

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

PATRÍCIA DE SOUSA COSTA

Universidade Federal de Uberlândia

MARIA EDUARDA GOMES SANTANA

Universidade Federal de Uberlândia

GUILHERMO BRAUNBECK

Universidade de São Paulo

GILVANIA DE SOUSA GOMES

Universidade Federal de Uberlândia

Resumo

Esta pesquisa tem por objetivo apresentar os resultados do uso do caso para ensino Open Safari no curso de graduação em contabilidade de uma universidade brasileira, com o fim de obter evidências quanto à eficácia do uso de casos para ensino e analisando os resultados à luz da Taxonomia de Bloom. O uso de casos para ensino tem se mostrado um mecanismo eficiente para o desenvolvimento e aprimoramento de habilidades e competências e o IFRS *Education* considera o método propício a esse intento no ensino dos princípios da estrutura conceitual do IASB. Participaram da pesquisa 151 estudantes matriculados nos anos de 2013 e 2014 na disciplina de teoria da contabilidade. Os dados analisados foram coletados por meio de questionários e de quatro grupos focais. Foram empregadas técnicas quantitativas e qualitativas como testes não paramétricos e análises de conteúdo. 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 real empresarial. As habilidades apontadas como as mais aprimoradas estão relacionadas com a capacidade de considerar mais de uma solução para os problemas reais, de interpretar cenários, consolidar vários conteúdos da disciplina e do curso e associá-los com a prática, desenvolvimento de senso crítico e de responsabilidade individual pelo próprio aprendizado. Ainda, o caso mostrou-se eficiente no acesso aos níveis mais sofisticados do domínio cognitivo de aquisição e consolidação de conhecimento da Taxonomia de Bloom. Este estudo contribui para reforçar que o Caso Safari cumpre com os objetivos da IFRS *Education* no ensino embasado na estrutura conceitual.

Palavras chave: Estrutura conceitual, IFRS *Education*, Caso Open Safari, Ensino de contabilidade, Ensino Embasado na Estrutura Conceitual.

Agradecimentos: ao apoio da FAPEMIG e do CNPq.



São Paulo, 27 a 29 de Julho de 2016

**Building Knowledge in
Accounting**

1

INTRODUÇÃO

Esta pesquisa tem por objetivo apresentar os resultados do uso do caso para ensino da "Open Safari" no curso de graduação em Ciências Contábeis de uma universidade brasileira, utilizando *survey* para a coleta de evidências quanto à eficácia do uso de casos para ensino e analisando os resultados à luz da Taxonomia de Bloom. O material denominado "Estágio 3 - Ativos não-financeiros: estudo de caso da Open Safari" (Wells & Tarca, 2014b) é parte integrante dos desenvolvidos pela Iniciativa Educacional do *International Accounting Standard Board* (IASB) no bojo da abordagem de ensino das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) denominada Ensino Embasado na Estrutura Conceitual (EEEC).

O uso de casos para ensino e da aprendizagem baseada 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 o alcance desse fim. Tais técnicas eram comumente empregadas em contabilidade gerencial, porém a contabilidade financeira também figura-se um terreno fértil ao emprego desse tipo de estratégia, sobretudo após a convergência às *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Essas normas demandam aos profissionais contábeis capacidades para exercício de estimativas e julgamentos com elevado grau de subjetividade.

O *Accounting Education Change Commission* (AECC, 1990) sugere que a utilização de casos para ensino pode auxiliar no desenvolvimeto das habilidades desejáveis aos profissionais de contabilidade, tais como: comunicação, intelectuais, interpessoais, atitudinais, conhecimentos gerais e sobre negócios e conhecimentos contábeis. Weil et al. (2001), pois, com base nesse propósito, intentaram verificar se estudantes da África do Sul que utilizaram casos para ensino declaravam que o método é mais efetivo no desenvolvimento de habilidades e competências do que os estudantes que foram submetidos a técnicas convencionais de ensino como leituras, seminários, tutoriais e aulas tradicionais. Tal investigação foi motivada por um estudo preliminar de Weil et al. (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 aplicação do conhecimento na resolução de problemas "do mundo real", ou seja, integrar teoria e prática.

Considerando que a adoção das IFRS é uma realidade para uma parcela expressiva das nações do mundo, o ensino das IFRS passou a ser objeto de crescente interesse, particularmente pelo desafio que essa norma contábil oferece em termos da capacitação profissional para realizar os julgamentos necessários à sua aplicação (Hodgdon et al. 2011, p.416). Nesse contexto, a abordagem de EEEEC é avaliada por vários autores (Bonnier, Demerens, Hossfeld, & Le Mahn, 2013; Jackling, De Lange, & Natoli, 2013; Hilton & Johnstone, 2013; Coetzee & Schmulian, 2013) como uma abordagem eficaz no desenvolvimento dessas habilidades.

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. Também pode ser útil a professores e estudantes de todo o mundo ao apresentar os resultados da experiência de sua aplicação no curso de graduação em ciências contábeis de uma universidade brasileira, particularmente na disciplina de Teoria da Contabilidade.

