

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**BRUNO BARBOSA DE SOUZA**

**APRENDIZADO DE CONCEITOS TEÓRICOS DE CONTABILIDADE**  
**À LUZ DA TEORIA DA APRENDIZAGEM DESENVOLVIMENTAL**

**UBERLÂNDIA/MG**

**2023**

**BRUNO BARBOSA DE SOUZA**

**APRENDIZADO DE CONCEITOS TEÓRICOS DE CONTABILIDADE  
À LUZ DA TEORIA DA APRENDIZAGEM DESENVOLVIMENTAL**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria

Linha de Pesquisa: Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Gilberto José Miranda

**UBERLÂNDIA/MG**

**2023**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA**  
Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 248 - Bairro Santa Monica,  
Uberlândia-MG, CEP 38400-902  
Telefone: (34) 3291-5904 - www.ppgcc.facic.ufu.br - ppgcc@facic.ufu.br



**ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO**

Programa de Pós-Graduação em:	Ciências Contábeis				
Defesa de:	Dissertação de Mestrado Acadêmico, número 121 - PPGCC				
Data:	03 de fevereiro de 2023	Hora de início:	08:30 h	Hora de encerramento:	11:09 h
Matrícula do Discente:	12112CCT005				
Nome do Discente:	Bruno Barbosa de Souza				
Título do Trabalho:	Aprendizado de Conceitos de Contabilidade à luz da Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Controladoria				
Projeto de Pesquisa de vinculação:	Determinantes do Desempenho Acadêmico na Área de Negócios				

Reuniu-se virtualmente, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores(as) Doutores(as) Ricardo Rocha de Azevedo (UFU), Roberto Valdés Puentes (UFU), Sílvia Pereira de Castro Casa Nova (USP) e Gilberto José Miranda, orientador do candidato.

Iniciando os trabalhos o presidente da mesa, Gilberto José Miranda, apresentou a Comissão Examinadora e o candidato, agradeceu a presença do público, e concedeu ao discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação do discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir o presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos examinadores, que passaram a arguir o candidato. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando o candidato:

**APROVADO**

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre.

O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Gilberto José Miranda, Professor(a) do Magistério Superior**, em 03/02/2023, às 11:21, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Rocha de Azevedo, Professor(a) do Magistério Superior**, em 03/02/2023, às 11:35, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Roberto Valdés Puentes, Professor(a) do Magistério Superior**, em 03/02/2023, às 20:28, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Silvia Pereira de Castro Casa Nova, Usuário Externo**, em 08/02/2023, às 22:58, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://www.sei.ufu.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **4123022** e o código CRC **1C185CE6**.

Referência: Processo nº 23117.090179/2022-91

SEI nº 4123022

Ficha Catalográfica Online do Sistema de Bibliotecas da UFU  
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

S729 Souza, Bruno Barbosa de, 1996-  
2023 Aprendizado de Conceitos Teóricos de Contabilidade à  
luz da Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental [recurso  
eletrônico] / Bruno Barbosa de Souza. - 2023.

Orientador: Gilberto José Miranda.  
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de  
Uberlândia, Pós-graduação em Ciências Contábeis.  
Modo de acesso: Internet.  
Disponível em: <http://doi.org/10.14393/ufu.di.2023.89>  
Inclui bibliografia.  
Inclui ilustrações.

1. Contabilidade. I. Miranda, Gilberto José, 1974-,  
(Orient.). II. Universidade Federal de Uberlândia. Pós-  
graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDU: 657

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:  
Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091  
Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074

## AGRADECIMENTOS

Realizar um trabalho científico e escrever uma dissertação são processos de construção, evolução e aprendizado. Essa jornada acontece ao longo de dois anos de forma concomitante com diversos outros eventos significativos, pois o andamento da pesquisa ocorre de forma simultânea com a vida. Com base nisso, esta dissertação representa a construção de uma etapa no meu processo de evolução e o produto do meu aprendizado nesse período. Assim, gostaria de registrar agradecimentos a todas as pessoas que estiveram presentes e contribuíram direta ou indiretamente para eu evoluísse na vida e na execução deste trabalho nos dois últimos anos.

Primeiramente, preciso destacar o apoio da minha família. Em especial, minha mãe, Alda Lúcia, e meu irmão, Danilo. Mesmo geograficamente distantes, se fazem presentes me dando força nos momentos difíceis e vibrando comigo nos momentos felizes. Além deles, agradeço também a diversos dos meus amigos que tive a sorte e o prazer de conhecer ao longo de outras etapas da minha vida, como na infância, graduação e na minha trajetória profissional, e que estão até hoje somando na minha vida.

Agradeço a todos os meus colegas de turma, pois compartilhamos e vivemos muitas experiências e sentimentos semelhantes nessa jornada que foi o mestrado. Em especial, destaco o apoio da Aline Cordeiro Santana, Ana Carolina Menezes Alves e Otávio José Moreira Amaral, que trocaram comigo diversas informações, experiências e dúvidas ao longo do curso e que fornecem e receberam críticas e comentários construtivos sobre nossas dissertações.

Agradeço de forma especial ao meu orientador, o professor Gilberto Miranda, que aceitou o desafio de me orientar em apenas um ano aproximadamente, o que para uma dissertação é um tempo muito curto. Sou muito grato a todas as reuniões, direcionamentos, reflexões, colaborações, correções e pela condução do meu estágio docência.

Agradeço aos professores com quem tive aula ao longo do mestrado: Edvalda Leal, Reiner Botinha, Neirilaine Almeida, Maria Elisabeth Andrade, Denise Mendes e Rafael Ribeiro. Agradeço também à Patrícia Costa, que me orientou na construção desta dissertação no início do projeto, e à Marli Auxiliadora e Camila Nganga, por terem contribuído com análises críticas ao meu trabalho em discussões ao longo do curso. O empenho de todos esses docentes vem gerando em um ambiente de pós-graduação de qualidade e com resultados positivos para a sociedade.

Agradeço também aos professores Ricardo Rocha de Azevedo e Roberto Valdés Puentes por terem contribuído com importantes comentários e reflexões na etapa de qualificação. Sem dúvidas as sugestões dadas a respeito do meu trabalho foram de grande valia para que o projeto

evoluísse em forma e conteúdo para o estado atual de discussão. Agradeço também a ambos junto com a professora Silvia Pereira de Castro Casa Nova por integrarem a minha banca de defesa da dissertação. A experiência de todos contribui substancialmente para todos os eixos e aspectos abordados na pesquisa a qual eu me propus a realizar.

Agradeço à Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais (FAPEMIG) pelo apoio financeiro disponibilizado por meio da bolsa de estudos. Esse aspecto contribuiu fortemente para que eu pudesse me dedicar ao curso de mestrado com melhor aproveitamento.

Por fim, agradeço a toda comunidade acadêmica que está presente na internet. As redes sociais hoje são espaços virtuais de muita troca de experiência e de conteúdo útil para quem é pós-graduando. Por isso, agradeço ao trabalho da Fernanda Scussel, da página Pesquisa na Prática, e da Alana e Naína, da página Acadêmicos Anônimos.

## RESUMO

A presente dissertação se norteia pelo seguinte problema de pesquisa: “como pode se dar a aprendizagem de conceitos teóricos contábeis utilizando a Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental (TAD)?”. Para responder a esse problema, foram construídos dois artigos que buscaram: (i) identificar as potencialidades e fragilidades dos principais conceitos teóricos apresentados na Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro à luz da TAD; e (ii) analisar o caso para ensino *Open Safari* visando o aprendizado de conceitos contábeis à luz da Teoria da Atividade de Estudo (TAE) e dos elementos que compõem os casos para ensino. Para a execução de cada artigo, foram realizadas análises documental e de conteúdo na Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (CPC 00) e no caso para ensino *Open Safari*, respectivamente. Em relação à análise de conceitos teóricos no CPC 00, foram selecionados os tidos como mais relevantes e considerando os pressupostos de formação do pensamento teórico, sendo eles a generalização e abstração substantiva. Os resultados revelaram que os conceitos de ativo e passivo possuem meios mais objetivos para generalização substantiva e diversas formas de abstração substantiva, sendo essas as suas potencialidades à luz da TAD. Os conceitos que se referem ao patrimônio líquido, receitas e despesas, caixa e competência apresentam menor quantidade de generalizações e abstrações substantivas, sendo parcialmente aplicáveis à teoria. Dessa forma, tais conceitos carecem de elementos que permitam melhor definição para auxiliar na construção do conhecimento, indicando fragilidades. Quanto à análise do caso *Open Safari*, ele foi analisado com base na TAE e nos elementos estruturais dos casos para ensino. Como resultado, concluiu-se que a utilização desses casos alinhada à essa base teórica pode promover o aprendizado de conceitos teóricos contábeis. Para isso, pressupõe que os casos sejam estruturados com tarefas de estudo que apresentem informações detalhadas de um determinado contexto, pois esses serão os modos de ação a serem assimilados pelos estudantes. A partir disso, o professor propõe ações de estudo com base nos conceitos envolvidos na descrição do caso, de forma que incentive os estudantes a encontrar soluções para situações-problema. Também foi identificado que as informações do caso são mais descritivas e contextuais do que problematizadoras, o caso traz informações fictícias que podem estar distante da realidade dos discentes e foram apuradas também questões que não colaboram diretamente para a formação de conceitos, mas para desenvolver as habilidades de realizar julgamentos e estimativas. Os resultados do estudo contribuem para órgãos normatizadores ao elaborar ou revisar a parte conceitual das normas contábeis e pensar estratégias para promover o aprendizado desses conceitos. As contribuições também são direcionadas aos docentes de disciplinas ligadas à contabilidade financeira ao demonstrar como as bases teóricas da TAD e TAE podem ser utilizadas para operacionalizar o ensino e promover oportunidades de aprendizagem de conceitos de contabilidade financeira.

**Palavras-Chave:** Conceitos Contábeis. Estrutura Conceitual. Casos para Ensino. Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental. Teoria da Atividade de Estudo.

## ABSTRACT

This dissertation is based on the following research problem: “how the learning of accounting concepts can happen using the Developmental Learning Theory (DLT)?”. To work on this problem, two articles were constructed. They aimed to: (i) identify the strengths and fragilities of the main theoretical concepts presented in Conceptual Framework for Financial Reporting based on TAD; and (ii) analyze the Open Safari case study aimed at learning accounting concepts using Study Activity Theory (SAT) and the elements that make up the cases. For this, documental research with content analysis were conducted in the Conceptual Framework for Financial Reporting (CPC 00) and in the case study Open Safari, respectively. For the analysis of CPC 00 concepts, those considered to be the most relevant were selected and considering the assumptions for the formation of theoretical thinking, generalization and abstraction. The results revealed that the concepts of assets and liabilities have more objective means for generalization and different forms of abstraction, which are their potentialities in the light of DLT. The concepts that refer to equity, income and expenses, cash and competence have less ways of generalizations and abstractions, being partially applicable to the theory. Thus, such concepts lack elements that allow a better definition to assist in the construction of knowledge, indicating weaknesses. For the analysis of the Open Safari case, it was analyzed considering structural elements of cases for teaching and the structure of the Study Activity. As a result, it was concluded that the use of cases for teaching aligned with SAT can promote the learning of accounting concepts. For this, the cases must be structured with study tasks that present detailed information from a given context, as these will be the modes of action to be assimilated by the students. For this, teachers must propose study actions based on the concepts involved in the case description, in a way that encourages students to find solutions to problem situations. Also, it was identified that the information of the case is more descriptive and contextual than problematizing, the case brings fictitious information that may be distant from the reality of the students and there are questions that do not collaborate directly for the concept formation, but to develop the skills to make judgments and estimates. In the content of the Open Safari case, it was verified that there is an absence of dilemmas and the respective motivational and emotional elements of the Study Activity. The results contribute to standard-setting bodies when preparing or revising the conceptual part of accounting standards and thinking about strategies to promote the learning of these concepts. Contributions are also directed to professors of disciplines related to financial accounting by demonstrating how the theoretical bases of DLT and SAT can be used to operationalize teaching and promote learning opportunities for accounting concepts.

**Keywords:** Accounting Concepts. Conceptual Framework. Case Studies. Developmental Learning Theory. Study Activity Theory.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Bases Norteadoras da Dissertação .....	22
Figura 2 – Elementos de Delimitação da Pesquisa.....	23
Figura 3 – Formação do Pensamento Teórico.....	31
Figura 4 - Modelo Teórico para Análise de Casos para Ensino Visando a Formação de Conceitos.....	74

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Relação entre os Conceitos Abordados no CPC Presentes em Questões do ENADE e os Respectivos Índices de Facilidade.....	54
--	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparação de Conceitos Expressos nas Normas Contábeis.....	36
Quadro 2 - Generalizações e Abstrações Substantivas do Conceito de Ativo.....	43
Quadro 3 - Generalizações e Abstrações Substantivas do Conceito de Passivo.....	45
Quadro 4 - Generalizações e Abstrações Substantivas do Conceito de Patrimônio Líquido .....	47
Quadro 5 - Generalizações e Abstrações Substantivas dos Conceitos de Receita e Despesa .....	49
Quadro 6 - Generalizações e Abstrações Substantivas para Regime de Caixa e de Competência.....	51
Quadro 7 - Síntese das Características Conceituais.....	53
Quadro 8 - Estrutura da Atividade de Estudo.....	66
Quadro 9 - Elementos Estruturais de um Caso para Ensino.....	71
Quadro 10 – Divisão do Caso <i>Open Safari</i> conforme a Estrutura dos Casos para Ensino..	79
Quadro 11 – Trechos do Caso <i>Open Safari</i> com Informações Contextuais.....	80
Quadro 12 – Trechos das Notas de Ensino do Caso <i>Open Safari</i> .....	81
Quadro 13 – Categorizações do Caso <i>Open Safari</i> conforme a Atividade de Estudo.....	82
Quadro 14 – Conceitos Identificados no Caso <i>Open Safari</i> .....	85

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Quantidade de Generalizações e Abstrações Substantivas Identificadas.....	42
--	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

EEEC – Ensino Embasado da Estrutura Conceitual

ENADE - Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes

IASB - *International Accounting Standards Board*

INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

SINAES - Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior

TAD – Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental

TAE – Teoria da Atividade de Estudo

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 A Importância do Ensino e Aprendizado de Conceitos na Contabilidade .....	16
1.2 A Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental (TAD) e a Formação Conceitual....	17
1.3 O Papel da Atividade de Estudo no Processo de Aprendizado de Conceitos.....	18
1.4 O Potencial dos Casos para Ensino para a Formação Conceitual em Contabilidade	19
1.5 Lacuna e Problema de Pesquisa.....	21
1.6 Apresentação dos Artigos.....	23
1.5 Justificativa do Trabalho .....	24
1.6 Estrutura da Dissertação .....	25
2 ANÁLISE DA ESTRUTURA CONCEITUAL PARA RELATÓRIO FINANCEIRO À LUZ DA TEORIA DA APRENDIZAGEM DESENVOLVIMENTAL.....	26
2.1 Introdução.....	26
2.2 Fundamentação Teórica.....	28
2.2.1 Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental (TAD) .....	28
2.2.2 Conceitos Relevantes da Estrutura Conceitual (CPC 00).....	32
2.2.3 ENADE e a Fatores Associados à Avaliação do Aprendizado .....	37
2.3 Procedimentos Metodológicos .....	39
2.4 Análise dos Resultados.....	41
2.4.1 Conceitos de Ativo e Passivo .....	43
2.4.2 Conceito de Patrimônio Líquido.....	46
2.4.3 Conceito de Receita e Despesa.....	49
2.4.4 Conceitos de Regime de Caixa e Regime de Competência.....	51
2.4.5 Síntese das Características Conceituais.....	52
2.4.6 Análise das Generalizações e Abstrações Substantivas de Questões do ENADE	54
2.5 Considerações Finais .....	57
3 DESENVOLVIMENTO DE CONCEITOS CONTÁBEIS À LUZ DA TEORIA DA ATIVIDADE DE ESTUDO POR MEIO DE CASOS PARA ENSINO.....	61
3.1 Introdução.....	61
3.2 Fundamentação Teórica.....	64
3.2.1 Teoria da Atividade de Estudo (TAE).....	64
3.2.2 Casos para Ensino na Área de Negócios .....	68

3.2.3 Interfaces entre os Casos para Ensino e a Atividade de Estudo .....	72
3.3 Procedimentos Metodológicos .....	75
3.4 Análise dos Resultados .....	77
3.4.1 Descrição e Estrutura do caso <i>Open Safari</i> .....	77
3.4.2 Análise do Caso <i>Open Safari</i> com base na Estrutura da Atividade de Estudo.....	82
3.4.3 Análise do Caso <i>Open Safari</i> para a Formação de Conceitos à luz da TAE.....	85
3.5 Considerações Finais .....	89
4 CONCLUSÃO.....	92
4.1 O Aprendizado de Conceitos Contábeis à luz da Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental .....	92
4.2 Contribuições do Estudo.....	93
4.3 Considerações Finais .....	95
REFERÊNCIAS .....	97

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 A Importância do Ensino e Aprendizado de Conceitos na Contabilidade

A contabilidade financeira está fundamentada em normas baseadas em conceitos para que os preparadores os apliquem na elaboração das demonstrações contábeis, os auditores opinem sobre o atendimento dessas aos padrões estabelecidos e os usuários consigam interpretar as informações apresentadas nesses relatórios (GORNIK-TOMASZEWSKI; CHOI, 2018). Assim, é requerido dos profissionais e pesquisadores contábeis que saibam explicar e utilizar de forma clara e precisa os conceitos com os quais estão lidando em situações de resolução de problemas (MARTINS; PELISSARO, 2005).

É utilizada internacionalmente no âmbito da contabilidade financeira uma Estrutura Conceitual que descreve procedimentos e conceitos da área e serve como guia para ser utilizado na preparação e apresentação de relatórios financeiros (GORNIK-TOMASZEWSKI; CHOI, 2018). O *International Accounting Standards Board* (IASB) é a instituição responsável por desenvolver e divulgar os padrões contábeis e uma estrutura conceitual que seja aplicada em diversos países (JACKLING, 2013; NUNES; MARQUES; COSTA, 2016). No Brasil, a estrutura é denominada de Pronunciamento Técnico CPC 00, aprovado e divulgado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Segundo Nunes, Marques e Costa (2016, p. 89), ela “estabelece os conceitos subjacentes à compreensão das demais normas contábeis”.

A adoção global de normas internacionais contábeis traz implicações para o ensino de contabilidade (JACKLING, 2013; BOLZAN *et al.*, 2020), principalmente quanto ao entendimento delas pelos estudantes (SEPTRIANA; FUAD, 2020) e adaptações que os docentes devem fazer para ensiná-las (BOLZAN *et al.*, 2020). Jackling (2013) cita alguns fatores que podem impactar o ensino a partir da utilização de normas internacionais, o que inclui preparação dos professores e a utilização de recursos e estratégias de ensino adequadas. Ciente dessa realidade, o IASB instaurou e estabeleceu uma estratégia educacional de conscientização para aplicação coerente das normas internacionais contábeis, denominada de Ensino Embasado na Estrutura Conceitual (EEEC) (COSTA *et al.*, 2018).

O EEEEC aborda o ensino da contabilidade financeira com o propósito de aprofundar o aprendizado das normas internacionais (COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020) e com isso busca desenvolver nos discentes a consciência para compreender e empregar corretamente os conceitos constantes nos padrões contábeis (PONTES *et al.*, 2020). A partir dessa proposta, os estudantes devem ser orientados para entender o fundamento econômico das transações

contábeis e abordar requerimentos das normas para identificar a necessidade de realizar julgamentos sobre as escolhas de contabilização e fazer estimativas de valores (HODGDON; HUGHES; STREET, 2011). Com isso, os alunos são levados a relacionar os conceitos da estrutura aos requisitos específicos que são abordados (WELLS, 2011).

Com base na vigência da Estrutura Conceitual e dado que ela é base para as práticas contábeis, seu ensino deve ter essa estrutura como ponto de partida (COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020). Aliado a isso, uma das ideias do EEEC é que o aluno aprenda os conceitos da Estrutura Conceitual e a base normativa das transações em vez de memorizar técnicas de contabilização, o que ainda é comum no ensino de contabilidade financeira (HODGDON; HUGHES; STREET, 2011; COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020).

Entretanto, apesar da importância da compreensão de conceitos na aprendizagem e prática da contabilidade financeira, existem muitas indefinições e percepções distintas sobre determinados conceitos. Um exemplo é o entendimento do “ativo”, pois segundo Goulart (2002) e Moraes *et al.* (2022) existem confusões conceituais sobre este conceito entre estudantes de graduação e profissionais que trabalham na área contábil.

A literatura aponta para o entendimento de que compreender apropriadamente conceitos contábeis e suas características é fundamental para a aplicação prática das normas (COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020) e para o desenvolvimento da área (LIMA FILHO; BRUNI, 2012). A imprecisão nesse entendimento pode causar avaliações, classificações, mensurações e interpretações equivocadas na elaboração das demonstrações financeiras (MARTINS; PELISSARO, 2005). Com base nesse contexto, o foco deste trabalho é o aprendizado de conceitos teóricos e formação conceitual na contabilidade.

## **1.2 A Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental (TAD) e a Formação Conceitual**

Um conceito teórico representa o modo de se pensar um determinado objeto por meio da mentalização de seus atributos gerais e da forma com que se relaciona com outros num sistema dentro de uma área do conhecimento (FREITAS, 2016). “Por exemplo, o conceito de número antecede todos os tipos particulares de número; o conceito de flor é a base primeira para que se analise e compreenda a rosa como um tipo particular e concreto de flor” (FREITAS, 2016, p. 391).

Com base nisso, este estudo foi fundamentado na Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental (TAD). Sob essa perspectiva, a aprendizagem está diretamente relacionada à maneira pela qual o estudante se apropria de conceitos teóricos a partir das atividades que

realiza e ao seu desenvolvimento pessoal e social (FREITAS; LIBÂNEO, 2019). Dessa forma, a teoria enfatiza a associação de aprendizagem e desenvolvimento, tendo como foco o aprendizado de conceitos teóricos como meio de desenvolver o aluno, e não apenas como objetivo do processo educativo (AMORIM; PUENTES, 2021).

