 312,04	R\$ 738,45
	Auxiliar Pedagógico	5 MESES	EAD	180	46	46	46	18		--		R\$ 141.044,04	8.280	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 3.066,17	R\$ 7.835,78
	Francês Básico	5 MESES	EAD	180	675	675	675	67		--		R\$ 141.044,04	121.500	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 208,95	R\$ 2.105,13
	Inglês Básico	5 MESES	N	200	0	10	22	0		--		R\$ 156.715,60	4.400	R\$ 4,3541	R\$ 870,81	--	--
	Inglês Intermediário	5 MESES	N	200	10	7	7	0		--		R\$ 156.715,60	1.400	R\$ 4,3541	R\$ 870,81	R\$ 15.671,56	--
	Língua Brasileira de Sinais (Libras) Básico	1,5 ANOS	N	180	32	34	43	0		--		R\$ 141.044,04	7.740	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 4.407,63	--
	Operador de Computador	3 MESES	EAD	160	143	143	169	77		--		R\$ 125.372,48	27.040	R\$ 4,3541	R\$ 696,65	R\$ 876,73	R\$ 1.628,21
	Programador de Sistemas	5 MESES	EAD	180	618	618	618	168		--		R\$ 141.044,04	111.240	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 228,23	R\$ 839,55

MENSURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO, POR CURSO DO CAMPUS AQUIDAUANA - IFMS, ANO: 2024.																	
Número de alunos									Despesa no ano 2024			Valores					
Modalidade	Curso	Duração	Período	Carga horária (CH)	Vagas oferecidas em 2024 (V)	Matrícula dos 2024	Matrícula dos todos os períodos	Diplomados (D)	Despesa do campus Aquidauana (DT)	Despesa diretamente relacionada ao curso (DD)	valor por hora do curso (VH)	Custo do Curso (CC)	aluno-hora (AH)	Custo por hora (CPH)	Custo por aluno	Custo por vaga oferecida	Custo por concluinte (2024)
Curso Técnico Concomitante - FIC	Qualificação Profissional - Desenvolvimento Educacional e Social	5 MESES	EAD	180	283	283	283	37		--		R\$ 141.044,04	50.940	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 498,39	R\$ 3.812,00
	Qualificação Profissional - Gestão e Negócios	5 MESES	EAD	180	175	175	175	52	20.670.787,11	--	R\$ 783,58	R\$ 141.044,04	31.500	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 805,97	R\$ 2.712,39
	Qualificação Profissional - Informação e Comunicação	5 MESES	EAD	180	3073	3074	3075	835		--		R\$ 141.044,04	553.500	R\$ 4,3541	R\$ 783,73	R\$ 45,90	R\$ 168,92
				26.380	6200	7078						R\$ 21.456.396,93	4.747.480				

APÊNDICE B – Produto Técnico e Tecnológico (PTT)

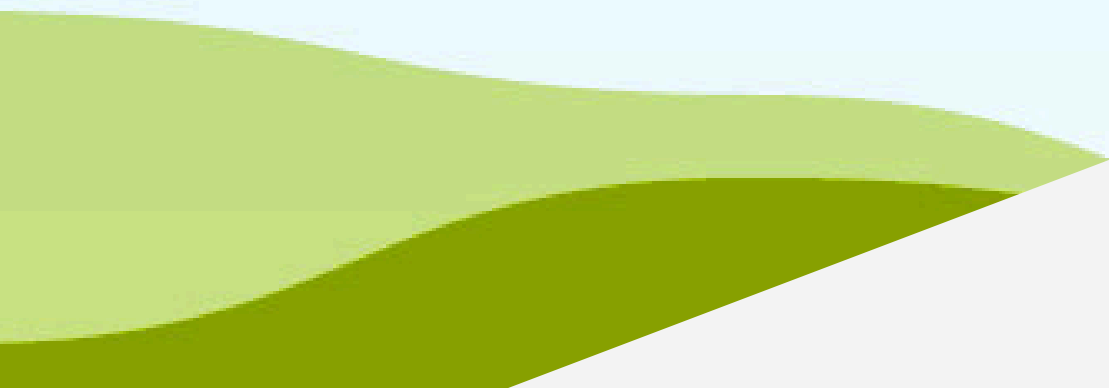
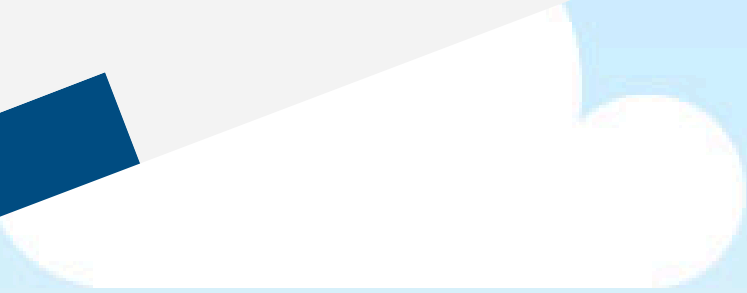
CUSTO POR ALUNO: ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL

