

# Um Safari no Brasil: evidências sobre o Ensino Baseado na Estrutura Conceitual\*

## Patrícia de Souza Costa

Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Uberlândia, MG, Brasil  
E-mail: patricia.costa@ufu.br

## Gilvania de Sousa Gomes

Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Uberlândia, MG, Brasil  
E-mail: ggilvania@yahoo.com.br

## Guillermo O. Braunbeck

Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, São Paulo, SP, Brasil  
E-mail: braunbeck@usp.br

## Maria Eduarda Gomes Santana

Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Uberlândia, MG, Brasil  
E-mail: mariaeduardacontabeis@hotmail.com

---

Recebido em 05.12.2016 – Desk aceite em 12.01.2017 – 2ª versão aprovada em 22.08.2017

## RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo apresentar os resultados do uso do caso para ensino nominado Open Safari no curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública brasileira, com o fim de obter evidências quanto à sua eficácia no desenvolvimento de habilidades e competências imprescindíveis à aprendizagem e ao emprego das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), analisando os resultados à luz da Taxonomia de Bloom. O uso de casos para ensino tem se mostrado um mecanismo eficiente para desenvolvimento e aprimoramento de habilidades e competências, e o IFRS *Education* considera o método propício a esse intento no ensino com base na Estrutura Conceitual do *International Accounting Standard Board* (IASB). O levantamento empreendeu-se com a participação de 159 estudantes matriculados na disciplina Teoria da Contabilidade (TC) em 2013 e 2014. Além disso, constituíram-se cinco grupos focais, com a média de oito estudantes cada. Os resultados da pesquisa sugerem que, na percepção dos estudantes, o caso Open Safari auxilia no desenvolvimento de habilidades e competências, principalmente aquelas relacionadas ao exercício de julgamentos e escolhas contábeis, próprios às IFRS e à capacidade crítica de considerar diversas possibilidades, cenário típico do ambiente empresarial. As habilidades apontadas como as mais aprimoradas estão ligadas à capacidade de considerar mais de uma solução para os problemas reais, à interpretação de cenários, à consolidação de vários conteúdos da disciplina e do curso e à associação com a prática e desenvolvimento de senso crítico e de responsabilidade individual pelo próprio aprendizado. O caso mostrou-se até mesmo eficiente no acesso aos níveis mais sofisticados do Domínio Cognitivo de aquisição e consolidação de conhecimento da Taxonomia de Bloom. Este estudo contribui reforçando que o caso Open Safari cumpre com os objetivos da IFRS *Education* para o Ensino Embasado na Estrutura Conceitual.

**Palavras-chave:** estrutura conceitual, IFRS Education, caso Open Safari, ensino de contabilidade, Ensino Embasado na Estrutura Conceitual.

## Endereço para correspondência:

### Patrícia de Souza Costa

Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis  
Avenida João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 1F-215 – CEP: 38400-902  
Campus Santa Mônica – Uberlândia – MG – Brasil

---

\*Trabalho apresentado no American Accounting Association Annual Meeting, Nova York, NY, Estados Unidos da América, agosto de 2016, e na XVII USP International Conference in Accounting, São Paulo, SP, Brasil, julho de 2016.

## 1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa tem por objetivo verificar a eficácia do caso Open Safari no desenvolvimento de habilidades e competências necessárias à compreensão e aplicação das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), à luz da Taxonomia de Bloom. O material, *Estágio 3 – Ativos não financeiros: estudo de caso da Open Safari* (Wells & Tarca, 2014a), é parte integrante dos desenvolvidos pela iniciativa educacional do *International Accounting Standard Board* (IASB), no bojo da abordagem de ensino das IFRS denominada Ensino Embasado na Estrutura Conceitual (EEEC).

O uso de casos para ensino e aprendizagem baseados em problemas, a chamada *Problem-Based Learning* (PBL), tem se intensificado no ensino de contabilidade devido à sua utilidade no desenvolvimento ou aperfeiçoamento de habilidades e competências (Weil, Oyelere, Yeoh, & Firer, 2001) e o Open Safari faz parte do movimento de reconhecimento da importância do uso do método para alcance desse fim. Tais técnicas eram comumente empregadas em contabilidade gerencial, porém a contabilidade financeira também figura-se como terreno fértil à aplicação desse tipo de estratégia, sobretudo após a convergência às IFRS. Essas normas demandam aos profissionais da área contábil capacidades para exercício de estimativas e julgamentos com elevado grau de subjetividade.

O método PBL é alinhado aos princípios da aprendizagem experiencial, já que possibilita que os estudantes, por meio de situações concretas, reproduzam ambientes de tomada de decisões (Dewey, 1981). Levando em conta questões ligadas à filosofia e à psicologia, esse autor atuou na construção da Teoria Experiencial do Conhecimento. De acordo com essa teoria, o saber, o querer, o sentir e outros estados de consciência são definidos em termos de atos e atitudes contidos na experiência, a qual deve ser considerada sinônimo de educação. Segundo esse autor, as experiências são genuinamente educativas e podem ser adquiridas por meio de metodologias ativas, como, por exemplo, casos para ensino (Nath, 2005).

O *Accounting Education Change Commission* (AECC, 1990) sugere que a utilização de casos para ensino pode auxiliar no desenvolvimento das habilidades desejáveis aos profissionais de contabilidade, tais como intelectuais, interpessoais, atitudinais, de comunicação, de conhecimentos gerais e sobre negócios e conhecimentos contábeis. Weil et al. (2001), com base nesse propósito, intentaram verificar se estudantes da África do Sul, que valeram-se de casos para ensino, declaravam que o

método é mais efetivo no desenvolvimento de habilidades e competências do que os estudantes submetidos a técnicas convencionais de ensino, como leituras, seminários, tutoriais e aulas tradicionais. Tal investigação foi motivada pelo estudo preliminar de Weil, Laswad, Frampton e Radford (1999), o qual analisou a percepção de discentes da Malásia quanto ao uso de casos para ensino em contabilidade gerencial. Esses autores encontraram que o principal benefício percebido pelos estudantes, quando do uso de casos para ensino, é a integração e a aplicação do conhecimento na resolução de problemas do mundo real, ou seja, integrar teoria e prática.

De acordo com o *International Accounting Standard Board* (IASB, 2015), 116 jurisdições, dentre as quais se encontra o Brasil, exigem que as demonstrações financeiras de todas (ou da maior parte) as entidades com dever de prestação pública de contas sejam elaboradas em conformidade com as IFRS. Assim, levando em conta que a adoção das IFRS é uma realidade para uma parcela expressiva das nações do mundo, seu ensino passou a ser objeto de crescente interesse, particularmente pelo desafio que essa norma contábil desperta, em termos da capacitação profissional, para realizar os julgamentos necessários à sua aplicação (Hodgdon, Hughes, & Street, 2011). Nesse contexto, a abordagem de EEEEC é avaliada por vários autores (Bonnier, Demerens, Hossfeld, & Le Mahn, 2013; Coetzee & Schmulian, 2013; Hilton & Johnstone, 2013; Jackling, De Lange, & Natoli, 2013) como eficaz no desenvolvimento dessas habilidades.

Isso posto, temos que o ensino das IFRS requer o desenvolvimento de habilidades e competências específicas; que os casos para ensino têm sido empregados como mecanismo eficiente nesse propósito; que o caso Open Safari foi criado, também, visando a essa finalidade; e que não foram identificados, na literatura, evidências e resultados empíricos da aplicação do caso Open Safari em cursos de contabilidade. Tais fatores, trazidos ao contexto, evidenciam a lacuna e oportunidade para pesquisa. Assim sendo, a indagação que os resultados almejam responder está ligada à eficácia do caso Open Safari no desenvolvimento de habilidades e competências necessárias à compreensão e aplicação das IFRS.

O objetivo desta pesquisa é analisar se o caso Open Safari é apropriado ao aprimoramento de habilidades e competências requeridas à aprendizagem e à aplicação das IFRS, por meio de experiência de aplicação do caso em uma universidade pública federal brasileira, a partir do quadro referencial do uso de casos como instrumento apropriado e dos objetivos educacionais delineados pela Taxonomia de Bloom.

Os resultados desta pesquisa podem servir ao IASB como fonte de *feedback* em relação aos efeitos do uso do caso e sinalizar o alcance de seus objetivos iniciais ou apontar para novas demandas e dificuldades em relação ao seu entendimento e interpretação, já que ainda não são recorrentes os relatos de aplicação, bem como de resultados relacionados à sua utilização no ensino das IFRS e na melhoria das habilidades e competências às quais o caso se propõe.

Ainda, este estudo pode ser útil a professores e estudantes de todo o mundo, ao apresentar os resultados da experiência da aplicação do caso Open Safari no curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública brasileira, especialmente na disciplina Teoria da Contabilidade (TC). Nesse quesito, os aprendizes beneficiam-se ao melhorarem sua experiência de aprendizagem de IFRS e aquisição de novas capacidades, o que reverbera em vantagens ao mercado na forma de profissionais mais bem formados. Os docentes, por sua vez, são favorecidos pela possibilidade de ter, à mão, alternativas viáveis para uso no ensino de conteúdos contábeis relacionados às IFRS, elemento que também reflete em benefícios às instituições de ensino relacionados à qualidade de sua formação.

A pesquisa confirma, além disso, que o uso de casos para ensino, em específico do caso Open Safari, é útil ao desenvolvimento de habilidades e competências,

corroborando estudos como os de Weil et al. (2001). Ademais, foi possível estabelecer correlações entre os objetivos da iniciativa educacional do IASB com o transcurso de consolidação do processo de aprendizagem descrito na Taxonomia de Bloom, confirmando não só a serventia do caso como importante recurso didático, como também em relação ao efetivo aprendizado dos conteúdos da disciplina TC e à integração com conteúdos tratados em outras disciplinas do curso, evidenciando o alcance interdisciplinar do caso Open Safari para o ensino de contabilidade. Além disso, verifica-se que cumpriu seu papel proposto de ser válido ao ensino de ativos não financeiros, com raciocínio desenvolvido com base na Estrutura Conceitual.

Aqui residem duas contribuições desta pesquisa: (i) a teórica, por acrescentar à literatura o resultado da aplicação do caso Open Safari ao rol dos estudos sobre tal mecanismo de ensino-aprendizagem, especialmente na esfera da contabilidade financeira, e por associar, por meio da apresentação dos resultados, a finalidade didática dos casos para ensino, aqui aferida por meio de instrumento proposto por Weil à Taxonomia de Bloom, imbricada no caso Open Safari desde sua concepção; e (ii) a prática, ao demonstrar o quão o uso do caso é útil ao ensino de conteúdos contábeis de forma interdisciplinar.