Nesse contexto, a escola deve incentivar que os estudantes exercitem a capacidade de pensar conceitualmente, e para isso, é necessário estabelecer e executar um sistema de ensino que vise o desenvolvimento e não apenas a aprendizagem (DAVIDOV, 1988). Sob essa perspectiva, o desenvolvimento ocorre com o aluno realizando processos cognitivos a partir da sua experiência de lidar e refletir sobre um tema de estudo (PUENTES, 2020).

Essa abordagem educativa contrapõe o ensino tradicional que se configura nas escolas de educação básica e de ensino superior no Brasil, que focam na transmissão do conhecimento e não da formação do conceito teórico (PUENTES; LONGAREZI, 2017). O costume de transmitir conceitos prontos em forma de frases e informações para os estudantes não contribui para a sua aprendizagem (MALACHEN; ANJOS, 2018). Essa ideia está ligada ao pensamento empírico e construção de conceitos com base no cotidiano (SCHROEDER, 2007).

Em termos de formação conceitual, a TAD prioriza o pensamento teórico ante ao empírico (FREITAS; LIBÂNEO, 2019). O pensamento teórico é o processo composto por atividades mentais de análise e síntese que o aluno realiza para aprender conceitos teóricos (MALACHEN; ANJOS, 2018) e se dá a partir da generalização e abstração substantiva, processos de formação conceitual que devem ser executados pelos sujeitos aprendentes (PUENTES, 2020). Com a generalização substantiva, o aluno irá entender quais os atributos substanciais de um objeto, permitindo defini-lo objetivamente e traduzir em palavras a observação da realidade que forma um conceito (PUENTES, 2020). Pela abstração substantiva, o aluno irá entender as aplicações dos conceitos e as relações deles entre si (PUENTES, 2020).

Os conceitos teóricos são utilizados para “compreender e explicar acontecimentos, situações, atividades concretas da vida” (FREITAS, 2016, p. 392). O aprendizado conceitual deve ocorrer com base numa organização didática que possibilite o aprendizado de maneira que o aluno consiga pesquisar e resolver problemas (LIMA; AQUINO; RESENDE, 2012).

### **1.3 O Papel da Atividade de Estudo no Processo de Aprendizado de Conceitos**

O aprendizado de conceitos ocorre a partir das análises e reflexões realizadas pelo sujeito aprendente (FREITAS; LIBÂNEO, 2019). Sob a ótica da TAD, esse processo de aprendizagem exige que o aluno execute tarefas que irão culminar na aquisição do

conhecimento, o que inclui os fundamentos teóricos e modos de ação relacionados aos conceitos (FREITAS; LIBÂNEO, 2019). Essas são as bases para a Atividade de Estudo, que foca em tarefas de estudo e conteúdos curriculares como componentes da desenvolvimento do indivíduo (PUENTES, 2020).

A Teoria da Atividade de Estudo (TAE) é considerada a maior contribuição teórica dentro da TAD (PUENTES, 2020). Ela possui elementos psicológicos, pedagógicos, didáticos e metodológicos que permitem a concretização da aprendizagem seguindo os preceitos da TAD (PUENTES, 2020). A Atividade de Estudo pressupõe que se resolva tarefas de modo que suscite a formação do conceito e seus modos de utilização no cotidiano do aluno (FREITAS, 2016). Por meio da proposição de um conteúdo em forma de situação-problema pelo professor, o aluno é levado a compreender sua causa e a solução (MIRANDA, 2016).

A TAE une conceito, conteúdo e estrutura para buscar o aprendizado por parte dos estudantes (PUENTES, 2020). O conceito se refere ao pensamento teórico que se forma a partir de operações mentais dos objetos; o conteúdo está ligado aos modos de ação a partir dos conceitos aprendidos; e a estrutura é composta por etapas operacionais para gerar a aprendizagem (PUENTES, 2020). O objetivo desse processo é promover a modificação do aluno que passa por esse processo, de forma que ele consiga se interessar e identificar a necessidade do seu desenvolvimento (FREITAS; LIBÂNEO, 2019).

Dessa forma, a Atividade de Estudo não pressupõe a utilização de determinadas técnicas de ensino; seu foco está no processo e no objetivo da aprendizagem. Porém, cabe ao professor selecionar os conceitos importantes e propor meios para que a aprendizagem ocorra (FREITAS, 2012). Esse processo, segundo a TAD, depende que o docente crie situações de aprendizagem que estimulem o estudante a articular situações concretas com conceitos teóricos (FREITAS, 2016).

Nesse contexto, o professor tem o papel de organizar e propor tarefas que propiciem a investigação de problemas utilizando conceitos teóricos (SFORNI; SERCONEK; LIZZI, 2021). Isso permite que os estudantes realizem processos mentais que consistirão na transposição do campo externo (da realidade) para o interno (pensamento) os modos de ação relacionados aos conceitos (PUENTES, 2020; SFORNI; SERCONEK; LIZZI, 2021).

#### **1.4 O Potencial dos Casos para Ensino para a Formação Conceitual em Contabilidade**

No aspecto profissional da contabilidade, o mercado de trabalho requer contadores que sejam capazes de compreender conteúdos e pensar conceitualmente sobre os assuntos da área,

dentre outras exigências (COSENZA; GOMES; DEVILLART, 2015). Pensando nas características cognitivas que o profissional contábil deve ter, o IASB desenvolveu e divulgou uma série de materiais didáticos buscando promover o desenvolvimento de competências necessárias ao profissional da contabilidade e apoiar o entendimento e aplicação correta das normas elaboradas pelo órgão (PONTES *et al.*, 2020). Esses materiais estão na forma de casos para ensino e buscam a aplicação do EEE (PONTES *et al.*, 2020).

Os casos para ensino são propostas de atividades estruturadas baseadas em situações concretas ou simuladas da realidade (ALBERTON; SILVA, 2018). Tais materiais são elaborados e aplicados na sala de aula para que os estudantes construam conhecimentos de forma contextual, social e interativa, em vez de simplesmente receber conhecimentos advindos do professor (NATH, 2005; LEAL; MEDEIROS; FERREIRA, 2019).

Esses casos são ferramentas pedagógicas por meio da qual os professores podem pensar no ensino de forma a desenvolver as capacidades cognitivas dos estudantes (LEAL; MEDEIROS; FERREIRA, 2019). A aplicação de casos para ensino pressupõe a abordagem de algum conceito, bem como a proposição de situações de pesquisa e investigação, tomada de decisão e aplicação de conteúdos teóricos em situações práticas específicas (ALBERTON; SILVA, 2018).

Dentro da abordagem do EEE, o caso *Open Safari*, desenvolvido por Wells e Tarca (2014) e pensado para o ensino do tema de imobilizado e outros ativos não financeiros (COSTA *et al.*, 2018). O material apresenta transações de uma companhia fictícia de turismo africana denominada de *Open Safari* e diversas questões para discussão (COSTA *et al.*, 2018). A partir delas, os estudantes precisam pesquisar, simular cenários e pensar conceitualmente para responder às questões propostas pelo caso (COSTA *et al.*, 2018).

A utilização do EEE em disciplinas da graduação em ciências contábeis por meio de casos para ensino propostos pelo IASB, como o *Open Safari*, e com metodologias ativas vem obtendo resultados significativos na formação conceitual e de competências dos estudantes (COSTA *et al.* 2018; COSTA *et al.*; 2020, PONTES *et al.*, 2020). Os discentes percebem melhorias em processos que envolvem: considerar mais de uma solução possível para problemas contábeis, consolidar vários conteúdos teóricos da disciplina e do curso, desenvolvimento de senso crítico (COSTA *et al.* 2018) e de responsabilidade individual pelo próprio aprendizado (COSTA *et al.* 2018; PONTES *et al.*, 2020), visualização do ambiente real de tomada de decisões e capacidade de lidar com incertezas e informações incompletas (COSTA *et al.*; 2020).

Com base nesse potencial de resultados na aprendizagem possibilitado pelos casos para ensino, a estratégia vem ganhando destaque na comunidade científica (COSTA; TORRES, 2021; JOST *et al.*, 2022). A literatura discute acerca de como os casos de ensino podem ser utilizados para o desenvolvimento de habilidades profissionais em estudantes (ALBERTON; SILVA, 2018) e sobre métodos e elementos necessários para a construção adequada de um caso (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021). Entretanto, além disso, os casos para ensino devem conter a abordagem de algum conceito teórico, além da sua aplicação em algum contexto prático (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021). Esse aspecto conceitual não é considerado em muitos dos casos (ALBERTON; SILVA, 2018; FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021). Com base nisso, esse trabalho também abordou a construção e o aprendizado de conceitos contábeis a partir do conteúdo de casos para ensino.

### **1.5 Lacuna e Problema de Pesquisa**

A partir da contextualização tecida nos tópicos anteriores deste capítulo, conclui-se que é necessário investigar o ensino e aprendizado de contabilidade com foco na formação conceitual. Essa discussão se torna necessária para permitir que o aluno entenda e aplique conceitos de forma adequada (MARTINS; PELISSARO, 2005), independente e ativa (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021) e associando a teoria com a prática (FREITAS, 2016).

A fim de contribuir para a discussão acerca da falta de consenso sobre a percepção e entendimento de alguns conceitos contábeis identificada na literatura (GOULART, 2002; MARTINS; PELISSARO, 2005; LIMA FILHO; BRUNI, 2012; SANCHEZ, 2013; PICCOLI; CHIARELLO; KLANN, 2015; GONZALES; SANTOS, 2018; LEITE *et al.*, 2018; MORAES *et al.*; 2022), este estudo chama a atenção para o modo que pode se dar o aprendizado de conceitos de forma que o aluno consiga compreendê-lo de acordo com a Estrutura Conceitual que rege a prática contábil nacional (CPC 00) e internacionalmente (*Conceptual Framework*). A análise de conceitos e seus componentes se justifica pois a identificação de conceitos incompletos, que ensejam percepções distintas sobre um objeto, ou a ausência de alguns conceitos são aspectos que podem comprometer o processo de ensino e aprendizagem.

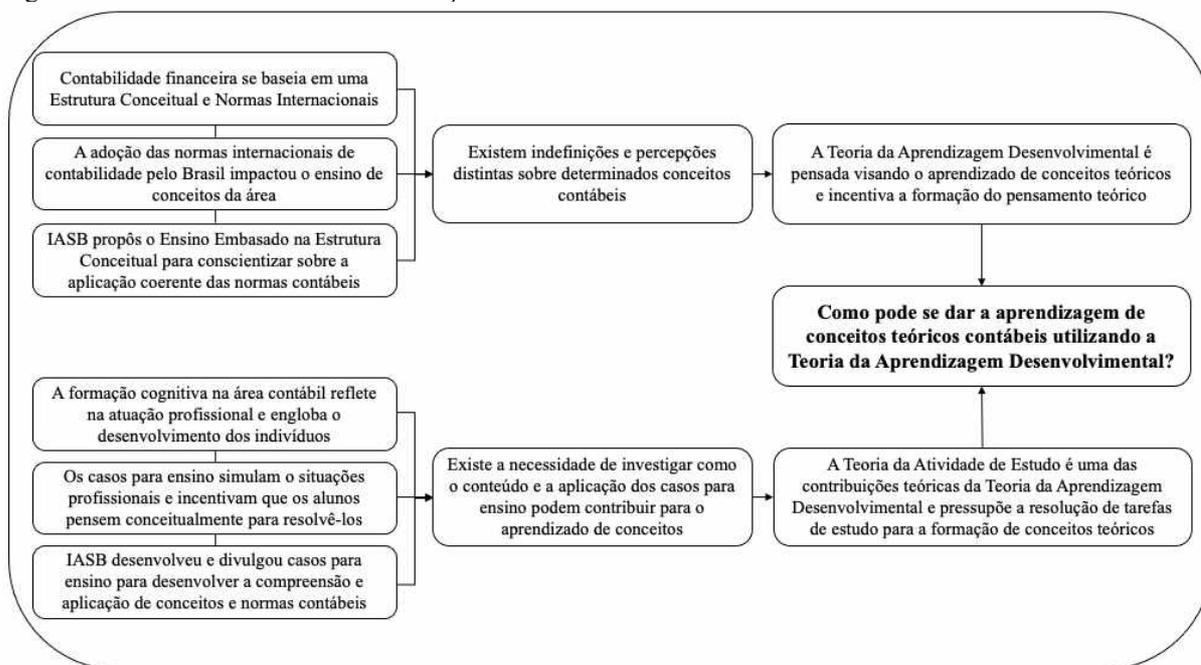
É necessário também discutir sobre os modos pelos quais esse aprendizado pode ocorrer. A partir da importância dos casos para ensino, visualiza-se seu potencial de contribuir para o desenvolvimento de diversas competências dos estudantes (COSTA *et al.* 2018; COSTA *et al.*; 2020, PONTES *et al.*, 2020). Porém o aspecto conceitual dessa formação também deve ser considerado na elaboração e aplicação desses casos (ALBERTON; SILVA, 2018; FREITAG;

ARANTES; JUNIOR, 2021). Assim, identifica-se a necessidade de investigar como o conteúdo e a aplicação de casos para ensino podem contribuir para a formação de conceitos teóricos.

Considerando que a TAD é pensada visando o aprendizado de conceitos teóricos por parte dos estudantes, ela foi utilizada como base teórica para este estudo. Por considerar o processo de desenvolvimento em conjunto com a aprendizagem (AMORIM; PUENTES, 2021) e propor o pensamento teórico como meio de análise, síntese e assimilação de conceitos (MALACHEN; ANJOS, 2018), essa lente teórica pode contribuir para subsidiar a reflexão sobre como pode se organizar um sistema didático que visa colaborar para entendimento de conceitos necessários para a prática da contabilidade financeira.

A Figura 1 apresenta a linha de raciocínio utilizada no desenvolvimento deste estudo.

Figura 1 – Bases Norteadoras da Dissertação



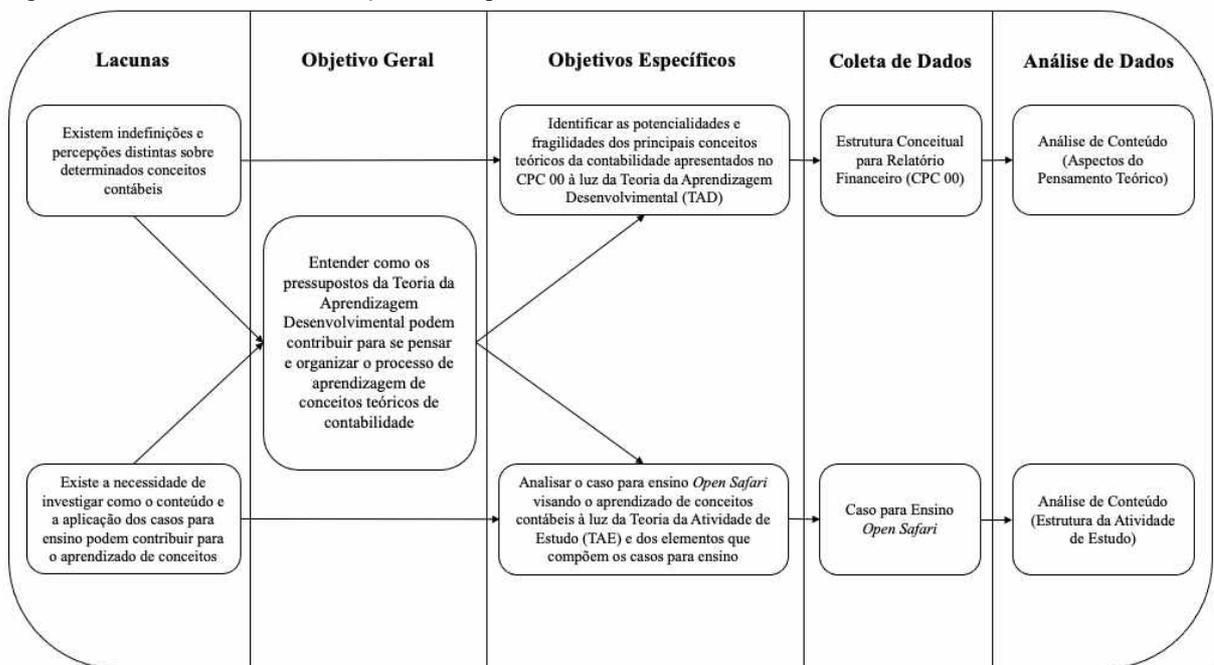
Fonte: Elaborada pelo autor

O diagrama apresentado na Figura 1 representa uma forma gráfica de sintetizar o contexto que embasa a realização do trabalho, bem como as lacunas e bases teóricas identificadas para a definição do problema de pesquisa. A partir dessa linha de pensamento traçada, o problema direcionador da pesquisa baseia-se na seguinte questão: como pode se dar a aprendizagem de conceitos teóricos contábeis utilizando a TAD? O objetivo geral é entender como os pressupostos dessa teoria podem contribuir para se pensar e organizar o processo de e aprendizagem de conceitos de contabilidade.

## 1.6 Apresentação dos Artigos

Para responder ao problema de pesquisa proposto, são apresentados os seguintes objetivos específicos: (i) identificar as potencialidades e fragilidades dos principais conceitos teóricos de contabilidade apresentados na Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro à luz da TAD; e (ii) analisar o caso para ensino *Open Safari* visando o aprendizado de conceitos contábeis à luz da TAE e dos elementos que compõem os casos para ensino. Os objetivos específicos foram trabalhados na forma de artigos. A Figura 2 mostra a linha de raciocínio que molda a execução deste trabalho, visando responder ao problema de pesquisa.

Figura 2 – Elementos de Delimitação da Pesquisa



Fonte: Elaborada pelo autor

A Figura 2 apresenta a conexão entre as lacunas identificadas e o objetivo da pesquisa. Além disso, mostra as relações entre os objetivos definidos e os percursos metodológicos para coleta e análise de dados. O estudo tem abordagem qualitativa, buscando responder o problema de pesquisa por meio de análise documental e confronto com a literatura existente sobre o tema e a lente teórica adotada.

O primeiro artigo, referente ao objetivo específico de identificar as potencialidades e fragilidades dos principais conceitos teóricos de contabilidade apresentados na Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro à luz da TAD, buscou analisar conceitos que constam no CPC 00. A seleção deste documento se deu devido ao fato de seu conteúdo representar uma

referência para as demais normas contábeis. A coleta de dados foi realizada no texto desse pronunciamento e foi aplicada análise de conteúdo. As categorias de análise foram os aspectos de pensamento teórico preconizados pela TAD. Assim, os principais conceitos contábeis do CPC 00 foram codificados e posteriormente categorizados conforme os processos de generalização e abstração substantiva que se entende que é possível realizar a partir do texto. De forma complementar, também foi analisado como esses processos são avaliados em questões do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE) referentes aos conceitos analisados.

Com base no entendimento de que, de acordo com a TAD, o conteúdo do CPC 00 por si só não permite formar o conceito teórico, e de que só a organização da Atividade de Estudo de forma adequada pode operacionalizar esse processo, o segundo artigo propôs analisar o caso *Open Safari* visando o aprendizado de conceitos contábeis à luz da TAE e dos elementos que compõem os casos para ensino. O caso analisado foi selecionado por ser o mais divulgado atualmente, inclusive com estudo que testou a sua eficácia no aprendizado (COSTA *et al.*, 2018). Assim, a coleta e análise de dados foram realizadas no conteúdo desse caso *Open Safari*. As categorias de análise foram os elementos que compõem os casos para ensino, conforme a literatura, e a estrutura da Atividade de Estudo, abordada pela TAE. A partir disso, todos os trechos do caso foram codificados conforme os elementos que a literatura aponta como componentes de um caso para ensino. Posteriormente, cada elemento foi categorizado conforme um componente da Atividade de Estudo para ensinar a discussão sobre como a formação conceitual está ou poderia estar presente na aplicação do caso.

### **1.5 Justificativa do Trabalho**

Os objetivos específicos traçados têm potencial para o atingimento do objetivo geral por envolverem documentos passíveis de análise relacionados com o ensino de conceitos contábeis, quais sejam: (i) a Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (CPC 00), elaborada originalmente pelo IASB e adaptada para o contexto brasileiro pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis; (ii) o caso para ensino *Open Safari*, divulgado pelo IASB pensando em contribuir para o ensino de conceitos relativos aos ativos imobilizados e não financeiros.

A relevância do estudo reside principalmente na discussão sobre como pode se dar o aprendizado de conceitos contábeis utilizando os documentos selecionados como ponto de partida para essa discussão. Os referidos documentos podem ser utilizados no ensino de contabilidade financeira, o que enseja a importância dessa análise.

Além disso, conforme já abordado, os estudos anteriores que se propuseram a investigar o entendimento de conceitos contábeis não abordaram o processo de aprendizado (GOULART, 2002; MARTINS; PELISSARO, 2005; LIMA FILHO; BRUNI, 2012; SANCHEZ, 2013; PICCOLI; CHIARELLO; KLANN, 2015; GONZALES; SANTOS, 2018; LEITE *et al.*, 2018; MORAES *et al.*; 2022). Porém, esses trabalhos já demonstraram que discentes, docentes e profissionais da área entendem conceitos de maneiras distintas, o que pode prejudicar a aplicação prática desses conceitos na vida profissional e acadêmica.

A adoção da TAD para o embasamento da pesquisa traz contribuições teóricas a respeito do aprendizado de conceitos na área contábil. A partir do trabalho, foi possível verificar como a adoção de pressupostos da TAD podem ser utilizados pelos docentes para promover o entendimento de conceitos da área e como isso pode refletir em melhor compreensão e formação conceitual por parte dos discentes. Esse processo pode se dar pela priorização do pensamento teórico em lugar do empírico, como a teoria sugere. A análise documental proposta consistiu em verificar o potencial do conteúdo para permitir esse aprendizado.