Relatório Técnico Conclusivo



CUSTO POR ALUNO: ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL

Relatório técnico apresentado pelo mestrando Mozair Barbosa Cezar ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede, sob orientação do professor Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.



Resumo

03

Instituição / público alvo da
iniciativa

04

Descrição da situação-problema

05

Objetivos da proposta

07

Análise/Diagnóstico da Situação -
problema

08

Recomendações de intervenção

09

Responsáveis pela proposta de
intervenção e data

13

Referências

14

Protocolo de recebimento

15

RESUMO

Este relatório é fruto da pesquisa que teve como finalidade desenvolver uma metodologia aprimorada para a mensuração do custo por aluno dos cursos ofertados pelo campus Aquidauana do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS), considerando o exercício de 2024 como ano-base. O estudo iniciou-se com a identificação e o tratamento das despesas correntes e de capital vinculadas ao campus e à Reitoria, permitindo compreender a estrutura orçamentária que sustenta as atividades educacionais. Para superar limitações das abordagens tradicionais, como a simples divisão das despesas totais pelo número de matrículas, adotou-se o conceito de aluno-hora, capaz de ponderar as diferenças de carga horária, duração e estrutura curricular entre cursos técnicos, superiores e de Formação Inicial e Continuada (FIC).

A partir dessa metodologia, foram elaborados indicadores de valor por hora do curso, custo do curso, custo por hora, custo por aluno, custo por vaga oferecida e custo por concluinte, possibilitando uma análise abrangente da despesa institucional. Os resultados demonstraram forte variação entre modalidades, com cursos superiores apresentando custos significativamente maiores devido às exigências de infraestrutura e recursos humanos, enquanto cursos FIC apresentaram menor custo unitário. Identificou-se ainda que evasão, retenção e o não preenchimento de vagas influenciam diretamente o custo por aluno e o custo por concluinte, reforçando a importância de políticas de permanência e êxito. A comparação com o gasto corrente por aluno apresentado no Relatório de Gestão 2024 evidenciou diferenças metodológicas substanciais, indicando que a metodologia proposta contribui para maior precisão, transparência e utilidade na gestão orçamentária e no planejamento educacional da instituição.



Para superar limitações das abordagens tradicionais, como a simples divisão das despesas totais pelo número de matrículas, adotou-se o conceito de aluno-hora, capaz de ponderar as diferenças de carga horária, duração e estrutura curricular

INSTITUIÇÃO

Esta pesquisa foi desenvolvida no campus Aquidauana do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS), o qual foi definido como unidade de estudo por apresentar características institucionais tais como: estrutura física, quantidade de servidores e número de alunos semelhantes aos demais campi da instituição. Dessa forma, o campus foi adotado como projeto piloto, permitindo verificar a viabilidade da metodologia e sua possível aplicação nos demais campi

PÚBLICO-ALVO DA INICIATIVA

Os principais interessados nas informações de custos são os gestores do IFMS — tais como o ordenador de despesas e gestor financeiro — tanto do campus quanto da Reitoria, uma vez que lhes compete o gerenciamento e a adequada alocação dos recursos públicos, com vistas ao alcance dos resultados institucionais.