## 2. PLATAFORMA TEÓRICA

### 2.1 Iniciativa Educacional e o EEEC

Já nos primeiros anos de existência do IASB, foi possível observar a preocupação para além da emissão de normas contábeis internacionais de alta qualidade. A aplicação coerente dessas normas, nas distintas jurisdições e países que as adotam ou permitem sua aplicação na elaboração das demonstrações financeiras de suas entidades, já é observável nas ações estratégicas do *International Accounting Standards Committee* (IASC), entidade “mantenedora” do IASB. Nesse sentido, em 2005 (IASC Foundation, 2006) teve início o desenvolvimento de materiais para ensino que pudessem oferecer apoio a docentes no ensino das IFRS. E uma das formas é preparar materiais de ensino gratuitos desenhados para permitir o desenvolvimento nos alunos das habilidades para o exercício dos julgamentos e estimativas necessários à aplicação das IFRS (IASB, 2014). Aqui reside um ponto fundamental na abordagem de EEEC: a Estrutura Conceitual das IFRS (pilar fundamental da EEEC), delineada para prover os conceitos necessários ao desenvolvimento das normas IFRS e sua aplicação

(IASB, 2014), afirma, de forma lacônica, que: “em grande medida, relatórios financeiros baseiam-se em estimativas, julgamentos e modelos, e não em representações exatas” (IASB, 2013, A22).

O enorme desafio educacional subjacente à adoção de normas de caráter peditivo (i.e., focadas na utilidade informacional) e baseadas em princípios já fora observado por Schipper (2003), ao analisar os impactos de sua adoção no caso particular dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos Estados Unidos (*Accounting Principles Generally Accepted in the USA – US GAAP*), que compartilham de uma estrutura conceitual semelhante à utilizada pelo IASB na elaboração das IFRS. Porquanto a existência de uma estrutura conceitual robusta não seja condição suficiente para que se tenha um conjunto de normas baseadas em princípios, entende-se que é condição necessária, motivo pelo qual se pretende avaliar a eficácia do EEEC como forma de enfrentar o desafio educacional observado por Schipper (2003). A visão de que uma estrutura conceitual robusta é a pedra fundamental para se ter um conjunto de normas baseadas em princípios foi

desenvolvida por Kabureck (2016).

Dessa forma, parece haver razoável consenso de que preparar os futuros contadores para normas como as IFRS ou US GAAP requer o desenvolvimento de capacitações que lhes permitam exercer julgamentos profissionais muitas vezes complexos e realizar estimativas que permitam que os relatórios financeiros “traduzam” as expectativas de fluxos de caixa futuros neles ensejadas.

Ao enraizar o ensino nos conceitos concernentes às normas contábeis, Wells (2011) assinala que o EEEC edifica as fundações para uma compreensão mais robusta e coesa dos requerimentos contábeis pelos estudantes das IFRS. Entendendo os “porquês” antes dos “o quês” e “comos”, os requerimentos contábeis específicos contidos em cada norma IFRS serão mais bem compreendidos em um conjunto completo das IFRS e a partir do objetivo dos relatórios financeiros, o que oferece uma base mais robusta para realização dos julgamentos e estimativas necessários à aplicação das IFRS. Essa visão é convergente com a de Jackling (2013), que conclui que o ensino da contabilidade financeira deve ter início com o entendimento da Estrutura Conceitual, posto que estabeleça os conceitos subjacentes à preparação e à apresentação de demonstrações financeiras para usuários externos. Em outras palavras, sendo as IFRS normas baseadas em princípios, e, portanto, requererem o exercício de julgamento profissional e realização de estimativas em doses expressivas, o entendimento dos objetivos e conceitos antes dos princípios específicos e regras para eventos e transações específicas possibilita o desenvolvimento das habilidades necessárias à aplicação dos requerimentos específicos contidos nas IFRS (Hodgdon et al., 2011).

Wells (2011) sugere que a abordagem de EEEC compreenda, basicamente, três etapas sequenciais em qualquer momento do ensino da contabilidade financeira, a saber: 1ª etapa: tratar dos fundamentos econômicos da transação ou evento, em especial que seja o objeto da aula ou curso; 2ª etapa: discutir qual seria a informação sobre a transação ou evento em particular que se esteja estudando que ofereça a investidores e credores conteúdo útil acerca dos recursos (ou reivindicações) resultantes dessa transação e que, portanto, dê a eles oportunidade de avaliar seus efeitos sobre os fluxos de caixa futuros para a entidade; 3ª etapa: abordar os requerimentos específicos das IFRS no tocante à identificação, reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da transação ou evento que se esteja estudando.

Destaque-se que, na 3ª etapa descrita, poderão surgir situações em que o requerimento contábil específico de uma norma IFRS possa não ser coerente com os conceitos estabelecidos na Estrutura Conceitual. Nessa óptica, Wells (2011) alerta que a aplicação da abordagem de EEEC não é completa nas situações em que os requerimentos para

uma transação ou evento, em específico, sejam incoerentes com os conceitos na Estrutura Conceitual. Não obstante, observa-se que, nos materiais produzidos pela iniciativa educacional, essas situações de incongruência entre conceitos da Estrutura Conceitual e requerimentos de normas particulares sejam tratados e empregados como parte do aprendizado da norma que trata de uma transação ou evento individualmente.

Como exemplos de aprendizado mediante situações em que há incoerência entre um requerimento específico e a Estrutura Conceitual (Wells & Tarca, 2014b), é possível identificar os estudos de caso desenvolvidos por Braunbeck e Wells (2015) e Wells e Tarca (2013). No primeiro caso (Wells & Tarca, 2014a), os autores apresentam uma situação em que a empresa perdeu o controle sobre o ativo, mas esse ativo continua a gerar benefícios futuros. Observa-se que, pela norma IAS 16 Imobilizado, não se deveria efetuar a baixa de itens do ativo que não mais são controlados. Isso porque, por um lado, a IAS 16 requer a baixa de um item que tenha sido alienado ou em que não mais existam expectativas de benefício futuro (i.e., não há menção acerca de controle). No caso do ativo analisado, não houve alienação, tampouco se perderam as expectativas de benefício econômico futuro. Por outro lado, um ativo, conforme a Estrutura Conceitual, deve ser um recurso sobre o qual a entidade detenha o controle, o que não mais estaria presente no caso em discussão. Há, portanto, uma incoerência entre os critérios de existência de um ativo na Estrutura Conceitual (controle) e os requerimentos de baixa de um ativo imobilizado na norma IAS 16 (que não menciona controle).

Já no segundo caso (Braunbeck & Wells, 2015), observa-se um instrumento financeiro em que um derivativo implícito contém um potencial de benefício econômico futuro. Entretanto a norma específica que trata do reconhecimento de instrumentos financeiros não consente com a separação desse derivativo implícito. O motivo para a exceção é discutido no material de apoio aos docentes e configura-se em elemento de ensino e aprendizagem.

Essa percepção de que mesmo as incoerências e os afastamentos das IFRS específicas em relação à Estrutura Conceitual devem ser “matéria-prima” do aprendizado é compartilhada pelo próprio ex-presidente do IASB, Sir David Tweedie (Street, 2002), que manifestou que os bancos das universidades devem ser um espaço onde se explorem os problemas das normas, busque-se entender os porquês delas e entender também que elas são a melhor resposta do organismo emissor de normas contábeis em um determinado ponto no tempo e contexto. Contêm, portanto, imperfeições que devem ser parte do processo de aprimoramento. Nesse sentido, Tweedie assevera que os estudantes de contabilidade devem ser ensinados a

pensar (Street, 2002).

## 2.2 O Caso Open Safari e a Taxonomia de Bloom

Em vista da necessidade de aprendizagem do senso crítico para o emprego das normas internacionais, em termos práticos de aplicação da abordagem de EEEEC para imobilizado e outros ativos não financeiros, seus criadores afirmam que essa pode ser implementada em todos os níveis em que as IFRS são ensinadas (Wells & Tarca, 2014b). Como o número de requisitos das IFRS a serem abordados e o nível de integração com outros temas das IFRS e disciplinas relacionadas (por exemplo, finanças, contabilidade tributária, economia e estatística) variam, dependendo dos objetivos do curso e do nível em que as normas são ensinadas, a abordagem de EEEEC estabelece objetivos de ensino no tocante a estimativas IFRS e outros julgamentos que se iniciam na “conscientização”, passando pela “compreensão” e atingindo o nível mais elevado da “competência”.

A partir dessa ideia de crescimento progressivo, que parte da consciência e atinge seu patamar máximo na competência, a abordagem de EEEEC divide a trajetória de ensino de um contador em três estágios, a saber: estágio 1 (Consciência) – aplicável ao(s) primeiro(s) curso(s) de contabilidade financeira; estágio 2 (Compreensão) – aplicável ao(s) curso(s) de contabilidade financeira situados na metade do caminho para a certificação profissional como contador; e estágio 3 (Competência) – aplicável no(s) curso(s) imediatamente anteriores à certificação profissional como contador.

Porquanto não seja explicitamente referida por seus autores, a abordagem de EEEEC é compatível com a ideia dos objetivos de aprendizagem, tal como sistematizado por Rothwell e Kazanas (1992) quando descrevem os objetivos dos domínios de aprendizado (particularmente, o Domínio Cognitivo), embasados na Taxonomia de Bloom para distintos níveis. A Tabela 1 sistematiza a correlação possível de ser estabelecida com os objetivos de aprendizagem no Domínio Cognitivo, em seus distintos níveis e estágios do EEEEC.