A pesquisa confirma, além disso, que o uso de casos para ensino, em particular, do caso Open Safari, é útil ao desenvolvimento de habilidades e competências, corroborando estudos como os de Weil et al. (2001). Além disso, 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 utilidade do caso como importante recurso didático, quanto em relação ao efetivo aprendizado dos conteúdos da disciplina de Teoria da Contabilidade, bem como da integração com conteúdos tratados em outras disciplinas do curso, evidenciando o alcance interdisciplinar do caso Open Safari para o ensino de contabilidade.

2 INICIATIVA EDUCACIONAL E O ENSINO EMBASADO NA ESTRUTURA CONCEITUAL

Já nos primeiros anos de existência do *International Accounting Standard Board* (IASB), organização fundada em 2001 e responsável pela emissão das IFRS, é 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 da Fundação IASC (entidade 'mantenedora' do comitê emissor das IFRS, o IASB). Cite-se, por exemplo, a manifestação em 2002 dos Curadores da Fundação IASC (atualmente denominada Fundação IFRS), quando revelaram, em seu relatório anual, que haviam sido iniciados os passos necessários para o desenvolvimento de iniciativas que permitissem promover a aplicação coerente das IFRS no mundo, inclusive a ampliação de recursos destinados às atividades educacionais (IASC Foundation, 2003, p.2).

Conquanto, somente após a contratação de Michael J.C. Wells em 2005 (IASC Foundation, 2006, p.18) e sua condução como líder da Iniciativa em 2008 (IASC Foundation, 2009, p. 45) que teve início o desenvolvimento de materiais para ensino que pudessem oferecer apoio a docentes no ensino das IFRS. Esse foi o primeiro objetivo declarado na missão da Iniciativa Educacional: contribuir para a aplicação rigorosa e coerente das IFRS através do apoio àqueles que as ensinam (IFRS Foundation, 2014, p. 2). E nesse contexto, uma das formas pelas quais essa iniciativa busca atingir sua missão é desenvolvendo 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 (IFRS Foundation, 2014, p. 2).

Aqui reside um ponto fundamental na abordagem de EEEEC que foi desenvolvida sob a liderança de Wells (2011): a Estrutura Conceitual das IFRS (pilar fundamental da EEEEC), delineada para oferecer os conceitos necessários ao desenvolvimento das normas IFRS e sua aplicação (IASB, 2014, p. A17), afirma de forma lacônica que: "em grande medida, relatórios financeiros baseiam-se em estimativas, julgamentos e modelos, e não em representações exatas" (IASB, 2013, p.A22).

Esta afirmação não surpreende ao cotejá-la com o objetivo dos relatórios financeiros elaborados de acordo com as IFRS de prover informação útil a investidores e credores acerca dos fluxos de caixa futuros para a entidade que a reporta (IASB, 2014, p. A19). O caráter eminentemente preditivo da informação contábil no âmbito das IFRS traz a crucial necessidade do desenvolvimento de capacitações para o exercício do julgamento profissional e realização de estimativas relevantes na preparação, auditoria e análise de demonstrações financeiras. Ao contrário da aplicação mecânica de regras descritivas de um passado factual e estático, os

relatórios financeiros elaborados de acordo com as IFRS requerem o julgamento de eventos e transações passados tendo em vista os fluxos de caixa futuros para a entidade.

O enorme desafio educacional subjacente à adoção de normas de caráter preditivo (i.e. focadas na utilidade informacional) e baseadas em princípios já fora observado por Schipper (2003, p. 69) ao analisar os impactos de sua adoção no caso particular dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos Estados Unidos (US GAAP), que compartilham de uma estrutura conceitual semelhante à utilizada pelo IASB na elaboração das IFRS. Portanto, parece haver razoável consenso 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.

Dado o objetivo já referido da Iniciativa Educacional do IASB, cujas normas são baseadas em princípios e que têm seu olhar voltado para o futuro (i.e. requerem julgamentos e estimativas relevantes para que a informação seja útil), a abordagem de EEEEC tem como principal fundamento o ensino das IFRS a partir dos elementos da Estrutura Conceitual, ou seja, a abordagem busca relacionar os requerimentos da IFRS específica que se esteja ensinando com os conceitos subjacentes estabelecidos na Estrutura Conceitual do IASB (Wells, 2011, p. 304). Ao enraizar o ensino nos conceitos subjacentes às normas contábeis, Wells (2011, p. 306) destaca que o EEEEC edifica as fundações para uma compreensão mais robusta e coesa dos requerimentos contábeis pelos estudantes das IFRS. Em outras palavras, os estudantes das IFRS terão uma compreensão mais completa e 'estrutural' das normas que deverão compreender por meio dos conceitos que lhes deram origem.