A TAD vem sendo aprimorada desde o seu surgimento no início do século XX. Os estudos anteriores que investigaram essa base teórica são majoritariamente da área pedagógica, que revelaram diversos aspectos contributivos dessa teoria para a educação básica. Dessa forma, entende-se que na educação contábil esse processo pode ser replicado utilizando esses pressupostos. Assim, a aplicação de elementos teóricos da TAD no ensino de conceitos contábeis pode suscitar mudanças no aprendizado destes por parte dos estudantes.

## **1.6 Estrutura da Dissertação**

Esta dissertação está estruturada em formato de artigos, com base no contexto apresentado. Para operacionalizar a pesquisa serão apresentados dois artigos, a fim de viabilizar o atingimento do objetivo geral. No próximo capítulo se desenvolve o artigo que busca atingir o primeiro objetivo específico da pesquisa, intitulado “Análise da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro à luz da Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental”. O terceiro capítulo apresenta o artigo relativo ao segundo objetivo específico da pesquisa, trata-se do artigo “Desenvolvimento de Conceitos Contábeis à luz da Teoria da Atividade de Estudo por meio de Casos para Ensino”. Após o desenvolvimento dos artigos, no quarto capítulo são relatadas as considerações finais do estudo.

## 2 ANÁLISE DA ESTRUTURA CONCEITUAL PARA RELATÓRIO FINANCEIRO À LUZ DA TEORIA DA APRENDIZAGEM DESENVOLVIMENTAL

### 2.1 Introdução

A contabilidade está fundamentada em normas baseadas em conceitos e possui uma Estrutura Conceitual utilizada internacionalmente e serve como guia para ser utilizado na preparação e apresentação de relatórios financeiros (GELBCKE *et al.*, 2018). Nesse sentido, é requerido dos profissionais contábeis que saibam utilizar de forma clara e precisa os conceitos com os quais estão lidando, pois a imprecisão no entendimento pode causar avaliações, classificações, mensurações e interpretações equivocadas (MARTINS; PELISSARO, 2005). Portanto, entender corretamente os conceitos contábeis e suas características é fundamental para o desenvolvimento da área (LIMA FILHO; BRUNI, 2012).

O aprendizado de conceitos contábeis fundamentais é ponto a ser considerado na definição de estratégias de ensino e na formatação de projetos político-pedagógicos dos cursos de ciências contábeis (SANTOS; FREITAS; DIAS FILHO, 2020). Entender os limites de um conceito é essencial em qualquer ciência, e na contabilidade, devido à atuação prática da área, se faz necessário que os profissionais os compreendam e apliquem as terminologias em nível satisfatório (GOULART, 2002).

Em termos teóricos, um conceito representa o modo de se pensar sobre um determinado objeto mentalizando seus atributos gerais e entendendo como ele se relaciona com outros (FREITAS, 2016). “Por exemplo, o conceito de número antecede todos os tipos particulares de número; o conceito de flor é a base primeira para que se analise e compreenda a rosa como um tipo particular e concreto de flor” (FREITAS, 2016, p. 391).

Com base nisso, a Teoria da Aprendizagem Desenvolvidora (TAD) preconiza que a aprendizagem do aluno está diretamente relacionada ao modo com que ele se apropria de conceitos teóricos (FREITAS; LIBÂNIO, 2019). Em termos de formação conceitual, a TAD preceitua o pensamento teórico, processo composto por atividades mentais de análise e síntese que o aluno deve realizar para aprender conceitos teóricos (MALACHEN; ANJOS, 2018).

Na contabilidade, apesar da existência de uma Estrutura Conceitual (CPC 00), existem muitas indefinições e percepções distintas sobre determinados conceitos. Essa discussão na literatura relata conceitos com definições insatisfatórias (GOULART, 2002) e com percepções diferentes entre discentes (LIMA FILHO; BRUNI, 2012; PICCOLI *et al.*, 2015; MORAES *et al.*, 2022), inclusive com baixo nível de conhecimento conceitual, conforme Nunes *et al.*

(2016). Essas diferenças também foram já constatadas entre docentes (GONZALES; SANTOS, 2018; LEITE *et al.*, 2018) e profissionais que atuam com contabilidade (GOULART, 2002).

A própria contabilidade não possui um conceito único e de aceitação internacional (LAMES, 2019). A ciência contábil pode ser definida de diversas formas a depender da fonte de consulta, no entanto o CPC 00 não adota um conceito para o termo (LAMES, 2019). Lames e Miranda (2022) também apontam diferenças na percepção sobre o conceito de contabilidade por docentes da área, com impactos no rendimento discente a depender do conceito adotado para contabilidade.

Em síntese, “um domínio apropriado dos conceitos básicos da Contabilidade e uma análise das suas características são essenciais para o desenvolvimento da Teoria Contábil” (LIMA FILHO; BRUNI, 2012, p. 187). Além disso, segundo Lima Filho e Bruni (2012) discutir conceitos no processo de ensino e aprendizagem de contabilidade é relevante pois esses aspectos podem ajudar profissionais e usuários com informações úteis para a tomada de decisão.

Com base nesse contexto, cabe demonstrar como os principais conceitos contábeis são abordados no CPC 00. Wells (2011) afirma que o ensino de contabilidade financeira deveria começar e se basear pelo entendimento da Estrutura Conceitual e que a sua compreensão é fundamental para a aplicação adequada das normas contábeis que derivam dessa estrutura. A partir disso, a presença ou ausência de elementos necessários para o entendimento desses termos pode ter implicações em termos de ensino e quanto à sua compreensão e aplicação por parte dos estudantes. Desse modo, questiona-se: quais as potencialidades e fragilidades dos principais conceitos contábeis da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro com base na TAD?

A partir do objetivo de identificar potencialidades e fragilidades dos principais conceitos teóricos de contabilidade apresentados no CPC 00 à luz da TAD, a análise de conceitos incompletos, que ensejam percepções distintas sobre um objeto, ou a ausência de alguns elementos conceituais são aspectos que podem comprometer o processo de ensino e aprendizagem. Por outro lado, a forma de expressão dos conceitos no CPC 00 pode conter elementos que facilitem o processo de aprendizagem, evidenciando seu potencial de contribuir nesse sentido.

Uma das formas de averiguar a compreensão de conceitos por parte dos estudantes é por meio da realização do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE). Tal instrumento de avaliação serve como meio de verificação da qualidade institucional do ensino superior e examina, dentre outros aspectos, a compreensão e aplicação da Estrutura Conceitual pelos estudantes de contabilidade. Porém, constata-se baixos níveis de desempenho obtidos pelos discentes da área contábil nessa prova, o que é associado, dentre outros fatores, à

organização didático-pedagógica do ensino na graduação (LEMOS; MIRANDA, 2015). Com base nisso, um objetivo secundário deste artigo consistiu em analisar como os conceitos abordados no CPC 00 são avaliados em questões do ENADE, tendo a TAD como lente teórica de investigação.

Para fins de delimitação, os conceitos selecionados para análise são, primeiramente: ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa. Esses conceitos são tidos como fundamentais dentro da Estrutura Conceitual (LIMA FILHO; BRUNI, 2012; GERBER; GERBER; VAN DER MERWE, 2014), e são definidos como elementos das demonstrações contábeis (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS [CPC], 2019). Wells (2011) cita que os principais conceitos da Estrutura Conceitual incluem as definições dos elementos dos relatórios e o regime contábil de competência. Diante disso, os conceitos de regime de caixa e de competência também são analisados por configurarem regimes contábeis realizados pelas empresas e que refletem o desempenho financeiro nos relatórios (CPC, 2019).

A relevância deste estudo reside na análise reflexiva sobre a forma de apresentação dos conceitos no CPC 00. Os achados podem interessar aos órgãos normatizadores contábeis para que se intensifique a preocupação na adoção e divulgação de conceitos de forma que a compreensão seja cada vez mais facilitada aos usuários. Além disso, uma das contribuições deste trabalho é direcionada aos docentes de disciplinas de contabilidade financeira, pois os resultados deste trabalho podem inspirar processos pedagógicos que considerem aspectos da teoria utilizada nesta pesquisa para se pensar na aprendizagem de conceitos teóricos.

## **2.2 Fundamentação Teórica**

### **2.2.1 Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental (TAD)**

A TAD surgiu na antiga União Soviética no final da década de 1950, como resultado da construção de um sistema de educação básica (AMORIM; PUENTES, 2021). Esse campo teórico surgiu a partir do estabelecimento de hipóteses sobre a relação entre aprendizagem e desenvolvimento (PUENTES, 2017), o que culminou em sistema didático capaz de organizar o ensino focado no desenvolvimento dos estudantes (PUENTES; LONGAREZI, 2017). Seu objetivo envolvia a promoção de uma educação que impulsionasse o desenvolvimento dos estudantes, com a premissa de que o aprendizado não é tido como o fim, mas um meio para se alcançar o desenvolvimento pleno do indivíduo (AMORIM; PUENTES, 2021).

A aprendizagem desenvolvimental relaciona, como o próprio nome sugere, o aprendizado e o desenvolvimento do indivíduo (AMORIM; PUENTES, 2021), sendo que, conforme Vigotski (2010), ao aprender o aluno realiza processos internos de desenvolvimento. Porém esses processos não ocorrem paralelamente, pois os progressos escolares não refletem necessariamente o fluxo do desenvolvimento (VIGOTSKI, 2010).

Davidov (1988) discute que a escola deve proporcionar nos estudantes a oportunidades para pensar, e para isso, é necessário estabelecer e executar um sistema de ensino que vise o desenvolvimento e não apenas a aprendizagem. Nesse sentido, Puentes (2019) afirma que o termo “ensino” na perspectiva desenvolvimental pode não ser considerado adequado, pois uma atividade psíquica, como o desenvolvimento, não pode ser ensinada. Esse processo de desenvolvimento ocorre com a formação do pensamento teórico, em que se dá o aprendizado (PUENTES, 2019).

Nesse contexto se insere o papel do professor, que “sai do lugar de transmissor do conhecimento e assume a tarefa de ajudar o aluno a ser um professor de si mesmo” (AMORIM; PUENTES, 2021, p. 15-16). O docente materializa as normas sociais e as experiências culturais e históricas que viabilizam o aprendizado dos conceitos teóricos (AMORIM; PUENTES, 2021).

No contexto brasileiro, Freitas e Libâneo (2019) citam que as instituições educacionais são guiadas por critérios de qualidade que são quantitativos e apurados por instrumentos padronizados, o que gera uma educação baseada em resultados e subordinada a parâmetros do mercado. Esse cenário incentiva as instituições e docentes trabalharem com objetivo principal de melhorar esses índices (FREITAS; LIBÂNEO, 2019). Porém, além desse aspecto quantitativo de medição da qualidade da educação, também é necessária a perspectiva de formação e de desenvolvimento global da personalidade dos estudantes (FREITAS; LIBÂNEO, 2019).

A TAD foi pensada originalmente para a educação básica e tem como foco a aprendizagem infantil (FREITAS; LIBÂNEO, 2019). No entanto, o estudo de Marzari e Ribeiro (2017) demonstrou sua aplicação no ensino superior, ao analisar o aprendizado dos estudantes de um curso de ciências biológicas em relação aos conteúdos didáticos, organizados a partir da aprendizagem desenvolvimental.

Assim, as bases conceituais se adequam aos propósitos deste estudo, que foca no ensino superior. Longarezi (2017, p. 194-195) cita que “o ensino tradicional vigente nas escolas de educação básica e de ensino superior no Brasil [...] está limitado a uma dimensão informativa

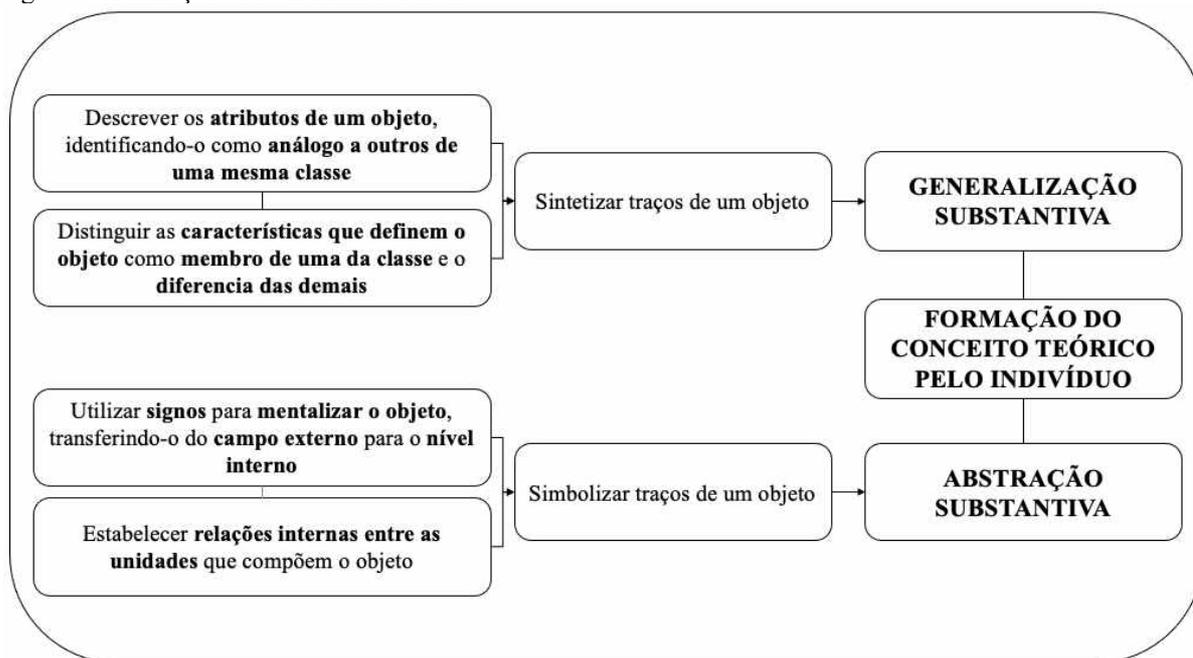
porque ocorre, fundamentalmente, sob a base da transmissão do conhecimento científico e não da formação do conceito”.

A referida teoria discute a formação do pensamento teórico e empírico (LIMA; AQUINO; RESENDE, 2012). O pensamento empírico está muito ligado com a pedagogia tradicional (LIBÂNEO, 2004). Segundo Schroeder (2007) o pensamento empírico é construído no cotidiano, fora da sala de aula, e representa uma forma de representação da realidade que é viável para as pessoas. Os conceitos construídos dessa forma podem vir de grupos significativos, como familiares, amigos, colegas de trabalho e meios de comunicação em massa (SCHROEDER, 2007).

Na sala de aula, isso se traduz com os discentes recebendo conceitos “prontos” (LIBÂNEO, 2004) e chegando ao conhecimento de forma direta e imediata (MARZARI; RIBEIRO, 2017). Isso representa uma limitação, pois com esse processo, o aluno deixa de ter autonomia para identificar traços de um objeto e as relações entre seus componentes; e é levado a uma situação de passividade nas aulas, o que pode implicar na dificuldade de explicar uma ideia ou aplicar o conhecimento em alguma situação problema (MARZARI; RIBEIRO, 2017). Nesse contexto, o pensamento teórico deve superar o pensamento empírico (LIBÂNEO, 2004; FREITAS; LIBÂNEO, 2019).

O conceito teórico é um reflexo de um objeto pelo modo pelo qual é mentalmente idealizado, estruturado e reproduzido (PUENTES; LONGAREZI, 2013). O conceito teórico reúne as características do que é a essência de um objeto, assim, pensar teoricamente é identificar o que é substancial a um dado objeto ou fenômeno (DAVIDOV, 1988). Essa construção mental permite descobrir a essência do conceito, bem como a sua compreensão e explicação (DAVIDOV, 1988). O pensamento teórico e a formação do conceito teórico ocorre conforme os requisitos da Figura 3.

Figura 3 - Formação do Pensamento Teórico



Fonte: Elaborada pelo autor com base em Davidov (1988)

Na Figura 3, é possível observar que a generalização e abstração substantiva são processos fundamentais para a assimilação de um conceito. A generalização substantiva ocorre quando se consegue analisar traços distintos do objeto ou fenômeno que se está conceituando. Portanto, generalizar é reconhecer características comuns a um objeto de forma que se identifique suas qualidades próprias e que seja possível defini-lo como membro de uma classe, o que é uma maneira de particularizar o conceito (DAVIDOV, 1988).

Além da capacidade de generalização substantiva, o conceito teórico deve apresentar a possibilidade de abstração substantiva, ou seja, obter caráter visual e concreto de tal objeto (LIMA; AQUINO; RESENDE, 2012). O processo de abstração substantiva é realizado por meio do reconhecimento de signos. Os signos são elementos que interagem com o objeto conceituado, permitindo que o indivíduo consiga compreender sua utilidade e importância e transferir para o seu nível mental aquilo que observa no mundo externo (DAVIDOV, 1988). Além disso, os diferentes signos que um objeto pode ter permite estabelecer relações internas entre as unidades que o compõem (DAVIDOV, 1988).

Serconek e Sforini (2021) propuseram um experimento para ensino dos conceitos de área e perímetro em aulas de matemática, em que os estudantes participantes foram levados a formar esses conceitos após medir uma superfície. Essa tarefa possibilitou, primeiramente, que os estudantes compreendessem as propriedades essenciais desses conceitos teóricos (generalização substantiva) e pudessem desenvolver as fórmulas de medição de área e de

perímetro (SERCONEK; SFORNI, 2021). Após isso, utilizando unidades quadradas de um material emborrachado e flexível, composto por Etil, Vinil e Acetato (EVA), foram capazes de medir uma superfície de isopor, representá-la graficamente e calcular as medidas desse espaço, mostrando a capacidade de abstração substantiva das propriedades de área e perímetro (SERCONEK; SFORNI, 2021).

Amorim e Puentes (2021) ilustram a generalização substantiva utilizando como exemplos o conceito teórico de rio. Os rios possuem nascente, água natural e curso (AMORIM; PUENTES, 2021). Essas são as propriedades essenciais do conceito, que permitem a sua generalização substantiva pelo estudante. Os autores comentam que entender essas características permitem que o sujeito aprendente consiga diferenciar tal conceito de outros semelhantes, como mar, represa, poço, lago etc.

Em formas de abstração substantiva tem-se o exemplo de números (FAÇANHA, 2020). As moedas representam abstrações substantivas de números pois conseguem representar a noção de quantidade e de valor monetário (FAÇANHA, 2020). Dessa forma, esses atributos são signos no conceito teórico de números (FAÇANHA, 2020). Além disso, as relações internas entre os números podem ser estabelecidas quando eles são ordenados do menor para o maior ou vice-versa (FAÇANHA, 2020).

Barros e Freitas Vaz (2016) afirmam que o aluno internaliza um conceito teórico à medida que vai aplicando ao resolver algum problema no processo de aprendizado, e no momento em que é requerido que ele reproduza e evidencie suas principais características. Laffin (2015) relata que ensinar envolve mediar o aluno e o objeto de conhecimento.

### 2.2.2 Conceitos Relevantes da Estrutura Conceitual (CPC 00)

O CPC foi criado em 2005 para convergir com as normas internacionais emitidas pelo IASB (GELBCKE *et al.*, 2018). Assim, o CPC adotou integralmente o *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, e emitiu em 2008 a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, denominada CPC 00 (GELBCKE *et al.*, 2018).

A partir disso, as principais definições da contabilidade passaram a integrar a estrutura, sendo elas a posição patrimonial e financeira, composta pelo ativo, passivo e patrimônio líquido; e o desempenho empresarial, medido pelas receitas e despesas (GELBCKE *et al.*, 2018). Esse pronunciamento sofreu duas alterações, sendo uma em 2011 (GELBCKE *et al.*,

2018) e a outra em 2018 (CPC, 2019), em que a sua forma e conteúdo foram revistos e modificados.

O CPC 00 define o objetivo do relatório financeiro elaborado pelas entidades; elenca as características das informações financeiras que constam nesses relatórios; caracteriza e define os elementos das demonstrações contábeis; assim como a entidade que reporta essas informações; e discute aspectos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação (CPC, 2019). Ao longo do pronunciamento, diversos conceitos são apresentados, tais como: ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa, capital, dentre diversos outros (CPC, 2019). Segundo Wells (2011), é a partir dessa Estrutura Conceitual que deriva as demais normas contábeis, e este conjunto de diretrizes orientam as estimativas, os julgamentos e os modelos para a elaboração das demonstrações contábeis. Por ser a raiz para os procedimentos práticos da área e para a elaboração dos relatórios financeiros, a compreensão do CPC 00 é imprescindível para o profissional contábil (NUNES; MARQUES; COSTA, 2016).

Nunes, Marques e Costa (2016) alertam que o estudo do CPC 00 deve ser constante durante todos os períodos da graduação em contabilidade. Apesar disso, os resultados do estudo de Toigo, Gollo e Cunha (2014) revelam que estudantes concluintes da graduação têm dificuldades em fazer julgamentos adequados conforme os pronunciamentos, sugerindo que possuem pouca familiaridade com as normas contábeis. Na pesquisa de Nunes, Marques e Costa (2016), apesar de a maioria dos estudantes investigados terem lido o CPC 00, o nível de conhecimento da amostra analisada sobre o conteúdo desse pronunciamento contábil foi considerado baixo, com menos de 50% de desempenho em questões sobre esse tema (NUNES; MARQUES; COSTA, 2016).

Leite *et al.* (2018) recomendam que os docentes estejam atualizados quanto ao conteúdo do CPC 00. Em relação a isso, constatou-se que professores utilizam o CPC 00 em sala de aula com uma frequência mediana (LEITE *et al.*, 2018). Cruz, Ferreira e Szuster (2011), ao avaliarem a frequência com que docentes da pós-graduação discutem o CPC 00, também apuraram que isso não ocorre com alta frequência, apesar de em geral reconhecerem a sua importância.

Os resultados de estudos apresentados até este ponto indicam fragilidades no ensino e aprendizagem da Estrutura Conceitual e das normas contábeis. Sugere-se, com isso, impactos negativos em termos de percepção e compreensão dos conceitos que constam nelas, como se observa nos resultados seguintes.