**Tabela 1** Correlação entre os Estágios de EEEEC e os níveis de objetivos de aprendizagem no domínio cognitivo da Taxonomia de Bloom

Nível	Descrição comportamental	Exemplos de atividades instrucionais	Verbos associados com o objetivo de aprendizagem	Estágio do EEEEC		
				1	2	3
1	Lembrar e reconhecer informação	Descrever fatos e estatísticas, lembrar um processo	Organizar, definir, descrever, rotular, listar, memorizar, reconhecer, relacionar, reproduzir, selecionar, afirmar.	•	•	•
2	Entender significado, repetir informação com suas próprias palavras, interpretar, extrapolar, traduzir	Explicar ou interpretar o significado de um cenário ou assertiva, sugerir tratamento, reação ou solução para um problema dado, criar exemplos e metáforas	Explicar, reiterar, rephrasear, criticar, classificar, sumarizar, ilustrar, traduzir, revisar, relatar, discutir, reescrever, estimar, interpretar, teorizar, parafrasear, referir, exemplificar.	•	•	•
3	Usar ou aplicar conhecimento, teoria na prática, usar conhecimento em resposta a situações reais	Colocar a teoria na prática, demonstrar, resolver problemas	Usar, aplicar, descobrir, gerenciar, executar, resolver, produzir, implementar, construir, mudar, preparar, conduzir, realizar, reagir, responder, assumir papéis.	•	•	•
4	Interpretar elementos, princípios organizacionais, estrutura, construção, relações internas	Identificar partes constituintes e funções de um processo ou conceito, fazendo avaliação qualitativa de elementos, relações, valores e efeitos	Analisar, detalhar, catalogar, comparar, quantificar, medir, testar, examinar, experimentar, relacionar, fazer gráficos, diagramar, desenhar, extrapolar, valorizar, dividir.		•	•
5	Desenvolver estruturas novas singulares, sistemas, modelos, abordagens, pensamento criativo	Desenvolver planos e procedimentos, integrar métodos, recursos, ideias, partes	Desenvolver, planejar, construir, criar, desenhar, organizar, visitar, formular, propor, estabelecer, montar, integrar, reordenar, modificar.			•
6	Avaliar eficácia de conceitos integrais em relação a valores, produtos, viabilidade; pensamento crítico, comparação e revisão em relação a critério externo	Revisar opções em termos de eficácia e aplicabilidade; analisar sustentabilidade; realizar análise justificativa para uma proposição	Revisar, justificar, analisar, apresentar caso para, defender, criar relatório sobre, investigar, direcionar, avaliar, argumentar, gerenciar projeto.			•

**Nota:** categorias dos níveis: 1 = Conhecimento; 2 = Compreensão; 3 = Aplicação; 4 = Análise; 5 = Síntese; 6 = Avaliação.

**Fonte:** Elaborada pelos autores com base em Rothwell e Kazanas (1992).

Conforme a abordagem sugerida por Wells e Tarca (2014b), o estágio 1 corresponde ao primeiro curso de relatórios financeiros que um estudante deve ter. Nessa etapa, sugerem que o processo de aprendizagem se utilize de trechos da Estrutura Conceitual (objetivo, características qualitativas, definições dos elementos e critérios de reconhecimento) e dos mais importantes princípios da norma que se deve aplicar ao fenômeno sob análise, pretendendo-se, nesse nível, apenas a conscientização para julgamentos e estimativas.

Sendo o primeiro contato com a Estrutura Conceitual (trechos) e os principais princípios de uma norma, a aplicação dessa abordagem no estágio 1 demandará: “reconhecer” transações e eventos [e.g., no exemplo 1, em Wells e Tarca (2014c), descreve-se um equipamento e o estudante deve reconhecer que se trata de um ativo a partir da definição da Estrutura Conceitual]; “relacionar/classificar” essas transações (e.g., ainda no exemplo 1, o estudante deverá relacionar as características do ativo adquirido com o ativo imobilizado, o que determinará, em última instância, sua classificação contábil); e “aplicar/preparar/implementar” [Wells e Tarca (2014c) sugerem um tutorial por meio do qual é proposto, ao estudante, aplicar os conceitos e requerimentos das IFRS para uma empresa de transporte aquático para implementar o registro de ativo imobilizado, de sua depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável, além de preparar lançamentos contábeis correspondentes]. Essas atividades de aprendizado revelam a relação com os níveis 1 a 3 da Tabela 1, em correlação com os estágios de EEEEC e os níveis de objetivos de aprendizagem.

O estágio 2, segundo Wells e Tarca (2014b), diferencia-se do estágio 1 fundamentalmente pelo desenvolvimento mais profundo das capacitações para realização dos julgamentos e estimativas necessários à aplicação das IFRS. Isso fica evidente, por exemplo, quando os autores sugerem, como materiais de referência, as Bases para Conclusões das Normas, documento em que o IASB expõe as alternativas de tratamento contábil analisadas na fase de estudo e preparação da norma, os motivos para as escolhas realizadas, entre outras informações que auxiliam o estudante a uma compreensão mais ampla e sistêmica da norma (*know why*).

Também sugerem, os autores, o uso de demonstrações financeiras de empresas reais, bem como decisões e interpretações das normas contábeis por reguladores. Esse incremento na amplitude de visão dos requerimentos normativos específicos passa a demandar do estudante o desenvolvimento de sua capacidade de “analisar” e “relacionar” elementos até aqui estudados de forma mais isolada, de sorte a “compreender a estrutura da norma

e a relação das partes e o todo”, o que se coaduna com o nível 4 da Tabela 1 quanto à correlação com os estágios de EEEEC e os níveis de objetivos de aprendizagem.

Ao estágio 3, sugere-se a aplicação de estudos de caso (Wells & Tarca, 2014b) como ferramenta para o desenvolvimento da competência requerida pela realização dos julgamentos e estimativas necessários na aplicação das IFRS. Esse estágio, segundo os autores, diferencia-se do anterior pela “integração”, quer seja integração com outras normas ou tópicos das IFRS, ou com outras disciplinas. Nos estudos de caso, demanda-se o nível máximo de exercício do julgamento e realização de estimativas ao abordar, por exemplo, situações em que não existam normas que prescrevam o tratamento contábil a ser dado e para as quais o estudante deverá “desenvolver/construir” nova política contábil (e.g., no caso do Open Safari, há situação de contrato de venda futura de madeira para o qual não existe norma que possa ser aplicada diretamente, sendo necessárias a busca de analogias e a construção de política contábil compatível com os conceitos da Estrutura Conceitual).

Ainda, caracteriza o estágio 3 a “investigação e avaliação crítica” das situações em que as normas oferecem respostas incompatíveis com a Estrutura Conceitual (e.g., no caso Open Safari, ao estudante é apresentada uma situação concreta de subvenção governamental para eliminação da lantana camará onde é discutida a resposta limitada oferecida pela norma IAS 20, demonstrando-se os claros sinais de “envelhecimento” dessa norma e, comparativamente, as virtudes informacionais das respostas contábeis produzidas para esse mesmo fenômeno pela Norma IFRS para Pequenas e Médias Empresas, mais recente e compatível com a Estrutura Conceitual). Nesse contexto, entende-se que o estágio 3 apresenta correlação com os níveis 5 e 6 da Tabela 1, que associa os estágios de EEEEC e os níveis de objetivos de aprendizagem.

A utilização de estudos de caso sem soluções padronizadas no ensino das IFRS é apontada por Bonnier et al. (2013) como forma de desenvolver nos alunos a capacidade de realizar julgamentos. Esses autores, também se valendo da Taxonomia de Bloom, indicam que o ensino das IFRS deve permitir a migração de um modelo tradicional de repetição de requerimentos e regras contábeis (*repeat mode*) para um modelo de capacitação analítica que possibilite a avaliação de cenários e realização de sínteses (*find mode*), o que denota a adequação de instrumentos como estudos de caso na persecução desse objetivo.

Conceitualmente, os casos para ensino possibilitam que os estudantes, por meio de situações concretas, reproduzam ambientes de tomada de decisões, conforme preconizado pela Teoria da Aprendizagem Experiencial do

Conhecimento (Dewey, 1981). De acordo com essa teoria, o saber, o querer, o sentir e outros estados de consciência são definidos em termos de atos e atitudes contidos na experiência, a qual deve ser considerada sinônimo de educação. Segundo Dewey (1981), as experiências são genuinamente educativas.

LeBlanc, Léger, Lang e Lirette-Pitre (2015), ao referirem-se à Teoria de Dewey, mencionam que a aprendizagem consiste na habilidade de avaliar uma dada experiência e, ainda, que, por meio de inquirições, esse processo se torna reflexivo e imprime significado às experiências por meio da consciência, o que pode ocorrer individual ou coletivamente. Esses autores analisaram o uso de casos para ensino, como abordagem pedagógica, pautados nessa teoria. A intenção foi testar a metodologia ativa e sua contribuição com o processo de aprendizagem, sob a perspectiva dos alunos, professores e instituição de ensino. As conclusões desse estudo comprovaram a eficácia do uso de casos e podem ser consideradas elemento motivacional a estudantes, professores e instituições de ensino para repensarem os processos educacionais.

A aprendizagem experiencial também foi testada na área de gestão, no segundo ano de um curso de graduação (Marin, 2015). A ênfase do estudo foi analisar habilidades e competências desenvolvidas pelos estudantes em diferentes dimensões. Os estudantes participaram de simulações e aulas invertidas e depois responderam a um questionário. As principais conclusões foram de que os estudantes adquiriram genuínos conhecimentos por meio das experiências vivenciadas por meio das simulações.

Além disso, uma das razões pelas quais os casos tornaram-se proeminentes como ferramenta de ensino

é que o uso concorda com a filosofia da educação-construtivista (Nath, 2005). Muitos educadores acham que os casos oferecem uma forma de ensino muito mais construtivista, em que os instrutores não simplesmente transferem conhecimento para estudantes de educação, mas os ajudam a construir seus próprios conhecimentos (Nath, 2005).

No caso particular do ensino do imobilizado e outros ativos não financeiros, o estudo de caso Open Safari foi desenvolvido por Wells e Tarca (2014a) para apoiar o ensino dos julgamentos e estimativas necessários à aplicação das IFRS relativas a esse grupo de ativos, devendo ser utilizado no estágio 3 da EEEEC. Esse caso traz transações e eventos econômicos de uma companhia fictícia denominada de Open Safari, especializada em turismo, na África, durante o período de 10 exercícios sociais. Após a exposição do contexto de cada período ou de períodos agrupados, apresentam-se questões para discussão. Para responder aos questionamentos, os estudantes precisam empreender pesquisas, simular cenários e pensar conceitualmente. Além de integrar diversas áreas de julgamentos e estimativas no contexto de vários ativos não financeiros que fazem parte de uma atividade empresarial (o conglomerado Open Safari), parcela substancial das situações apresentadas no estudo de caso é atípica. Isso requer dos estudantes o resgate dos conceitos subjacentes às IFRS para a busca [o *find mode*, denominado por Bonnie et al. (2013, p. 230)] e o desenvolvimento de “respostas contábeis” que permitam a compreensão dos objetivos informativos dos relatórios IFRS e dos requerimentos de normas IFRS específicas.

### 3. O INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS E A TAXONOMIA DE BLOOM

A Taxonomia de Bloom aborda três domínios por meio dos quais se consolida o processo de aprendizagem: cognitivo, afetivo e psicomotor. O nível cognitivo refere-se ao domínio de um conhecimento ou a aquisição de um novo e compreende as categorias de complexidade Conhecimento, Compreensão, Aplicação, Análise, Síntese e Avaliação (Ferraz & Belhot, 2010). O Domínio Afetivo abarca posturas e sentimentos e suas categorias são Receptividade, Resposta, Valorização, Organização e Caracterização (Ferraz & Belhot, 2010). No Domínio Psicomotor estão as habilidades e movimentos relacionados à comunicação não verbal e suas categorias são Imitação, Manipulação, Articulação e Naturalização (Ferraz & Belhot, 2010).

