

Custo-aluno na Educação a Distância: uma análise a partir de um projeto de implantação em uma IES privada do RS¹

Patrícia Menna Barreto²

Ariel Behr³

RESUMO

O avanço das tecnologias nas últimas décadas trouxe uma nova perspectiva para a educação: a oferta dos cursos a distância. A expansão do número de instituições de ensino, atrelada ao grande número de matrículas na modalidade, fez com que as universidades que ainda não haviam entrado nesse mercado começassem a pensar em fazê-lo. Nesse contexto, a contabilidade de custos é uma ferramenta que auxilia as organizações para o planejamento e para tomada de decisão. O presente trabalho objetiva determinar o custo por aluno em uma instituição de ensino superior, por meio da análise do projeto de implantação da modalidade de EaD em uma universidade privada do Estado do Rio Grande do Sul. Quanto a sua característica, a pesquisa é descritiva de caráter documental. O custeio por absorção foi a metodologia empregada para o cálculo do custo-aluno, tendo sido analisado o curso de Ciências Contábeis. Após a apresentação dos custos de ensino, assim como da projeção do número de alunos ingressantes nos dois primeiros anos do projeto, foi possível determinar que o custo por aluno foi de respectivamente R\$ 2.741,61 para o Ano 1, de R\$ 1.407,41 para o Ano 2 e de R\$ 1.246,19 para o terceiro ano do projeto. Este estudo pode contribuir com a instituição no sentido de elencar os custos envolvidos na operação sob a perspectiva contábil e de auxiliar na revisão dos elementos do planejamento econômico-financeiro.

Palavras-chave: Educação a Distância. Custos. Custo-aluno de Educação a Distância.

ABSTRACT

The technologies advance in recent decades has brought a new perspective to education: the offer of distance learning. The expansion of the number of educational institutions, put to the large number of enrollments in the modality, meant that universities that had not yet entered this market began to think about doing so. In this context, cost accounting is a device that assists organizations in planning and decision making. The present work aims at determining the cost per student in a higher education institution, through the analysis of the implementation project of EaD modality in a private university of the State of Rio Grande do Sul. As for its characteristic, the research is descriptive of documentary nature. The absorption costing was the methodology used to calculate the cost-student, in an analysis of the Accounting Sciences course. After presenting the teaching costs, as well as projecting the number of students entering the first two years of the project, it was possible to determine that the cost per student was R \$ 2,741.61 for Year 1, of R \$ 1,407, 41 for Year 2 and R \$ 1,246.19 for the third year of the project. This study can contribute to the institution to list the

¹ Trabalho de conclusão de curso apresentado no primeiro semestre de 2018, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – DCCA da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como quesito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (patricia_mbarreto@hotmail.com).

³ Orientador: Doutor e Mestre em Administração na área de Sistemas de Informação e Apoio à Decisão pelo PPGA/EA/UFRGS. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (DCCA) e do Programa de Pós-Graduação em Administração da Escola de Administração (PPGA/EA) da UFRGS.

costs involved in the operation under the accounting perspective and to assist in the review of the elements of the economic-financial planning

Keywords: Distance Education. Costs. Cost per student in distance education

1 INTRODUÇÃO

Um dos maiores desafios de qualquer empresa ou instituição é a definição do valor de mercado dos seus serviços ou produtos. Na área de educação, esse desafio é ainda maior, já que, nesse âmbito, o produto/serviço é um bem intangível.

Além desse aspecto, atualmente, no Brasil, o mercado de educação, sobretudo em nível superior, tem se movimentado em direção a um aumento significativo da oferta e procura. Esse aumento na concorrência faz com que os valores do serviço educativo prestado nem sempre estejam adequados a uma relação investimento-retorno no que se refere à definição do valor do serviço.

Desse modo, este trabalho focaliza a definição do custo-aluno no mercado de educação superior, mais especificamente, na modalidade a distância, dado o fato de que essa é a modalidade que, nos últimos anos, tem apresentado expansão mais significativa no número de vagas, de cursos e de instituições credenciadas.

Pode-se definir Educação a Distância como uma modalidade de educação em que professores e alunos estão separados, e que é planejada por instituições, utilizando diversas tecnologias (MAIA; MATTAR, 2007, p.6). Assim pode-se afirmar, educação a distância é a modalidade de ensino em que o aluno não está presencialmente em sala de aula, durante todo ou parte do tempo e que usa da tecnologia para ampliar seus conhecimentos.

Através das novas tecnologias, sobretudo com o advento da internet, o mercado da EaD vem crescendo, influenciado por fatores como a facilidade de organização dos horários pelo aluno e a possibilidade de expansão da oferta de ensino para lugares distantes do país, nos quais, de outro modo, não haveria condições de proporcionar o acesso à educação. Segundo o Censo da Educação Superior 2016, realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), o total de alunos matriculados na EaD se aproximava de um milhão e quinhentos mil alunos, sendo um milhão e trezentos desses oriundos de instituições privadas.

Neste cenário onde é crescente o número de alunos que optam por estudar na EaD, o Censo EAD.BR, nos anos de 2015 e 2016, mostra que as instituições privadas de ensino

mantêm uma previsão de investimento ainda maior nessa modalidade (ABED, 2015). Outro dado importante nesse estudo diz respeito aos investimentos que as instituições estão dispostas a realizar na educação a distância. Há uma previsão de aumento nos investimentos para os próximos anos, apesar da crise que o país enfrenta desde 2015, tanto para instituições de ensino privadas como para instituições de ensino públicas, ressaltando a importância do EaD no catálogo de cursos ofertados no Brasil (ABED, 2016).

Moore e Kearsley (2011), afirmam que, tendo em vista a existência de um grande número de cursos, bem como de um grande potencial de mercado para sua oferta, é necessário que as instituições de ensino realizem um completo planejamento para que possam sobreviver em um mercado altamente volátil como o da Educação a Distância.

Dizem ainda Moore e Kearsley (2011, p.19) que “para que todas as peças da engrenagem operem em um sistema de educação a distância, exige-se um grau considerável de sofisticação gerencial”. Gerenciar todos os processos envolvidos na EaD requer também um bom planejamento dos recursos que serão utilizados, pois o tempo entre a preparação de um curso nessa modalidade e o início das matrículas dos alunos é bastante extenso.