Os resultados apresentados oferecem contribuições relevantes tanto para a gestão pública quanto para a literatura acadêmica. No campo gerencial, a metodologia proposta pode auxiliar os gestores na definição de políticas de alocação orçamentária, na ampliação de vagas e na priorização de investimentos, promovendo uma gestão mais eficiente e transparente. No campo acadêmico, a pesquisa amplia o debate sobre mensuração de custos no setor educacional e propõe um modelo metodológico adaptável à realidade dos Institutos Federais.

DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

A gestão das instituições públicas de ensino ocorre em um contexto permanente de limitação dos recursos orçamentários, uma vez que o financiamento governamental está condicionado à arrecadação de cada exercício financeiro e sujeito a contingenciamentos e ajustes fiscais. Esse cenário de escassez impõe às instituições a necessidade de estabelecer prioridades para assegurar a continuidade de suas atividades, ao mesmo tempo em que evidencia a importância da racionalização do gasto público. Assim, a disponibilidade de informações confiáveis sobre custos torna-se fundamental para subsidiar a tomada de decisões, promover a alocação eficiente dos recursos e fortalecer os princípios da economicidade, da eficiência e da transparência na gestão educacional.

Embora tenham ocorrido avanços significativos na expansão e consolidação da Rede Federal, a gestão dos recursos públicos permanece como um dos principais desafios enfrentados pelas instituições. A complexidade orçamentária e a diversidade de contextos institucionais demandam instrumentos gerenciais capazes de fornecer informações precisas sobre a aplicação dos recursos e os resultados alcançados. Nesse sentido, a apuração do custo por aluno destaca-se como importante ferramenta contábil e gerencial, contribuindo para o aprimoramento da eficiência administrativa e para a transparência na utilização dos recursos públicos.

No âmbito federal, o Tribunal de Contas da União (TCU), em conjunto com o MEC, desenvolveu, a partir de 2002, metodologias e indicadores voltados à apuração do custo por aluno nas universidades federais, com vistas ao acompanhamento do desempenho institucional. Essas iniciativas foram consolidadas por meio da Decisão TCU nº 408/2002 e dos Acórdãos nº 1.043/2006 e nº 2.167/2006, que estabeleceram a obrigatoriedade da mensuração do custo por aluno, a inclusão de indicadores de gestão nos Relatórios de Gestão e a adoção de uma metodologia nacional padronizada para o cálculo desse indicador (Costa, 2018; Machado, 2020; Zuliane, 2019).

Apesar de representarem um avanço relevante, as metodologias propostas pelo TCU foram concebidas com foco predominante nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), considerando, em grande medida, as especificidades das universidades, inclusive aquelas que mantêm unidades hospitalares vinculadas às atividades de ensino, pesquisa e extensão (Soares, 2014; Peter et al., 2003). Dessa forma, tais metodologias não contemplam integralmente as particularidades dos Institutos Federais, que apresentam estrutura multicampi e ofertam múltiplos níveis e modalidades de ensino, como cursos de Formação Inicial e Continuada (FIC), ensino médio, ensino técnico, graduação e pós-graduação.

DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

No caso específico do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS), compreender quanto custa, efetivamente, formar o aluno, considerando as especificidades de cada campus, é fundamental para o planejamento institucional, a alocação dos recursos discricionários e a tomada de decisões estratégicas. Todavia, a mensuração do custo por aluno envolve variáveis complexas relacionadas à estrutura orçamentária, à diversidade de cursos e às características operacionais de cada unidade, o que dificulta a aplicação direta de um modelo único e generalizado.

Diante desse contexto, emerge a necessidade de adaptação da metodologia do TCU à realidade do IFMS, de modo a possibilitar uma mensuração mais precisa e contextualizada dos custos educacionais. Assim, tomando como estudo de caso o campus Aquidauana, formula-se a seguinte situação-problema que orientou esta pesquisa: qual é o custo por aluno dos cursos ofertados no campus Aquidauana do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS)?