Entendendo os 'porquês' antes dos 'o quês' e 'comos', os requerimentos contábeis específicos contidos em cada norma IFRS serão melhor compreendidos dentro do conjunto completo das IFRS e a partir do objetivo dos relatórios financeiros, o que oferece uma base mais robusta para a realização dos julgamentos e estimativas necessários à aplicação das IFRS. Essa visão é convergente com a de Jackling (2013, p. 214), que conclui que o ensino da contabilidade financeira deve ter início com o entendimento da Estrutura Conceitual, posto que estabelece os conceitos subjacentes à preparação e 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 permite o desenvolvimento das habilidades necessárias à aplicação dos requerimentos específicos contidos nas IFRS (Hodgdon et al., 2011, p.416).

Wells (2011, p. 307) sugere que a abordagem de EEEEC compreenda basicamente três etapas sequenciais em qualquer momento do ensino da contabilidade financeira, a saber:

- 1º passo:** abordar os fundamentos econômicos da transação ou evento em particular que seja o objeto da aula ou curso;
- 2º passo:** abordar qual seria a informação sobre a transação ou evento em particular que se esteja estudando que oferece a investidores e credores conteúdo útil acerca dos recursos (ou reivindicações) resultantes dessa transação e que, portanto, lhes permita avaliar seus efeitos sobre os fluxos de caixa futuros para a entidade; e finalmente,

3º passo: 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 no 3º passo, acima descrito, poderão surgir situações em que o requerimento contábil específico de uma norma IFRS pode não ser coerente com os conceitos estabelecidos na Estrutura Conceitual. Nesse particular, Wells (2011, p.315) alerta que a aplicação da abordagem de EEEEC não é completa nas situações em que os requerimentos para uma transação ou evento em particular são 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 específicas são abordados e utilizados como parte do aprendizado da norma que trata de uma transação ou evento em particular. Essa percepção de que mesmo as incoerências e 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 exploram os problemas das normas, onde se busca entender os porquês das normas e entender também que estas normas são a melhor resposta do organismo emissor de normas contábeis em um determinado ponto no tempo e dentro de um contexto. Contêm, portanto, imperfeições que devem ser parte do processo de aprendizado. Nesse sentido, Tweedie assevera que os estudantes de contabilidade devem ser ensinados a pensar (Street, 2002, p.97).

3 O CASO OPEN SAFARI E A TAXONOMIA DE BLOOM

Em termos práticos de aplicação da abordagem de EEEEC para imobilizado e outros ativos não financeiros, seus criadores afirmam que estas podem ser implementadas em todos os níveis em que as IFRS são ensinadas (Wells & Tarca, 2014c, p.5). 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, impostos, economia e estatística) variam dependendo dos objetivos do curso e o 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: a) Estágio 1 (consciência): aplicável ao(s) primeiro(s) curso(s) de contabilidade financeira; b) Estágio 2 (compreensão): aplicável ao(s) curso(s) de contabilidade financeira situados na metade do caminho para a certificação profissional como contador; e c) 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 presente na publicação da Iniciativa Educacional para o ensino do imobilizado e outros ativos não financeiros, subdividida nos três estágios, como acima descritos (consciência, compreensão e competência), é compatível com a ideia dos objetivos de aprendizagem tal como sistematizado por Rothwell & Kazanas (1992, p.170) 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 se estabelecer entre os objetivos de aprendizagem no domínio cognitivo em seus distintos níveis e os estágios do EEEEC.

O estágio 3 tem como sugestão a aplicação de estudos de caso (Wells & Tarca, 2014c, p.7) como ferramenta para o desenvolvimento da competência requerida à realização dos julgamentos e estimativas necessários na aplicação das IFRS. A utilização de estudos de caso sem soluções padronizadas no ensino das IFRS é apontada por Bonnier et al. (2013, p. 230) como uma forma de desenvolver nos alunos a capacidade de realizar julgamentos. Referidos autores, também se utilizando da Taxonomia de Bloom, sugerem 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 sugere a adequação de instrumentos como estudos de caso na persecução desse objetivo.

Tabela 1 - Correlação entre os Estágios de EEEC 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 1 EEEC	Estágio 2 EEEC	Estágio 3 EEEC
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 estratégica; julgamento em relação a critério externo	Revisar opções em termos de eficácia e aplicabilidade; analisar sustentabilidade; realizar análise em relação a alternativas; produzir justificativa para uma proposição	revisar, justificar, analisar, apresentar caso para, defender, criar relatório sobre, investigar, direcionar, avaliar, argumentar, gerenciar projeto
---	---	--	--

Legenda: categorias dos níveis 1) conhecimento; 2) Compreensão 3) Aplicação, 4) Análise, 5) Síntese, 6) Avaliação.