Nesse contexto, a Ciência Contábil é uma aliada das organizações, pois, conforme Dubois, Kulpa e Souza (2009), quesitos como controlar e reduzir custos, formar corretamente os preços de venda dos bens e serviços e arquitetar a estrutura operacional formam a receita básica para o sucesso e a sobrevivência de uma organização.

Esses autores ainda ressaltam que a contabilidade gerencial é uma excelente ferramenta que vem de auxílio às organizações no que tange à gestão de seus custos. Não é mais possível gerenciar organizações sem ter as informações seguras sobre os custos de produção e as despesas que estão envolvidas nos seus processos, tendo em vista que as empresas estão cada vez mais inseridas em ambientes de mercados abertos e altamente competitivos.

Tendo em vista os tópicos elucidados, essa pesquisa busca responder ao seguinte questionamento: **qual o valor do custo-aluno em um projeto de implantação de cursos de graduação na modalidade a distância?**

Vinculado a esse questionamento central, esse trabalho tem como objetivo geral o de apurar o custo-aluno em um projeto de implantação de cursos de graduação na modalidade a distância em uma instituição privada de ensino no Rio Grande do Sul.

No sentido de operacionalizar o objetivo geral proposto, são objetivos específicos da pesquisa: a) identificar os elementos de custos que estão relacionados à atividade de ensino na

modalidade a distância; b) apresentar os dados para realização do custeio; c) apurar o custo-aluno focalizando a amostra de dados levantada.

Esta pesquisa está organizada em quatro partes, além da introdução e considerações finais. A primeira e a segunda partes dizem respeito aos aspectos teóricos que se relacionam aos assuntos: educação a distância, contabilidade de custos e custos na educação. A terceira parte trata da metodologia aplicada ao estudo, e a quarta, e última parte, apresenta os resultados alcançados na pesquisa.

2 ASPECTOS TEÓRICOS

2.1 EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA - EaD

Pode-se definir Educação a Distância como um processo de ensino-aprendizagem, mediados por tecnologias, onde professores e alunos não estão juntos fisicamente na maioria do tempo, mas que podem estar conectados por algum tipo de tecnologias da informação, sobretudo na internet (MORAN, 2002). Moore e Kearsley (2011) corroboram com esse autor, e determinam que:

A ideia básica na educação a distância é muito simples: alunos e professores estão em locais diferentes durante todo ou grande parte do tempo em que aprendem e ensinam. Estando em locais distintos, eles dependem de algum tipo de tecnologia para transmitir informações e lhes proporcionar algum meio para interagir. (MOORE; KEARSLEY, 2011, p.1).

Muitas outras definições de Educação a Distância podem ser encontradas na literatura, mas todas elas convergem para alguns conceitos fundamentais que, segundo Aretio (1994), são: não presencialidade do professor e do aluno, autoaprendizagem do estudante, uso de diversas tecnologias e, com elas, a eliminação da fronteira de espaço-tempo.

É inegável que o advento dos sistemas de computadores e da internet (*world wide web*), a partir de da década de 1990, trouxe as bases suficientes para que a EaD se transformasse na modalidade de ensino mais atrativa de educação. “Na verdade, a união entre a internet e a EaD permitiu que a acessibilidade discente aos saberes clássicos e atuais se tornasse permanente, eficiente e atrativa” (MACHADO; MORAES, 2015, p. 16).

Assim, a Educação a Distância aparece cada vez mais, no contexto das sociedades contemporâneas, como a modalidade da educação mais desejável para atender às novas demandas educacionais decorrentes de uma nova ordem mundial (BELLONI, 2003). Afirmar ainda Belloni que “a educação a distância é a modalidade de ensino adequada às sociedades contemporâneas” (Idem, p.3).

Segundo Alves (2011), pode-se afirmar que a Educação a Distância no Brasil inicia em 1904, quando as primeiras escolas privadas internacionais começaram a oferecer cursos pagos por correspondência. Entre as décadas de 1970 e 1980, fundações privadas e organizações não governamentais iniciaram a oferta de cursos supletivos a distância, no modelo de teleeducação, como, por exemplo, as aulas da Fundação Roberto Marinho.

A Educação a Distância no Brasil está regulamentada a partir da Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes básicas da educação nacional - LDB. Recentemente essa lei sofreu algumas alterações, sobretudo no que se refere à expansão da oferta dos cursos na modalidade, através da publicação do Decreto nº 9.057 de 25 de maio de 2017, que traz no seu artigo primeiro a seguinte definição de EaD:

Caracteriza-se a educação a distância como modalidade educacional na qual a **mediação didático-pedagógica** nos processos de ensino e aprendizagem ocorra com a **utilização de meios e tecnologias de informação e comunicação**, com pessoal qualificado, com políticas de acesso, com acompanhamento e avaliação de compatíveis, entre outros, e desenvolva atividades educativas por estudantes e profissionais da educação que **estejam em lugares ou tempos diversos**. (BRASIL, 2017, art. 1º, grifo da autora).

Para Alves (2011), a Educação a Distância já pode ser considerada a mais democrática das modalidades de educação, pois, utilizando-se de tecnologias de informação e comunicação, transpõe obstáculos à conquista do conhecimento. Moore e Kearsley (2011, p.21) corroboram a opinião da autora, afirmando que “a educação a distância em termos gerais, permite muitas novas oportunidades de aprendizado para um grande número de pessoas”.

Não se pode negar que, no Brasil, a EaD traz consigo uma forma de democratizar o ensino, principalmente por se constituir em um instrumento capaz de atender a um grande número de pessoas, possibilitar o acesso de indivíduos que estão distantes dos locais onde são ministradas as aulas e que não podem estudar em horários pré-estabelecidos nas instituições de ensino (ALVES, 2011, p. 90).

Afirmam ainda Moore e Kearsley (2011, p. 8) que a modalidade a distância vem sendo utilizada para suprir uma série de necessidades tais como: acesso crescente a oportunidades de aprendizado e treinamento; melhora na redução dos custos educacionais; apoio à qualidade das estruturas educacionais existentes; direcionamento das campanhas educacionais para público-alvo específico; dentre outras.