Piccoli, Chiarello e Klann (2015), ao realizar uma pesquisa de percepção dos conceitos de ativo, passivo, receitas, despesas, ganhos e perdas com estudantes de graduação, verificaram

que os conceitos conforme estão descritos no CPC 00 não são tão associados a esses termos pelos discentes. Para 59% da amostra, o ativo é entendido como “conjunto de bens e direitos de uma empresa” e 19% o entendem como “conjunto de aplicação de recursos, representado por bens e direitos”; apenas 22% associaram o conceito conforme o CPC 00 (PICCOLI; CHIARELLO; KLANN, 2015). Sobre o passivo, 62% o enxergaram apenas como obrigações com terceiros e 13% como origem de recursos; sendo que 25% o entendem como “obrigação presente, derivada de eventos passados, cuja liquidação resulta em saída de recursos, capaz de gerar benefícios econômicos”, que é a definição mais precisa segundo o CPC 00. Fenômeno semelhante ocorreu com os demais conceitos, em que grande parte da amostra demonstrou não os entender conforme o CPC 00 (PICCOLI; CHIARELLO; KLANN, 2015).

Lima Filho e Bruni (2012) também identificaram falhas na compreensão dos conceitos de ativo, passivo, *goodwill*, receitas, despesas, ganhos e perdas. Para todos eles, testados com estudantes por meio de um instrumento de coleta que continha quatro definições para cada um, sendo que dentre elas, apenas uma era considerada satisfatória, predominou para todos os conceitos respostas consideradas insatisfatórias, o que indica que os estudantes têm uma percepção pouco reflexiva e desatualizada dos conceitos (LIMA FILHO; BRUNI, 2012).

Quanto ao conceito de “ativos”, Goulart (2002, p. 56), antes da convergência às normas internacionais, já constatou que “definições insatisfatórias [...] são costumeiramente ensinadas em cursos de contabilidade, sem ensejar discussões, e genericamente aceitas pelos profissionais da área contábil”. Ao verificar com profissionais de contabilidade, administração, economia engenharia e outros as respostas em relação a esse conceito, 78% entendem que o ativo é entendido como “bens e direitos possuídos por uma entidade”, sendo que apenas 16% declararam ter a oportunidade de discutir esse conceito (GOULART, 2002).

O trabalho de Moraes *et al.* (2022, p. 102) ao perguntar a estudantes de graduação “se você formular uma definição do conceito contábil de ativos, quais três termos que você necessariamente incluiria (por representarem características essenciais dos ativos)?”, obteve como termos mais votados “bens” “direitos” e “benefícios futuros”. Esse resultado corrobora com o trabalho de Goulart (2002), porém indica que está sendo dada maior importância para a característica “benefícios econômicos futuros” dos ativos (Moraes *et al.*, 2022), que está alinhada, em partes, com o CPC 00 (CPC, 2019).

O patrimônio líquido não possui definição própria na Estrutura Conceitual, sendo tratado no documento simplesmente como diferença residual entre ativos e passivos (Gelbeke *et al.*, 2018). O entendimento deste conceito foi afetado pelas mudanças legislativas causadas pela adoção das normas internacionais de contabilidade (GONZALES; SANTOS, 2018). Esse

grupo de contas “é composto não só por transações relacionadas aos acionistas ou sócios, mas também pelos resultados abrangentes, cujo conceito agrupa resultados do período e outros resultados, como é o caso da conta de ajustes de avaliação patrimonial” (GONZALES; SANTOS, 2018, p. 68). Os autores também apontam que o valor e a composição do patrimônio líquido são informações importantes para usuários das informações contábeis.

As percepções sobre o patrimônio líquido foram objeto do estudo de Gonzales e Santos (2018), que apresentaram a um grupo de docentes afirmativas relativas ao conceito. Os resultados mostraram que em geral os docentes concordam com aspectos conceituais envolvendo esse grupo de contas, porém não há consenso entre eles, revelando percepções distintas dos docentes em relação a esse conceito (GONZALES; SANTOS, 2018).

Sobre as receitas e despesas, Gelbcke *et al.* (2018) as entendem como definições simplistas, tratando-as apenas como mutações do patrimônio líquido que não se configurem como transações de capital entre a companhia e seus sócios. Os conceitos não são vinculados ao desempenho da empresa em termos de atingimento de seu objeto social, e tampouco às operações normais etc. (GELBCKE *et al.*, 2018). Nesse sentido, Santos, Freitas e Dias Filho (2020) apuram que é comum que os estudantes compreendam que o confronto entre receitas com custos e despesas, mensurados a valor histórico, resulta em lucro contábil.

Devido à insuficiência percebida com relação aos conceitos de receita e despesa no CPC 00, Gelbcke *et al.* (2018) comentam que há livros de teoria contábil que tratam com mais profundidade os elementos patrimoniais associados ao desempenho empresarial. Silva *et al.* (2019) ao compilarem as definições expressas em normas contábeis, identificaram que algumas delas se distanciam ou complementam o que consta no CPC 00, conforme visto no Quadro 1.

Quadro 1 - Comparação de Conceitos Expressos nas Normas Contábeis

<b>Conceito</b>	<b>Definição do CPC 00</b>	<b>Definições de Outras Normas Contábeis</b>
<b>Ativo</b>	Recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.	Recurso: (a) controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e (b) do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade (NBC TG 04 - Ativo Intangível) (NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas)
<b>Passivo</b>	Obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.	Uma obrigação presente da entidade, derivada de transações ou eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos (NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) (NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas)
<b>Patrimônio Líquido</b>	Participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.	Interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos (NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas)
<b>Receita</b>	Aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.	Aumento de patrimônio líquido que se origina no curso das atividades normais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, lucros distribuídos, royalties e aluguéis. Aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entradas ou aumentos de ativos ou reduções de passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, com exceção daqueles relativos a contribuições de capital feitas por terceiros (NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas)
<b>Despesa</b>	Reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.	Redução do patrimônio líquido que surge no curso das atividades normais da entidade e inclui, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Ele geralmente toma a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques ou bens do ativo imobilizado (NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas)
<b>Regime de Caixa</b>	Não há	Não há
<b>Regime de Competência</b>	O regime de competência reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente	Efeitos das operações e de outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando são recebidos ou pagos como caixa ou equivalentes de caixa) e são registrados na contabilidade e divulgados nas demonstrações contábeis dos períodos aos quais se referem (NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas)

Fonte: Elaborado pelo autor com base no CPC 00 e Silva *et al.* (2019)

O Quadro 1 mostra como as normas contábeis expressam os conceitos que são objeto deste estudo em comparação com o CPC 00. Percebe-se que, apesar de as definições convergirem e exprimirem ideias semelhantes, as conceituações são escritas de formas diferentes. As demais normas contábeis parecem ser mais detalhistas, isso ocorre principalmente com os conceitos de receita, despesa e competência. Além disso, tem-se que o caixa não é definido como um regime contábil e não possui definição explícita no CPC 00.

O IASB esclarece que a Estrutura Conceitual pode ser revisada de tempos em tempos com base na experiência com a sua utilização (Araújo *et al.*, 2015). O órgão prevê essa possibilidade, que se dá após um processo amplo de discussão em comitê e consulta à sociedade (Araújo *et al.*, 2015).

Além das fragilidades conceituais e falta de consenso sobre os conceitos elencados até este ponto, Sanchez (2013) identificou um padrão de erro de entendimento dos conceitos de caixa e competência pelos estudantes. Essa realidade foi percebida por professores, sendo que para eles uma das dificuldades dos discentes é o raciocínio matemático aplicado à conta caixa, que é distinto do raciocínio para as demais, que devem ser alteradas independente de recebimentos e pagamentos e considerando o período de ocorrência do evento contábil (SANCHEZ, 2013). Essas fragilidades podem influenciar diversos aspectos do processo de aprendizagem, incluindo o desempenho de estudantes de contabilidade em exames de larga escala e de acreditação profissional, como exemplo do ENADE, como tratado na próxima subseção.

### 2.2.3 ENADE e a Fatores Associados à Avaliação do Aprendizado

O ENADE faz parte do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES) mantido pelo Ministério da Educação. Trata-se de uma prova aplicada a cada três anos nas instituições de ensino superior (INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA [INEP], 2019). As edições que já avaliaram os cursos de Ciências Contábeis até o momento ocorreram nos anos de 2006, 2009, 2012, 2015 e 2018 (INEP, 2019).

O principal objetivo do ENADE é mensurar o desempenho dos estudantes de diversos cursos de graduação em relação aos conteúdos programáticos previstos nas respectivas diretrizes curriculares (INEP, 2019). Esse exame é objeto de alguns estudos que buscaram verificar fatores associados ao desempenho discente (LEMOS; MIRANDA, 2015; SILVA;

MIRANDA; FREITAS, 2017; MEURER; PEREIRA, 2020; SILVA; CAVALCANTE, 2021) e avaliar a qualidade e conteúdo do teste em si (SANTOS; AFONSO, 2016).

Pereira, Nunes e Simões (2021) realizaram uma revisão sistemática acerca da produção acadêmica sobre o ENADE na área de contabilidade e apuraram que predominam pesquisas com tópicos associados ao desempenho discente, assim como características institucionais e formação docente. Também verificaram que são escassos os trabalhos com abordagens críticas e interpretativistas sobre o exame (PEREIRA; NUNES; SIMÕES, 2021).

Santos e Afonso (2016) contaram com o apoio de docentes, estudantes de mestrado e doutorado para verificar a abordagem do conteúdo da prova. O exame contém questões analíticas, que cobram do aluno reflexão e julgamento sobre um tema; técnicas, que exigem saber como fazer algo, e de memorização, em que basta que o aluno tenha o conhecimento necessário para responder corretamente (SANTOS; AFONSO, 2016). Em entrevista, esses analistas consideraram que as provas são de fácil compreensão e resolução (SANTOS; AFONSO, 2016). Além disso, houve concordância que o conteúdo abordado consta na estrutura curricular dos cursos de contabilidade e é relevante para a formação na área (SANTOS; AFONSO, 2016).

Sanchez (2013) realizou entrevistas com docentes de contabilidade partindo da análise das respostas dos estudantes em questões semelhantes às do ENADE. A autora conclui que os estudantes cometem erros e confusões na compreensão de conceitos, o que reflete negativamente no seu desempenho nesse exame. Após entrevistar professores, foi verificado que eles corrigem avaliações focando mais nos acertos do que nos erros, o que faz com que não se direcione esforços para verificar os motivos que levam o aluno a refletir sobre os erros conceituais que comete ou a responder uma questão pensando nos erros contidos nas alternativas (SANCHEZ, 2013).

Diante disso, o ENADE, enquanto instrumento de avaliação discente, tem condições de avaliar aspectos de compreensão e aplicação da estrutura conceitual da contabilidade. Diversos fatores refletem no desempenho dos estudantes submetidos a esse exame. Dentre eles, organização didático-pedagógica e infraestrutura das instituições de ensino (LEMOS; MIRANDA, 2015; MEURER; PEREIRA, 2020) qualificação dos docentes (LEMOS; MIRANDA, 2015), localização e modalidade do curso e gênero do discente (MEURER; PEREIRA, 2020). Além dessas variáveis, SILVA; MIRANDA; FREITAS (2017) verificam que ações promovidas pelas instituições de ensino direcionadas especificamente para preparação dos estudantes para o exame, tais como aulas, cursos e seminários também podem impactar no desempenho satisfatório de quem realiza tal exame.

### 2.3 Procedimentos Metodológicos

O objetivo principal deste estudo foi identificar as potencialidades e fragilidades dos principais conceitos teóricos de contabilidade apresentados na Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro à luz da TAD. Foi adotada a abordagem qualitativa e a estratégia de pesquisa documental. Conforme Bardin (2011) e Gil (2002) estudos documentais utilizam materiais que não foram analisados cientificamente ou que podem ser reescritos conforme o propósito da pesquisa, permitindo representá-los de uma forma diferente da original. Esse formato, para os fins deste estudo, está relacionado com a apresentação e análise dos itens do CPC 00 de acordo com categorias provenientes dos pressupostos da TAD.

O material utilizado para a análise é o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, elaborado e divulgado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2019, com base na versão mais recente do *Conceptual Framework for Financial Reporting*, do IASB. Os conceitos selecionados para análise foram: ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa, regime de caixa e regime de competência. Como primeiro objetivo específico, pretendeu-se analisar a aplicabilidade e as formas de generalização e abstração substantiva desses conceitos teóricos conforme o modo que são apresentados no CPC 00. Diante disso, a coleta de dados consistiu em extrair itens do documento analisado que pudessem ser atribuídos a um ou mais desses conceitos.

Esse procedimento permitiu a organização dos conceitos que foram analisados por meio da seleção do conteúdo que se refere a cada um deles. No exemplo do item 1.4 do CPC 00, que diz que “para fazer as avaliações [...], os investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, precisam de informações sobre: (a) os recursos econômicos da entidade, reivindicações contra a entidade e alterações nesses recursos e reivindicações” (CPC, 2019, p. 5), representa uma unidade de registro selecionada. Segundo Bardin (2011), uma unidade de registro é um recorte do conteúdo que possui significado para o contexto da pesquisa.

Após a seleção dos registros, a atribuição destes a cada conceito é entendido como um processo de codificação. Segundo Bardin (2011, p. 133), “a codificação corresponde a uma transformação [...] dos dados brutos do texto, transformação esta que, por recorte, agregação e enumeração, permite atingir uma representação do conteúdo, ou da sua expressão; suscetível de esclarecer o analista acerca das características do texto”. No caso, a codificação do

documento é feita com base na atribuição dos registros a um ou mais conceitos selecionados para análise.

Após o processo de codificação, ocorreu a categorização dos registros. No processo de categorização, as unidades de registro, que são itens referentes aos trechos do CPC 00, e os respectivos códigos, que representam os conceitos identificados nesses itens, foram associados às categorias de generalização ou abstração substantiva, conforme a Figura 3. As categorias são classes que reúnem um grupo de elementos (unidades de registro) sob um título genérico, agrupando-as em razão das características comuns destes elementos (Bardin, 2011). No contexto deste estudo, a categorização consistiu em verificar a qual classificação os registros selecionados se referiam, ou seja, se eram associadas às generalizações ou abstrações substantivas dos conceitos atribuídos.

As generalizações substantivas foram atribuídas aos itens que definem o conceito teórico, ou seja, que explicam os atributos que o conceito contém. As generalizações substantivas também consideram elementos de diferenciação, que são aspectos do conceito que são atribuíveis a um objeto e o diferencia dos demais. As abstrações substantivas, por sua vez, se referem a itens mais práticos do conceito teórico, como os elementos que permitem que uma pessoa associe ao uso do conceito, definidos como signos. Abstrações substantivas também mostram as relações e comparações que se pode fazer com outros conceitos.

A partir da categorização realizada, foi analisado se as generalizações e abstrações substantivas apresentadas no documento atendem os pressupostos teóricos para a expressão de cada conceito. As categorias foram classificadas entre “sim”, “não” e “parcialmente” para analisar se as generalizações e abstrações substantivas apresentadas ocorrem conforme o processo e os aspectos de formação do conceito teórico apresentado na Figura 3.

Diante do constructo apresentado, a codificação e a categorização são parte principal da análise de dados. Em resumo, os passos seguidos, conforme Bardin (2011), foram os seguintes: (i) Pré-análise: leitura detalhada do CPC 00; (ii) Codificação: transformação dos dados brutos do CPC 00, por meio da seleção de registros (itens do CPC 00) que posteriormente foram agrupados conforme a menção de um ou mais conceitos dentre os analisados neste estudo; (iii) Categorização: organização e classificação dos registros em categorias e subcategorias conforme os critérios da Figura 3; (iv) Interpretação: análise inferencial dos dados coletados e organizados.

Em relação à análise inferencial, apesar da subjetividade envolvida nessa etapa, entende-se que a sistematização e objetividade nos critérios definidos tendem a diminuir esse viés (BARDIN, 2011). A análise documental seguindo esses procedimentos pode evidenciar

aspectos que permitam inferir sobre uma realidade a partir da mensagem que consta no conteúdo do documento (BARDIN, 2011). Assim, busca-se identificar, a partir dessa interpretação, quais informações do CPC 00 podem suscitar os leitores a generalizar e abstrair conceitos teóricos de forma substantiva, apesar de esses processos serem subjetivos.

O segundo objetivo específico do artigo foi analisar como os conceitos selecionados são avaliados em questões do ENADE, conforme as classificações de generalização e abstração substantiva. Para atingir esse objetivo, foi utilizado processo semelhante ao da análise do CPC 00, porém utilizando o conteúdo de cada edição do exame, que estão disponíveis no sítio eletrônico do Ministério da Educação (INEP, 2020a).

Inicialmente, foram selecionadas todas as questões do ENADE que se referiam a algum dos conceitos adotados para este estudo. Foram extraídas questões das cinco edições que ocorreram entre 2006 (primeira edição) e 2018 (a edição mais recente com resultados divulgados até a época de realização desta pesquisa), e o total obtido foi de 25 questões. Após a codificação das questões em relação aos conceitos, foi analisado qual processo do pensamento teórico a questão estava relacionada, generalização ou abstração substantiva.

Também foi possível associar o índice de facilidade atribuído pelo INEP às questões com os aspectos de generalização e abstração substantiva de cada conceito teórico. Os dados relativos ao nível de facilidade das questões foram extraídos dos relatórios síntese do exame, que apresenta resultados quantitativos gerais de desempenho dos discentes por edição e por curso (INEP, 2020b). Esse índice revela o percentual de acertos dos respondentes do exame, permitindo identificar o quão fácil as questões foram consideradas a partir do nível de acertos e erros de cada uma.

A relevância das pesquisas documentais está em proporcionar outras perspectivas sobre um problema ou incentivar a sua investigação por outros meios (GIL, 2002). Nesse sentido, entende-se que a análise do CPC 00 colabora para esse fim, pois os resultados desse estudo podem incentivar investigações por meio de outros documentos, tais como: outras normas contábeis, ou outras fontes de informação, como livros e materiais de ensino; ou também por outras abordagens e métodos de pesquisa empíricos. Da mesma forma, as análises feitas do ENADE também podem desencadear a avaliação da elaboração e aplicação de questões de outros exames.

## **2.4 Análise dos Resultados**

Após organizar e analisar os itens do CPC 00, foram extraídas 135 unidades de registro. Tal processo foi realizado por meio da atribuição desses itens a um ou mais conceitos dentre os selecionados para análise. Muitos registros foram atribuídos a mais de um conceito. Assim, o total é de 361 registros analisados individualmente, conforme demonstra a Tabela 1.

Tabela 1 - Quantidade de Generalizações e Abstrações substantivas Identificadas

<b>Conceitos</b>	<b>Generalizações Substantivas</b>	<b>Abstrações Substantivas</b>
Ativo	7	82
Passivo	6	80
Patrimônio Líquido	4	47
Receita	3	62
Despesa	3	62
Regime de Caixa	0	3
Regime de Competência	1	1
Total	361	

Fonte: Elaborada pelo autor

Em análise da Tabela 1, é possível verificar que os conceitos de ativo e o passivo são os mais citados em termos de generalização e abstração substantiva. Em contraponto, o patrimônio líquido possui menções em menor quantidade. Os conceitos de receita e despesa são sempre trazidos em conjunto, e às vezes um contrapondo o outro, outras vezes unidos como parte de um contexto, por isso foi apurado o mesmo número de abstrações substantivas para esses conceitos teóricos. Foi verificado que esse fenômeno ocorre de forma semelhante com o ativo e o passivo, pois algumas vezes ambos são mencionados juntos, outras vezes são trazidos junto com o patrimônio líquido. Dessa forma, os números de abstrações substantivas de ativo e passivo são próximos. Identifica-se também que o regime de caixa e de competência não são abordados com frequência no CPC 00.

Essa quantificação permite a análise de que a Estrutura Conceitual explora os conceitos teóricos de ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa de forma ampla, o que é observado pela grande quantidade de abstrações substantivas passíveis de serem extraídas do documento. Esse fato mostra que os usuários desse documento têm o potencial de encontrar símbolos dos objetos conceituados, pois o CPC 00 apresenta diversos itens em formas de abstração substantiva que permitem com que se visualize a aplicação dos conceitos. Por outro lado, as generalizações substantivas são em número consideravelmente menor, demonstrando que cabe maior detalhamento sobre a síntese e definição dos conceitos. Esse aspecto indica a necessidade de maior exploração e detalhamento de elementos de generalização substantiva dos conceitos no CPC 00.

### 2.4.1 Conceitos de Ativo e Passivo

No Quadro 2 são apresentadas generalizações e abstrações substantivas feitas para a formação do conceito de ativo dentro do CPC 00.

Quadro 2 - Generalizações e Abstrações Substantivas do Conceito de Ativo

Aspecto Teórico	Procedimentos Envolvidos	Conceito Atende?	Exemplos
Generalização Substantiva	Qualidades do Objeto	Sim	4.3 <b>Ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.</b> 4.4 Recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.
	Características de Diferenciação	Sim	4.5. <b>Esta seção discute três aspectos dessas definições:</b> (a) direito; (b) potencial de produzir benefícios econômicos; e (c) controle.
Abstração Substantiva	Signos	Sim	1.14. [...] Alguns <b>fluxos de caixa futuros</b> resultam diretamente de <b>recursos econômicos existentes, tais como contas a receber</b> . Outros [...] resultam da <b>utilização de vários recursos em conjunto</b> para produzir e comercializar produtos ou serviços a clientes [...]. 5.19. <b>Para que o ativo ou passivo seja reconhecido, ele deve ser mensurado [...].</b>
	Relações Internas	Sim	1.4. <b>Para fazer as avaliações descritas [...]</b> , os investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, <b>precisam de informações sobre:</b> (a) <b>os recursos econômicos da entidade</b> , reivindicações contra a entidade e alterações nesses recursos e reivindicações.

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme demonstrado no Quadro 2, identifica-se aspectos de generalização substantiva no conceito de ativo. O termo é definido como um recurso econômico (direito com potencial de produzir benefícios econômicos) presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. O CPC 00 evidencia como aspectos desse conceito, conforme o item 4.5: “(a) direito; (b) potencial de produzir benefícios econômicos; e (c) controle”. Esses aspectos permitem diferenciar o conceito de ativo de outros. Assim, ao avaliar um elemento da demonstração contábil, é possível classificar com facilidade um conceito como ativo se atender a esses critérios.