OBJETIVOS

OBJETIVO GERAL

O objetivo geral é propor uma metodologia para mensurar o custo por aluno dos cursos ofertados no *campus* Aquidauana do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS) referente ao ano de 2024.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- i) identificar os gastos realizados no exercício de 2024 vinculadas ao *campus* Aquidauana do IFMS;
- ii) apropriar os gastos identificados aos cursos oferecidos no referido *campus*;
- iii) examinar as despesas identificadas, apresentando a distribuição dos valores segundo a natureza da despesa, de modo a fornecer subsídios técnicos e analíticos ao processo de tomada de decisão institucional;
- iv) mensurar o custo por aluno dos cursos ofertados no *campus* Aquidauana do IFMS, referente ao ano de 2024.

ANÁLISE/DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

A análise dos dados evidenciou que as principais causas da dificuldade de mensuração do custo por aluno no IFMS estão relacionadas à inexistência de um modelo institucional padronizado, à fragmentação das informações orçamentárias, acadêmicas e de pessoal, e à limitação das metodologias tradicionais do TCU para captar a realidade dos Institutos Federais.

Observou-se que parte significativa das despesas está concentrada em custos com pessoal e custeio, exigindo critérios técnicos de rateio que considerem a estrutura organizacional e o quantitativo de servidores. Ademais, a diversidade de cargas horárias e durações dos cursos impactam diretamente o custo final por aluno, reforçando a necessidade de uma abordagem metodológica diferenciada.

RECOMENDAÇÕES DE INTERVENÇÃO

A metodologia de cálculo do custo por aluno utilizada foi inspirada nos estudos de Zuliani (2019), Machado (2020) e Costa e Raupp (2023), no entanto, adaptada às particularidades do IFMS, visando maior fidedignidade à realidade institucional do campus Aquidauana. Adotou-se o conceito de aluno-hora, capaz de ponderar as diferenças de carga horária, duração e estrutura curricular entre cursos técnicos, superiores e de Formação Inicial e Continuada (FIC).

Foram definidos critérios de rateio das despesas, agrupando os custos em três categorias principais: i) despesas com pessoal (remuneração de servidores); ii) auxílio estudantis (auxílios financeiro, custo com alimentação); e iii) despesas de custeio (gastos operacionais diversos).

A apuração do custo por aluno foi realizada com base no método de custeio por absorção (despesas realizadas no campus Aquidauana e Reitoria), conforme conceituado na Seção 2.3.3. Tal método foi selecionado por sua adequação à realidade organizacional do IFMS e à necessidade de identificação precisa dos custos atribuíveis à formação dos estudantes.

O cálculo do custo por aluno, neste estudo, adota como referência o primeiro indicador estabelecido pela Decisão TCU nº 408/2002, correspondente ao “custo corrente/aluno”. Cabe destacar que, segundo a metodologia padronizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), esse indicador é aplicado aos cursos de graduação (ensino superior), entretanto, o campus Aquidauana (IFMS) oferta, além dos cursos de graduação, são ofertados também: cursos na modalidade técnicos integrados com o ensino médio; cursos do técnico subsequente, cursos da modalidade Educação de Jovens e Adultos (EJA); pós - graduação e cursos do Técnico Concomitante - Formação Inicial e Continuada (FIC). Para todos esses cursos foram realizadas a mensuração do custo por aluno, considerando as especificidades de cada modalidade de ensino como: número de estudantes e carga horária do curso.

A metodologia adotada para apuração do custo corrente segue as orientações definidas conjuntamente pelo TCU e pelo Ministério da Educação (MEC), conforme descrito no Manual de Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão (versão de janeiro de 2010). Neste estudo, é utilizado o componente IB – “Custo Corrente sem Hospitais Universitários (HU)”, que contempla a seguinte composição:

CUSTO CORRENTE SEM HU (HOSPITAIS UNIVERSITÁRIOS)

(+) Despesas correntes do órgão Universidade, com todas as UGs, inclusive hospitais universitários, se houver (conta SIAFI nº 3.30.00.00)

(-) 100 % das despesas correntes totais do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade

(-) Aposentadorias e Reformas do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.01)

(-) Pensões do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.03)

(-) Sentenças Judiciais do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.91)