Segundo o último Censo EAD.BR 2016, da Associação Brasileira de Educação a Distância (ABED), o aluno que estuda na graduação na modalidade a distância, possui o

seguinte perfil: 55% são mulheres; a faixa etária dos alunos está entre 26-30 anos (29%) e entre 31-40 anos (37%); aproximadamente 70% dos alunos trabalham e estudam. Os cursos são oferecidos por instituições públicas e privadas, e a maior concentração de número de alunos matriculados na graduação está nas licenciaturas, bacharelados e tecnológicos, respectivamente.

Tendo em vista o cenário de franca expansão da modalidade a distância, com um grande potencial de mercado para sua oferta e o crescente número de matrículas realizadas nos últimos anos, é necessário que as instituições de ensino voltem seus olhares para a EaD e que busquem aperfeiçoar seus modelos de negócios voltados para essa modalidade de ensino. Cabe ressaltar que a EaD se expande não só nos cursos de graduação, mas também em outros níveis como na pós-graduação e na formação continuada.

Moore e Kearsley (2011) argumentam que, ao optarem pela modalidade a distância, é necessário que as instituições observem o mercado, decidam sobre a tecnologia que será utilizada e sobre os recursos – instalações, recursos humanos, posicionamento geográfico, tempo, dinheiro – para que seus objetivos e metas sejam atingidos. Mill e Brito (2009) argumentam que a gestão na Educação a Distância, assim como na educação presencial, deve se preocupar com as etapas de planejamento, organização e controle e também preocupar-se com “instalações, espaço, tempo, dinheiro, informações e pessoas” (MILL; BRITO, 2009, p.8).

Rocha (2012) soma-se as ideias dos autores acima e afirma que o aspecto econômico na EaD é de grande relevância e tópicos como infraestrutura tecnológica e administrativa, o projeto pedagógico e a sustentabilidade do negócio são fundamentais para as IES que trabalham nesta modalidade. Moore e Kearsley (2011) vão além, e propõem o orçamento como ferramenta de gestão e, sobretudo, para estruturação dos cursos a distância. Alertam aos administradores das IES que a questão central é focar suas preocupações no custo compatível de seu modelo de negócio.

Como este trabalho está focado na fase de planejamento das ações voltadas à modalidade a distância, o próximo tópico aborda a importância da contabilidade de custos como ferramenta para a apuração dos valores relevantes num projeto de implantação de cursos em EaD.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para Abreu, Guske e Garcia (2015), a contabilidade de custos sofreu uma grande evolução ao longo do tempo e passou a ser o principal instrumento para a tomada de decisão dos gestores das organizações. Identificar os custos de um produto ou serviço é essencial para a saúde financeira das empresas, o que vem permitindo o desenvolvimento de sistemas de informações visando melhorar o gerenciamento de custos, alocando os custos dos produtos da forma mais adequada possível.

Santos *et al* (2015) concordam que a contabilidade de custos também se transformou, nas últimas décadas, e afirmam que passou a ter duas funções muito importantes: o auxílio ao controle e à tomada de decisões. Segundo esses autores, é possível estabelecer quatro campos de abrangência para o uso da contabilidade de custos nas empresas. São eles: abrangência e aplicação contábil; abrangência e aplicação vinculadas ao planejamento; abrangência e aplicações voltadas à gestão econômico-financeira mercadológica; e abrangência e aplicações voltadas ao controle (SANTOS *et al*, 2015, p. 29).

Este estudo centra-se na abrangência vinculada ao planejamento, que está relacionada ao orçamento, planos de venda e produção de estudos de viabilidade e análise de investimento (SANTOS *et al*, 2015). Desse modo, apurar o custo aluno, no nosso caso, significa determinar o custo unitário de um produto/serviço.

Assim, para determinar o custo de um bem ou serviço é necessário a utilização de um método de custeio, que não mais é do que “o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa com base no total dos custos diretos e indiretos” (PAVODESE, 2014, p. 190). Segundo Abreu, Guske e Garcia:

existem métodos de custeio que permitem que a contabilidade de custos seja implementada. Alguns são mais conhecidos que outros, mas não há um método de custeio mais correto que os demais. Apenas, existem situações em que um método de custeio é mais apropriado que outro. (ABREU; GUSKE; GARCIA, 2015, p. 5).

Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.128) corroboram a opinião dos autores citados anteriormente e afirmam que “todos os métodos de custeio objetivam determinar o custo unitário de cada bem ou serviço produzido por uma empresa”. É possível, para tanto, o emprego de diversos métodos de custeio, dentre os quais, os mais importantes, segundo a literatura, são: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e custeio ABC.

Nesta pesquisa, optou-se pelo método de custeio por absorção, tendo em vista que esse é o método aceito pela legislação fiscal brasileira e que está de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade. “O custo por absorção é o método de custeio mais usado em

todo o mundo, pois incorpora todos os custos aos produtos, possibilitando a identificação do custo unitário de cada um deles. ” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009, p. 129). Martins (2010) reforça o conceito dos autores e afirma que os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos/serviços elaborados.

Para Santos *et al.* (2015, p. 72), a consequência é que “nesse sistema se obtém o custo total do produto/mercadoria ou serviço, que, acrescido de um resultado desejado, aponta certo preço de venda”. Tal fato justifica novamente o uso desse método no estudo realizado, pois, por meio do valor do custo-aluno, somado a uma margem esperada pela instituição de ensino, formar-se o preço de venda dos cursos que estão no seu portfólio.

2.3 CUSTOS NA EDUCAÇÃO SUPERIOR

Para Amaral (2004), quando falamos em apurar custos nas instituições de ensino, dois conceitos aparecem. O primeiro diz respeito ao “custo por estudante”, que seria aquele que se procura “simplesmente divide-se o total dos recursos aplicados na instituição pelo número total de alunos”. O outro é reconhecido como “custo do aluno”, ou seja, “o quanto custou a formação de um estudante” (AMARAL, 2004, p. 120).