Espera-se que seja possível, por meio deste estudo, analisar como o caso Open Safari contribui, de acordo

com a percepção dos alunos, com o desenvolvimento das habilidades e competências atinentes aos domínios Cognitivo e Afetivo de aprendizagem da Taxonomia de Bloom. Assim, poder-se-á obter sinalizações de como esse caso responde de forma apropriada às demandas do EEEEC em termos de proporcionar meios para a construção de conhecimento na solução de problemas.

O questionário adotado nesta pesquisa foi uma adaptação do proposto e aplicado em ambos os estudos de Weil et al. (1999, 2001) para identificar a percepção de discentes quanto ao desenvolvimento das habilidades e competências sugeridas pelo AECC e adequado com benefícios do uso de casos em estudos, como os de Campbell e Lewis (1999), Hassall, Lewis e Broadbent (1998), Kimmel (1995), Knechel (1992) e Wines, Carnegie, Boyce e Gibson (1994). As adaptações efetuadas foram,

essencialmente: (i) a mudança da escala de análise de Escala Likert (variáveis qualitativas – não métricas) para escala de 1 a 10 (variáveis quantitativas – métricas). Essa alteração permite, por exemplo, o cálculo da média e a realização dos testes de média, essenciais para uma análise mais robusta dos dados desta pesquisa; e (ii) na seção de caracterização do respondente, incluíram-se indagações sobre se o aluno trabalha e se é a primeira vez que cursa a disciplina. Os grupos de habilidades e competências destacados no questionário foram confrontados, para os fins desta pesquisa, com os domínios do processo de aprendizagem da Taxonomia de Bloom (Tabela 2).

**Tabela 2** Correlação entre as escalas do instrumento de coleta de dados e os níveis de objetivos de aprendizagem da Taxonomia de Bloom

Categories da Taxonomia de Bloom	Escalas e subescalas de habilidades por Weil et al. (1999, 2001)
1. Domínio Cognitivo	
	<b>Exploração de Dados (EXP)</b>
	Identificar os dados relevantes no caso
	Organizar os dados
1.1 Conhecimento	Habilidade de identificação do problema
	<b>Habilidades de Comunicação (COM)</b>
	Habilidade de ouvir
	Habilidades de comunicação escrita
	Habilidades de persuasão
	<b>Consolidação e Integração (CONS)</b>
1.2. Compreensão	Compreensão integrada dos diferentes componentes do curso
	Síntese dos elementos essenciais do problema
	Consolidação do conhecimento prévio da disciplina
	Sumarização das informações disponíveis
	Integração do conhecimento técnico da disciplina
	<b>Julgamento (JUL)</b>
1.3. Aplicação	Melhorar habilidades de julgamento
	Distinguir entre fatos e opiniões
	Desenvolver habilidade de solucionar problemas
	<b>Elaboração de Problemas (PROB)</b>
1.4. Análise	Interpretar dados
	Pensar criticamente
	Habilidades analíticas
	Pensar conceitualmente
	Avaliação de ideias
	<b>Visualização (VIS)</b>
1.5. Síntese	Considerar diferentes perspectivas
	Imaginar o ambiente de tomada de decisões
	Imaginar as operações de negócios
	Relacionar teoria com a prática do mundo real
	Aplicar o conhecimento a novas situações
	<b>Lidar com Incertezas (INC)</b>
1.6. Avaliação	Tomar decisões com informações incompletas
	Lidar com incerteza e ambiguidade
	Considerar várias soluções aos problemas de negócios
	<b>Participação Ativa (ATI)</b>
2. Domínio Afetivo	Participar ativamente do processo de aprendizagem
	Fazer perguntas pertinentes
	Aumentar a motivação para estudar
	Responsabilidade sobre o próprio aprendizado

**Fonte:** Elaborada pelos autores.

Fez-se essa confrontação com intento de verificar se, recorrendo a tal instrumento de coleta de dados, seria possível coletar percepções acerca da utilidade do caso em todos os níveis de conhecimento, principalmente o Cognitivo, da Taxonomia de Bloom. Para cada uma das questões, os alunos deveriam atribuir nota de 1 a 10, de acordo com seu grau de concordância em relação ao desenvolvimento de habilidades e competências.

Como o questionário de Weil et al. (1999) foi adotado integralmente como o instrumento para aferição da percepção dos estudantes quanto ao desenvolvimento

das habilidades e competências relacionadas na segunda coluna da Tabela 2, observa-se que poucas são aquelas que se relacionam ao Domínio Afetivo, de maneira que a ênfase maior das discussões tenha se concentrado no Domínio Cognitivo. Conquanto, tal ênfase não diminuiu a importância daquele domínio no bojo deste trabalho, de tal maneira que o questionário empregado para levantamento é integralmente válido para aferição da percepção dos estudantes quanto ao aprimoramento de habilidades de ordem afetiva.

#### 4. PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Para alcance do objetivo da pesquisa, realizaram-se levantamentos (questionário e grupos focais). Na instituição de ensino superior (IES) analisada, a disciplina TC é obrigatória e ministrada no sexto semestre do curso, quando, então, os estudantes já cursaram as disciplinas do núcleo de formação básica (Contabilidade Introdutória I, Contabilidade Introdutória II, Contabilidade Intermediária I, Contabilidade Intermediária II e Contabilidade Avançada), além de ética, estatística e matemática financeira. Nesse sentido, quando da aplicação do caso Open Safari, considerou-se que não foi o primeiro contato dos estudantes com os temas nele abordados. Conforme especificações do curso, na disciplina TC espera-se que os estudantes sejam capazes de estabelecer associações entre a teoria e a prática de forma crítica e exercitar o uso de julgamentos e estimativas.

O caso Open Safari foi aplicado por três semestres a cinco turmas, sendo duas no período diurno e três no noturno (Tabela 3). Participaram da pesquisa,

respondendo ao questionário, 159 estudantes, sendo que apenas 157 informaram o gênero e se trabalha ou não e 151 informaram se é a primeira vez que cursa a disciplina (Tabela 3). A maioria (139 estudantes) estava matriculada no sexto período do curso (cursavam a disciplina pela primeira vez). A idade média dos estudantes foi de 22 anos.

Em todas as turmas, constituíram-se grupos de, aproximadamente, oito elementos cada, para que desenvolvessem as etapas do caso. Durante cada período letivo, as etapas do caso eram implementadas pelos alunos e entregues ao professor, de forma escrita. Ao longo do semestre, os conteúdos da disciplina eram abordados, intercalando-se aulas para discussões e esclarecimento de dúvidas com os professores. Ao final do semestre, algumas aulas foram reservadas à apresentação final do caso, quando também ocorreram, em forma de plenário, a discussão e o fechamento do caso entre professores e alunos.

Tabela 3 Caracterização dos respondentes do questionário

Características	2o. Semestre de 2013			1o. semestre de 2014			2o. semestre de 2014			Total		
	Turno			Turno			Turno			Turno		
	D	N	Total	D	N	Total	N	D	N	Total		
Gênero	F	24	17	41	19	19	38	22	43	58	101	
	M	10	8	18	5	20	25	13	15	41	56	
	Total	34	25	59	24	39	63	35	58	99	157	
Trabalha	Sim	23	24	47	14	33	47	31	37	88	125	
	Não	11	1	12	10	6	16	4	21	11	32	
	Total	34	25	59	24	39	63	35	58	99	157	
1a. vez que cursa a disciplina TC	Sim	32	23	55	24	30	54	30	56	83	139	
	Não	-	-	-	-	8	8	4	-	12	12	
	Total	32	23	55	24	38	62	34	56	95	151	

D = diurno; F = feminino; M = masculino; N = noturno; TC = Teoria da Contabilidade.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Após a conclusão das atividades do caso, porém antes da divulgação das notas finais, aplicou-se um questionário (Weil et al., 2001) aos estudantes, a fim de coletar sua percepção acerca do emprego do caso como estratégia de ensino na disciplina TC, bem como do alcance dos objetivos do EEEC e da consecução dos objetivos de aprendizagem inscritos na Taxonomia de Bloom.

Com o fim de triangular a análise neste estudo e de coletar evidências sobre a utilidade do caso Open Safari no processo de ensino-aprendizagem, sobretudo para dar profundidade às análises acerca do desenvolvimento de habilidades e competências por meio do uso da ferramenta na disciplina TC, realizaram-se cinco grupos focais, sendo dois no primeiro semestre (2013/2), de aplicação do caso, dois no segundo (2014/1) e um no terceiro semestre (2014/2). Cada um dos grupos focais foi composto por estudantes dos turnos integral e noturno, os quais decidiram participar voluntariamente da pesquisa. Tomaram-se medidas éticas de precaução quanto à proteção da imagem dos voluntários por meio de esclarecimentos acerca da pesquisa e sua finalidade, e os estudantes manifestaram concordância por meio da assinatura de termo de consentimento (obtida também para os respondentes dos questionários).

Os grupos focais foram conduzidos por um moderador que exercia a função de motivar a discussão das questões e a apresentação das opiniões pessoais, podendo fazer interferências, quando necessário, visando a incluir tópicos para debate para fomentar ou trabalhar melhor algum outro levantado pelos participantes durante as discussões. Os principais temas direcionadores dos debates foram: (i) desenvolvimento de habilidades e competências; (ii)

motivação; (iii) estudo e pesquisa individual ou em grupo; (iv) visão empresarial prática; (v) trabalho em equipe; (vi) dificuldades e limitações; e (vii) desempenho na disciplina.

Caso a discussão não se desenvolvesse a partir da pergunta principal, o moderador dispunha de, pelo menos, duas perguntas alternativas que poderiam ser feitas até o alcance do objetivo ou o esgotamento do debate. Todos os grupos focais foram gravados, em forma de áudio e vídeo, e transcritos, possibilitando a análise de seu conteúdo e a contraposição com as respostas dos questionários.

De forma voluntária, 40 alunos participaram dos grupos focais, sendo que não houve uniformidade de quantidade em cada grupo (Tabela 4). O percentual de participantes do sexo feminino foi de 68% e do sexo masculino de 32%. A idade média entre os participantes do grupo focal foi a mesma dos respondentes do questionário (22 anos, sem diferenças significativas estatisticamente). Ainda, 51% dos participantes eram do turno integral e 49% do noturno.

A fim de preservar a imagem dos participantes, seus nomes foram substituídos por siglas de identificação compostas por duas letras. Assim, ao longo da discussão dos resultados, quando as falas dos participantes forem apresentadas, serão empregados códigos compostos pela sigla que identifica o aluno adicionada do grupo focal e o respectivo semestre (GF1; GF2; GF3, GF4 e GF5). Por exemplo, quando houver necessidade de referir-se ao primeiro estudante da lista (Tabela 4), o qual participou do primeiro grupo focal realizado no semestre 2013/2, será utilizado o código FRGF1. Os dados qualitativos foram analisados por meio de análise de conteúdo.