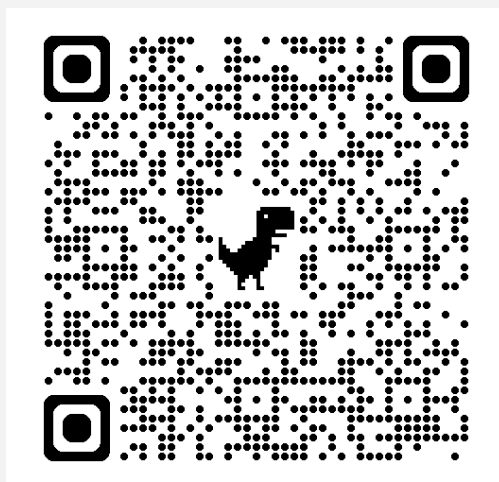
(-) Despesas com pessoal cedido – docente do órgão Universidade

(-) Despesas com pessoal cedido – técnico-administrativo do órgão Universidade

(-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente do órgão Universidade

(-) Despesa com afastamento País/Exterior – técnico-administrativo do órgão Universidade (TCU; SESU/MEC; SFC, 2010, p. 6)

Com o objetivo de facilitar a visualização e a compreensão das informações necessárias para o desenvolvimento da proposta da metodologia para mensurar o custo por aluno dos cursos ofertados no campus Aquidauana do IFMS o QR Code ou link em destaque direciona às tabelas que reúnem as informações necessárias e utilizadas para a aplicação da metodologia proposta, assim como os resultados referentes ao Custo por Aluno, Custo do Curso, Custo por vaga oferecida e Custo por concluinte (2024).



<https://docs.google.com/spreadsheets/d/1HIJ2YqAcYhjGofkXylNeAGUzjaKQW1V6ql4O2jNcca4/edit?gid=1251440335#gid=1251440335>

As informações foram previamente tratadas, sistematizadas e organizadas de modo a possibilitar a adequada apropriação dos valores e a realização dos cálculos necessários à mensuração do custo por aluno. Esses dados contemplam o quantitativo de alunos matriculados nos cursos do campus Aquidauana do IFMS no exercício de 2024, as informações quantitativas e remuneratórias dos servidores lotados tanto na Reitoria quanto no referido campus, bem como as despesas orçamentárias vinculadas à Reitoria e ao campus analisado.

As próximas páginas do relatório apresenta informações pontuais referente as tabelas apresentadas

A tabela 01 possui informações quantitativas referente aos alunos dos cursos do campus Aquidauana (IFMS) em 2024, coletadas por meio da Plataforma Nilo Peçanha.

A tabela 02 apresenta a quantidade de servidores do IFMS em 31 de dezembro de 2024, a tabela foi elaborada conforme o relatório apresentado pela Diretoria de Gestão de Pessoas (DGEPE) do IFMS e relatório de gestão 2024.

As quantidades de servidores no campus Aquidauana e na Reitoria utilizadas para a realização do rateio (servidores da Reitoria) e cálculos do custo por aluno, foram consideradas da coluna "Em exercício no IFMS",

A tabela 03 apresenta todos os valores relacionados a remuneração dos servidores do campus pesquisado e da Reitoria.

A tabela 04 apresenta os valores que fazem parte do cálculo (desconsiderando os valores atribuídos a ativo em outro órgão e pensionista) referentes aos servidores da Reitoria e do campus Aquidauana considerando os servidores em exercício no IFMS no ano de 2024.

A tabela 05 verifica-se a participação de cada elemento de despesa após a análise do balanço orçamentário da Reitoria do IFMS, retiradas as despesas diretamente relacionadas aos campi que estavam registradas na UASG da Reitoria.

A tabela 07 apresenta a participação de cada elemento de despesa, no balanço orçamentário do IFMS, identificado nos registros da execução orçamentária da UASG 158448, referente ao campus Aquidauana.

A tabela 09 apresenta os valores referente as despesas correntes da Reitoria e do campus Aquidauana, os valores da despesa no campus foram distribuídos levando em consideração a quantidade de servidores do campus conforme a categoria: Docente, Docente Temporário e TAES.