Com base nisso, e considerando a pesquisa de Moraes *et al.* (2022) o professor pode ter como desafio desconstruir a ideia de associar apenas “bens e direitos” ao conceito de ativo e pensar em relacioná-lo a “recursos econômicos”. O estudo citado mostrou que os estudantes reconhecem as características de “direitos” e “benefícios econômicos futuros” como qualidades do ativo, porém é importante na mesma medida discutir as características de “controle”, que é um ponto da generalização substantiva do conceito teórico. Considerando a pesquisa de Piccoli

*et al.* (2015), em que apenas 22% da amostra conseguiu conceituar o ativo conforme o CPC 00, nota-se a relevância de desconstruir o conceito de ativo como “conjunto de bens e direitos de uma empresa” ou como “aplicação de recursos”. Essas formas de conceituação não representam a ideia de generalização substantiva do conceito conforme constam no CPC 00.

Como formas de abstração substantiva desse conceito, foi identificada a utilização de signos, como demonstrado pelo potencial do ativo de gerar fluxos de caixa futuros pelas contas a receber, por exemplo (1.14) e a necessidade de mensuração do ativo para ser reconhecido no balanço patrimonial (5.19). Esses aspectos, apesar de não estarem expressos no conceito, representam traços do objeto analisado dentro de outros contextos e permitem compreender com mais clareza o termo além das generalizações substantivas apresentadas.

Assim, conclui-se que o conceito teórico de ativo não possui fragilidades da forma como está descrito no CPC 00 à luz da TAD. Com base na análise realizada, verificou-se que esse conceito apresenta formas de generalização e abstração substantiva que permitem a assimilação do termo, o que indica seu potencial de assimilação pelos estudantes. Diante dos estudos anteriores, que mostraram dados sobre a confusão quanto ao entendimento sobre o ativo por parte dos estudantes (LIMA FILHO; BRUNI, 2012; PICCOLI *et al.*, 2015; MORAES *et al.*, 2022) e profissionais que atuam com contabilidade (GOULART, 2002), entende-se que é necessário o ensino desse termo da forma como está descrito no CPC 00, dado que esse documento possui elementos necessários para se fazer as generalizações e abstrações substantivas a fim de formar o conceito teórico.

Para o conceito de passivo, o CPC 00 apresenta as generalizações e abstrações substantivas detalhadas no Quadro 3:

Quadro 3 - Generalizações e Abstrações Substantivas do Conceito de Passivo

Aspecto Teórico	Procedimentos Envolvidos	Conceito Atende?	Exemplos
Generalização Substantiva	Qualidades do Objeto	Sim	4.26. <b>Passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados.</b>
	Características de Diferenciação	Sim	4.27. <b>Para que exista passivo, três critérios devem ser satisfeitos:</b> (a) a entidade tem uma <b>obrigação</b> ; (b) a obrigação é de <b>transferir um recurso econômico</b> ; e (c) a obrigação é uma obrigação <b>presente que existe como resultado de eventos passados.</b>
Abstração Substantiva	Signos	Sim	3.6. As informações sobre possíveis transações futuras e outros possíveis eventos futuros (informações prospectivas) são incluídas nas demonstrações contábeis se: (a) <b>referirem-se a ativos ou passivos</b> da entidade – incluindo ativos ou passivos não reconhecidos – ou patrimônio líquido <b>que existiam no final do período de relatório, ou durante o período de relatório</b> , ou a receitas ou a despesas do período de relatório
	Relações Internas	Sim	4.48 A <b>unidade de conta</b> é o direito ou o grupo de direitos, <b>a obrigação ou o grupo de obrigações</b> , ou o grupo de direitos e obrigações, <b>aos quais se aplicam critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração.</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao definir os critérios de existência de um passivo no item 4.27, o CPC generaliza o conceito teórico de forma que é possível diferenciá-lo de outros. Como formas de abstração substantiva, tem-se que os passivos são parte das informações incluídas nas demonstrações contábeis em determinado período (3.6) e que eles podem fazer parte de uma unidade de conta de forma individual ou em grupos de passivos, caso sejam reconhecidos e mensurados. Essas informações permitem simbolizar certos traços do conceito teórico analisado. Ainda, o item 4.48, que traz a definição de “unidade de conta”, que é entendido como uma generalização substantiva desse conceito teórico, mostra ao mesmo tempo uma abstração substantiva do conceito de passivo, mostrando a relação entre esses conceitos.

Cabe destacar que as abstrações substantivas dos conceitos de ativo e passivo mostradas nos Quadros 2 e 3 se aplicam a ambos os conceitos. Os registros citados mencionam aspectos dos dois conceitos, que são identificados em conjunto. É possível identificar, conforme a Tabela 1, que a quantidade de abstrações substantivas dos dois conceitos no documento é quase igual (82 para ativo e 80 para passivo). Essas abstrações substantivas se referem a quase os mesmos registros, que mencionam ambos os conceitos conjuntamente.

A análise mostra que o conceito teórico de passivo também está aderente aos pressupostos teóricos e tem potencial para permitir a adequada assimilação por parte dos estudantes. Entretanto, a pesquisa de Piccoli *et al.* (2015) mostrou que nem todos os estudantes não conseguiram generalizar integralmente esse conceito. Apenas 25% da amostra foi capaz de

definir o conceito como “obrigação presente, derivada de eventos passados, cuja liquidação resulta em saída de recursos, capaz de gerar benefícios econômicos”. Essa definição consiste na forma de generalização substantiva do conceito conforme o CPC 00, e dessa forma, é a mais precisa.

De forma semelhante, no estudo de Lima Filho e Bruni (2012), 77% graduandos deram definições insatisfatórias para o conceito de passivo, enquanto apenas 23% responderam conforme a definição completa do termo. Esse estudo também aponta para a necessidade de investimento dos docentes no processo de ensino de conceitos (LIMA FILHO; BRUNI, 2012). Com base nisso, é possível inferir que apesar de o conceito de passivo estar descrito adequadamente no CPC 00, tendo a TAD como lente de análise, é necessário um esforço para que ele seja mais bem compreendido pelos estudantes de contabilidade.

#### 2.4.2 Conceito de Patrimônio Líquido

Em relação ao patrimônio líquido, ao defini-lo como “participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos”, o CPC 00 não mostra qualidades do conceito em si, mas a sua definição é entendida como a diferença entre ativos e passivos. O conceito também carece de elementos que permitam diferenciá-lo dos demais. Assim, não são identificados itens objetivos que possam ser extraídos do conceito teórico de patrimônio líquido para distingui-lo de outros.

Ainda, a definição de “reivindicações contra a entidade que não atendem à definição de passivo” para o patrimônio líquido, no item 4.64, não esclarece critérios claros de distinção entre o passivo e patrimônio líquido. Esse ponto mostra que a generalização substantiva do conceito teórico de patrimônio líquido fica incompleta, pois parece necessitar de informações mais precisas para sintetizar o objeto. O Quadro 4 mostra como essa generalização substantiva é feita, assim como algumas abstrações.

Quadro 4 - Generalizações e Abstrações Substantivas do Conceito de Patrimônio Líquido

Aspecto Teórico	Procedimentos Envolvidos	Conceito Atende?	Exemplos
Generalização Substantiva	Qualidades do Objeto	Parcialmente	4.63. <b>Patrimônio líquido é a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.</b>
	Característica de Diferenciação	Parcialmente	4.64. Direitos sobre o patrimônio líquido são <b>direitos sobre a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos</b> . Em outras palavras, são <b>reivindicações contra a entidade que não atendem à definição de passivo</b> . Essas reivindicações <b>podem ser estabelecidas por contrato, legislação ou meios similares</b> , e incluem, na medida em que não atendem à definição de passivo.
Abstração Substantiva	Signos	Sim	4.65. Diferentes classes de direitos sobre o patrimônio líquido, <b>tais como ações ordinárias e ações preferenciais</b> , podem conferir a seus titulares diferentes direitos, por exemplo, direitos de receber a totalidade ou parte dos seguintes itens do patrimônio líquido: (a) <b>dividendos</b> , se a entidade decide pagar dividendos aos titulares elegíveis; (b) <b>proventos pelo cumprimento dos direitos</b> sobre o patrimônio líquido, seja integralmente na liquidação, ou parcialmente em outras ocasiões; ou (c) <b>outros direitos</b> sobre o patrimônio líquido.
	Relações Internas	Sim	8.10. <b>A reavaliação ou representação de ativos e passivos origina aumentos ou reduções no patrimônio líquido</b> . Embora esses aumentos ou reduções atendam à definição de receitas e despesas, eles não são incluídos na demonstração do resultado sob determinados conceitos de manutenção de capital. Em vez disso, <b>esses itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção de capital ou reservas de reavaliação</b> .

Fonte: Elaborado pelo autor

Nas abstrações substantivas do conceito teórico, conforme constam no Quadro 4, ao citar as ações ordinárias e preferenciais como direitos sobre o patrimônio líquido, por exemplo (item 4.65), a definição do termo como “participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos” não permite de forma objetiva associar essa generalização substantiva a uma ação ordinária ou preferencial. No item 8.10, os “ajustes para manutenção de capital ou reservas de reavaliação”, citados como itens do patrimônio líquido, também não podem ser associados de forma clara a uma “participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos”. Assim, não é possível fazer as respectivas abstrações substantivas a partir das generalizações apresentadas para o conceito de patrimônio líquido. Isso pode impactar em dificuldades em compreendê-lo.

Nota-se também a menção aos ativos e passivos na definição de patrimônio líquido. Assim, o item 4.63 caracteriza uma abstração substantiva desses termos, além de uma generalização substantiva do conceito teórico analisado. Esses achados corroboram Gelbcke *et*

*al.* (2018), que afirmam que o patrimônio líquido não tem definição própria e é tratado apenas como um aspecto dos ativos e passivos. Ainda, a forma de composição do patrimônio líquido, como retratada por Gonzales e Santos (2018), não configura no conteúdo do CPC 00, o que indica uma fragilidade nas formas de abstração substantiva do conceito por não se discutir a composição desse grupo de contas como signos do conceito teórico.

Gonzales e Santos (2018) afirmam que o patrimônio líquido é composto por transações relacionadas aos acionistas ou sócios e pelos resultados abrangentes do período e outros resultados. Esses aspectos parecem ser características do conceito que não abordadas no CPC 00 e que permitiriam generalizar o conceito teórico de forma mais objetiva. Segundo os autores, o grupo de contas do patrimônio líquido possui diversos itens classificados como tal, como os ajustes de avaliação patrimonial. Porém o CPC 00 também não menciona esse aspecto.

Cabe ressaltar que o estudo de Gonzales e Santos (2018) aborda o patrimônio líquido com base em outros pronunciamentos contábeis e na legislação brasileira, não sendo apresentado e discutido o conceito e suas abstrações substantivas na forma que consta no CPC 00. Com isso, percebe-se a presença de aspectos conceituais do patrimônio líquido que não são explorados na Estrutura Conceitual. Assim, é possível deduzir que o CPC 00 carece de elementos para definir o patrimônio líquido de forma mais completa.

Os autores apontam diversas alterações normativas que fizeram com que alguns componentes passassem a configurar nas contas do patrimônio líquido, como os ajustes de avaliação patrimonial e gastos com emissão de ações. Conceitualmente, esses componentes são elementos do patrimônio líquido. Assim, entende-se que as características comuns desses elementos deveriam estar presentes na definição desse termo no CPC 00 para que seja possível entender quais são os seus atributos e diferenciá-lo de outros conceitos teóricos. Esse processo poderia tornar o entendimento do conceito mais didático e possibilitar a sua generalização substantiva, conforme a TAD.

A dificuldade na generalização substantiva, como ocorre com a análise do patrimônio líquido, representa uma fragilidade conceitual do CPC 00. A falta de elementos de generalização substantiva do patrimônio líquido pode impactar em dificuldades na sua compreensão. Dessa forma, entende-se que esse conceito poderia ser estruturado conforme a discussão promovida por Gonzales e Santos (2018) para que sua compreensão seja mais completa conforme os elementos de generalização substantiva. Os autores evidenciam também que houve alto grau de concordância dos docentes de contabilidade sobre o pensamento de considerar importante trabalhar com os estudantes conhecimentos relacionados à composição

do patrimônio líquido e como tal composição pode afetar a utilização das informações contábeis.

### 2.4.3 Conceito de Receita e Despesa

As definições de receita e de despesa revelam certos atributos que permitem conceituá-las como tal. Entretanto, não esclarecem quais características de diferenciação definem esses objetos como singulares. No Quadro 5 são detalhadas estas análises.

Quadro 5 - Generalizações e Abstrações Substantivas dos Conceitos de Receita e Despesa

RECEITA			
Aspecto Teórico	Procedimentos Envolvidos	Conceito Atende?	Exemplos
Generalização Substantiva	Qualidades do Objeto	Parcialmente	Tabela 4.1. <b>Alterações em recursos econômicos e reivindicações, refletindo o desempenho financeiro.</b> 4.70. Decorre dessas definições [...] que <b>contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas.</b>
	Características de Diferenciação	Parcialmente	4.68. Receitas são <b>aumentos nos ativos</b> , ou <b>reduções nos passivos</b> , que resultam em <b>aumentos no patrimônio líquido</b> , exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.
Abstração Substantiva	Signos	Sim	2.10. [...] Por exemplo, <b>informações sobre receitas para o ano corrente</b> , que podem ser utilizadas como base para prever receitas em anos futuros, <b>também podem ser comparadas a previsões de receitas para o ano corrente que tenham sido feitas em anos anteriores</b>
	Relações Internas	Sim	7.15. <b>As receitas e despesas são classificadas e incluídas: (a) na demonstração do resultado; ou (b) fora da demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente.</b>
DESPESA			
Generalização Substantiva	Qualidades do Objeto	Parcialmente	Tabela 4.1. <b>Alterações em recursos econômicos e reivindicações, refletindo o desempenho financeiro</b> 4.70. Decorre dessas definições [...] que <b>distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas.</b>
	Características de Diferenciação	Parcialmente	4.69. Despesas são <b>reduções nos ativos</b> , ou <b>aumentos nos passivos</b> , que resultam em <b>reduções no patrimônio líquido</b> , exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.
Abstração Substantiva	Signos	Sim	4.71. <b>Receitas e despesas são os elementos das demonstrações contábeis que se referem ao desempenho financeiro da entidade. [...]</b>
	Relações Internas	Sim	4.72. <b>Transações diferentes e outros eventos geram receitas e despesas com diferentes características.</b> Fornecer informações separadamente sobre receitas e despesas com diferentes características pode ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreenderem o desempenho financeiro da entidade.

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir da análise do Quadro 5, as generalizações substantivas desses conceitos teóricos necessitam de traços mais objetivos para distingui-los. Tanto as receitas quanto as despesas são caracterizadas como “aumentos” ou “reduções”, e ambos os conceitos se apoiam nas definições de “ativo”, “passivo” e “patrimônio líquido”. Assim, essas definições caracterizam abstrações substantivas desses termos. A partir disso, percebe-se as fragilidades dessas generalizações substantivas, devido à ausência de elementos para diferenciá-los objetivamente de outros conceitos teóricos.

Gelbcke *et al.* (2018) já entendiam essas definições como simplistas, ao relatar que o CPC 00 apenas as define como mudanças do patrimônio líquido que não se configurem como transações de capital entre a companhia e seus sócios. Para eles, esses conceitos deixam de abordar aspectos como o seu vínculo com desempenho da empresa (lucro) e em termos de atingimento de seu objeto social ou operações normais (diferenciação entre custos e despesas), por exemplo. O CPC 00 não aborda esses aspectos ao tratar receitas e despesas, o que indica que o documento não explora esses conceitos suficientemente. Diante disso, Gelbcke *et al.* (2018) esclarecem que livros de teoria contábil abordam esses conceitos com mais profundidade.

Silva *et al.* (2019) mostram que as normas brasileiras de contabilidade elencam exemplos de receitas, relatando que elas podem vir de vendas, honorários, juros, dividendos, lucros distribuídos, royalties e aluguéis. As despesas, por sua vez, incluem o custo das vendas, salários, depreciação etc. No CPC 00, essas abstrações substantivas não são abordadas.

Santos *et al.* (2020) relatam que os estudantes costumam entender que o confronto entre receitas com custos ou despesas mensurados a valor histórico resultam em lucro contábil. Essa ideia está associada à menção ao desempenho financeiro que o CPC 00 expressa nesses conceitos. Porém, o conceito de resultado ou lucro também não é explorado no CPC 00.

As definições de receita e de despesa carecem de elementos permitam melhor caracterização e diferenciação conceitual. Do ponto de vista da teoria, pode-se afirmar que esses conceitos teóricos atendem aos requisitos de abstração substantiva. Porém em termos de generalização substantiva esses conceitos ainda são parcialmente adequados. A análise realizada, assim como o entendimento de Gelbcke *et al.* (2018) mostram que conceituar receitas e despesas apenas como alterações nos ativos, passivos e patrimônio líquido não permitem caracterizar a essência desses conceitos por completo. Isso pode ser entendido como uma fragilidade conceitual que pode ser explorada e superada no CPC 00.

#### 2.4.4 Conceitos de Regime de Caixa e Regime de Competência

Os conceitos de regime de caixa e regime de competência foram analisados, dado que determinam os registros contábeis realizados pelas empresas. O Quadro 6 mostra os registros identificados com relação a esses conceitos.

Quadro 6 - Generalizações e Abstrações Substantivas para Regime de Caixa e de Competência

REGIME DE COMPETÊNCIA			
Aspecto Teórico	Procedimentos Envolvidos	Conceito Atende?	Exemplos
Generalização Substantiva	Qualidades do Objeto	Sim	1.17. O regime de competência <b>reflete os efeitos de transações</b> e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade <b>que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente [...]</b> .
	Características de Diferenciação	Não	-
Abstração Substantiva	Signos	Sim	1.17. Isso é importante porque informações sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta e mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações durante o período fornecem uma base melhor para a avaliação do desempenho passado e futuro da entidade do que informações exclusivamente sobre recebimentos e pagamentos à vista durante esse período.
	Relações Internas	Não	-
REGIME DE CAIXA			
Generalização Substantiva	Qualidades do Objeto	Não	-
	Características de Diferenciação	Não	-
Abstração Substantiva	Signos	Sim	1.20. Informações sobre os fluxos de caixa da entidade que reporta durante o período também auxiliam os usuários a avaliar a capacidade da entidade de gerar futuros fluxos de entrada de caixa líquidos e avaliar a gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade [...].
	Relações Internas	Não	-

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se no Quadro 6 que não foi identificada a generalização substantiva do conceito teórico de regime de caixa, pois este não é abordado no CPC 00. A generalização substantiva que é feita para o regime de competência, com apenas elementos que permitem identificar os atributos desse conceito teórico. Entretanto, ambos conceitos não contém itens objetivos de diferenciação, nem entre eles, nem em relação a outros. Esse aspecto é demonstrado no Quadro

6, em que se identificou apenas um exemplo de item que se refere à generalização substantiva do regime de competência e nenhum que se dedique a explicar o regime de caixa.

Em relação às abstrações substantivas de ambos os conceitos teóricos, apesar de estarem presentes no CPC 00, estão em número reduzido. Foi observado apenas um item que trata sobre o regime de caixa e três para o regime de competência, conforme a Tabela 1. Isso não permite uma ampla compreensão desses termos. Além disso, não estão demonstradas as relações internas desses conceitos entre si e com os demais, isso também caracteriza um baixo nível de abstração substantiva conforme a TAD.

A partir dos dados apresentados no Quadro 6, observa-se que o CPC 00 não tem foco na construção desses dois conceitos, tampouco na diferenciação conceitual entre eles. Sanchez (2013) verificou que os estudantes costumam confundir esses termos. Assim, a falta de elementos na Estrutura Conceitual que permitam a sua compreensão representa uma carência de subsídios que poderiam contribuir para o aprendizado desses conceitos.

Sanchez (2013) identificou que estudantes não conseguem distinguir o raciocínio matemático entre os regimes de competência e de caixa, e verificou que os professores percebem esse fato. A falta de elementos conceituais desses termos no CPC 00 também não permite que se faça essa distinção.

A ausência de elementos de generalização e abstração substantiva demonstrada no Quadro 6 indica fragilidade na conceituação desses termos no CPC 00. Assim, esse aspecto pode prejudicar o entendimento de ambos os conceitos e não permite que se diferencie esses dois regimes. Do ponto de vista didático, o CPC 00 deveria mostrar de forma objetiva que o regime de caixa envolve recebimentos e pagamentos que saem dos recursos de caixa e que no regime de competência as contas são movimentadas independentemente de recebimentos e pagamentos, considerando apenas o período de ocorrência do evento contábil, e não o de entrada ou saída de recursos.

#### 2.4.5 Síntese das Características Conceituais

O Quadro 7 mostra de forma resumida as classificações das análises realizadas em cada conceito em relação à aplicabilidade a cada aspecto do pensamento teórico.

Quadro 7 - Síntese das Características Conceituais

Conceitos	Generalização Substantiva		Abstração Substantiva	
	Qualidade do Objeto	Diferenciação	Signos	Relações Internas
Ativo e Passivo	Sim	Sim	Sim	Sim
Patrimônio Líquido	Parcial	Parcial	Sim	Sim
Receitas e Despesas	Parcial	Parcial	Sim	Sim
Regime de Competência	Sim	Não	Sim	Não
Regime de Caixa	Não	Não	Sim	Não

Fonte: Elaborado pelo autor

Em consonância com a Tabela 1, pode-se dizer que devido à quantidade de abstrações substantivas notadamente superior às generalizações, esse fato pode contribuir para quase todos os conceitos terem apresentado abstrações substantivas de forma aplicável aos pressupostos da teoria, com exceção das relações internas de caixa e competência. Apenas as generalizações substantivas dos conceitos de ativo, passivo e competência estão aderentes à teoria. O patrimônio líquido, as receitas e as despesas atendem parcialmente à generalização substantiva. Quanto ao conceito de regime de caixa, ele não é apresentado, assim, não é possível realizar a generalização substantiva com base no CPC 00.