**Tabela 4** Composição dos grupos focais (GF)

GF1		GF2		GF3		GF4		GF5	
ID	Turno								
FR	Integral	AD	Noturno	AG	Noturno	MI	Integral	TA	Integral
IS	Noturno	AK	Noturno	GS	Integral	VN	Integral	CH	Noturno
MR	Noturno	YR	Integral	MN	Noturno	CR	Integral	IF	Integral
AD	Noturno	FL	Noturno	LU	Integral	WL	Noturno	MA	Integral
ME	Noturno	VR	Noturno	MS	Noturno	RD	Noturno	TO	Noturno
TS	Integral	BR	Noturno	SR	Integral			DH	Integral
AL	Integral	AL	Integral	TG	Noturno				
GL	Integral	NT	Integral	VC	Noturno				
LR	Integral	CL	Integral	VT	Noturno				
JS	Noturno	LC	Integral						
Total	10	Total	10	Total	9	Total	5	Total	6

ID = sigla de identificação, composta por duas letras, que corresponde ao aluno participante.

Fonte: Elaborada pelos autores.

O tratamento estatístico dos dados foi operacionalizado por meio do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS). Para verificar a significância estatística das médias das percepções dos estudantes sobre as 31 habilidades e competências, bem como das médias das percepções dos estudantes agrupadas nas Taxonomias de Bloom, aplicou-se o teste não paramétrico de Wilcoxon. Esse teste foi utilizado devido às variáveis do estudo serem ordinais e a não normalidade dessas variáveis

identificada por meio do teste Kolmogorov-Smirnov. O intervalo de confiança foi de 95% e o nível de significância, usado para todos os testes, foi de 5%. Dessa forma, para o teste de Wilcoxon, se os resultados apresentarem p-valor > 0,05, considerar-se-á que não há diferenças significativas. Mas se p-valor < 0,05, considerar-se-á que há diferenças significativas entre as médias das percepções dos estudantes.

## 5. RESULTADOS

A percepção dos estudantes sobre a utilidade do caso Open Safari para o desenvolvimento das 31 habilidades e

competências elencadas no questionário desta pesquisa está sumarizada na Tabela 5.

**Tabela 5** Ranking das habilidades e competências

Rank	Habilidades e competências	n	$\bar{x}$	Mo	DP	EU (%)	Weil et al. (2001)	
							Rank	M
1	INC Considerar várias soluções	159	8,4	10	1,9	57	2	6,18
2	VIS Visão prática do processo de tomada de decisões	159	8,0	10	2,1	44	1	6,18
3	CONS Integração de diversos assuntos da disciplina	159	7,7	8	1,9	63	6	5,50
4	PROB Interpretação	159	7,7	8	2	54	15	5,02
5	VIS Relacionar teoria e prática	159	7,7	8	2,1	51	3	5,78
6	JUL Julgamento	159	7,5	8	1,9	62	19	5,00
7	ATI Responsabilidade pelo próprio aprendizado	159	7,5	7	1,9	50	14	5,12
8	PROB Pensamento crítico	159	7,5	8	2	53	9	5,22
9	VIS Aplicação do conhecimento	159	7,5	7	1,8	52	5	5,51
10	PROB Pensar conceitualmente	159	7,5	8	2,1	51	15	5,02
11	CONS Conhecimento técnico	159	7,5	8	1,9	54	20	4,98
12	PROB Análise	159	7,5	8	1,9	42	10	5,16
13	EXP Identificação de dados relevantes	159	7,4	8	1,9	43	11	5,14
14	CONS Consolidação de conhecimentos prévios	159	7,4	8	2,1	49	11	5,14
15	PROB Avaliar ideias	159	7,3	8	1,8	32	15	5,02
16	VIS Visão do funcionamento de uma empresa	159	7,3	8	2,1	52	8	5,31
17	JUL Resolução de problemas	158	7,3	8	1,9	40	18	5,01
18	JUL Distinguir fatos de opiniões	159	7,2	8	2	40	4	5,55
19	VIS Considerar diferentes perspectivas e usuários	158	7,2	8	2,1	70	7	5,35
20	EXP Organização de informações	159	7,1	7	2,1	45	27	4,78
21	INC Lidar com incerteza e ambiguidade	159	7,1	8	1,9	45	24	4,88
22	EXP Identificação de problemas	159	7,1	7	2	58	21	4,96
23	CONS Sumarizar informações	159	7,0	8	1,9	75	22	4,92
24	COM Comunicação escrita	159	7,0	7	2,1	63	31	4,16
25	CONS Síntese	159	7,0	7	1,9	47	22	4,92
26	INC Tomada de decisões com informações incompletas	159	7,0	7	1,9	49	11	5,14
27	COM Habilidade de ouvir	159	6,9	8	2,3	56	28	4,73
28	ATI Questionamentos pertinentes	159	6,9	8	2,1	42	24	4,88
29	ATI Participação ativa	158	6,8	7	2,3	51	26	4,86
30	COM Persuasão	159	6,8	8	2	45	29	4,57
31	ATI Motivação	159	6,1	7	2,6	45	30	4,49

DP = desvio padrão; EU = extremamente útil (proporção de respondentes que atribuíram nota 8, 9 ou 10 na escala para cada questão, considerando o caso EU para o desenvolvimento da habilidade e competência); Mo = moda; n = número de respondentes.

Fonte: Elaborada pelos autores.

A média entre 6,1 e 8,4 (acima de 5 para todas as questões) sugere que os estudantes perceberam de maneira positiva a utilidade do caso para o desenvolvimento das habilidades e competências, corroborando os objetivos do AECC (1990), de que o uso de casos sirva aos estudantes no desenvolvimento de aptidões como comunicação, intelectuais, interpessoais, atitudinais, conhecimentos gerais e sobre negócios e conhecimentos contábeis, todas contidas e ranqueadas na Tabela 5. Ressalta-se que Weil et al. (2001) apuraram média entre 4,16 e 6,18 para as 31 habilidades descritas na Tabela 5, sugerindo que os estudantes africanos perceberam de maneira negativa o desenvolvimento de algumas habilidades e competências, como o uso de casos para ensino (por exemplo, motivação, persuasão, habilidade de ouvir, participação ativa, síntese e comunicação escrita). A diferença entre as médias das percepções dos estudantes africanos e dos estudantes desta pesquisa pode ser indício da eficácia do caso Open Safari no desenvolvimento de habilidades e competências necessárias para compreensão e aplicação das IFRS.

Ressalta-se que os objetivos do EEEC e do caso Open Safari, de desenvolver habilidades de pensar conceitualmente, julgamento, tomar decisões e pensamento crítico (Hodgdon et al., 2011; IASB 2014; Jackling, 2013; Wells, 2011), constam dentre as 10 habilidades e competências mais bem ranqueadas pelos estudantes (posições 1, 6, 8 e 10). Esses resultados apontam para a efetividade do caso Open Safari no alcance dos objetivos do EEEC.

A primeira questão do *ranking* está relacionada com a exposição do estudante ao processo de escolhas contábeis, considerando várias soluções para um mesmo problema. Nos relatos dos alunos, a possibilidade de existência de mais de uma resposta, em algumas situações, foi uma das maiores rupturas vivenciadas, como relatado por LUGF3: “*Realmente foi uma grande dificuldade pra mim, porque eu ainda gosto de tudo com uma resposta certa, definida. E o caso foi contra o que eu gostava*” e MNGF3: “*Você descobre coisas novas, você abre sua mente para assuntos a que não está acostumado, mas o novo sempre te dá um receio. Você não tem certeza se está indo na direção certa*”. Em contrapartida, o aluno JSGF1 ressaltou que

*nem sempre tudo vai ser muito claro quando você está na empresa. Você vai ter que ter um julgamento, mesmo que subjetivo. Então isso obriga muito a gente a pensar mesmo e ter um senso crítico. Eu acho que esse é o ponto mais interessante no Open Safari.*

Além disso, foi comum, em vários momentos dos

debates, os participantes manifestarem expressões como “*Eu estava lendo por etapa, aí, de repente, eu peguei e falei ‘toda vez é a mesma pergunta!’*” (VTGF3) ou “*E não é a mesma resposta!*” (GSGF3). Percebe-se que o fato de as soluções para as questões do caso Open Safari não serem padronizadas possibilita a discussão de várias alternativas de solução para uma mesma questão. Segundo Bonnier et al. (2013), essa é uma forma de desenvolver nos alunos a capacidade de realizar julgamentos, como preconiza o EEEC.

A segunda posição do *ranking* é ocupada pela habilidade de Visualização, que remete o estudante ao ambiente empresarial, possibilitando que ele estabeleça associações com situações reais e, com essas, seja capaz de aplicar seus conhecimentos. Observa-se que tal habilidade encontra-se no penúltimo grau mais elevado de aprendizagem do Domínio Cognitivo de Bloom, chamado de Síntese (Tabela 2).

Além da manifestação do aprimoramento dessa habilidade por meio do questionário, foi possível coletar expressões como “*o Open Safari trouxe mais para a realidade. É um caso prático. Por mais que a gente não esteja lá, traz detalhes da Open que faz a gente se sentir lá dentro mesmo e tomar as decisões*” (MEGF1) para revelar a proximidade percebida com o ambiente do caso e com as associações que se podem estabelecer com outros contextos práticos, como “*na prática mesmo a gente não vai viver um caso como esse.... Ele englobou além do que a gente vai viver quando for para o mercado de trabalho*” (ALGF1). Foi possível aferir que alguns estudantes, de fato, percebiam-se em um ambiente de tomada de decisões, como, por exemplo: “*Nós trabalhamos como se estivéssemos mesmo na empresa, tendo que arrumar uma solução. E se o chefe chegar e falar que o seu trabalho tá errado, mesmo estando, você tem que defender*” (TGGF3). Esse trecho aponta, também, para o desenvolvimento da habilidade de comunicação quanto ao quesito argumentação. As aptidões na área de comunicação ocuparam as posições 24, 27 e 30 com base nas respostas dos questionários, porém, apesar da ordem classificatória, a nota média atribuída ao desenvolvimento dessa classe de habilidades alcançou média próxima de 7. Essa habilidade está compreendida no primeiro nível cognitivo de Bloom – Conhecimento.