O custeio do campus Aquidauana são R\$ 3.120.004,00, porém a tabela 09 apresenta o valor de R\$ 2.334.394,19, uma diferença de R\$ 785.609,81 isso é devido pois no balanço orçamentário do campus é possível identificar um direcionamento dos valores relacionados as naturezas de despesas: 3.3.90.18, 3.3.90.32 e 3.3.90.48 para determinadas modalidades de cursos.

A tabela 11 apresenta os valores diretamente apropriados aos cursos ofertados no campus de Aquidauana.

A tabela 12 apresenta os valores referente as despesas com remuneração dos servidores e custeio da Reitoria e do campus Aquidauana, desta união obtém-se o montante de R\$ 27.641.278,13 correspondente às despesas da Reitoria e R\$ 18.199.212,97 referentes às despesas do Campus Aquidauana no exercício de 2024.

A Tabela 13 apresenta os valores referentes ao rateio do total das despesas da Reitoria, compostas pela remuneração de servidores e pelas despesas de custeio. A coluna "(%)" indica o percentual de servidores de cada campus. Com base nesses percentuais, realizou-se a apropriação das despesas da Reitoria, no valor total de R\$ 27.641.278,13, distribuídas entre os campi, conforme demonstrado na coluna "Remuneração de servidores+ custeio da Reitoria (valores em R\$)".

Desta forma encontra-se apropriado ao campus Aquidauana as despesas necessárias para os cálculos referentes ao custo por aluno. O apêndice A detalha os custos referentes aos cursos ofertados pelo Campus Aquidauana do IFMS com matrículas ativas no ano de 2024.

O quadro 08 (compõe a dissertação) apresenta os indicadores utilizados na pesquisa, bem como suas respectivas fórmulas de mensuração e finalidades analíticas.

Quadro 08 – Indicadores de mensuração dos custos educacionais e fórmulas de cálculo.			
Indicador	Descrição e Finalidade do Indicador	Variáveis	Fórmula de Cálculo
Valor por Hora do Curso (VH)	Representa o custo médio de uma hora de formação considerando o total das despesas do campus distribuídas entre todos os cursos ofertados. Determinar o custo médio institucional por hora de ensino.	DT = Despesas do campus; $\sum CH$ = Soma das cargas horárias dos cursos.	$\text{Valor Hora} = DT \div \sum CH$
Custo do Curso (CC)	Calcula o custo total estimado de cada curso com base na sua carga horária e despesas específicas. Identificar o custo total necessário para oferta de cada curso.	VH = Valor por hora CHc = Carga horária do curso DDc = Despesas diretas do curso.	$\text{Custo do Curso} = (VH \times CHc) + DDc$
Aluno-Hora (AH)	Mensura o volume total de formação ofertada considerando carga horária e número de matrículas. Ponderar as diferenças de carga horária e matrículas.	CHc = Carga horária do curso M = Matriculados todos os períodos.	$\text{Aluno-Hora} = CHc \times M$
Custo por Hora (CPH)	Distribui o total das despesas do campus e diretas ao curso pela quantidade total do indicador aluno-hora. Determinar o custo real da hora-aluno.	DT = Despesas do campus DDc = Despesas diretas do curso. $\sum AH$ = Soma do aluno-hora	$\text{Custo por Hora} = (DT + DDc) \div \sum AH$
Custo por Aluno	Estima o investimento médio necessário para formação de um estudante em determinado curso. Mensurar o custo médio de formação por estudante.	CPH = Custo por hora CH = Carga horária do curso.	$\text{Custo por Aluno} = CPH \times CH$
Custo por Vaga Oferecida	Relaciona o custo total do curso às oportunidades educacionais disponibilizadas. Avaliar o investimento institucional por vaga disponibilizada.	CC = Custo do curso V = Número de vagas oferecidas.	$\text{Custo por Vaga} = CC \div V$
Custo por Concluinte	Relaciona o custo total do curso aos resultados efetivos de formação. Avaliar a eficiência do gasto público educacional	CC = Custo do curso D = Número de Diplomados	$\text{Custo por Concluinte} = CC \div D$

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

A dificuldade em apropriar diretamente as despesas aos cursos, observados nas pesquisas de Costa e Raupp (2023); Machado (2020); Magalhães et al. (2010) e Zuliani (2019) também se confirmou no IFMS ao longo desta investigação. Contudo, a proposta de cálculo do custo por aluno aqui apresentada demonstra uma estimativa fiel à realidade dos cursos ofertados pela instituição pesquisada. Observa-se que os cursos de maior duração, especialmente os de nível superior, apresentam custos mais elevados, o que se justifica pela maior demanda de recursos humanos e de infraestrutura. Em contrapartida, os cursos FIC, de curta duração, revelam menor custo por aluno.