No trabalho de Moran (2004), também encontra-se essa diferenciação dos conceitos. A autora especifica que custo na educação são os “recursos empregados pela instituição para fornecer o ensino”, enquanto que o custo do aluno seria o “preço pago pelo aluno e sua família para frequentar a universidade” (MORAN, 2004, p. 26). A autora ainda aponta que, quando unificamos o custo do indivíduo e o custo da instituição, podemos determinar o valor do “sacrifício total para obtenção da educação superior” (MORAN, 2004, p. 45).

Moran ainda determina que as informações sobre custos na instituição de ensino são fundamentais para o controle e tomada de decisão. Porém, não é fácil a identificação de uma metodologia utilizada para que se apure o custo-aluno. Amaral (2004) acredita que a multiplicidade de serviços oferecidos pelas instituições de ensino, sejam ensino, pesquisa e extensão, dificultam a adoção de uma metodologia adequada. Moran (2004) corrobora esse autor quando afirma que existem vários objetivos em uma instituição e isso faz com que exista um grande número de variáveis para a apuração de custos na educação.

Carpintéro (1995) afirma que a apuração de custos para instituições de ensino traz consigo dois fatores que são importantes, conforme mencionamos anteriormente: o auxílio ao controle e à tomada de decisão. Para esse autor, no caso do auxílio, os custos serviriam para o

estabelecimento de orçamentos ou outras formas de previsão de gastos, assim como para o acompanhamento da realização de tais previsões.

Quanto ao segundo grupo de aspectos relacionados ao custo, a tomada de decisões ou seu lado gerencial, seu papel é ainda mais importante, uma vez que estaria ligado à criação e alimentação de informações sobre valores relevantes a serem administrados e as consequências das decisões tomadas sobre os recursos disponíveis e utilizados no funcionamento da organização, ou seja, das consequências de curto, médio e longo prazo sobre medidas de ampliação/corte de serviços, opções de investimento realizadas, etc. (CARPINTÉRO, 1995, p. 1).

Nesse sentido, vários são os trabalhos que vêm utilizando a metodologia apresentada por Moran (2004, p. 95), cujo modelo para cálculo do custo-aluno é “CE/n”, onde CE = custo do ensino e n = número de alunos. Nesta pesquisa, considera-se o número de alunos como sendo o número de alunos projetado por ano para o curso analisado, uma vez que se trata de um projeto de implantação. Amaral (2004) também apresenta em seu trabalho o custo-aluno como o montante de recursos aplicados no ensino pelo número de alunos.

Pesquisas voltadas ao custo-aluno na modalidade a distância nas instituições de ensino privado são difíceis de localizar. Com certeza, existem muitos estudos internos, sobretudo na área de Controladoria dessas instituições, mas, infelizmente, não foram localizadas muitas publicações a respeito do tema. Quando se trata de apurar custos na educação a distância, é encontrada maior quantidade de estudos no âmbito das instituições públicas, que derivam do sistema UAB - Universidade Aberta do Brasil.

Nesse sentido, trabalhos recentes como os de Soares e Schmidt (2017), Magalhães *et al* (2007), Bronia *et al* (2008) e Pereira, Moreira e Silva (2013) trazem contribuições importantes para a construção de uma metodologia para a apuração do custo-aluno em Instituições Federais de Ensino. Em comum, todos utilizam-se do método de Moran (2004) e Amaral (2004), que consideram que a determinação do custo-aluno é baseado na apuração do custo total dividido pelo número de alunos matriculados.

Também em ambos os casos, o método de custeio utilizado é custeio por absorção. Para Pavodese (2014, p. 219), esse é o método legal e fiscal que utiliza, para formar o custo unitário dos produtos e serviços, apenas os gastos da área industrial, e é consistente com o modelo oficial de apuração dos resultados das empresas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo do custo-aluno na educação a distância é um tema pouco abordado nos escritos acadêmicos. Ainda assim, são encontradas pesquisas recentes especificamente apurando o custo-aluno em instituições de ensino público, sobretudo com relação aos cursos ofertados pelo sistema UAB, como mencionado anteriormente. Quanto ao ensino privado, muito pouco é encontrado quando falamos deste tema.

Nesse sentido, a metodologia empregada nesta pesquisa pode ser classificada como descritiva. Para Gil (2017, p. 26), “as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”. Wickert (2006, p.81) utiliza o conceito de Gil, exposto acima, e acrescenta que a característica mais importante deste tipo de pesquisa é a utilização padronizada de coleta de dados”.

Klein *et al.* (2015, p.33) afirmam ainda que “as pesquisas descritivas compreendem os estudos que pretendem caracterizar, descrever ou traçar informações sobre um determinado assunto”. Assim, neste estudo, utilizaram-se os dados constantes nos documentos disponibilizados pela instituição de ensino para o levantamento das variáveis necessárias para apuração do custo-aluno.

Por seus meios, esta pesquisa pode ser caracterizada como documental. Para Marconi e Lakatos (2017), a pesquisa documental é aquela cuja fonte de coleta dos dados é restrita a documentos que podem ser escritos ou não. Gil (2017) afirma que o conceito de documento é amplo e pode ser compreendido como qualquer objeto capaz de comprovar fatos ou acontecimentos.

Ainda segundo Gil (2017, p.29), a pesquisa documental é utilizada amplamente nas ciências sociais e “vale-se de toda a sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas”. Para Klein *et al* (2015), na pesquisa documental, o pesquisador utiliza documentos de acordo com seus objetivos de pesquisa. Podemos afirmar que os documentos mais utilizados nas pesquisas documentais são:

[...] documentos institucionais, mantidos em arquivos de empresas, órgãos públicos e outras organizações; 2. Documentos pessoais, como cartas e diários; 3. material elaborado para fins de divulgação, como *folders*, catálogos e convites; 4. documentos jurídicos, como certidões, escrituras, testamentos e inventários; 5. documentos iconográficos, como fotografias, quadros e imagens; e 6. registros estatísticos. (GIL, 2017, p. 29).

Assim, a coleta de dados da presente pesquisa se deu em documentos institucionais. Para a identificação dos custos, número de vagas ofertadas por curso, quantitativo dos polos e outros dados específicos do curso de Ciências Contábeis, utilizou-se o Plano de Gestão para Educação a Distância (documento 1) e o seu Planejamento Econômico-Financeiro (documento 2). Para apuração dos custos com produção de material didático, além dos documentos citados anteriormente, foi utilizada também a matriz curricular do curso, que consta em seu Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis - EaD (documento 3). O acesso a estes materiais foi permitido pelo fato de a autora ter possuído vínculo empregatício com a referida instituição e, portanto, ter recebido autorização para utilizá-los, resguardado o anonimato da instituição.