Embora nas respostas dos questionários não se tenha atribuído grande importância ao desenvolvimento da habilidade de comunicação, no grupo focal, essa foi mencionada algumas vezes em relação ao fato de não ser preciso apenas tomar uma decisão, mas “*saber argumentar, porque você está tomando aquela decisão*” (MRGF1). De maneira complementar, “*trocar opiniões me ajudou a definir, a reconhecer, a formar a minha opinião, a minha visão*” (FRGF1); “*a gente tinha que saber a fundo o que*

a gente tinha feito para saber falar” (MEGF1); “eu acho que na parte da leitura e interpretação do CPC ele ajuda bastante, porque você começa a ter outra visão, até da maneira que você expõe os dados” (VNGF4); e “a discussão, o trabalho em grupo é bom por isso, faz a gente pensar nas duas maneiras, não só do meu jeito” (MAGF5).

Em terceiro lugar, em grau de importância, observou-se o destaque à habilidade de integrar o aprendizado de conteúdos da disciplina, e a respectiva categoria Domínio Cognitivo é a Compreensão. Em acréscimo, é possível perceber a importância da aptidão em consolidar componentes por meio de falas como: “a gente foi observando a evolução do nosso conhecimento, e da nossa habilidade de análise (VTGF3) e, ainda, “Sim, ele (o caso) está bem ligado a Teoria da Contabilidade, mas também poderia ser usado na Contabilidade Internacional. Por se tratar das IFRS e das normas internacionais e por envolver também outras moedas e outros lugares do mundo” (RDGF4). Percebe-se, também, que o caso poderia ser aplicado em outras disciplinas ou períodos do curso, dependendo da estrutura curricular de cada curso.

A habilidade de Julgamento, uma das mais almejadas pela IFRS Education ao elaborar o caso, aparece em sexto lugar no ranking. Essa competência desenvolve-se na terceira fase do processo de aprendizagem do Domínio Cognitivo (Aplicação) e relaciona-se com a capacidade de distinguir entre fatos e opiniões e com a maestria em solucionar problemas. Destaca-se, com base na Tabela 6, que 62% dos respondentes consideraram o caso extremamente útil ao desenvolvimento dessa habilidade. Outrossim, levando-se em conta as classes de resultados estatisticamente iguais evidenciadas na Tabela 6, as habilidades de Julgamento passam a figurar nas posições 5, 6 e 7, sempre com média superior a 7 e moda igual a 8 em todas as questões relacionadas, ou seja, avaliada pelos alunos como extremamente útil.

Alguns estudantes mencionaram que exercer julgamento foi uma das tarefas mais difíceis na execução do caso, e TSGF1 ressaltou:

*A gente está acostumado a querer uma resposta mais exata, e já é uma coisa que vem das normas internacionais, a questão de julgar e você tem que decidir o que você vai fazer, você tem que baseado em alguma coisa teórica.*

Além desse, o apontamento de MEGF1 se salienta ao afirmar que “a contabilidade tem muito disso, o que é para um não é para outro, então vai do seu julgamento ... no caso Open Safari a todo momento você tinha que julgar”.

Grande importância também foi atribuída ao desenvolvimento da capacidade de interpretação de dados (quarto lugar no ranking da Tabela 5), que se alia,

também, à aptidão de analisar e pensar conceitualmente e avaliar ideias criticamente. Trata-se da quarta categoria do Domínio Cognitivo de Bloom, chamada de Análise (Tabela 2). Para um aluno, o caso contribuiu com o EEEEC, pois

*Não só com a adaptação das IFRS, mas a gente tinha uma ideia inicial e, o caso Open Safari propõe uma metodologia e uma conceituação totalmente nova, totalmente atualizada. Ele apresenta os exemplos práticos, mas ele sempre quer exaltar a conceituação.* (WLGf4)

Outro participante salientou, além disso, quanto à habilidade de pensar conceitual e criticamente que:

*Eu estava estudando definições de combinação de negócios. Ah, tem que adquirir uma empresa. Ai, o que é uma empresa? Tem que ter inputs, outputs e processos. O que é inputs? Resultado de outputs. O que é um processo? Resultado de inputs e outputs ...* (SRGF3)

levando à compreensão de que há um fio condutor ao processo do raciocínio conceitual. Além disso, expressões como:

*Foi triste pra mim saber que o ativo não era um conjunto de bens e direitos, fiquei decepcionada e chocada. Até então, desde o primeiro período, eu vinha com esse conceito... Então, ficou muito mais fácil pra mim depois que eu entendi o conceito.* (TAGF5)

indicam a necessidade de se aprender a pensar conceitualmente desde as disciplinas iniciais do curso. Esses resultados corroboram o exposto por Wells (2011) quanto à capacidade do EEEEC enraizar o ensino nos conceitos subjacentes às normas contábeis, possibilitando que os estudantes compreendam as normas por meio da compreensão dos conceitos que lhes deram origem. E também coadunam com o pensamento de Street (2002) quanto à necessidade de ensinar os estudantes a pensar.

Os alunos relataram, ainda, que aprimoraram sua capacidade de relacionamento em grupos, “foi uma oportunidade de a gente conversar com outras pessoas... e quanto a trabalhar em equipe, uma das habilidades desenvolvidas foi principalmente paciência” (MRGF1), “a gente criticava e aquela pessoa que estava sendo criticada ela não se sentia ofendida” (TGGF3) e também a aproximação pelo diálogo “os trabalhos fazem isso, a gente conhecer mais a pessoa; às vezes, você nem gosta tanto da pessoa, mas aí, quando você vai fazer o trabalho você descobre quem é a verdadeira pessoa, passa até a ter amizade” (TAGF5). Houve, ainda, relatos de ruptura de padrões de comportamento:

*Isso é uma coisa assim, que eu não esperava falar. É um orgulho mesmo. Então, nesse trabalho, eu tive que falar: Eu não sei.*

*Me ajuda. De certa forma, ajuda no relacionamento, porque, por exemplo, onde eu trabalho, são vários os momentos que eu não sei e o orgulho não me deixava perguntar. Nesse caso, desenvolveu essa parte. (MEGF1)*

A habilidade de escrita também foi reportada em alguns fragmentos como “muitas vezes, você tinha que defender na escrita, e na hora que você estava falando... você tinha que transparecer que você estava certo” (GSGF3).

Outros relatos também permitiram reflexões acerca das metodologias de ensino e posicionamento do docente, como em “a gente teve liberdade para discutir, para conversar, então assim, também mudou a visão de professor” (MEGF1). A fala de CHGF5 também explicita uma deficiência do ensino baseado no modelo transmissivo, centrado no professor:

*Por mais que na aula expositiva o professor esteja ali ensinando, por mais que você esteja aprendendo muita coisa, você esquece. Mas quando a teoria está ligada à prática, o que o professor passa está na prática, eu aprenderia muito mais.*

Além disso, faz pensar em mecanismos de avaliação “o maior fator motivacional foi a forma que foi avaliado. Eu tenho uma dificuldade grande em avaliação escrita, prova, mas com a apresentação, com a fala eu tenho mais facilidade” (IFGF5).

Observa-se, também, que capacidades atitudinais (ATI), exceto pela “responsabilidade pelo próprio aprendizado” – sétimo lugar –, demarcaram as últimas posições do ranking em relação às outras habilidades e competências, o que não representa, em essência, um resultado negativo, já que as médias e moda foram superiores a 6.

As narrativas dos participantes apontaram também para a consolidação com conhecimentos prévios – habilidade que ocupou o 14º lugar no ranking – oriundos de outras disciplinas do curso, como se pode ver por meio do trecho a seguir:

*É justamente pelo fato do Open Safari abranger várias disciplinas, várias informações e que nos períodos anteriores não tinha. Ficávamos só catando milho. Se misturasse ativo imobilizado com intangível num exercício só já causava desconforto, você já não sabia como tratar aquilo ali. Já no Open Safari a gente é obrigado a ter essa visão ampla. (AGGF3)*

Outros ainda enfatizaram que o caso “indica ao aluno conhecer mais, buscar essa pesquisa. A pesquisa é forçada ao aluno, não é uma decisão de querer buscar” (WLG4), reforçado pela opinião de AGGF3: “Eu acho que o Open Safari apesar da sua complexidade, e justamente por isto, faz a gente se dedicar mais. Ir atrás e tentar resolver, acho que isso é bom. É cansativo, mas vale a pena” (AGGF3).

Ocupando a última posição do ranking elaborado com base nos questionários, a motivação foi também um destaque no debate do grupo e o fato de pensar o caso como uma iniciativa do IASB instigou um estudante a declarar “A gente se perguntou: fazer na graduação um caso que é mundialmente conhecido?! Será que a gente tem capacidade pra estar fazendo isso? Então, quando a gente acertava, nossa!” (MNGF3). A motivação também veio do incentivo de outros colegas: “minha resposta não foi totalmente suficiente. Mas, com um pouco da fulana, um pouco da beltrana, mais um pouco de outra, ela se transformava na resposta total. ... Então isso traz motivação!” (TGGF3). Em complemento, declarações como “o Open Safari fez a gente abrir a mente” (MSGF3) e “independente da nota você queria aprender” (FRGF1) foram consideradas expressões associadas à motivação.

A motivação ocupou a penúltima posição (média de 4,49) no ranking da pesquisa de Weil et al. (2001). Uma das explicações para a motivação ocupar a última posição no ranking desta pesquisa (apesar da média positiva de 6,1) pode ser o fato de os estudantes terem tido contato com a filosofia do EEEC, pela primeira vez, no sexto semestre do curso na disciplina TC. O ensino no curso de Ciências Contábeis da universidade, objeto deste estudo, é pautado na metodologia tradicional, caracterizada pela transmissão de informação, disciplinas fragmentadas, avaliações que exigem memorização e no professor como disseminador do conhecimento. Nesse contexto, quando da aplicação do caso Open Safari, os estudantes foram expostos a uma metodologia que exigia pesquisa, autonomia, análise crítica, persuasão, incerteza e tomada de decisão, o que pode, a princípio, causar insegurança e desmotivação.

Ante a isso, ressalta-se a necessidade de a formação do contador ser realizada nos três estágios preconizados por Wells e Tarca (2014a): Conscientização (disciplinas introdutórias), Compreensão (disciplinas intermediárias) e Competência (disciplinas avançadas). Ou seja, a filosofia do EEEC deve ser aplicada desde o início do curso de Ciências Contábeis, assim como sugere TAGF5:

*Em termos conceituais, vou falar por mim, no começo do período ativo era conjunto de bens e direitos e depois que eu entendi que era evento passado que gera benefícios futuros e seja controlado. Então, ficou muito mais fácil pra mim depois que eu entendi o conceito.*

O relato de TAGF5 reflete o argumento acerca do efeito do primeiro contato com o caso: “no começo a gente leva um choque porque na nossa cabeça tem aquele conservadorismo, que é o técnico. O débito e o crédito. E o Open Safari faz você pensar, por exemplo, é um ativo?”.