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

No caso particular do ensino do imobilizado e outros ativos não financeiros, o Estudo de Caso Open Safari foi desenvolvido por Wells & Tarca (2014b) para apoiar o ensino dos julgamentos e estimativas necessários à aplicação das IFRS relativas a ativos não financeiros. Como destacam Wells & Tarca (2014a, p.3), o ensino no estágio 3 deve estar focado na melhoria da capacidade dos alunos em realizar os julgamentos e estimativas necessários à aplicação das IFRS no tratamento contábil de transações e eventos econômicos. Destacam ainda os referidos autores que para desenvolver essas habilidades de forma eficaz, deve-se explorar nas discussões em sala de aula julgamentos e estimativas necessários ao tratamento contábil de fenômenos econômicos com os quais os alunos não estejam familiarizados. Nesse contexto, o estudo de caso Open Safari desenvolvido é um exemplo do tipo de material que pode ser usado para apoiar o EEEC de acordo com as IFRS nas aulas do estágio 3 de ensino, como preconizado por essa abordagem. Além de integrar diversas áreas de julgamento e estimativas no contexto de diversos ativos não financeiros que fazem parte de uma atividade empresarial (o conglomerado Open Safari), parcela substancial das situações apresentadas no estudo de caso são atípicas, requerendo dos estudantes a resgate dos conceitos subjacentes às IFRS para a busca (o *'findmode'* como denominado por Bonnie et al., 2013, p.230) e desenvolvimento de 'respostas contábeis' que permitam a compreensão dos objetivos informativos dos relatórios IFRS e dos requerimentos de normas IFRS específicas.

4 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. O domínio afetivo abarca posturas e sentimentos e suas categorias são receptividade, resposta, valorização, organização e caracterização. No nível 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 se o caso Open Safari contribui, de acordo com a percepção dos alunos, ao desenvolvimento das habilidades e competências relacionadas aos domínios afetivo, cognitivo e psicomotor de aprendizagem da Taxonomia de Bloom. Assim, poder-se-á obter sinalizações se este caso responde de forma apropriada às demandas do EEEC em termos de proporcionar meios para construção de conhecimento para a solução de problemas.

O questionário utilizado nesta pesquisa foi uma adaptação do proposto e aplicado em ambos os estudos Weil et al. (1999) e Weil et al. (2001) para identificar a percepção de discentes quanto ao desenvolvimento das habilidades e competências sugeridas pelo AECC e adaptado com benefícios do uso de casos em estudos como os de Campbell & Lewis (1999), Knechel (1992), Wines et al. (1994), Kimmel (1995) e Hassall, Lewis, & Broadbent (1998). Tal questionário contém questões, não exaustivas, quanto às habilidades classificadas nos grupos: visualização (familiaridade com o ambiente de tomada de decisões), lidar com condições de incerteza (situações que abordam informações ambíguas ou incompletas) elaboração de problemas (elementos de pensamento crítico utilizados abordagens focadas em problemas) habilidades de comunicação (vários componentes do processo de comunicação), consolidação e integração (capacidade de combinar diferentes componentes de outras disciplinas), Julgamento (escolha entre diferentes alternativas), exploração de dados (fase exploratória da solução do problema), e participação ativa (autocontribuição ao processo de aprendizagem).

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). Essa confrontação foi feita com o objetivo de verificar se, utilizando tal instrumento de coleta de dados, seria possível coletar percepções acerca da utilidade do caso em todos os níveis de conhecimento, principalmente o cognitivo.

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

Categorias da Taxonomia de Bloom	Escalas e subescalas de habilidades por Weil et al. (1999, 2001)
1 - Domínio Cognitivo	
1.1 Conhecimento	Exploração de dados (EXP) Identificar os dados relevantes no caso Organizar os dados Habilidade de identificação do problema
	Habilidades de Comunicação (COM) Habilidade de ouvir Habilidades de comunicação escrita Habilidades de persuasão
	Consolidação e integração (CONS) 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
1.3. Aplicação	Julgamento (JUL) Melhorar habilidades de julgamento Distinguir entre fatos e opiniões Desenvolver habilidade de solucionar problemas
	Elaboração de problemas (PROB) Interpretar dados Pensar criticamente Habilidades analíticas Pensar conceitualmente Avaliação de ideias
1.5. Síntese	Visualização (VIS) 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
1.6. Avaliação	Lidar com incertezas (INC)
	Tomar decisões com informações incompletas Lidar com incerteza e ambiguidade Considerar várias soluções aos problemas de negócios
	Participação Ativa (ATI)
2 - Domínio Afetivo	Participar ativamente do processo de aprendizagem
	Fazer perguntas pertinentes
	Aumentar a motivação para estudar
	Responsabilidade sobre o próprio aprendizado

Fonte: Elaboração própria

5 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Para a finalidade de retratar o uso do caso para ensino Open Safari na disciplina de Teoria da Contabilidade (TC) do curso de graduação em Ciências contábeis de uma instituição de ensino superior (IES) pública brasileira foram utilizados levantamentos (questionário e grupos focais) a fim de extrair as percepções dos discentes em relação ao uso do caso Open Safari como instrumento do EEEEC, bem como de desenvolvimento de novas habilidades e competências por parte dos alunos diante dos dilemas apresentados pelo caso.

Na IES analisada, a disciplina Teoria da Contabilidade (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 e Contabilidade Intermediária II), 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, 151 estudantes (Tabela 3), sendo que a maioria deles estava matriculada no sexto período do curso (90,7%). A idade média dos estudantes é de 22 anos.