Por fim, para o tratamento dos dados da pesquisa, utilizou-se a Análise de Conteúdo proposta por Bardin (2008), que a define como um conjunto técnicas que, por meio de procedimentos sistemáticos de descrição de conteúdo, possibilita ao pesquisador inferir sobre a produção e/ou recepção de determinada mensagem.

A análise de conteúdo, segundo esse autor, está dividida em três etapas: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados e inferência e interpretação. Nesse sentido, foram definidas como categorias iniciais de análise os próprios objetos de custo identificados nos documentos analisados, para posterior apuração do custeio pelo método absorção e, por fim, a análise de dados. As demais categorias (intermediárias e finais) foram definidas, quando necessário, a partir da análise dos dados.

4 APRESENTAÇÃO DOS CUSTOS

A modalidade a distância já faz parte das práticas pedagógicas da instituição analisada desde o ano de 2003, quando foi criado o primeiro Plano Piloto para inserção dos recursos da EaD nas atividades acadêmicas. No ano de 2008, foram credenciados pelo MEC três cursos de Pós-Graduação *lato sensu* nessa modalidade. No início de 2016, frente à expansão do mercado da EaD, à percepção de que a marca da instituição estava consolidada no âmbito do ensino superior e às boas experiências na utilização da modalidade EaD nas disciplinas dos cursos presenciais, até o limite de vinte por cento conforme determina a legislação, a IES decidiu elaborar o Plano de Gestão para Educação a Distância, que abrangeu o planejamento dos recursos necessários para a operação.

O Plano de Gestão para EaD, conforme menciona seu próprio texto, possui como objetivo a promoção da oferta de cursos na modalidade a distância, tanto na graduação como

na pós-graduação. Consta como suas metas: aumentar a base de alunos no ensino superior até o ano de 2020; atuar na educação a distância em âmbito nacional; inserir-se no segmento educação a distância e credenciar os polos de educação a distância, por meio de sua rede educacional e por meio de novas parcerias (DOCUMENTO 1, 2016).

A partir da contratação de uma empresa de consultoria especializada neste segmento, foram realizados estudos a respeito do mercado da Educação a Distância, no intuito de definir as cidades que seriam estratégicas para a implantação dos polos de apoio. Os critérios de seleção foram: tamanho da população, número de matrículas no ensino médio, número de matrículas no ensino superior e Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de cada município. Assim, foram selecionadas oito cidades do Rio Grande do Sul, cujos polos entrariam em operação no primeiro ano do projeto. A partir do segundo ano de operação, haveria a expansão da oferta para o nível nacional, agregando mais dez polos em localidades no restante do Brasil.

Quanto à escolha dos cursos que comporiam o portfólio, foi realizado um estudo para elencar aqueles com maior quantidade de matrículas, comparando-se com os cursos similares já oferecidos no ensino presencial da instituição. Decidiu-se então pelo seguinte portfólio: dois cursos de bacharelado, uma licenciatura e cinco cursos tecnológicos, sendo eles, respectivamente, Bacharelado em Administração, Bacharelado em Ciências Contábeis, Licenciatura em Pedagogia e os Tecnólogos em Processos Gerenciais, Logística, Recursos Humanos, Marketing e Gestão Financeira.

O projeto previa um total de mil novecentos e sessenta vagas para primeiro ano. Esse número aumentaria no ano seguinte para três mil novecentos e vinte vagas, devido à projeção de inclusão de novos polos, conforme mencionado anteriormente.

Quadro 1 - Número de Vagas Anuais dos Cursos de Graduação.

Cursos de Graduação	Número de Vagas			
	Por Polo		Por Período	
			Ano 1	Ano 2
Pedagogia	42	840	420	840
Administração	42	840	420	840
Ciências Contábeis	28	560	280	560
Logística	14	280	140	280
Gestão de RH	28	560	280	560
Marketing	14	280	140	280
Proces. Gerenciais	14	280	140	280
Gestão Financeira	14	280	140	280
Total	196	3.920	1.960	3.920

Fonte: Adaptado do Planejamento Econômico-Financeiro da Instituição, 2016.

A partir deste momento, apartam-se os dados do curso de Ciências Contábeis para atender ao objetivo desta pesquisa, o qual é o de determinar o custo-aluno do projeto de implantação. Escolheu-se esse curso por trata-se de um curso de bacharelado, com duração de 48 meses, cuja matriz curricular é diferenciada dos outros cursos, ou seja, apresenta poucas disciplinas que são comuns a outros cursos, fato que será significativo quando tratarmos do rateio dos custos de produção do material didático.

A projeção do número de alunos do curso para os anos considerados na pesquisa, conforme apresentado no Quadro 2, servirá de critério de rateio para a apuração dos custos indiretos, bem como corresponderá à segunda variável apresentada por Morgan (2004, p. 95) para o cálculo do custo-aluno, onde “CE/n”.

Quadro 2 - Projeção do número de alunos - Ciências Contábeis.

Ano	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Ciências Contábeis	160	451	690
Demais Cursos	965	2.720	4.022
Total	1.124	3.172	4.712

Fonte: Autora (2018).

Quanto à primeira variável, custo do ensino, apresentaremos a seguir os componentes para a sua formação, baseada na metodologia de custeio por absorção, que segue o esquema explicitado por Martins (2010) e que consiste em: separar os custos e despesas; apropriar os custos diretos e efetuar o rateio dos custos indiretos.

Assim, após a análise dos documentos, apresentamos a seguir os custos diretos apurados do curso selecionado, que envolvem duas rubricas. A primeira delas representa os custos diretos com pessoal, que compreendem os valores pagos a um professor habilitado em Ciências Contábeis, um coordenador do curso, os tutores na sede, os tutores nos polos, ou seja, todos recursos humanos diretamente ligados ao curso e que estão envolvidos na preparação e disponibilização do conteúdo no ambiente virtual de aprendizagem e no atendimento direto ao discente. Além desses, foi apurado também o custo com material didático que, neste caso, compreende os gastos com impressão, encadernação e logística de envio aos alunos.