Depreende-se disso que nem todos os conceitos analisados estão adequados segundo a TAD. Os conceitos de regime de caixa e de competência são os que mais carecem de elementos que permitam a generalização e abstração substantiva. Os conceitos de patrimônio líquido, receita e de despesa, apesar de apresentarem diversas abstrações substantivas ao longo do CPC 00, as generalizações substantivas dos conceitos não são completas. Esses pontos indicam fragilidades na conceituação desses termos, o que pode refletir na compreensão por parte dos discentes.

As fragilidades conceituais apontadas nesse estudo se referem à carência de elementos que permitam a generalização e abstração substantiva de conceitos com base nas informações que constam no CPC 00. Isso implica que, sem o suporte conceitual do CPC 00, os docentes são levados a consultarem outras fontes para ensinar esses conceitos, como outras normas contábeis ou outros materiais didáticos. O mesmo pode ocorrer com os estudantes, que podem não considerar as informações constantes na Estrutura Conceitual suficientes para assimilar e aplicar os conceitos teóricos.

O Quadro 1 apresentado no subcapítulo 2.2.2 mostra que as conceituações dos termos analisados são escritas de formas diferentes em outras normas contábeis. Estudos como o de Lima Filho e Bruni (2012) e de Piccoli *et al.* (2015), mostraram as diferenças que os discentes revelaram para um mesmo conceito, mostrando que nem todos os entendem da mesma maneira. Esse fenômeno ocorre mesmo com os conceitos de ativo e de passivo, que são os mais aderentes

aos pressupostos teóricos utilizados nesta análise. Assim, este estudo chama a atenção para a necessidade de dar um foco conceitual ao CPC 00 de forma que mantenha a sua característica de ser base para as demais normas contábeis e ao mesmo tempo, ser um instrumento definitivo e completo de conceitos contábeis basilares. Isso pode implicar numa melhor formação conceitual dos estudantes.

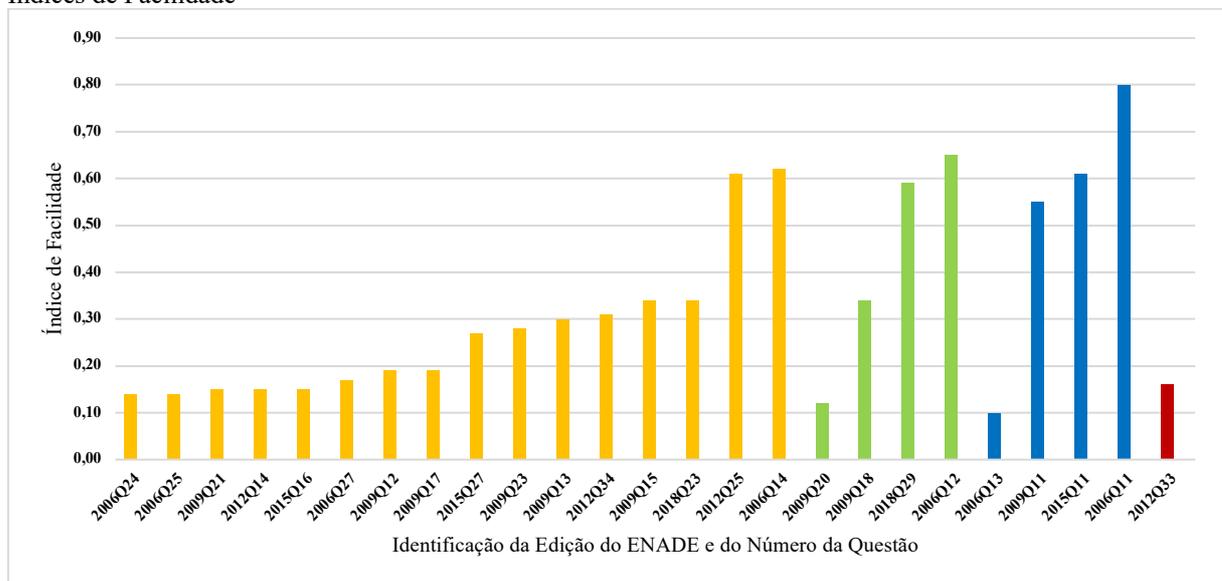
#### 2.4.6 Análise das Generalizações e Abstrações Substantivas de Questões do ENADE

Após analisar as questões de cinco edições do ENADE (2006 a 2018), foram identificadas 25 delas que se relacionam com os conceitos analisados neste trabalho. O universo de questões fechadas do exame ao longo dessas cinco edições é de 175. Assim, a amostra analisada representa aproximadamente 14% das questões.

As questões foram agrupadas conforme a junção dos conceitos “ativo e/ou passivo”, “patrimônio líquido”, “receitas e/ou despesas” e “regime de caixa e/ou regime de competência”, conforme a aglutinação predominante percebida na análise do CPC 00. Além disso, por meio dos relatórios de análise do exame disponibilizados pelo INEP, foi possível coletar e analisar o índice de facilidade em cada questão, com base na quantidade de acertos dos respondentes da prova.

Pela análise de cada questão, pode-se associar a exigência de cada uma com essas classes de conceitos, conforme o Gráfico 1.

Gráfico 1 - Relação entre os Conceitos Abordados no CPC Presentes em Questões do ENADE e os Respetivos Índices de Facilidade



Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto às cores representadas no Gráfico 1, o amarelo se refere às questões que testam a aplicação dos conceitos de “ativo e/ou passivo”, com 15 questões, o verde trata das questões sobre “patrimônio líquido”, sendo identificadas quatro questões, mesmo número de questões observado para os conceitos de “regime de caixa e/ou regime de competência”, marcados em azul. Para os conceitos de “receita e/ou despesa”, houve apenas uma questão ao longo das cinco edições, cujo índice de facilidade está mostrado na cor vermelha.

Inicialmente, cabe destacar que dentre as 25 questões selecionadas, apenas a 2006Q11 requer a generalização substantiva de um conceito, sendo que se trata do regime de competência; todas as demais trabalham as abstrações substantivas.

Pela análise das questões e a classificação realizada conforme os critérios definidos, observa-se a predominância de questões avaliando os conceitos de ativo e de passivo. Esse resultado sugere que quanto mais completo o conceito, maiores as possibilidades de elaboração de questões no processo avaliativo. Isso reflete inclusive na variação do nível de facilidade. Todas elas se referiam a abstrações substantivas desses conceitos teóricos, algumas vezes por utilização de signos, como contas ou grupos de contas (como circulante e não circulante por exemplo), outras vezes estabelecendo relações internas, com a associação com outros conceitos e outros elementos das demonstrações contábeis. A esse respeito, é importante lembrar que a quantidade de abstrações substantivas presentes no CPC 00 é aproximadamente 10 vezes mais que as generalizações substantivas, conforme a Tabela 1.

O entendimento do patrimônio líquido foi cobrado em apenas quatro questões, em que o nível de facilidade variou, porém com todas as questões se referindo a signos do conceito teórico. Esses dados mostram a forma isolada com que esse grupo é abordado, o que também foi verificado no CPC 00, conforme consta na Tabela 1. Além de representar a diferença entre ativos e passivos, esse conceito não é muito associado com outros, fenômeno verificado tanto na Estrutura Conceitual quanto no ENADE.

Em relação às receitas e as despesas, foi identificada apenas uma questão, classificada como abstração substantiva e de nível difícil, pois o índice de facilidade ficou em 16%. A baixa presença de questões relativas a estes conceitos pode estar associada às limitações relativas à generalização substantiva identificada (Quadro 5).

Quanto ao regime de caixa e de competência, houve questões relativas eles com diversos níveis de facilidade, porém foi o único grupo que apresentou questão relacionada à generalização substantiva. O fato de ser o grupo com as maiores deficiências conceituais,

conforme demonstra o Quadro 6, do ponto de vista da TAD, pode ser uma possível explicação para a identificação de erros conceituais persistentes abordados no estudo de Sanchez (2013).

Considerando que um dos objetivos desse estudo é analisar como os conceitos principais do CPC 00 são avaliados em questões do ENADE conforme as classificações de generalização e abstração substantiva, observa-se que as abstrações substantivas são predominantes nas questões referentes a esses conceitos. Isso ocorre devido às questões em geral se caracterizarem por testar a aplicação de mais de um conceito conjuntamente (relações internas) e a utilização de signos, que dizem respeito aos elementos que estão relacionados ao conceito teórico e permitem com que o aluno consiga mentalizá-lo a partir do que observa no mundo externo.

Conforme o Gráfico 1, nota-se que apenas sete das 25 questões analisadas obtiveram índice de facilidade acima de 50%. Este dado, apesar de estar limitado apenas às questões referentes aos conceitos contábeis que constam no CPC 00, contradizem a análise feita no estudo de Santos e Afonso (2016) quanto ao ENADE, em que analistas consideraram as provas como fáceis de compreender e resolver. Além disso, houve 18 questões dentre o total com dificuldade abaixo de 40%. Isso revela o desempenho negativo dos estudantes na compreensão e aplicação desses conceitos, até mesmo os de ativo e de passivo, que não possuem fragilidades conceituais identificadas no CPC 00.

A análise de questões que compõem o exame revelou que aproximadamente 14% do total de questões ao longo de cinco edições é referente aos conceitos abordados no CPC 00. Dessa forma, a compreensão desses conceitos é importante para refletir no desempenho satisfatório dos estudantes nessas perguntas. Além disso, tem-se que quase a totalidade de questões desse tipo requerem abstração substantiva de conceitos teóricos. A análise de questões pelo índice de facilidade obtido com base na quantidade de acertos dos estudantes permitiu verificar como ocorre a aplicação desses conceitos em situações-problema diversas, mostrando dados que revelam o nível de compreensão conceitual dos estudantes referentes a alguns temas abordados no CPC 00.

Diante do cenário de baixo desempenho observado na maioria das questões analisadas, e considerando que a organização didático-pedagógica é um dos fatores que impactam no desempenho dos estudantes submetidos a esse exame (LE MOS; MIRANDA, 2015; MEURER; PEREIRA, 2020), é oportuno refletir sobre como o currículo do curso pode reforçar a aprendizagem dos principais conceitos contábeis, visando a melhoria no desempenho dos estudantes em questões relativas a eles.

As ações que algumas instituições de ensino superior costumam adotar para preparar os estudantes para o ENADE, como aulas extras, cursos específicos e palestras, conforme

abordado por Silva, Miranda e Freitas (2017) também podem abordar com mais afinco os conceitos abordados nesse estudo no intuito de aumentar o desempenho deles nessas questões. Com base nessas ações sugeridas e os pressupostos da TAD, o professor pode atuar de forma ativa ajudando os estudantes a serem mais autônomos no aprendizado e viabilizando esse processo utilizando normas sociais e as experiências culturais e históricas (AMORIM; PUENTES, 2021).

A TAD critica o uso de critérios quantitativos para definir critérios de qualidade da educação (FREITAS; LIBÂNEO, 2019). Os autores sugerem que a qualidade do ensino também considere aspectos de desenvolvimento humano. Entretanto, o ENADE é um modelo de prova que exige que o aluno aplique conceitos e resolva problemas. Assim, de acordo com Barros e de Freitas Vaz (2016), essas são formas de demonstrar que eles internalizaram os conceitos aprendidos ao longo da graduação.

A ideia do exame se aproxima, apesar de não poder ser totalmente relacionada, ao aspecto de pensamento empírico que a TAD discute. Segundo Schroeder (2007), o pensamento empírico vem do cotidiano, com formas de representar a realidade no dia a dia. O ENADE é composto por questões que buscam abordar aspectos comuns ao cotidiano do contador para propor formas de resolver problemas aplicando conceitos e técnicas contábeis. Segundo Santos e Afonso (2016), o exame é composto por questões analíticas, que exigem reflexão e julgamento; aplicação de técnicas e memorização. Assim, supõe-se que o aluno precisa ter o conhecimento necessário para respondê-las corretamente.

## **2.5 Considerações Finais**

Este trabalho buscou identificar as potencialidades e fragilidades dos principais conceitos teóricos apresentados na Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro à luz da TAD. Os conceitos selecionados para análise foram: ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa e os regimes de caixa e competência. Na contabilidade, a imprecisão conceitual é tópico que necessita ser tratado, pois são identificadas diversas imprecisões e divergências de entendimentos e percepções sobre os termos relativos à área, como ocorre com o próprio conceito da ciência contábil em si.

Os resultados mostraram que as definições de ativo e passivo trazem elementos de generalização substantiva claros, que permitem distingui-los dos demais. Esse fenômeno não ocorre na mesma medida com o patrimônio líquido, receitas e despesas conforme os pressupostos da TAD. Apesar disso, todos esses conceitos teóricos trazem diversas formas de

abstração substantiva, porém as que se referem ao patrimônio líquido, receitas e despesas se apresentaram em menor quantidade. Os conceitos de regime de caixa e regime de competência atendem a poucos critérios de generalização e abstração substantiva, o que indica fragilidades na conceituação e diferenciação desses termos entre eles.

Em resumo, não foram encontradas fragilidades conceituais nas definições de ativo e de passivo de acordo com a teoria utilizada. Porém, os conceitos de patrimônio líquido, receitas, despesas, regime de caixa e regime de competência apresentaram fragilidades em aspectos de generalização substantiva. Isso significa que esses conceitos carecem de elementos dentro do CPC 00 que possam defini-los com maior precisão. As fragilidades as quais este estudo se propôs a investigar são relacionados à carência de itens que seriam necessários para que os conceitos sejam mais bem compreendidos. Dessa forma, o estudo representa um avanço na literatura ao identificar elementos que podem estar presentes na definição de conceitos contábeis e que podem auxiliar em melhor compreensão por parte dos estudantes de graduação.

Apesar do foco no aprendizado do conceito a partir do conteúdo do CPC 00, este estudo não buscou analisar o processo de aprendizagem conceitual e do ensino. Conforme a TAD, os conceitos teóricos não podem ser ensinados, pois dependem de um processo que pressupõe o aluno como atuante e responsável por isso. Assim, um estudo documental não é capaz de captar esses aspectos subjetivos de individuais do aprendizado.

Porém, foi possível perceber que as fragilidades conceituais demonstradas podem impactar negativamente nesse processo. Estudos anteriores sobre esta temática já demonstraram as diferentes e divergentes percepções que os estudantes e docentes possuem sobre os conceitos selecionados nesta pesquisa. Assim, essa pesquisa contribui no sentido de evidenciar quais são as fragilidades que podem causar essas divergências.

O estudo foi feito com base em conceitos selecionados que estão expressos e explorados no CPC 00, porém notou-se que estudos empíricos sobre a percepção de conceitos, bem como livros de contabilidade costumam abordar conceituações que são um pouco distintas do pronunciamento contábil para esses termos. Assim, entende-se que a forma de exposição de conceitos em livros e em aulas pode ter diferenças daquilo que consta no CPC 00.

Este trabalho contribui com uma perspectiva crítica de avaliação do CPC 00. Também é uma forma de *feedback* aos órgãos normatizadores contábeis quanto à forma de construção dos seus padrões, o que permite uma nova perspectiva de reflexão sobre aspectos de melhoria no conteúdo e na compreensão por parte dos usuários. Dado que o CPC 00 se trata de uma Estrutura Conceitual, foi oportuno explanar os seus limites conceituais e quais as implicações disso em termos didático-pedagógicos. O CPC 00 não é material elaborado exclusivamente para

fins didáticos, porém ele também possui essa finalidade, sendo que é abordado amplamente nos cursos de graduação em contabilidade devido à sua relevância nacional e internacional.

A partir disso, os resultados desta pesquisa constituem material útil aos docentes para adotar estratégias que permitam que os estudantes consigam realizar processos de generalização e abstração substantiva de conceitos teóricos. Cabe ressaltar que a formação do pensamento teórico, por meio dos processos de generalização e abstração substantiva, não é passada dos professores para os estudantes, tampouco é contida no CPC 00.

Segundo os pressupostos da TAD, os conceitos teóricos não podem ser ensinados, eles só podem ser assimilados em um processo de aprendizagem que ocorre em conjunto com o desenvolvimento do aluno. Assim, o estudo se limitou a verificar se o conteúdo da norma contém elementos para tal.

Este estudo ressalta a importância de um conceito teórico bem estruturado. As normas contábeis são elaboradas para reger os procedimentos contábeis. Assim, a Estrutura Conceitual deve trazer a definição oficial de conceitos que serão aplicáveis a todas as normas contábeis, bem como orientar a elaboração das demonstrações financeiras. Dessa forma, o CPC 00 precisa conter termos bem definidos para possibilitar o entendimento e aplicação correta das normas contábeis. Tem-se que, de acordo com a TAD, que a falta de elementos conceituais pode impactar em diferenças de aprendizado, pois impede os estudantes de conseguirem reproduzir e evidenciar as principais características de um conceito e internalizá-lo para aplicar no momento necessário. Assim, os resultados da análise realizados ao longo desta pesquisa podem subsidiar futuros ajustes conceituais no CPC 00.

O estudo representa uma contribuição teórica do campo de estudo da pedagogia na contabilidade e evidencia o potencial da TAD nas pesquisas sobre educação contábil. O esforço de promover reflexão e aprimorar as formas de aprendizagem de conceitos contábeis está baseado em uma teoria que possui aspectos de formação do pensamento teórico. A pesquisa apresentou a forma do Comitê de Pronunciamentos Contábeis generalizar e abstrair os conceitos teóricos, com base nas definições do IASB nas normas internacionais de contabilidade. Porém, ressalta-se que esse processo também é individual e depende do desenvolvimento de cada aluno, que é interdependente da sua aprendizagem, conforme a TAD preconiza. Os resultados analisados permitem explorar os subsídios que o CPC 00 possuem para que os estudantes possam generalizar e abstrair os conceitos teóricos.

Como objetivo secundário do estudo, buscou-se analisar como os principais conceitos contábeis são avaliados em questões do ENADE, conforme as classificações de generalização e abstração substantiva. Os conceitos mais aderentes aos pressupostos da TAD, como ativo e

passivo, aparecem com mais frequência no ENADE, possuem maior variabilidade no nível de facilidade das questões e possibilitam a cobrança de diferentes formas de abstração substantiva. Ao passo que os conceitos menos aderentes à referida teoria aparecem com menor frequência no exame, possuem menor variabilidade no nível de facilidade e focam basicamente na abstração substantiva por meio de signos. Esses achados sugerem que quanto mais completo for um conceito, melhor tende a ser o processo de aprendizagem, pelo emprego de elementos que são suporte para a formação do pensamento teórico dos estudantes, conseqüentemente melhor será o resultado em processos de avaliação, como o ENADE.

Apesar das críticas em relação ao modelo de educação baseado em avaliação argumentado pela TAD, os resultados permitiram compreender a forma de abordagem bem como a frequência de questões referentes ao CPC 00 no ENADE. O estudo mostra uma abordagem crítica e interpretativista do exame e contribui ao revelar o perfil e quantidade de questões que tratam do CPC 00, evidenciando a importância do aprendizado dos conceitos para um bom desempenho nessa prova. A submissão dos estudantes ao ENADE é uma etapa necessária para a sua conclusão da graduação em ciências contábeis e é relevante pois os resultados dessa prova compõem a avaliação de todas as instituições de ensino superior no Brasil.

As limitações do estudo estão ligadas à análise única do CPC 00, de cinco edições do ENADE, e pela seleção de sete conceitos dentre os diversos que constam nessa Estrutura Conceitual. Assim, futuras pesquisas podem se propor a analisar as generalizações e abstrações substantivas de outros conceitos do documento e outras questões conceituais do exame. Também podem ser analisados conceitos contábeis constantes em outros pronunciamentos contábeis e materiais de ensino, como livros. Empiricamente, pode-se realizar levantamentos e experimentos em relação à generalização e abstração substantiva de conceitos com estudantes e verificar se a forma de exposição de conceitos em livros e em aulas pode ter diferenças daquilo que consta no CPC 00.

### **3 DESENVOLVIMENTO DE CONCEITOS CONTÁBEIS À LUZ DA TEORIA DA ATIVIDADE DE ESTUDO POR MEIO DE CASOS PARA ENSINO**

#### **3.1 Introdução**

Os casos para ensino se configuram como estratégia educacional aplicável aos cursos da área de negócios (LEAL; MEDEIROS; FERREIRA, 2019). Eles vêm sendo amplamente difundidos nas escolas de graduação e pós-graduação (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). Nos cursos de ciências contábeis, a sua utilização tem se mostrado eficaz no processo de ensino e aprendizagem (COSTA *et al.*, 2018).

Esse método de ensino consiste na reconstrução de uma situação problemática vivenciada no ambiente organizacional com fins didáticos (ROESCH, 2007). Por meio desta técnica, os estudantes entram em contato com uma situação real ou simulada da profissão no contexto da sala de aula (LEAL; MEDEIROS; FERREIRA, 2019).

A partir do contexto moldado pela proposta de um caso para ensino, os estudantes são incentivados a aplicar os conhecimentos adquiridos em um curso ou disciplina, associar conceitos teóricos e a prática, desenvolver pensamento sobre o funcionamento de uma organização ou parte dela e compreender as situações profissionais específicas (ALBERTON; SILVA, 2018). O potencial de formação conceitual que os casos para ensino podem proporcionar constitui o foco deste artigo.

As disciplinas relacionadas à área de finanças se configuram dentre as mais adequadas para utilização desses casos (COSTA; TORRES, 2021), sendo que a contabilidade financeira também tem espaço para a aplicação da estratégia (COSTA *et al.*, 2018). No ensino dessa temática, os casos têm o potencial de favorecer a compreensão e a aplicação coerente das normas internacionais contábeis (PONTES *et al.*, 2020). Nesse sentido, o IASB desenvolveu e divulgou alguns materiais didáticos voltados à na forma de casos para ensino (COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020).