Tabela 3 - Caracterização da Amostra

Características		2o. Semestre de 2013			1o. semestre de 2014			2o. semestr e de 2014	Total		
		Turno			Turno			Turno	Turno		
		Diurno	Noturno	Total	Diurno	Noturno	Total	Noturno	Diurno	Noturno	Total
Gênero	Feminino	24	17	41	19	19	38	22	43	58	101
	Masculino	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 a 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

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

Após a conclusão das atividades do caso, porém, antes da divulgação das notas finais, foi aplicado 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 de 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 realizada nesse 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 competência por meio do uso da ferramenta na disciplina de Teoria da Contabilidade, foram realizados cinco grupos focais, sendo dois no primeiro semestre (2013/2) de aplicação do caso, dois no segundo semestre (2014/1) e um no terceiro semestre (2014/2). Cada um dos grupos focais era composto por estudantes dos turnos integral e noturno, os quais decidiram participar voluntariamente da pesquisa. Não foram realizados grupos focais no semestre 2014/2.

Foram tomadas 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 sua 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 as questões e a apresentação das opiniões pessoais, podendo fazer interferências, quando necessário, visando incluir tópicos para debate para fomentar ou trabalhar melhor algum tópico levantado pelos participantes durante as discussões. Os principais temas direcionadores dos debates eram: 1) desenvolvimento de habilidades e competências; 2) motivação; 3) estudo e pesquisa individual ou em grupo; 4) visão empresarial prática; 5) trabalho em equipe; 6) dificuldades e limitações; e 7) 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 contraposição com as respostas dos questionários.

Devido ao fato de a participação ter sido voluntária, a quantidade de elementos não foi uniforme entre os grupos focais. 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 de forma direta, serão utilizados códigos compostos pela sigla que identifica o aluno adicionada do grupo focal e o respectivo semestre (GF1; GF2; GF3 e GF4). 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

GF1*		GF2		GF3		GF4	
ID	Turno	ID	Turno	ID	Turno	ID	Turno
FR	integral	AD	noturno	AG	noturno	MI	integral
IS	noturno	AK	noturno	GS	integral	VN	integral
MR	noturno	YR	integral	MN	noturno	CR	integral
AD	noturno	FL	noturno	LU	integral	WL	noturno
ME	noturno	VR	noturno	MS	noturno	RD	noturno
TS	integral	BR	noturno	SR	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

Legenda: GF: Grupo Focal. As siglas constantes nas colunas ID representam os alunos participantes.

O tratamento estatístico dos dados foi realizado 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, foi realizado o teste não paramétrico de *Wilcoxon*. Por meio do teste *Kolmogorov-Smirnov* verificou-se que os dados não apresentam distribuição normal. 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 $p\text{-value} > 0,05$, considerar-se-á que não há diferenças significativas. Mas se $p\text{-value} < 0,05$, considerar-se-á que há diferenças significativas entre as médias das percepções dos estudantes.

6 RESULTADOS

Os resultados da percepção dos estudantes sobre a utilidade do caso Open Safari para o desenvolvimento das 31 habilidades e competências estão sumarizados na Tabela 5.

Tabela 5 - Ranking das habilidades e competências

Rank	Habilidades e Competências	M	MO	DP	EU
1	INC Considerar várias soluções	8,4	10	1,9	57%
2	VIS Visão prática do processo de tomada de decisões	8,0	10	2,1	44%
3	CONS Integração de diversos assuntos da disciplina	7,7	8	1,9	63%
4	PROB Interpretação	7,7	8	2	54%
5	VIS Relacionar teoria e prática	7,7	8	2,1	51%
6	JUL Julgamento	7,5	8	1,9	62%
7	ATI Responsabilidade pelo próprio aprendizado	7,5	7	1,9	50%
8	PROB Pensamento crítico	7,5	8	2	53%
9	VIS Aplicação do conhecimento	7,5	7	1,8	52%
10	PROB Pensar conceitualmente	7,5	8	2,1	51%
11	CONS Conhecimento técnico	7,5	8	1,9	54%
12	PROB Análise	7,5	8	1,9	42%
13	EXP Identificação de dados relevantes	7,4	8	1,9	43%
14	CONS Consolidação de conhecimentos prévios	7,4	8	2,1	49%
15	PROB Avaliar ideias	7,3	8	1,8	32%
16	VIS Visão do funcionamento de uma empresa	7,3	8	2,1	52%
17	JUL Resolução de problemas	7,3	8	1,9	40%

18	JUL	Distinguir fatos de opiniões	7,2	8	2	40%
19	VIS	Considerar diferentes perspectivas e usuários	7,2	8	2,1	70%
20	EXP	Organização de informações	7,1	7	2,1	45%
21	INC	Lidar com incerteza e ambiguidade	7,1	8	1,9	45%
22	EXP	Identificação de problemas	7,1	7	2	58%
23	CONS	Sumarizar informações	7,0	8	1,9	75%
24	COM	Comunicação escrita	7,0	7	2,1	63%
25	CONS	Síntese	7,0	7	1,9	47%
26	INC	Tomada de decisões com informações incompletas	7,0	7	1,9	49%
27	COM	Habilidade de ouvir	6,9	8	2,3	56%
28	ATI	Questionamentos pertinentes	6,9	8	2,1	42%
29	ATI	Participação ativa	6,8	7	2,3	51%
30	COM	Persuasão	6,8	8	2	45%
31	ATI	Motivação	6,1	7	2,6	45%