Para verificar se as médias são diferentes estatisticamente, aplicou-se o teste não paramétrico de Wilcoxon, uma vez que os dados não apresentaram distribuição normal e as variáveis são ordinais. Na Tabela

6 são registrados os resultados para esse teste. Percebe-se a formação de 10 grupos com médias estatisticamente diferentes ( $p < 0,05$ ).

**Tabela 6** Análise do ranking das habilidades e competências por significância

Rank*	Grupos	Taxonomia de Bloom		Habilidades e competências	$\bar{x}$	W	$p > 0,05^{**}$	$p < 0,05^{***}$
1	1	AVAL	INC	Considerar várias soluções	8,38			
2	2	SINT	VIS	Visão prática do processo de tomada de decisões	7,99	-2,49		0,013
3	3	COMP	CONS	Integração de diversos assuntos da disciplina	7,72	-2,02		0,043
4	4	ANAL	PROB	Interpretação		-0,01	0,995	
5		SINT	VIS	Relacionar teoria e prática	7,70	-0,37	0,710	
6	5	APLIC	JUL	Julgamento	7,70	-2,07		0,039
7		AFET	ATI	Responsabilidade pelo próprio aprendizado	7,52	-0,13	0,898	
8		ANAL	PROB	Pensamento crítico	7,51	-0,68	0,494	
9	6	SINT	VIS	Aplicação do conhecimento	7,50	-0,79	0,427	
10		ANAL	PROB	Pensar conceitualmente	7,49	-1,98		0,048
11		COMP	CONS	Conhecimento técnico	7,47	-0,24	0,808	
12		ANAL	PROB	Análise	7,46	-0,27	0,790	
13	7	CONH	EXP	Identificação de dados relevantes	7,45	-0,73	0,466	
14		COMP	CONS	Consolidação de conhecimentos prévios	7,43	-0,76	0,448	
15		ANAL	PROB	Avaliar ideias	7,38	-1,47	0,141	
16		SINT	VIS	Visão do funcionamento de uma empresa	7,28	-1,43	0,153	
17		APLIC	JUL	Resolução de problemas	7,28	-1,59	0,112	
18	8	APLIC	JUL	Distinguir fatos de opiniões	7,25	-2,12		0,034
19		SINT	VIS	Considerar diferentes perspectivas e usuários	7,24	-0,72	0,943	
20		CONH	EXP	Organização de informações	7,19	-0,85	0,396	
21		AVAL	INC	Lidar com incerteza e ambiguidade	7,09	-1,31	0,191	
22		CONH	EXP	Identificação de problemas	7,09	-0,94	0,345	
23		COMP	CONS	Sumarizar informações	7,07	-2,01		0,044
24	9	CONH	COM	Comunicação escrita	7,03	-0,41	0,684	
25		COMP	CONS	Síntese	7,03	-0,15	0,879	
26		AVAL	INC	Tomada de decisões com informações incompletas	7,02	-0,57	0,571	
27		CONH	COM	Habilidade de ouvir	7,00	-0,38	0,705	
28		AFET	ATI	Questionamentos pertinentes	6,91	-1,03	0,300	
29	10	AFET	ATI	Participação Ativa	6,89	-1,61	0,107	
30		CONH	COM	Persuasão	6,82	-2,46		0,014
31		AFET	ATI	Motivação	6,75	-3,58		0,000

W = teste não paramétrico de Wilcoxon.

\* Rank agrupado por médias estatisticamente idênticas; \*\* p-valor para o teste de Wilcoxon; \*\*\* p-valor para o teste de Wilcoxon por grupo estatisticamente idêntico.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os dados foram pareados da seguinte forma: a média de 8,38 da questão “considerar várias soluções” foi pareada com a média de 7,99 da questão “visão prática do processo de tomada de decisões”, para verificar se essas médias são iguais. O resultado do teste de Wilcoxon ( $z = -2,49$ ;  $sig = 0,013$ ) sugere que as médias são diferentes. Assim, as três questões mais bem ranqueadas apresentaram média estatisticamente diferente ( $p = 0,013$  e  $0,043$ , respectivamente), conforme a Tabela 6. A primeira questão está relacionada com a exposição do estudante ao processo de escolhas contábeis, considerando várias

soluções para um mesmo problema. A segunda remete o estudante, por meio do caso, à visualização da realidade e das dificuldades enfrentadas pelos tomadores de decisões empresariais, associando teoria e prática. A terceira refere-se à percepção pelos estudantes de que o caso pode auxiliar na integração dos vários conteúdos tratados na disciplina TC.

Dentre as 10 questões mais bem ranqueadas e analisadas à luz da Taxonomia de Bloom, três fazem parte do grupo Síntese (SINT) e outras três fazem parte do grupo de Análise (ANAL). Essas habilidades e competências estão

relacionadas com o terceiro estágio do EEEEC. Ademais, a estratégia do uso do caso Open Safari almeja uma evolução progressiva dos estudantes no tocante ao estabelecimento de estimativas IFRS e outros julgamentos que inicie na conscientização, passe pela compreensão e atinja o nível mais elevado, o da competência (terceiro estágio).

O grupo de Conhecimento (CONH) de Bloom é o único grupo que não figura entre as 10 questões mais bem ranqueadas (Tabela 6). Porém, a média da questão 24, que ocupa a 10ª posição, não difere estatisticamente das sete questões seguintes (até a 17ª posição). Assim, é possível concluir que, na percepção dos estudantes, o caso Open Safari auxilia no desenvolvimento de habilidades e competências de todos os grupos da Taxonomia de Bloom, como pode ser visto na Tabela 7, cumprindo seu objetivo principal de melhorar a capacidade dos alunos em realizar julgamentos e estimativas (6º lugar no ranking) necessários à aplicação das IFRS (9º lugar no ranking) no

tratamento contábil de transações e eventos econômicos, bem como auxiliar os estudantes a pensar conceitualmente (10º lugar no ranking).

A análise conjunta do ranking das habilidades e competências desenvolvidas permite inferir que o primeiro lugar é ocupado pela habilidade de Lidar com Incertezas, o que compreende a presença de informações incompletas, ambiguidade e possibilidade de existência de mais de uma solução para um problema em um dado contexto. Essa habilidade está contida no mais alto nível de aprendizagem do Domínio Cognitivo, ou seja, no nível de Avaliação, e nessa etapa pode-se considerar ter-se alcançado a efetiva consolidação do conhecimento ou a legitimidade do aprendizado de determinado conteúdo. Isso significa dizer que o caso Open Safari cumpre com seus objetivos educacionais e, além de acessar os níveis mais sofisticados do Domínio Cognitivo, o faz com maior intensidade.

Tabela 7 Habilidades e Competências de Weil (2001) e Taxonomia de Bloom

Ranking habilidades e competências	Weil (2001)	Taxonomia de Bloom					
		Domínio Cognitivo					
		1. Conhecimento	2. Compreensão	3. Aplicação	4. Análise	5. Síntese	6. Avaliação
1	Incerteza						X
2	Visualização					X	
3	Consolidação		X				
4	Elaboração de Problemas				X		
5	Visualização					X	
6	Julgamento			X			
8	Elaboração de Problemas				X		
9	Visualização					X	
10	Elaboração de Problemas				X		

Fonte: Elaborada pelos autores.

As médias das percepções dos estudantes por categorias da Taxonomia de Bloom e Weil et al. (2001) são apresentadas nas tabelas 8 e 9, respectivamente. As médias das categorias Síntese, Avaliação e Análise não são diferentes estatisticamente (Tabela 8). Assim, os estudantes consideraram o caso Open Safari útil, principalmente para o desenvolvimento de

habilidades e competências que envolvem essas capacidades. As categorias Aplicação e Conhecimento evidenciaram médias semelhantes entre si e diferentes estatisticamente das demais categorias. Conhecimento e Domínio Afetivo têm as menores médias e essas são diferentes estatisticamente daquelas dos demais grupos.

**Tabela 8** Média por grupo – Taxonomia de Bloom

<b>Categoria</b>	<b>Sigla</b>	$\bar{x}$	<b>W</b>	<b>p &gt; 0,05</b>	<b>p &lt; 0,05</b>
Síntese	SINT	7,53			
Avaliação	AVAL	7,49	-0,903	0,367	
Análise	ANAL	7,48	-0,589	0,556	
Aplicação	APLIC	7,34	-2,502		0,012
Compreensão	COMP	7,32	-0,250	0,803	
Conhecimento	CONH	7,20	-3,740		0,000
Domínio Afetivo	AFET	6,84	-2,850		0,004

W = teste não paramétrico de Wilcoxon.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Weil et al. (2001) segregam a categoria de Domínio Afetivo de Bloom em duas categorias: Habilidade de Comunicação e Participação Ativa. Essas duas categorias

não apresentaram, no teste de média, diferença estatisticamente significativa.

**Tabela 9** - Média por grupo - Weil (2001)

<b>Categoria</b>	<b>Sigla</b>	$\bar{x}$	<b>W</b>	<b>p &gt; 0,05</b>	<b>p &lt; 0,05</b>
Visualização	VIS	7,53			
Lidar com Incertezas	INC	7,49	-0,903	0,367	
Elaboração de Problemas	PROB	7,48	-0,589	0,556	
Julgamento	JUL	7,34	-2,502		0,012
Consolidação e Integração	CONS	7,32	-0,250	0,803	
Exploração de Dados	EXP	7,20	-1,446	0,148	
Habilidades de Comunicação	COM	6,90	-4,245		0,000
Participação Ativa	ATI	6,84	-1,323	0,186	

W = teste não paramétrico de Wilcoxon.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os estudantes foram questionados sobre os três principais benefícios do caso Open Safari na lista de 31 habilidades e competências. Os resultados, reportados na Tabela 10, são consistentes com a média da percepção

dos estudantes para cada benefício do caso, denotando que os alunos perceberam a visualização de problemas do ambiente empresarial, a capacidade de lidar com incertezas e a análise de dados como os principais benefícios do caso.