Um exemplo de caso para ensino amplamente divulgado e discutido pelo órgão é o *Open Safari*, que apresenta transações contábeis de uma companhia fictícia de turismo africana que leva esse nome (COSTA *et al.*, 2018). A partir do contexto mostrado na proposta do caso, apresentam-se questões para discussão, que exigem que os estudantes pesquisem, simulem cenários e pensem conceitualmente (COSTA *et al.*, 2018). O IASB, ao elaborar e divulgar casos para ensino, tinha como objetivo promover o desenvolvimento de competências e habilidades necessárias ao profissional da contabilidade e apoiar o entendimento e aplicação correta das

suas normas, bem como os conceitos que constam nelas (PONTES *et al.*, 2020). A utilização de casos para ensino nas aulas, como ocorre com o *Open Safari*, principalmente se aliada à aplicação de metodologias ativas de ensino, se mostra eficaz para a formação do profissional contábil (COSTA *et al.* 2018, COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020; PONTES *et al.*, 2020).

Os casos para ensino, apesar de tratarem de situações profissionais práticas, também precisam ter uma base teórica envolvida. Silva e Bandeira-de-Melo (2021) elencam três perspectivas de aprendizagem que fundamentam a aplicação de casos para ensino: i) a abordagem construtivista pressupõe que o indivíduo aprende a partir dos significados que constroem a partir da sua experiência (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021); ii) a linha experiencial entende que o conhecimento vem a partir de vivências ao longo da vida (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021); iii) a aprendizagem em ação, por sua vez, ocorre quando o aluno trabalha com problemas reais em tempo real (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). Segundo os autores, existe uma lacuna entre teoria e a prática na aplicação de estratégias de ensino, que deve ser preenchida a partir de maior reflexão sobre o processo de aprendizagem.

As bases teóricas abordadas por Silva e Bandeira-de-Melo (2021) focam na relação teoria-prática, por meio da valorização da experiência, e na ação, situando o estudante como participante ativo do processo de ensino-aprendizagem. Nesse sentido, a Teoria da Atividade de Estudo (TAE) pressupõe a resolução de tarefas de estudo para a formação de conceitos. Essa teoria propõe que a partir da Atividade de Estudo, os estudantes devem desenvolver suas próprias necessidades e habilidades e que a aprendizagem só acontece quando o aluno atua conscientemente, com responsabilidade e de forma ativa e livre (AMORIM; PUENTES, 2021). A Atividade de Estudo também possibilita ao professor promover condições para a apropriação de conceitos por parte dos estudantes de forma que amplia as suas capacidades psíquicas e a sua compreensão crítica da realidade (FREITAS, 2016).

A associação entre os conceitos teóricos e a prática de um determinado contexto organizacional é ponto importante para a construção de um caso para ensino (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021; SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). Esse aspecto conceitual muitas vezes é negligenciado por quem se propõe a elaborar casos para ensino (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021). Desse modo, a literatura carece de análise de casos para ensino focados na construção de conceitos. Esse é um dos pontos que pode ensejar na rejeição desses casos para a publicação em meios de divulgação científicos (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021).

Nota-se que recentemente vem crescendo o interesse da comunidade científica em casos para ensino (COSTA; TORRES, 2021). Eles têm sido objeto de discussão em eventos e

periódicos científicos na área de negócios, sobretudo da área da administração (KONDO *et al.*, 2021). Esse fenômeno vem ocorrendo para possibilitar o desenvolvimento de competências profissionais em estudantes, futuros profissionais e pesquisadores (ALBERTON; SILVA, 2018). Com isso, vem crescendo também a discussão acerca dos elementos componentes desses materiais (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021). Esses elementos devem ser pensados considerando, dentre outros aspectos, a formação conceitual que será proporcionada aos estudantes a partir do conteúdo dos casos e as situações práticas específicas que serão abordadas por meio deles.

Na área contábil, se considera escasso o número de publicações explorando os recursos que o método do caso de ensino pode oferecer para a área (JOST *et al.*, 2022). Também se discute sobre a dificuldade de localizar bons casos para serem aplicados nas aulas (JANUÁRIO *et al.*, 2020).

Com base no contexto apresentado, identifica-se a necessidade de investigar como o conteúdo e a aplicação dos casos para ensino podem contribuir para o ensino e aprendizado de conceitos. Considerando a importância dos aspectos conceituais de um tema na elaboração e aplicação de casos para ensino (ALBERTON; SILVA, 2018; FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021), bem como o potencial da utilização desse método de ensino na área contábil (JOST *et al.*, 2022), pode-se pensar em como estruturar casos para ensino pensando no aprendizado de conceitos contábeis a partir de situações práticas no ambiente universitário. A partir disso, este estudo se propõe a responder à seguinte questão: como a estratégia de casos para ensino pode contribuir para o aprendizado de conceitos contábeis utilizando a TAE? Para isso, buscou-se analisar o caso para ensino *Open Safari* visando o aprendizado de conceitos contábeis à luz da TAE e dos elementos que compõem os casos para ensino.

Entende-se que essa lente teórica possui aproximações com as propostas de casos para ensino. Com a Atividade de Estudo, os professores podem organizar tarefas que incentivem os estudantes a encontrar soluções para situações problema utilizando conceitos científicos para tal; nesse processo, o aluno realiza ações e operações que o auxiliam a compreender o conteúdo estudado (SFORNI; SERCONEK; LIZZI, 2021). Essa problematização se assemelha a ideia e o conteúdo dos casos para ensino.

A principal ideia deste estudo foi mostrar como um caso para ensino pode ser estruturado para promover o aprendizado de conceitos. Apesar de não ser avaliada essa aplicação empírica, esse potencial pode ser demonstrado com base no conteúdo do caso escolhido para análise. Nesse sentido, entende-se que os elementos que compõem a sua estrutura e os pressupostos da TAE são úteis na composição desse material. Para fins de

delimitação, foi selecionado para análise o caso para ensino *Open Safari*. Esse material didático foi amplamente divulgado pelo IASB e trata do ensino do tema “imobilizado e outros ativos não financeiros” (COSTA *et al.*, 2018).

Trata-se de uma investigação de com abordagem qualitativa com análise documental do conteúdo do caso para ensino e confronto com a literatura existente sobre o tema. Assim, as categorias de análise utilizadas foram os elementos da TAE e bem como os aspectos que a literatura definem como necessários para a elaboração de um caso para ensino. Entende-se que a presença ou ausência de elementos necessários para a aplicação de um caso para ensino pode impactar no processo de aprendizado e utilização de conceitos por parte dos estudantes.

A relevância deste estudo reside na importância da análise de materiais didáticos para o ensino de tópicos da contabilidade financeira. Avaliar o conteúdo de casos para ensino com foco didático traz contribuições para a educação contábil por promover reflexões sobre as práticas de ensino dos conceitos e das normas internacionais de contabilidade. Assim, a proposta deste estudo é contribuir para as iniciativas educacionais do IASB para facilitar a compreensão das normas contábeis que esse órgão elabora e divulga.

Além disso, esse trabalho contribui para a prática dos docentes de disciplinas relacionadas à contabilidade financeira. A pesquisa pode servir como forma de reflexão quanto às estratégias e materiais de ensino que estão sendo adotados atualmente por eles. A aplicação de casos para ensino nas aulas tem o potencial de reforçar o aprendizado de conceitos presentes nas normas contábeis, bem como a sua utilização para a resolução de problemas do cotidiano do profissional. A análise realizada pode incentivar os docentes a adotarem esse método de ensino de forma mais frequente nas aulas, como sugerem Jost *et al.* (2022).

## **3.2 Fundamentação Teórica**

### **3.2.1 Teoria da Atividade de Estudo (TAE)**

A TAE se origina da visão histórico-cultural preconizada por autores como Vigotski, Leontiev e Davidov, que defendiam que a atuação do ser humano em um determinado contexto social e cultural contribui para diversos aspectos do seu desenvolvimento, incluindo a formação de conceitos (ARAÚJO; SOUZA, 2022). Assim, a assimilação da experiência cultural, social e histórica que o aluno obtém com a Atividade de Estudo está ligada diretamente ao processo de desenvolvimento (AMORIM; PUENTES, 2021).

Esses fatores relacionados ao contexto do estudante devem ser considerados na perspectiva de uma educação elaborada pensando na individualidade de cada aluno (PUENTES; LONGAREZI, 2020). Assim, a TAE advém de um esforço de encontrar um sistema didático adequado que possa organizar o ensino focado no desenvolvimento dos estudantes (PUENTES; LONGAREZI, 2017). A teoria avança acrescentando um novo termo à dualidade entre aprendizagem e desenvolvimento: a atividade (AMORIM; PUENTES, 2021).

As atividades, segundo essa perspectiva, são soluções conjuntas de tarefas recebidas pelo aluno com base nas generalizações conceituais feitas pelo professor (AMORIM; PUENTES, 2021). A partir dessas atividades, os estudantes desenvolvem suas próprias necessidades e habilidades, de modo que a aprendizagem nunca aconteça de forma isolada do desenvolvimento (AMORIM; PUENTES, 2021). Puentes e Longarezi (2020) discutem que o ambiente escolar deve inculcar nos estudantes a capacidade de desenvolver pensamentos, e para isso, é necessário estabelecer e executar um sistema de ensino que vise o desenvolvimento.

A TAE é uma das contribuições teóricas da TAD. Outrossim, a TAD possui dois aspectos relevantes ligados a TAE: a formação conceitual como raiz da aprendizagem escolar e atividade de estudo como base para a organização do ensino (FREITAS, 2016). Assim, a Atividade de Estudo é entendida como uma forma de operacionalizar a Aprendizagem Desenvolvimental (PUENTES, 2020).

A Atividade de Estudo, que integra a TAD, possui significativa contribuição de D. B. Elkonin e V. V. Davidov (AMORIM, PUENTES; 2021). D. B. Elkonin é considerado o pai da TAE, pois ele foi responsável pela definição inicial do seu conceito, conteúdo e estrutura (AMORIM, PUENTES; 2021). Com base em seus estudos, se entendeu mais claramente que o conteúdo da Atividade de Estudo engloba tanto a assimilação dos modos generalizados de ação na esfera dos conceitos científicos, quanto as mudanças qualitativas no desenvolvimento psíquico (AMORIM, PUENTES; 2021). Busca-se com isso observar uma transformação ou variação no sujeito que está aprendendo por meio da Atividade de Estudo (PUENTES, 2020).

A Atividade de Estudo é definida como um processo de formação de conceitos que ocorre no processo de aprendizagem, sendo a maneira pela qual essa é operada para fins de desenvolvimento do indivíduo (ARAÚJO; SOUZA, 2022). Ela decorre da necessidade identificada no contexto educacional de promover um ensino que impulse a formação do pensamento teórico e, conseqüentemente, do desenvolvimento cognitivo (MARZARI; RIBEIRO, 2017).

A formação de conceitos é a base para a aprendizagem e, simultaneamente, para o desenvolvimento (FREITAS, 2016). Uma formação conceitual está relacionada ao

desenvolvimento do pensamento teórico, uma atividade mental que exige que o aluno mentalize e estruture o pensamento sobre um objeto da forma que ele é reproduzido no mundo concreto (SFORNI; SERCONECK; LIZZI, 2021).

Segundo essa teoria, formar conceitos teóricos significa fazer com que o aluno pense e raciocine a partir da sua formação, e não apenas considerar os conceitos prontos transmitidos na escola (ARAÚJO; SOUZA, 2022). Esse movimento ocorre a partir da Atividade de Estudo realizada pelo estudante, durante as tarefas e ações propostas pelo professor (ARAÚJO; SOUZA, 2022). Além disso, na Atividade de Estudo, o aluno não é instigado apenas a resolver a tarefa de estudo, mas é levado a pensar sobre o seu enunciado, de forma que é incentivado a pensar sobre as necessidades e motivos da realização da atividade (PUENTES, 2017).

Entretanto, estudar não é o mesmo que realizar a Atividade de Estudo, pois ela só acontece quando o aluno atua conscientemente, com responsabilidade e de forma livre, e executa algo não apenas pelo comando do professor, mas porque é necessário para ele (AMORIM; PUENTES, 2021). Assim, a Atividade de Estudo não é apenas executar o que o professor orienta, ela deve pressupor o aluno como sujeito ativo (AMORIM; PUENTES, 2021).

A TAE foca na tarefa de estudo e nos conteúdos curriculares necessários para desenvolver o pensamento teórico nos estudantes (PUENTES, 2020). Assim, as tarefas de aprendizagem propostas aos estudantes devem conseguir problematizar situações que envolvam a utilização de conhecimentos e oportunizem a formação de habilidades cognitivas (MIRANDA, 2016). A estrutura da Atividade de Estudo está esquematizada no Quadro 8.

Quadro 8 - Estrutura da Atividade de Estudo

<b>Componente</b>	<b>Descrição</b>	
<b>Tarefa de Estudo</b>	Conteúdo	Consiste nos modos de ação a assimilar
<b>Ações de Estudo</b>	Modelo	Formação do modo de ação a assimilar e a execução do modelo didático
<b>Ações de Controle</b>	Comparação	Comparação da ação executada com o modelo
<b>Avaliação</b>	Avaliação	Avaliação das alterações de cognição que aconteceram no sujeito

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Freitas (2016) e Puentes (2020).

A Atividade de Estudo se inicia pela elaboração da tarefa de estudo (FREITAS, 2016). Ela começa pela “apresentação de um problema a ser resolvido pelos estudantes e introduzido na primeira ação da tarefa. O problema pode ser na forma de pergunta, jogo, algo a ser realizado pelo aluno, um caso, etc.” (FREITAS, 2016, p. 412). O conteúdo da tarefa de estudo constitui os modos de ação a serem assimilados pelo estudante (PUENTES, 2020). Os modos de ação dizem respeito ao processo de assimilação de uma operação, que envolve os conceitos teóricos envolvidos na tarefa (ARAÚJO; SOUZA, 2022).

As ações de estudo consistem em fazer com que o estudante construa um modelo para representar a forma com que ele assimila o conceito a partir das informações da tarefa de estudo, demonstrando o resultado da sua investigação (PUENTES, 2020). Segundo Freitas (2016), esse modelo pode ser literal, gráfico ou objetivado. Um exemplo aplicado ao aprendizado do conceito de células pode resultar, após as ações de estudo, na representação de uma célula com os elementos que a compõem por meio de um desenho (FREITAS, 2016).

As ações de controle consistem em comparar a ação de estudo executada com o modelo didático (PUENTES, 2020). Isso é necessário pois os estudantes reproduzirão algo que já foi historicamente criado por pesquisadores na descoberta e investigação do conceito (FREITAS, 2016). Essa etapa deve ser realizada pelo aluno, a fim de que ele possa se assegurar da realização correta das ações, corrigir eventuais erros e verificar se estão atendendo aos objetivos e condições estabelecidas na tarefa (FREITAS, 2016).

A avaliação, como última etapa, consiste na verificação se de fato houve alterações cognitivas nos estudantes a partir da Atividade de Estudo e quais foram elas (PUENTES, 2020). Segundo Freitas (2016, p. 415), a avaliação deve ser norteada pela questão: “o aluno se apropriou da relação geral abstrata e a utiliza na análise de relações particulares concretas do objeto?”. Essa avaliação permite a análise do desenvolvimento preconizada pela TAD, pois o desenvolvimento é entendido como um processo de mudanças intelectuais, emocionais e pessoais do aluno com o processo de aprendizagem (FREITAS; LIBÂNEO, 2019).

A representação feita no Quadro 8 mostra a etapa operacional da Atividade de Estudo, conforme Puentes (2020). Segundo o autor, o desenvolvimento da TAE se iniciou com aspectos operacionais, porém ao longo do tempo, componentes motivacionais e emocionais também passaram a ser considerados na teoria, com base na subjetividade do indivíduo.

A etapa motivacional está relacionada com o caráter voluntário dos estudantes em realizar a tarefa de estudo, implicando em aspectos morais além dos intelectuais para despertar o interesse do aluno na sua execução (PUENTES, 2020). Pelo aspecto motivacional, a resolução de uma tarefa não depende apenas da situação-problema proposta pelo docente, mas também das necessidades e motivos envolvidos nos seus enunciados, que devem incentivar os estudantes na tarefa (PUENTES, 2020). Freitas (2016) aponta que ligar as situações de aprendizagem às fontes de conhecimentos cotidianas dos estudantes e relacionar os conceitos às situações locais vivenciadas por eles pode contribuir para o aspecto motivacional da tarefa.

A etapa emocional, por sua vez, acrescenta os componentes de emoção e desejo na Atividade de Estudo, buscando unir aspectos cognição e afeto (PUENTES, 2020). Os itens emocionais aplicados à execução da tarefa de estudo podem estimular e facilitar aspectos de

imaginação e memória do aluno no desenvolvimento do pensamento teórico, pois entende-se que as emoções podem superar o pensamento racional para atingir os objetivos de aprendizagem (PUENTES, 2020).

A sistemática adotada pela perspectiva da Atividade de Estudo se opõe aos métodos de ensino considerados tradicionais, pois essa forma de aprender está mais vinculada ao desenvolvimento de relações sociais e o exercício da criatividade (ARAÚJO; SOUZA, 2022). Esse aspecto é positivo na medida em que os estudantes adquirem capacidade crítica e compreensão da realidade por meio do aprendizado de conceitos de forma contextualizada e que faça sentido para ele (FREITAS, 2016). Dessa forma, os professores podem organizar tarefas que incentivem os estudantes a encontrar soluções para situações problema utilizando conceitos científicos para tal (SFORNI; SERCONEK; LIZZI, 2021). Nesse processo, o aluno realiza ações e operações que o auxiliam a compreender conteúdo estudado (SFORNI; SERCONEK; LIZZI, 2021).

### 3.2.2 Casos para Ensino na Área de Negócios

Apesar de algumas divergências apontadas na literatura quanto ao local e ano de surgimento dos casos para ensino na forma que se conhece atualmente, Silva e Bandeira-de-Melo (2021) apontam o final do século XIX e início do século XX como época desse surgimento em vários lugares do mundo. O direito e a medicina são apontadas como áreas em que esse método começou a se difundir, migrando posteriormente para a área de negócios (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). No Brasil, o movimento de estruturar esse método e produzir casos para ensino se iniciou na década de 1970, sendo que no século XXI vem se expandindo (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021).

Os casos para ensino consistem em descrições de situações estruturadas e com uma fonte rica de dados que imitam ou simulam uma situação prática real (ALBERTON; SILVA, 2018). Trata-se de uma ferramenta pedagógica por meio da qual os professores organizam o ensino e auxiliam os estudantes na fixação do conhecimento, bem como desenvolver as suas capacidades cognitivas (LEAL; MEDEIROS; FERREIRA, 2019).

A utilização de casos para ensino é uma estratégia para incentivar o aprendizado em ação em um contexto controlado, que é a sala de aula (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). Esse ambiente encoraja a tomada de decisão e de riscos, pois permite que o estudante tente e erre no processo de aprendizagem (ALBERTON; SILVA, 2018). Assim, o aluno é levado a construir conhecimento de forma contextual, social e interativa, em vez de receber o

conhecimento de forma passiva a partir do discurso do professor (NATH, 2005; LEAL; MEDEIROS; FERREIRA, 2019). Por ser uma abordagem que promove maior participação ativa dos estudantes, ela vem ganhando cada vez mais relevância nas últimas décadas (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021).

As ciências sociais aplicadas, como é o caso da contabilidade, por estarem mais fortemente associadas às necessidades do mundo do trabalho e social, requerem dos profissionais que atuam nessa área maior articulação da teoria com a prática (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). Assim, o processo de aprendizagem desses estudantes deve ser mediado pela vivência de experiências e em ação (ALBERTON; SILVA, 2018). Os casos para ensino possibilitam essa integração teórico-prática, além de orientar que os estudantes apliquem conceitos, pensem de forma sistêmica e compreendam situações do contexto profissional (ALBERTON; SILVA, 2018).

Além do aspecto conceitual, a formação profissional na área de gestão e negócios atualmente é desafiadora por envolver a necessidade de desenvolver competências que possibilitem ao profissional dominar um conjunto de conhecimentos, habilidades, comportamentos e recursos (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). Em relação à formação de competências, Januário *et al.* (2020) elencam diversas delas que podem ser desenvolvidas com a aplicação de casos para ensino, tais como trabalho em grupo, tomada de decisão, consolidação de conteúdos, interdisciplinaridade e pensamento crítico. Jost *et al.* (2022) corrobora com esse relato ao revelar o desenvolvimento de competências de análise crítica, comunicação e relacionamento interpessoal com a aplicação de casos para ensino.

A formação de competências passa pela educação formal, mas engloba na mesma medida a experiência profissional e social das pessoas (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). Nas ciências contábeis, é observado que os métodos de ensino ainda são considerados majoritariamente tradicionais (ANDRADE *et al.*, 2022). Porém, com as normas internacionais e a complexidade das transações empresariais, utilizar métodos mais ativos de ensino e aprendizagem podem propiciar aos estudantes uma formação mais segura para essa realidade do mercado de trabalho da área a partir do desenvolvimento de competências (ANDRADE *et al.*, 2022).

Silva e Bandeira-de-Melo (2021) relatam que a utilização de casos para ensino contribui para o aprendizado, de modo que o aluno é levado a enfrentar situações que irão proporcionar interação entre teoria e prática, tendo que mobilizar, combinar e articular saberes para cumprir a proposta pedagógica. Com base nisso, Januário *et al.* (2020) afirmam que os casos para ensino são eficazes e aplicáveis.

Contudo, a eficácia dos casos na aprendizagem depende do modo de aplicação (PONTES *et al.*, 2020). Isso ocorre pois a aplicação de um caso para ensino pode ser flexível (COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020). Nesse contexto, o papel do professor é criar e apresentar situações que estimulem o aprendizado e coordenar as soluções do problema, atuando como um facilitador nesse processo (FREITAS, 2012).

Freitas (2012) defende a união de conteúdo e método para o aprendizado de um conhecimento por parte do aluno. Para tal, o docente deve organizar o ensino decidindo quais conceitos são importantes que ele aprenda e criar oportunidades para promover essa aprendizagem (FREITAS, 2012). Porém, esse processo pode ser desafiador para o professor por envolver muitas vezes uma substituição aos métodos tradicionais de ensino aos quais ele está habituado (ALBERTON; SILVA, 2018; ANDRADE *et al.*, 2022). Nesse sentido, considera-se que um dos aspectos na aplicação dos casos para ensino é a preparação docente (JOST *et al.*, 2022).