OBS.: N = ordem das questões apresentadas no questionário da pesquisa; ME = média; MO = moda; DP = desvio padrão; EU = proporção de respondentes que atribuíram nota 8, 9 ou 10 na escala para cada questão, considerando o caso extremamente útil para o desenvolvimento da habilidade e competência

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 de que o uso de casos sirva aos estudantes no desenvolvimento de aptidões como as de comunicação, intelectuais, interpessoais, atitudinais, conhecimentos gerais e sobre negócios e conhecimentos contábeis, todas estas contidas e ranquiadas na Tabela 5.

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 de MNGF3: *“Você descobre coisas novas, você abre sua mente para assuntos que não está acostumado, mas o novo sempre te dá um receio. Você não tem certeza se está indo na direção certa”*. Por outro lado, o aluno JS GF1 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 Safári”*.

Além disso, foi comum em vários momentos dos debates os participantes manifestarem expressões do tipo *“Eu estava lendo por etapa, ai de repente eu peguei e falei ‘toda vez é a mesma pergunta!’”* (VTGF3) e outro complementava *“E, não é a mesma resposta!”* (GSGF3).

A segunda posição do ranking é ocupada pela habilidade de visualização que remete o estudante ao ambiente empresarial a ele permitindo estabelecer associações com situações reais e elas ser capaz de aplicar de 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 Safári 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 das associações que se pode 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). Este 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 habilidades teve média próxima de 7.0. 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 esta foi mencionada algumas vezes em relação ao fato de que não é 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).

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 do domínio cognitivo é 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).

A habilidade de julgamento, uma das mais almejadas pela IFRS *Education* ao elaborar o Caso, aparece em sexto lugar no ranking. Esta competência desenvolve-se na terceira fase do processo de aprendizagem do domínio cognitivo (aplicação) e relaciona-se, inclusive, com a capacidade e 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 desta habilidade. Outrossim, considerando 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 7,0 e moda igual a 8,0 em todas as questões relacionadas, ou seja, considerada pelos alunos como extremamente útil.

Alguns estudantes apontaram que exercer julgamento foi uma das tarefas mais difíceis na execução do caso e um deles 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” (TSGF1). Além desse, o apontamento de MEGF1 se destaca 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 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 ao ensino embasado na estrutura conceitual, pois *“Não só com a adaptação das IFRS, mas a gente tinha uma ideia inicial e, o caso Open Safári 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 conceitualmente 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.

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 ainda houve relatos de ruptura de padrões comportamentais como:

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

Outra coisa que foi desenvolvida foi a comunicação verbal e escrita. Muitas vezes você tinha que defender na escrita, e na hora que você estava falando (...) você tinha que transparecer que você estava certo. E isso é muito bom, mesmo não concordando com o aquilo você tinha que transpor que estava certo, ou seja, sua argumentação melhora muito (GSGF3).

Outros relatos se estenderam ao nível do tratamento do docente como em *“a gente teve liberdade para discutir, para conversar, então assim, também mudou a visão de professor”* (MEGF1) e houve também menção ao aperfeiçoamento da liderança: *“eu desenvolvi o espírito de liderança, eu tive que sentar, pegar o trabalho e achar referência. Porque você fala que está incompleto e a pessoa escreve mais duas linhas”* (SRGF3).

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. Em acréscimo, durante os *focus group*, essas habilidades foram ressaltadas como importantes por um estudante que disse *“Ele (o caso) é positivo pelo fato da conceituação, ele te induz ao sexto período né? Tem que já pensar em monografia... E, querendo ou não, tem muita pesquisa. É um caso que te induz a isso”* (WLGf4).

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

É justamente pelo fato do Open Safári 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 Safári a gente é obrigado a ter essa visão ampla (AGGF3).

Outros ainda destacaram 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 Safári 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 trás motivação!*” (TGGF3). Em complemento, declarações como “*o Open Safári fez a gente abrir a mente*” (MSGF3) e “*independente da nota você queria aprender*” (FRGF1) foram consideradas como expressões das capacidades de conhecimento.

Para verificar se as médias são diferentes estatisticamente, foi aplicado o teste não paramétrico de *Wilcoxon*, uma vez que os dados não apresentaram distribuição normal. Na Tabela 6 são apresentados os resultados para esse teste. Percebe-se a formação de dez grupos com médias estatisticamente diferentes ($p\text{-value} < 0,05$) (TABELA 6).