Quadro 3 - Custos Diretos.

Custos Diretos	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Custos Diretos com Pessoal	154.950,14	438.979,69	598.699,08
Custo Professor	49.110,14	122.447,94	198.077,56
Custo Coordenador	0,00	50.419,74	71.307,92
Custo Tutores Sede	60.480,00	133.056,00	182.952,00
Custo Tutores Polo	45.360,00	133.056,00	146.361,60
Custo com Material Didático	12.180,00	42.042,00	76.593,00
Total	167.130,14	481.021,69	675.292,08

Fonte: Autora (2018).

Conforme podemos observar no Quadro 3, o valor total dos custos diretos do curso de Ciências Contábeis é de R\$ 167.130,14, no primeiro ano, R\$ 481.021,69, no segundo ano, e de R\$ 675.292,08 no terceiro ano do curso. Esses valores são crescentes e acompanham a projeção de aumento no número de alunos matriculados. É necessário observar que para o cálculo correspondente aos salários do pessoal, foram considerados os valores dos encargos sociais, bem como a projeção de reajustes no valor da hora-aula, conforme estabelecido na legislação.

4.1 TRATAMENTOS DO CUSTOS INDIRETOS

Os custos indiretos de produção do projeto compreendem os custos indiretos com o pessoal que está diretamente ligado ao departamento de educação a distância, assim como custos envolvidos com a produção do material didático.

A seguir, apresentamos o Quadro nº 4, com os valores dos custos indiretos de pessoal do setor pedagógico da EaD. As tarefas desse setor compreendem os trâmites administrativos voltados às atividades de ensino dos cursos, à capacitação dos tutores dos polos e à manutenção do ambiente virtual de aprendizagem, dentre outros necessários à mediação aluno-professor e ao atendimento ao aluno. A quantia apurada perfaz um total de R\$ 688.383,10, no primeiro ano da operação, de R\$ 777.631,38, no segundo ano, e de R\$ 718.103,63 no ano seguinte. Nesses valores, estão incluídos os encargos sociais e os reajustes salariais previstos em lei.

Quadro 4 - Custos Indiretos com Pessoal Pedagógico.

Equipe Pedagógica	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Gestor do EAD	145.230,37	180.163,37	219.350,87
Coord. Pedagógica	130.960,37	144.056,40	158.462,05
Especialista em Projetos	81.527,04	89.679,74	98.647,72
Analista Sr. Pedagógico EAD	35.259,84	38.785,82	42.664,41
Analista Jr. Pedagógico EAD	52.254,72	57.480,19	63.228,21
Assistente de EAD	112.190,40	123.409,44	135.750,38
Total	557.422,74	633.574,97	718.103,63

Fonte: Autora (2018).

No Quadro 5, apresentamos os custos indiretos da equipe responsável pela produção de conteúdo didático. As atividades desenvolvidas no setor são a produção e a diagramação de ebooks, de videoaulas e de telas digitais interativas. É importante ressaltar que a instituição de ensino decidiu, num primeiro momento, que a produção do conteúdo, especificamente no que diz respeito aos livros didáticos, seria realizada por uma empresa terceirizada. A partir do segundo semestre do Ano 1, os livros passariam a ser produzidos internamente na IES, sendo necessários os seguintes recursos humanos.

Quadro 5 - Custos com Pessoal da Produção de Conteúdo.

Equipe de Produção	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Coordenador de Produção	130.969,44	144.066,38	158.473,02
Assistente de EAD	70.701,12	111.101,76	122.211,94
Analista de EAD	13.063,68	28.740,10	31.614,11
Técnico DE	40.763,52	89.679,74	98.647,72
Total	255.497,76	373.587,98	410.946,78

Fonte: Autora (2018).

Além dos custos com as equipes pedagógica e de produção, observou-se, no plano de gestão, objeto de estudo deste trabalho, que, no primeiro ano do projeto, existem outros gastos referentes à implantação da modalidade de ensino, que podem ser apropriados aos cursos segundo critério de rateio. O Quadro a seguir demonstra os valores apurados.

Quadro 6 - Outros Gastos com a Implantação dos Cursos.

Outros Gastos do Projeto	Ano 1
Credenciamento	200.000,00
Aquisição/Implantação Sistema Acadêmico	230.641,38
Consultoria Especializa	290.000,00
Construção do Estúdio	250.000,00
Total	970.641,38

Fonte: Autora (2018).

Assim, os outros gastos do projeto envolvem as taxas referentes ao credenciamento da IES na modalidade a distância junto ao MEC, à aquisição de um novo ambiente virtual de aprendizagem e de um sistema acadêmico, ao serviço de consultoria especializado em EaD e à reforma de uma sala para abarcar um estúdio para gravação das videoaulas, bem como à aquisição dos equipamentos necessários para a produção.

4.3 A ALOCAÇÃO DOS CUSTOS COM PRODUÇÃO DE MATERIAL DIDÁTICO E O USO DE MATRIZES COMPARTILHADAS NA EAD

Uma das principais vantagens da educação a distância, quando observamos pela ótica dos custos de produção, é o ganho de escala. A ideia central para produção do material didático é de que a instituição possa ter em seu portfólio de conteúdo (banco de conteúdos), o maior número de disciplinas que serão utilizados em múltiplos cursos.

No caso do projeto analisado, ficou definido que as cinco disciplinas ofertadas no primeiro semestre do Ano 1 seriam utilizadas em todos os cursos da área de Gestão, e que uma dessas também seria utilizada no curso de Pedagogia. Observando a matriz curricular curso de Ciências Contábeis, devemos considerar que existem mais vinte e uma disciplinas que são compartilhadas com outros cursos: na maioria das vezes, com o curso de Administração e/ou com o curso Tecnológico em Gestão Financeira. O Quadro 8 apresenta o número de disciplinas que serão produzidas conforme a matriz curricular do curso.

Quadro 7 - Cronograma de Produção de Conteúdo para o Curso Ciências Contábeis.