**Tabela 10** Três principais habilidades e competências desenvolvidas com o caso

<b>Weil (2001)</b>		<b>Taxonomia de Bloom</b>		<b>1º lugar</b>			<b>2º lugar</b>			<b>3º lugar</b>		
<b>C</b>	$\bar{x}$	<b>C</b>	<b>M</b>	<b>Q</b>	<b>%</b>	<b>Rank</b>	<b>Q</b>	<b>%</b>	<b>Rank</b>	<b>Q</b>	<b>%</b>	<b>Rank</b>
VIS	7,53	SINT	7,53	28	25	2	39	32	1	29	23	1
INC	7,49	AVAL	7,49	30	27	1	28	23	2	24	19	3
PROB	7,48	ANAL	7,48	16	15	3	19	15	3	27	21	2
JUL	7,34	APLIC	7,34	11	10	4	9	7	5	11	9	5
CONS	7,32	COMP	7,32	9	8	5	12	10	4	16	13	4
EXP	7,20	CONH	7,20	5	5	6	6	5	6	7	6	7
COM	6,90	CONH	7,20	2	2	7	2	2	7	2	2	8
ATI	6,84	EFET	6,84	9	8	5	8	7	5	10	8	6
				110	100		123	100		126	100	

C = Categoria; Q = Quantidade de estudantes.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os alunos atribuíram nota 7,73 (média) para o caso Open Safari e a maioria (média de 7,59) recomenda que o caso seja aplicado na disciplina TC. Ressalta-se que, na estrutura curricular da IES, objeto deste estudo, a disciplina TC é ministrada no sexto semestre do curso, quando os estudantes já concluíram as disciplinas introdutórias, intermediárias e avançadas da contabilidade (ou seja, após finalizarem o estágio 3 proposto pelo EEEC). Talvez, para instituições em que a disciplina TC seja ministrada no segundo período do curso, por exemplo, a aplicação do caso Open Safari não seja adequada.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O movimento de convergência às IFRS provocou uma necessidade de desenvolvimento profissional ao exercício de escolhas, julgamentos e estimativas, devido ao grau de subjetividade contido nessas normas. Nesse sentido, o IFRS *Education* passou a dedicar esforços na produção de material formativo que pudesse suprir tal demanda. O caso Open Safari é um deles e o estudo de caso mencionado foi produzido para servir como instrumento ao EEEC no ensino relacionado a ativos não financeiros.

Os dados desta pesquisa foram extraídos por meio de questionários aplicados e grupos focais realizados com estudantes da disciplina TC que utilizaram o caso, em 2013 e 2014, em uma universidade brasileira. Os resultados obtidos foram produzidos por meio de análises qualitativa (análise de conteúdo) e quantitativa (testes de médias não paramétricos).

Com base nos resultados encontrados, levando-se em conta a opinião dos alunos, ressaltam-se as seguintes conclusões: (i) a aplicação do caso demonstrou efetividade no alcance dos objetivos propostos pela iniciativa educacional do IASB, para o EEEC, que são o desenvolvimento da capacidade de exercer julgamentos, realizar estimativas e escolher alternativas apropriadas a cada contexto empresarial; (ii) por meio do uso do caso Open Safari, foi possível abarcar todo o estágio 3 (competência) proposto pela EEEC, aderente com os níveis de aprendizagem do Domínio Cognitivo da Taxonomia de Bloom; (iii) as habilidades e competências mais desenvolvidas são aquelas ligadas à visualização do ambiente real de tomada de decisões, à capacidade de lidar com incertezas e informações incompletas e ao desdobramento de problemas; (iv) as maiores ocorrências de habilidades e competências aprimoradas estão localizadas nos mais altos níveis do Domínio Cognitivo da Taxonomia de Bloom, o que pode denotar o refinamento do caso na consecução dos seus objetivos de aprendizagem; (v) o caso Open Safari mostrou-se eficiente

Não obstante, os alunos acreditam que o emprego do caso possa se dar em outra disciplina, desde que haja uma base advinda das disciplinas introdutórias, intermediárias e avançadas, que podem ocorrer em semestres distintos nos cursos de graduação em contabilidade. Segundo MAGF5, “o caso mescla a Teoria da Contabilidade com a Contabilidade Internacional, e isso ajudou bastante no desenvolvimento do trabalho”. Esse comentário reflete a contribuição do caso com disciplinas estudadas no sexto semestre na IES em questão.

no EEEC e os estudantes relataram que é bem aplicável a disciplinas relacionadas com IFRS e TC; e (vi) os resultados são aderentes aos de Bonnier et al. (2013), Coetzee e Schmulian (2013), Hilton e Johnstone (2013), Hodgdon et al. (2011), Jackling et al., 2013 e Weil et al. (1999, 2001), que apontam para a efetividade de metodologias ativas como casos para ensino no desenvolvimento de habilidades e competências, especialmente em cursos de contabilidade.

Os resultados deste estudo podem ser úteis para os diversos participantes do processo de ensino-aprendizagem das IFRS: professores, estudantes, órgãos normatizadores e reguladores. Isso decorre, principalmente, do fato de o caso Open Safari ter se mostrado eficaz no desenvolvimento de habilidades e competências necessárias à aplicação dessas normas. Assim, recomenda-se que o uso de casos para ensino deve ser incentivado nos cursos de Ciências Contábeis, sobretudo, o Open Safari, em disciplinas que abordam as normas internacionais de contabilidade e sua aplicação em TC. Não obstante, sugere-se que o emprego de materiais da IFRS *Education* seja institucionalizado, especialmente o caso Open Safari para o EEEC, para que as resistências iniciais enfrentadas pelos alunos e os questionamentos quanto à falta de continuidade da aplicação do caso sejam mitigados. A falta de institucionalização pode ser um fator explicativo da baixa média do item motivação do questionário, já que os alunos veem o esforço em solucionar o caso como iniciativa isolada de alguns docentes.

Futuras pesquisas podem dedicar-se a analisar os efeitos do uso do caso Open Safari em estudantes do sexo feminino e masculino, similarmente ao estudo de Weil et al. (2001), bem como verificar se o nível de desenvolvimento de habilidades e competências é diferente entre estudantes que estudam no período diurno ou noturno e entre aqueles que já passaram ou não por experiência profissional empresarial.

## REFERÊNCIAS

- Accounting Education Change Commission. (1990). Objectives of education for accountants. Position number one. *Issues in Accounting Education*, (5), 307-312.
- Bonnier, C., Demerens, F., Hossfeld, C., & LeMahn, A. (2013). A French experience of an IFRS transition. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 221-234.
- Braunbeck, G. O., & Wells, M. J. C. (2015). *Stage 3 – Teaching notes that accompany the Build it yourself case study*. London: IFRSF Publications Department.
- Campbell, J. E., & Lewis, W. F. (1991). Using cases in accounting classes. *Issues in Accounting Education*, 6(2), 276-283.
- Coetzee, S. A., & Schmulian, A. (2013). The effect of IFRS adoption on financial reporting pedagogy in South Africa. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 243-251.
- Dewey, J. (1981). *The philosophy of John Dewey*. (J. J. McDermott, Ed.) (2a. ed.). Chicago, IL: The University of Chicago Press.
- Ferraz, A. P. C. M., & Belhot, R. V. (2010). Taxonomia de Bloom: revisão teórica e apresentação das adequações do instrumento para a definição de objetivos instrucionais. *Gestão e Produção*, 17(2), 421-431.
- Hassall, T., Lewis, S., & Broadbent, M. (1998). Teaching and learning using case studies: a teaching note. *Accounting Education: an International Journal*, 7(4), 325-334.
- Hilton, S. R., & Johnstone, N. (2013). The IFRS transition and accounting education: a Canadian perspective post-transition. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 253-261.
- Hodgdon, C., Hughes, S. B., & Street, D. L. (2011). Framework-based teaching of IFRS judgement. *Accounting Education: an International Journal*, 20(4), 415-439.
- International Accounting Standard Board. (2013). *Normas internacionais de relatório financeiro (IFRS)*. London: IFRSF Publications Department.
- International Accounting Standard Board. (2014). *A guide through IFRS*. London: IFRSF Publications Department.
- International Accounting Standard Board. (2015). *Financial reporting standards for the world economy*. London: IFRSF Publications Department.
- International Accounting Standards Committee. (2006). *Annual report 2005*. London: IASC Publications Department.
- Jackling, B. (2013). Global adoption of International Financial Reporting Standards: implications for accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 209-220.
- Jackling, B., De Lange, P. A., & Natoli, R. (2013). Transitioning to IFRS in Australian classrooms: impact on teaching approaches. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 263-275.
- Kabureck, G. (2016). *The case for principles-based accounting*. Recuperado de <https://www.complianceweek.com/news/news-article/the-case-for-principles-based-accounting#.Wa8EiNGQzIV>
- Kimmel, P. A. (1995). Framework for incorporating critical thinking into accounting education. *Journal of Accounting Education*, 13(3), 299-318.
- Knechel, W. R. (1992). Using the case method in accounting instruction. *Issues in Accounting Education*, 7(2), 205-217.
- LeBlanc, M., Léger, M. T., Lang, M., & Lirette-Pitre, N. (2015). When a school rethinks the learning environment: a single case study of a new school designed around experiential learning. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 174, 3577-3586.
- Marin, E. (2015). Experiential learning: empowering students to take control of their learning by engaging them in an interactive course simulation environment. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 180, 854-859.
- Nath, J. L. (2005). The roles of case studies in the educational field. *International Journal of Case Method Research & Application*, XVII (3), 396-400.
- Rothwell, W. J., & Kazanas, H. C. (1992). *Mastering the instructional design process: a systematic approach*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Schipper, K. (2003). Principles-based accounting standards (commentary). *Accounting Horizons*, 17(1), 61-72.
- Street, D. L. (2002). An interview with Sir David Tweedie. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 13(1), 73-100.
- Weil, S., Laswad, F., Frampton, C., & Radford, J. (1999). *Cultural and other influences on student perceptions of the use of case studies and study groups in management accounting*. Commerce Division Discussion Paper Series 62. New Zeland: Lincoln University.
- Weil, S., Oyelere, P., Yeoh, J., & Firer, C. (2001). A study of students' perceptions of the usefulness of case studies for the development of finance and accounting-related skills and knowledge. *Accounting Education*, 10(2), 123-146.
- Wells, M. J. C. (2011). Framework-based approach to teaching principles-based accounting standards. *Accounting Education: an International Journal*, 20(4), 303-316.
- Wells, M. J. C., & Tarca, A. (2013). *Notas do professor que acompanham o estudo de caso da Open Safari*. London: IFRSF Publications Department.
- Wells, M. J. C., & Tarca, A. (2014a). *Estágio 3 – Ativos não-financeiros: estudo de caso da Open Safari*. London: IFRSF Publications Department.
- Wells, M. J. C., & Tarca, A. (2014b). *Introdução à abordagem de Ensino Embasada na Estrutura Conceitual para imobilizado e outros ativos não financeiros*. London: IFRSF Publications Department.
- Wells, M. J. C., & Tarca, A. (2014c). *Estágio 1 – Imobilizado*. London: IFRSF Publications Department.
- Wines, G., Carnegie, G., Boyce, G., & Gibson, R. (1994). *Using case studies in the teaching of accounting*. Deakin University, Victoria: Australian Society of Certified Practising Accountants.