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

Rank	Grupos	Bloom	Habilidades e Competências	M	W	P-value > 0,05	P-value < 0,05
1	1	AVAL	INC	Considerar várias soluções	8,3 8		
2	2	SINT	VIS	Visão prática do processo de tomada de decisões	7,9 9	-2,4 9	0,013
3	3	COMP	CONS	Integração de diversos assuntos da disciplina	7,7 2	-2,0 2	0,043
4	4	ANAL	PROB	Interpretação		-0,0 1	0,995
5		SINT	VIS	Relacionar teoria e prática	7,7 0	-0,3 7	0,710
6	5	APLIC	JUL	Julgamento	7,7 0	-2,0 7	0,039
7		AFET	ATI	Responsabilidade pelo próprio aprendizado	7,5 2	-0,1 3	0,898
8		ANAL	PROB	Pensamento crítico	7,5 1	-0,6 8	0,494

9		SINT	VIS	Aplicação do conhecimento	7,5 0	-0,7 9	0,427
10		ANAL	PROB	Pensar conceitualmente	7,4 9	-1,9 8	0,048
11		COMP	CONS	Conhecimento técnico	7,4 7	-0,2 4	0,808
12		ANAL	PROB	Análise	7,4 6	-0,2 7	0,790
13	6	CONH	EXP	Identificação de dados relevantes	7,4 5	-0,7 3	0,466
14		COMP	CONS	Consolidação de conhecimentos prévios	7,4 3	-0,7 6	0,448
15		ANAL	PROB	Avaliar ideias	7,3 8	-1,4 7	0,141
16		SINT	VIS	Visão do funcionamento de uma empresa	7,2 8	-1,4 3	0,153
17		APLIC	JUL	Resolução de problemas	7,2 8	-1,5 9	0,112
18		APLIC	JUL	Distinguir fatos de opiniões	7,2 5	-2,1 2	0,034
19		SINT	VIS	Considerar diferentes perspectivas e usuários	7,2 4	-0,7 2	0,943
20	7	CONH	EXP	Organização de informações	7,1 9	-0,8 5	0,396
21		AVAL	INC	Lidar com incerteza e ambiguidade	7,0 9	-1,3 1	0,191
22		CONH	EXP	Identificação de problemas	7,0 9	-0,9 4	0,345
23		COMP	CONS	Sumarizar informações	7,0 7	-2,0 1	0,044
24		CONH	COM	Comunicação escrita	7,0 3	-0,4 1	0,684
25		COMP	CONS	Síntese	7,0 3	-0,1 5	0,879
26	8	AVAL	INC	Tomada de decisões com informações incompletas	7,0 2	-0,5 7	0,571
27		CONH	COM	Habilidade de ouvir	7,0 0	-0,3 8	0,705
28		AFET	ATI	Questionamentos pertinentes	6,9 1	-1,0 3	0,300
29		AFET	ATI	Participação ativa	6,8 9	-1,6 1	0,107
30	9	CONH	COM	Persuasão	6,8 2	-2,4 6	0,014
31		10	AFET	ATI	Motivação	6,7 5	-3,5 8

Rank gr. = rank agrupado por médias estatisticamente idênticas, W = teste não paramétrico de Wilcoxon; Sig. = p-value para o teste de Wilcoxon; Sig. gr = p-value para o teste de Wilcoxon por grupo estatisticamente idêntico.

As três questões melhor ranqueadas apresentaram média estatisticamente diferente (*p-value* de 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, relacionando teoria e prática. E a terceira refere-se à percepção pelos estudantes de que o caso pode auxiliar na integração dos vários conteúdos tratados na disciplina de Teoria de Contabilidade.

Dentre as dez questões melhor 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 EEEC. 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, iniciando na conscientização, passando pela compreensão e atingindo 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 dez questões mais bem ranqueadas (TABELA 6). Porém, a média da questão 24, que ocupa a décima 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 o seu objetivo principal de melhorar a capacidade dos alunos em realizar julgamentos e estimativas (sexto 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).

Tabela 7 - Habilidades e Competência de Weil e Taxonomia de Bloom

Weil	Taxonomia de Bloom					
	Domínio Cognitivo					
Ranking Habilidades e Competências	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		

A análise conjunta do ranking das habilidades e competências desenvolvidas pelo uso do caso, em congruência com as categorias de domínio cognitivo e afetivo da Taxonomia de Bloom permite inferir que o primeiro lugar é ocupado pela habilidade de lidar com incertezas que compreende a presença de informações incompletas, ambiguidade e possibilidade de existência de mais de uma solução para um problema em um dado contexto. Esta habilidade está contida no mais alto nível de aprendizagem do domínio cognitivo, ou seja, no nível de Avaliação e, nesta 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.

A média 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 competência que envolvem as capacidades de Síntese, Avaliação e Análise. As categorias Aplicação e Conhecimento apresentaram médias semelhantes entre si e diferentes estatisticamente das demais categorias. Conhecimento e Domínio Afetivo possuem as menores médias e estas são diferentes estatisticamente daquelas dos demais grupos.

Tabela 8- Média por Grupo - Bloom

Categoria	Sigla	Média	W	P-value > 0,05	P-value < 0,05
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

Weil et al. (2001) segrega 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

Categoria	Sigla	Média	W	P-value > 0,05	P-value < 0,05
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	

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, sugerindo 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 Open Safari.