Observa-se que os cursos de maior duração, especialmente os de nível superior, apresentam custos mais elevados, o que se justifica pela maior demanda de recursos humanos e de infraestrutura. Em contrapartida, os cursos FIC, de curta duração, revelam menor custo por aluno.

RESPONSÁVEIS PELA PROPOSTA DE INTERVENÇÃO E DATA

Orientador

Prof. Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes
antoniolopes@ufgd.edu.br

Data

02 de janeiro de 2026

Mestrando

Mozair Barbosa Cezar
mbcezar@gmail.com

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11892.htm. Acesso em: 15 out. 2024

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 12 out. 2024

COSTA, Bianca dos Santos; RAUPP, Fabiano Maury. Avaliação do custo por aluno em um Instituto Federal de Educação. *Diálogo, Canoas*, n. 52, p. 1-14, jul. 2023. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18316/dialogo.vi52.8975>. Acesso em: 5 jul. 2025.

MACHADO, Andréia Maria de Oliveira. Custos por aluno de graduação levantados no período de 2009 a 2016, no Centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB. 2020. 120 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/18090>. Acesso em: 05 jul. 2025.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida.; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos.; ABRANTES, Luiz Antônio.; FERREIRA, Marco Aurélio Marques.; WAKIM, Vasconcelos Reis. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, Volume: 44, Issue: 3, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000300005>. Acesso em 17 set. 2024.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU); SECRETARIA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR (SESu/MEC); SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO (SFC). Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão. Decisão nº 408/2002-Plenário e acórdãos nº 1043/2006 e nº 2167/2006 – Plenário. Tribunal de contas da união. Versão janeiro de 2010. Disponível em: < <https://proplad.ufu.br/legislacoes/orientacoes-para-o-calculo-dos-indicadores-de-gestao> > Acesso em: 17/06/2025

SOARES, O. J. M. Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco. 2014. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014: 107 folhas. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/11827>. Acesso em: 05 jul. 2025.

ZULIANI, Maria Helena. Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma Universidade Federal: um estudo de caso. 2019. 96 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional) – Universidade Federal do Triângulo Mineiro, Uberlândia, MG, 2019. Disponível em: <https://bdtd.ufbm.edu.br/bitstream/tede/719/5/Dissert%20Maria%20H%20Zuliani.pdf>. Acesso em: 09 set. 2024.

Protocolo de recebimento do produto técnico-tecnológico

Ao

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso do Sul

Pelo presente, encaminhamos o produto técnico-tecnológico intitulado “CUSTO POR ALUNO: ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL”, derivado da dissertação de mestrado “CUSTO POR ALUNO: ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL”, de autoria de “Mozair Barbosa Cezar”.

Os documentos citados foram desenvolvidos no âmbito do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (Profiap), instituição associada Universidade Federal da Grande Dourados.

A solução técnico-tecnológica é apresentada sob a forma de um relatório técnico e seu propósito é propor uma metodologia para mensurar o custo por aluno dos cursos ofertados no campus Aquidauana do Instituto Federal de Mato Grosso do Sul (IFMS) referente ao ano de 2024.

Solicitamos, por gentileza, que ações voltadas à implementação desta proposição sejam informadas à Coordenação Local do Profiap, por meio do endereço profiap@ufgd.edu.br

Cidade, UF _____ de _____ de 20____

Registro de recebimento

Discente: Mozair Barbosa Cezar

Orientador: Prof. Dr. Antonio Carlos Vaz
Lopes

Universidade Federal da Grande
Dourados

02 de Janeiro de 2026