Matriz Curricular	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5
Disciplinas Exclusivas			3	6	6
Disciplinas Compartilhadas	8	7	4	4	
Total	8	7	7	10	6

Fonte: Autora (2018).

Assim, para o cálculo do custo com material didático, definimos como custos diretos de produção aquelas disciplinas que atendem somente ao curso de Ciências Contábeis especificamente. Para estipularmos o valor das demais disciplinas, ou seja, todas aquelas que são compartilhadas com outros cursos, optamos por efetuar o rateio dos seus custos.

Quadro 8 - Custo com a produção de material didático.

Custo com Material Didático	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Disciplinas Exclusivas			12.000,00
Disciplinas Compartilhadas	15.187,50	10.413,33	7.260,00
Total	15.187,50	10.413,33	19.260,00

Fonte: Autora (2018).

Os valores apurados constam no Quadro 8. Foi utilizado como critério de rateio o valor de produção das disciplinas pelo número de cursos que as utilizam. Conforme podemos observar, as disciplinas exclusivas da matriz curricular do curso iniciam somente a partir do terceiro ano e, nesse momento, seus valores poderão ser classificados como custos diretos de produção.

4.4. CÁLCULO DO CUSTO-ALUNO

Após o levantamento dos custos diretos e indiretos, assim como dos outros gastos envolvidos no projeto (quadros 3, 4, 5, 6 e 8), podemos determinar o valor do custo-aluno a partir da fórmula apresentada por Morgan (2004).

Quadro 9 - Custo-aluno do Curso Ciências Contábeis.

Ano	Custo do Ensino	Nº de Alunos	Custo Unitário por aluno
Ano 1	435.916,15	159	2.741,61
Ano 2	634.743,73	451	1.407,41
Ano 3	859.870,13	690	1.246,19
Custo Aluno Total	1.070.659,89		5.395,21

Fonte: Autora (2018).

O custo-aluno do curso de Ciências Contábeis, conforme projeto de implantação analisado, será de R\$ 2.741,61, R\$ 1.407,41 e R\$ 1.246,19, para cada ano de análise. Podemos observar que o custo aluno no ano 1 é bem maior em comparação com os demais anos de funcionamento. Tal fato justifica-se, pois, conforme apresentamos anteriormente, na composição do custo do ensino deste ano, estão envolvidos todos os gastos pré-operacionais do projeto. Analisando ainda os dados, é possível afirmar que o custo-aluno total para o período analisado é de R\$ 5.395,21 e que o custo médio é de R\$ 1.798,40.

Em comparação com outros estudos, podemos afirmar que o valor está abaixo dos valores encontrados por outros pesquisadores. No estudo de Bornia *et al* (2008), por exemplo, cujo objeto também foi apurar o custo-aluno do curso a distância de Ciências Contábeis,

ofertado pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), chegou-se a um custo médio do aluno de R\$ 2.432,92. Soares e Schmidt (2017) estudaram o custo-aluno do curso de Graduação Tecnológica em Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural, também conhecido como PLAGEDER, ofertado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), e chegaram ao valor médio de R\$ 3.651,79. Por fim, na pesquisa de Pereira, Moreira e Silva (2013), cujo objeto de estudo é o curso de Licenciatura em Pedagogia da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), tem-se o valor de R\$ 2.203,50.

Os resultados finais não foram confrontados como os estudos de Amaral (2004), Morgan (2004) e Magalhães et al (2007), pois são estudos voltados ao ensino presencial e envolve uma estrutura de custos bem mais ampla do que os estudos focados na modalidade EaD.

É preciso mencionar, no entanto, que esses são valores apurados para cursos, objeto de comparação, já estão em funcionamento e que têm sua estrutura um pouco diferenciada, tendo em vista que sua oferta é feita pela Universidade Aberta do Brasil. No caso desta pesquisa, o projeto ainda está em fase de implantação, ou seja, novas variáveis devem aparecer no percurso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O avanço das tecnologias nas últimas décadas trouxe uma nova perspectiva para a educação, a oferta dos cursos a distância, tornando essa uma modalidade de ensino já consolidada no Brasil, a qual, a cada ano, agrega um maior número de alunos. Nesse cenário, o presente estudo objetivou identificar o custo-aluno do projeto de implantação de uma instituição privada no Rio Grande do Sul, objetivo esse que foi alcançado de forma plena, conforme demonstrado na seção 4 deste artigo.

Para chegar ao objetivo do estudo, utilizou-se o plano de gestão da instituição para implantação da modalidade EaD, tendo sido apartado o curso de Ciências Contábeis para análise da estrutura e desenvolvimento dos cálculos. Os custos foram classificados em diretos e indiretos e divididos em custo com pessoal, custo com material didático e gastos de implantação. Fez-se um levantamento específico a respeito dos custos com material didático e as disciplinas compartilhadas.

Concluiu-se, desse modo, que o custo-aluno do curso de Ciências Contábeis, conforme plano de implantação, é de R\$ 2.741,61, para o primeiro ano, R\$ 1.407,41, para o segundo

ano, e R\$ 1.246,19 para o terceiro ano. Apurou-se ainda um custo total do período de R\$ 5.395,21, e um custo médio de R\$ 1.798,40.

O estudo do custo-aluno na educação a distância apurado nesta pesquisa possui algumas particularidades que a limitam, pois não considera os gastos que a sede da instituição incorre com a oferta dos cursos, sobretudo no que diz respeito aos demais setores envolvidos, tais como o departamento de marketing, o financeiro e a secretaria acadêmica. Esse fato também foi um limitador encontrado nos estudos que deram suporte a esta pesquisa.

Assim, este estudo pode contribuir com a instituição no sentido de elencar os custos envolvidos na operação sob a perspectiva contábil e auxiliar na revisão dos elementos do planejamento econômico-financeiro, bem como nas adequações na estrutura de custos, caso necessário. Como proposta de estudos futuros, sugere-se uma revisão dos planos que deram suporte a pesquisa tendo em vista que agora no ano de 2018 a operação está em andamento e já identificou-se a necessidade de correção de rumos e a ocorrência de outros custos que não estavam previstos no projeto.