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

Weil		Bloom		1o. Lugar			2o. Lugar			3o. Lugar		
C	M	C	M	Q	Freq	Ran k	Q	Freq	Ran k	Q	Freq	Ran k
VIS	7,5 3	SINT	7,5 3	28	25%	2	39	32%	1	29	23%	1
INC	7,4 9	AVAL	7,4 9	30	27%	1	28	23%	2	24	19%	3
PROB	7,4 8	ANAL	7,4 8	16	15%	3	19	15%	3	27	21%	2
JUL	7,3 4	APLIC	7,3 4	11	10%	4	9	7%	5	11	9%	5

7,3	7,3										
CONS 2	COMP 2	9	8%	5	12	10%	4	16	13%	4	
7,2	7,2										
EXP 0	CONH 0	5	5%	6	6	5%	6	7	6%	7	
6,9	7,2										
COM 0	CONH 0	2	2%	7	2	2%	7	2	2%	8	
6,8	6,8										
ATI 4	EFET 4	9	8%	5	8	7%	5	10	8%	6	
		11	100		12	100		12	100		
		0	%		3	%		6	%		

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 Teoria da Contabilidade.

7 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 e o caso Open Safari é deles. O Estudo de Caso mencionado foi produzido para servir como instrumento ao EEEC no ensino relacionado a ativos não financeiros.

Os dados foram extraídos por meio de questionários aplicados e grupos focais realizados com estudantes da disciplina de teoria da contabilidade que utilizaram o Caso nos anos de 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 considerando a opinião dos alunos ressaltam-se as seguintes conclusões: 1) A aplicação do caso demonstrou efetividade no alcance dos objetivos propostos pela Iniciativa Educacional do IASB para o ensino embasado na estrutura conceitual que são o desenvolvimento da capacidade de exercer julgamentos, realizar estimativas e escolher alternativas apropriadas a cada contexto empresarial; 2) Por meio do uso do Caso Safari foi possível abarcar todo o estágio 3 (competência) proposto pela EEEC e aderente com os níveis de aprendizagem do domínio cognitivo da Taxonomia de Bloom; 3) As habilidades e competências mais desenvolvidas são aquelas relacionadas à visualização do ambiente real de tomada de decisões; à capacidade de lidar com incertezas e informações incompletas e ao desdobramento de problemas; 4) 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; 5) O caso Open Safari mostrou-se eficiente no ensino embasado na estrutura conceitual e os estudantes relataram que é bem aplicável a disciplinas relacionadas com IFRS e teoria da contabilidade; e 6) 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, Weil et al. (1999) e Weil et al. (2001) que apontam para a efetividade de metodologias ativas como casos para ensino no desenvolvimento de habilidades e competências, especialmente em cursos de contabilidade.

Com base nos resultados e conclusões deste estudo recomenda-se que o uso de casos para ensino deve se incentivado nos cursos de graduação em contabilidade, sobretudo o caso Open Safari em disciplinas que abordam as Normas Internacionais de Contabilidade e sua aplicação e teoria da contabilidade.

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 habilidade 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 Statement No. 1*. Issues In Accounting Education: 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.
- Driscoll, M. (2000). *Psychology of learning for instruction*. Needhan Heights: Allyn & Bacon.
- 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 São Carlos*, 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.
- IASB. (2013). *Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS)*. London: IFRS Publications Department.
- IASB. (2014). *A Guide through IFRS*. London: IFRSF Publications Department.
- IASB. (2015). *Financial Reporting Standards for the World Economy*. London: Publications Department.
- IASC Foundation. (2003). *Annual Report 2003*. London: IASCF Publications Department.
- IASC Foundation. (2006). *Annual Report 2005*. London: IASCF Publications Department.
- IASC Foundation. (2009). *Annual Report 2008*. London: IASCF Publications Department.
- IFRS Foundation. (2014). *A Guide to the IFRS Education Initiative*. London: IFRSF 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, Riccardo. (2013). Transitioning to IFRS in Australian Classrooms: Impact on Teaching Approaches. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 263-275.
- 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.

- Krathwohl, D. R. (2002). A revision of Bloom's taxonomy: an overview. *Theory in Practice*, 41(4), 212-218.
- Rothwell, W. J., & Kazanas, H. C. (1992). *Mastering the instructional design process: a systematic approach*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Schipper, K. (2003). Principles-Based Accounting Standards (Commentary). *Accounting Horizons*, 17(1), 61-72.
- Street, D. L. (2000). An interview with Sir David Tweedie. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 13(1).
- 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*. Discussion Paper No. 62, Commerce Division, Lincoln University, New Zealand.
- 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*. London: IFRSF Publications Department.
- Wells, M. J. C., & Tarca, A. (2014b). *Estágio 3– Ativos não-financeiros: estudo de caso da Open Safari*. London: IFRSF Publications Department.
- Wells, M. J. C., & Tarca, A. (2014c). *Introdução à abordagem de ensino embasada na Estrutura Conceitual para imobilizado e outros ativos não financeiros*. 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.