REFERÊNCIAS

- ABREU, A. L.; GUSKE, A. C.; GARCIA, R. L. Análise de custos: uma comparação entre duas universidades públicas do sul do Brasil. **XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Bento Gonçalves, agosto. 2015. Disponível em http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/analise_custos_universidades_publicas_792.pdf. Acesso em: 07 mai. 2018.
- ALVES, L. Educação à distância: conceitos e história no Brasil e no mundo. In: **Revista Brasileira de Aprendizagem Aberta e a Distância**, Rio de Janeiro, V. 10, 2011. Disponível em: http://www.abed.org.br/revistacientifica/_brazilian/edicoes/2011/2011_Edicaov10.htm. Acesso em: 28 jun. 2017.
- AMARAL, N. C. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência? (2004). **Revista de Avaliação Institucional da Educação Superior**, 9(2), pp. 115-125. Disponível em <http://periodicos.uniso.br/ojs/index.php/avaliacao/article/view/1272>. Acesso em: 25 mai. 2018.
- ARETIO, L. G. **Educación a distancia hoy**. Colección Educación Permanente, Madrid: UNED, 1994.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA. **Censo EAD.BR**: relatório analítico da aprendizagem a distância no Brasil 2015. Curitiba: InterSaberes, 2016.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA. **Censo EAD.BR**: relatório analítico da aprendizagem a distância no Brasil 2016. Curitiba: InterSaberes, 2017.

BARDIN, L. 2008. **Análise de conteúdo**. 19. ed. Lisboa: Edições 70.

BRASIL. **Decreto nº 9.057, de 25 de maio de 2017**. Regulamenta o art. 80 da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9057.htm#art24. Acesso em: 20 jun. 2017.

BRASIL. **Portaria normativa nº 11, de 20 de junho de 2017**. Estabelece normas para credenciamento de instituições e a oferta de cursos superiores a distância, em conformidade com o Decreto nº 9.057, de 25 de maio de 2017. Disponível em:

<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=14&data=22/06/2017>. Acesso em: 21 jun. 2017.

BRUNI, A. L.; FAMA, R. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BELLONI, M. L. **Educação a Distância**. 3ª ed. Campinas: Autores Associados, 2003.

BORNIA, C. A.; SANTOS, D. J. N.; FALCÃO, M. E.; DUCATI, E. Custos na educação a distância da UFSC: um estudo referente ao curso de graduação em Ciências Contábeis. In: **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia- SEGET**. Resende, RJ, Brasil, 48.

Disponível em:

<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos08/49_Custos%20na%20educacao%20a%20distancia%20da%20UFSC_Seget.pdf>. Acesso: 03 mar. 2018.

CARPINTÉRO, J. N. C. Custo/aluno na universidade: considerações metodológicas. **II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**, Campinas, SP, outubro. 1995.

Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3491/3491>. Acesso em: 07 abr. 2018.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. de. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e margem de competitividade. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). **Censo Superior 2016**: principais resultados. Brasília, DF: Ministério da Educação/Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.

Disponíveis em:

http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2016/censo_superior_tabelas.pdf . Acesso em: 05 mar. 2018.

KLEIN, A. Z. *et al.* **Metodologia de Pesquisa em Administração**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2015.

MAIA, C.; MATTAR, J. **ABC da EaD**: a educação a distância hoje. 1ª Ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2007.

MACHADO, D. P.; MOREIRA, M. G. S. **Educação a Distância: fundamentos, tecnologias, estrutura e processo de ensino e aprendizagem.** São Paulo: Érica, 2015.

MARCONI, M. A, LAKATOS, E.M. **Técnicas de Pesquisa**, 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

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

MAGALHÃES, E. A.; SILVEIRA, S. F. R.; ABRANTES, L. A.; MAGALHÃES, E. M. Apuração do Custo por Aluno do Ensino de Graduação da Universidade Federal de Viçosa. In: Encontro Nacional da ANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro, **Anais Eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-B1361.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2018.

MERCHEDE, A. MOREIRA, F. O. **Custos e formação de preços para instituições de ensino: tributos e análise de investimentos.** São Paulo: Atlas, 2011.

MILL, D; BRITO, N. Gestão da educação a distância: origens e desafios. In: CIAED – Congresso Internacional ABED de Educação a Distância, 15., 2009, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: ABED, 2009. Disponível em <http://www2.abed.org.br/congresso2009/CD/trabalhos/652009145737.pdf>. Acesso em: 30 mai. 2018.

MOORE, M.; KEARSLEY, G. **Educação a Distância – Uma visão Integrada.** 1. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

MORAN, J. M. **O que é educação a distância.** 2002. Disponível em: <http://www2.eca.usp.br/moran/wp-content/uploads/2013/12/dist.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2018.

MORGAN, B. F. **A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da universidade de Brasília.** 2004. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Brasília, Brasília, 2004. Disponível em: http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_041.pdf . Acesso em: 21 mar. 2017.

PAVODEZE, C. L. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Cengage Learning Editores, 2014.

PEREIRA, C. M.; MOREIRA, M. A.; SILVA, E. J. Apuração e análise dos custos do ensino a distância por aluno: um estudo na UFMG. In: do Congresso Brasileiro de Custos, 10., 2013, Uberlândia. **Anais...** Uberlândia: UFMG, 2013. Disponível em: <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/164/164>>. Acesso em 03 mai. 2018.

SANTOS, J. L. dos. et. al. **Manual de Contabilidade de Custos: atualizado pela lei nº 12.793/2014 e pelas Normas do CPC até o Documentos de Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº3/2013.** São Paulo: Atlas, 2015.

SOARES, F. B.; SCHMIDT, P. O Custo aluno UAB no Ensino Superior a distância na UFRGS: Estudo de caso referente ao curso de Graduação Tecnológica em Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural. **ABCustos**, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 12, n. 1, p. 72-105, jan./abr. 2017. Disponível em: <https://abcustos.emnuvens.com.br/abcustos/article/view/419/427>. Acesso em: 30 mar. 2018.

ROCHA, E. F. Aspectos econômicos da EAD. In: LITTO, F.M.; FORMIGA, M. (org). **Educação a distância: o estado da arte**, volume 2. 2ª ed. São Paulo: Pearson, 2012. p. 303-310.

WICKERT, I. M. B. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.