Do ponto de vista do discente, a aprendizagem associada aos casos para ensino considera que as pessoas constroem significados a partir de sua experiência e que elas aprendem mais eficazmente quando trabalham nos problemas em tempo real (ALBERTON; SILVA, 2018). Assim, considerando a ideia de simulação de experiências reais por meio dos casos, Nath (2005) entende que eles são aplicados em um ambiente seguro para promover discussão e reflexão, que é a sala de aula. Nesse processo, “à medida que os estudantes fazem a ligação entre mundo teórico e a realidade, vão formando uma base técnica e conceitual” (JOST *et al.*, 2022, p. 25).

Jost *et al.* (2022) observaram falta de familiaridade dos estudantes com casos de ensino de em uma disciplina de Contabilidade e Orçamento Público, associando esse achado com a influência de formas de ensino tradicionais. Na disciplina de Contabilidade Introdutória, Vendramin e Araújo (2020) observam que ela costuma ser trabalhada no formato expositivo, com práticas baseadas em exemplos de transações contábeis, mas de forma que o aluno não consegue contextualizar a resolução de exercícios com a rotina empresarial.

Ao analisar a aplicação dessa estratégia de ensino na disciplina de Contabilidade Introdutória, as autoras relatam que os casos para ensino permitem que os estudantes compreendam conceitos, estruturas e processos de forma mais ampla e conseguem reter o conhecimento para aplicar em disciplinas mais avançadas do curso (VENDRAMIN; ARAÚJO, 2020). Para isso, os estudantes precisam ser submetidos a maior engajamento com a disciplina, bem como demonstrar mais iniciativa e participação ativa (JOST *et al.*, 2022).

Os casos para ensino possuem estrutura própria, que apesar de não ser fixa, possui elementos característicos que visam descrever um dilema associado a um problema ou

estratégia do meio empresarial (ALBERTON; SILVA, 2018). Além disso, integram esses casos as notas para ensino, que orientam o professor na aplicação do caso na sala de aula (ALBERTON; SILVA, 2018). O Quadro 9 sintetiza esses elementos.

Quadro 9 - Elementos Estruturais de um Caso para Ensino

<b>Elementos Estruturais</b>	<b>Caracterização</b>
Introdução	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Delimitação de local e época</li> <li>• Caracterização dos protagonistas</li> <li>• Introdução do dilema</li> </ul>
Contexto	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Apresentação do contexto</li> <li>• Apresentação de agentes envolvidos</li> <li>• Divisão em seções, conforme o objetivo do caso</li> </ul>
Dilema	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Apresentação de informações específicas para provocar reflexão sobre a decisão envolvida</li> </ul>
Fechamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Direcionamentos sobre o dilema do caso</li> <li>• Indicação de decisões que podem ser tomadas</li> <li>• Pode haver questionamentos reflexivos para delimitar o escopo do caso e subsidiar as questões indicadas nas notas de ensino</li> </ul>
Anexos e/ou Apêndices	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Informações que podem subsidiar a análise do caso</li> </ul>
Notas de Ensino	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Orientações para o professor resolver o caso em sala de aula</li> <li>• Indicação de fontes dos dados utilizados no caso</li> <li>• Indicação de objetivos didáticos ou educacionais</li> <li>• Indicação de disciplinas e/ou temas nos quais o caso pode ser aplicado</li> <li>• Indicação de nível dos estudantes a quem o caso se destina (graduação, pós-graduação, etc.)</li> <li>• Indicação de questões para discussão com os estudantes</li> <li>• Sugestão de metodologia de aplicação e análise do caso</li> <li>• Revisão de literatura com perspectivas teóricas que fundamentaram o caso e vão subsidiar a sua análise e direcionar caminhos de ação na discussão das questões</li> <li>• Discussão ou análise do caso</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Alberton e Silva (2018)

Em relação ao Quadro 9, Silva e Bandeira-de-Melo (2021) apontam que as questões para a análise do caso, elemento das notas de ensino, são os itens mais importantes desse componente. “O objetivo delas é fomentar a discussão do caso e devem ser coerentes com os objetivos de aprendizagem e com o público-alvo que vai resolvê-las” (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021, p. 159). As questões a serem formuladas devem ser pensadas considerando se o caso possui informações suficientes para ser resolvido e serem abertas para permitir análise e reflexão.

O caso para ensino não precisa estar completo, pode inclusive estar faltando informações importantes, conter informações irrelevantes e conflitantes, pois estes aspectos motivarão discussões e análises críticas por parte dos discentes (JOST *et al.*, 2022). Porém, ele precisa ter um objetivo educacional bem definido e delimitado, e dados acessíveis para permitir a resolução pelos estudantes (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021).

Os casos para ensino não tratam apenas dos materiais, e sim do que os estudantes desenvolvem a partir dele (HASSAL; MILNE, 2004). Essa estratégia pode ajudá-los a enxergar caminhos distintos a serem seguidos e decisões que podem ser tomadas em determinadas situações, sendo que todas podem ser aceitáveis (NATH, 2005). Assim, os estudantes se tornam capazes de identificar problemas, analisar evidências, construir e defender argumentos e propor soluções, tudo com base na situação proposta por meio do caso e os conceitos envolvidos e trabalhados nas aulas (LEAL; MEDEIROS; FERREIRA, 2019).

Em relação aos conceitos, os casos precisam delimitar uma base teórica central, para que fique claro o que se pretende ensinar (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021). Essa informação é relevante para que o professor decida utilizar o caso ou não para suscitar o aprendizado do conceito e alcançar o objetivo educacional que ele planeja (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021).

### 3.2.3 Interfaces entre os Casos para Ensino e a Atividade de Estudo

A TAE não aborda o método de casos para ensino especificamente. No entanto, a técnica aparece nas palavras de Freitas (2016, p. 412) como forma de desenvolver a TAE quando menciona que “o problema pode ser na forma de pergunta, jogo, algo a ser realizado pelo aluno, **um caso**, etc.” (grifo meu). Assim, nessa subseção se busca estabelecer pontos de conexão entre as bases teóricas do estudo e como as perspectivas de cada uma.

Primeiramente, é possível relacionar os casos para ensino e a atividade para estudo com o papel ativo e autônomo do aluno. Os casos para ensino estimulam a aprendizagem em ação, em que as pessoas trabalham com o problema em tempo real, refletindo sobre e ele e buscando soluções (ALBERTON; SILVA, 2018). A Atividade de Estudo pressupõe que o aluno trabalhe diretamente com o objeto de conhecimento, possibilitando que ele estabeleça por si próprio as relações conceituais a partir desse contato (FREITAS, 2016).

O problema, na perspectiva da TAE, é algo que precisa ser investigado pelos estudantes para que se encontre sua origem e a sua solução (MIRANDA, 2016). O professor providencia condições para que os estudantes compreendam o caminho de formação do conceito para que ele possa entender sua origem e fatores que condicionam a sua existência (FREITAS, 2012). A formação de conceitos se dá pela solução de tarefas de modo independente pelos estudantes, sendo oportuno que ela se dê por meio do caráter problemático do conhecimento (FREITAS, 2012). Os casos para ensino também são compostos por problemas, inclusive tendo o elemento “dilema” como parte da sua composição (ALBERTON; SILVA, 2018).

A formação do conceito nas aulas está relacionada com o método de pesquisa no ensino, pois permite que os conceitos e achados científicos sejam transportados a esse ambiente (FREITAS, 2012). Portanto, o conteúdo do ensino advém do conhecimento de certo objeto a partir da ciência, e é apresentado ao aluno para que ele possa compreender, inserir e relacionar com o seu contexto social e cultural (MIRANDA, 2016).

Ao mesmo tempo, a leitura e análise das informações que constam nos casos para ensino e a discussão que é promovida a partir deles condicionam os estudantes para pesquisar informações, analisar cenários e desenvolver raciocínio lógico, crítico e conceitual (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). Os casos para ensino promovem, assim, uma prática reflexiva, colaborativa entre os discentes e proporcionam maior independência aos docentes (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021). Em alinhamento, Freitas (2012) lembra que para solucionar o problema proposto, com base nos pressupostos da atividade de estudo, o aluno precisa adquirir conteúdos e informações e ser capaz de analisar, julgar, sintetizar os aspectos aplicáveis do problema em um determinado contexto.

Segundo Freitas (2012), o professor proporciona o aprendizado utilizando simultaneamente conteúdo e método, organizando o ensino decidindo quais conceitos são importantes de trabalhar e criando oportunidades para promover essa aprendizagem. Porém, o foco da aprendizagem não é o conteúdo propriamente dito, mas os modos de pensamento que estão relacionados a ele (FREITAS, 2016).

O cotidiano dos estudantes é composto por várias situações concretas, as quais o aluno deve ser capaz de articular com conceitos teóricos, a partir das situações de aprendizagem propostas pelo professor na sala de aula (FREITAS, 2016). A Atividade de Estudo não pressupõe métodos e técnicas; seu foco está no conteúdo e objetivo da aprendizagem. Assim, propõe-se que a partir das suas semelhanças com o método de casos de ensino, ele possa contribuir nesse processo de aprendizagem.

A Figura 4, elaborada a partir dos Quadros 8 e 9, apresenta os elementos que compõem os casos para ensino e a sua associação com as etapas e estruturas da Atividade de Estudo. A partir da figura, observa-se como um caso de ensino pode ser utilizado para a formação de conceitos, pois ele é composto de elementos que possuem interfaces com a Atividade de Estudo. Com isso, é possível analisar o que um caso precisa conter para que possa contribuir para a construção de conceitos à luz da TAE.

Figura 4 – Modelo Teórico para Análise de Casos para Ensino Visando a Formação de Conceitos



Fonte: Elaborada pelo autor com base em Freitas (2016), Puentes (2020) e Alberton e Silva (2018)

Considerando que a tarefa de estudo contém modos de ação a assimilar, é possível relacioná-la com elementos do caso de ensino que apresentam informações que basearão a ação de estudo pelo estudante. A introdução e o contexto apresentam detalhes da situação específica abordada no caso, como local, época, agentes envolvidos e contexto da ação. Essas informações, ao serem mentalizadas pelos estudantes, formam a situação a partir da qual eles irão construir e aplicar os conceitos.

O dilema que os casos pode apresentar consiste em informações específicas que podem provocar reflexão acerca da ação de estudo a ser realizada. Nesse sentido, os componentes emocionais e motivacionais podem integrar esse dilema. Para isso, o caso deve permitir que se desperte as necessidades e motivos, bem como emoções e desejos nos estudantes com a sua utilização em sala de aula. Afinal de contas, um bom caso para ensino, tem que ter uma boa história, permeada por emoções. Por conta disso, esses elementos estão presentes em outros elementos do caso, como o contexto e fechamento, devido ao fato de esses componentes também remeterem a aspectos que colaboram para que o estudante encontre motivações e necessidades para se engajar com a resolução do caso a partir do seu conteúdo.

As ações de estudo são associadas ao fechamento do caso, pois são os direcionamentos e questões propostas por ele. Elas irão guiar o aluno na pesquisa, investigação e construção de modelos teóricos para assimilarem o conceito a partir das informações da tarefa de estudo.

Por sua vez, as ações de controle e avaliação podem compor partes das notas ensino, por serem ações relacionadas à verificação da aplicação da tarefa de estudo. A comparação da ação de estudo executada pelo aluno com o modelo didático, como pressupõe o controle da atividade, pode depender de discussões e análises que podem estar presentes nas notas de ensino. Assim, essas notas também podem contemplar parâmetros de avaliação, que consiste na ação docente de refletir sobre as alterações cognitivas que ocorreram no aluno com a execução da Atividade de Estudo proposta.

A partir das relações estabelecidas entre esses dois tópicos, conclui-se que um caso de ensino que contenha os elementos estruturais demonstrados na Figura 4 pode contribuir para a construção de conceitos. Para isso, ele deve ser elaborado e trabalhado em sala de aula considerando os pressupostos da TAE.

### 3.3 Procedimentos Metodológicos

Considerando o objetivo de analisar o caso para ensino *Open Safari* visando o aprendizado de conceitos contábeis à luz da TAE e dos elementos que o compõem, a investigação foi realizada a partir do conteúdo desse documento. As categorias de análise foram os elementos que costumam compor os casos para ensino segundo a literatura, bem como aspectos da TAE identificados na literatura.

A ideia de selecionar um caso para ensino específico decorre da intenção de examinar com profundidade o processo de formação conceitual que o referido caso possui potencial de proporcionar. O caso *Open Safari* já foi objeto de estudo científico, em que Costa *et al.* (2018) apresentaram os resultados do seu uso no curso de ciências contábeis de uma universidade pública brasileira, e mostraram a sua eficácia no desenvolvimento de competências imprescindíveis à aprendizagem e ao emprego das normas internacionais de contabilidade. O referido estudo analisou os resultados à luz da Taxonomia de Bloom e mostrou que o caso é eficiente para que os estudantes acessem aos níveis mais sofisticados de domínio cognitivo e aquisição e consolidação de conhecimento (COSTA *et al.*, 2018). Com base nisso, observa-se o potencial de contribuição desse caso para a formação conceitual que a pesquisa pretende abordar.

O presente estudo está classificado como de abordagem qualitativa, em que foi utilizada a pesquisa documental como procedimento técnico, que conforme Gil (2002), utiliza materiais que não receberam nenhum tratamento analítico ou que podem ser reapresentados conforme o propósito da pesquisa. O caso *Open Safari* foi objeto dessa análise, sendo que seu conteúdo foi

examinado conforme o referencial teórico construído e a lente teórica adotada. A análise está fundamentada nos procedimentos propostos por Bardin (2011) referentes à análise de conteúdo.

A partir da identificação, com base na fundamentação teórica construída, dos elementos estruturais da atividade de estudo e dos casos para ensino (Figura 4), a análise documental será realizada com base nisso. Inicialmente, a coleta de dados consistiu em extrair unidades de registro do material. As unidades de registro são partes que possuem significado para o contexto da pesquisa (BARDIN, 2011). No contexto deste estudo, as unidades de registro foram todos os parágrafos e questões apresentados no caso *Open Safari*.

Após a extração desses registros em forma de trechos do caso, esses foram analisados conforme o processo definido por Bardin (2011) como codificação. A codificação corresponde a uma etapa de transformação dos dados do texto analisado em recortes para representar algum aspecto da sua característica (BARDIN, 2011). No contexto deste estudo, a codificação ocorreu em duas etapas. Inicialmente, eles foram associados à divisão de conteúdo que o próprio caso apresenta. Eles também foram associados à classificação que Alberton e Silva (2018) faz dos elementos estruturais de um caso para ensino, conforme o Quadro 9.

De posse da codificação do conteúdo do caso conforme critérios definidos no Quadro 9, é possível identificar no caso quais elementos estruturais estão presentes ou ausentes, o que permitiu concluir se ele possui todos os aspectos de um material de ensino dessa natureza. A partir disso, também foi possível inferir e interpretar sobre como o processo de formação conceitual pode ser impactado pela presença ou ausência desses elementos.

Após o processo de codificação, ocorreu a categorização dos mesmos trechos já codificados. No processo de categorização, esses itens são reorganizados conforme algum título genérico que se associe a características comuns deles (BARDIN, 2011). A categorização, para fins deste estudo, se deu pela análise dos elementos do caso *Open Safari* conforme aspectos da Atividade de Estudo constantes no Quadro 8. Outra etapa da categorização consistiu em identificar se os trechos do caso remetem à formação de algum conceito contábil, permitindo elencar quais são eles.

Em resumo, os passos seguidos, conforme o procedimento para análise de conteúdo proposta por Bardin (2011), foram os seguintes: (i) Pré-análise: leitura detalhada do caso *Open Safari*; (ii) Codificação (1): classificação das informações do caso conforme a própria denominação utilizada pelos autores que o elaboraram; (iii) Codificação (2): classificação das informações do caso conforme os elementos do Quadro 9; (iv) Categorização (1): agrupamento dos parágrafos e questões do texto em categorias conforme o aspecto da estrutura da Atividade de Estudo ao qual cada registro se relaciona, conforme o Quadro 8; (v) Categorização (2):

agrupamento dos parágrafos e questões do texto em categorias de acordo com os conceitos que cada um pode ajudar a formar; (vi) Interpretação: análise inferencial dos dados coletados e organizados e associação com o modelo teórico construído e apresentado na Figura 4.

Gil (2002) entende que estudos que se baseiam em análise documental são importantes por proporcionar uma visão melhor sobre um problema. Nesse sentido, a análise do caso *Open Safari* pode colaborar para a visão sobre aspectos do aprendizado de conceitos contábeis. Os resultados podem incentivar a investigação desse problema por outros meios, como por exemplo outros materiais de ensino aplicáveis à contabilidade.

### 3.4 Análise dos Resultados

#### 3.4.1 Descrição e Estrutura do caso *Open Safari*

O caso para ensino *Open Safari* é fruto do trabalho de Michael Wells e Ann Tarca. Michael Wells liderou a iniciativa educacional do IASB e coordenou diversos projetos que visavam desenvolver nos estudantes as habilidades de fazer julgamentos e estimativas necessárias para aplicar as normas internacionais. Ann Tarca, professora e pesquisadora na área contábil, também integrava a equipe dessa iniciativa educacional e participou de diversos conselhos e comitês representando a área acadêmica.

O conteúdo do caso, pensado pela dupla, foi sendo aprimorado após diversas apresentações realizadas em nome do IASB, em que pessoas puderam interagir e contribuir para o seu desenvolvimento (WELLS; TARCA, 2014). Seu conteúdo também passou por revisão por pares de avaliadores anônimos (WELLS; TARCA, 2014). Esse material foi pensado para abordar a Estrutura Conceitual para o ensino de normas internacionais de contabilidade (WELLS; TARCA, 2014). A partir disso, entende-se que ele cumpre com os objetivos do IASB para o EEEEC (COSTA *et al.*, 2018).

O caso foi desenvolvido para aplicação em turmas de contabilidade em nível de aprendizado mais avançado (COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020). Assim, é requerido dos estudantes que tenham noções e conhecimentos básicos dos conceitos e normas contábeis abordados no caso, adquiridos ao longo da sua formação. Em sintonia com isso, na perspectiva da TAE, Araújo e Souza (2022) afirmam que formar conceitos teóricos significa estimular o aluno a pensar e raciocinar a partir da sua formação. Estudantes em fase avançada graduação já precisam possuir o domínio de determinados conceitos básicos, o que nas etapas finais do curso deve se consolidar em conjunto com a formação de conceitos mais complexos.

O referido caso é útil para o ensino do tema de imobilizado e outros ativos não financeiros e traz transações de uma companhia fictícia de turismo africana denominada de *Open Safari* durante 10 exercícios sociais (COSTA *et al.*, 2018; COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020). Ele apresenta o contexto da empresa desde a sua criação e organização para o início das atividades e relata diversas transações contábeis ao longo dos anos, combinadas com algumas questões para discussão. Segundo Costa *et al.* (2018), a partir dessas questões, os estudantes precisam pesquisar, simular cenários e pensar conceitualmente para responder.

Metodologicamente, a análise iniciou com a divisão do conteúdo do caso em unidades de registro, sendo que foram identificados 155, que se referem aos parágrafos de introdução e contextualização do caso (86 registros) e questões propostas pelo IFRS a partir do cenário apresentado (69 registros). Além dos registros do caso, também foram analisadas as notas para ensino, que compõem o caso, porém são de utilização dos docentes, sendo que os estudantes não têm acesso a esse conteúdo. As notas de ensino foram desmembradas em outros 95 registros.

É possível observar atributos de um caso para ensino no documento. Primeiramente, observa-se a descrição detalhada e estruturada, em 86 registros em formato de parágrafos, de situações com diversas informações que buscam contextualizar o leitor para a entender a situação, sendo que esse aspecto é abordado por Alberton e Silva (2018) ao caracterizar os casos para ensino.

Além disso, o caso propõe 69 questões a serem discutidas, o que Silva e Bandeira-de-Melo (2021) definem como o processo de incentivar o aprendizado em ação em um ambiente controlado, que no caso é a sala de aula. Essa aplicação em sala de aula, segundo Nath (2005), permite que os estudantes estejam em um ambiente seguro para discutir e refletir. Nesse espaço, os alunos têm a liberdade de errar sem consequências no momento da sua formação técnica e consiga ligar a teoria e a realidade com mais liberdade, devido ao controle da sala de aula que é exercido e mediado pelo professor.

Outro aspecto importante que o caracteriza o *Open Safari* como um caso para ensino é a estrutura do documento. O Quadro 10 apresenta a sequência do conteúdo do caso e a sua respectiva associação com os elementos estruturais de um caso para ensino.

Quadro 10 – Divisão do Caso *Open Safari* conforme a Estrutura dos Casos para Ensino

<b>Divisão e Classificação do Caso conforme a Denominação dada por Wells e Tarca (2014)</b>	<b>Quantidade de Registros</b>	<b>Classificação do Conteúdo com base em Alberton e Silva (2018)</b>
Contexto	3	Introdução e Contexto
Contexto: Questões do IFRS para Discussão em Sala de Aula	2	Fechamento
Transações em 20X0-20X2	23	Contexto
Transações em 20X0-20X2: Questões do IFRS para Discussão em Sala de Aula	8	Fechamento
Transações em 20X3	4	Contexto
Transações em 20X3: Questões do IFRS para Discussão em Sala de Aula	11	Fechamento
Transações em 20X4	10	Contexto
Transações em 20X4: Questões do IFRS para Discussão em Sala de Aula	14	Fechamento
Transações em 20X5-20X8	30	Contexto
Transações em 20X5-20X8: Questões do IFRS para Discussão em Sala de Aula	12	Fechamento
Transações em 20X9	9	Contexto
Transações em 20X9: Questões do IFRS para Discussão em Sala de Aula	18	Fechamento
Transações em 20Y0-20Y4	7	Contexto
Transações em 20Y0-20Y4: Questões do IFRS para Discussão em Sala de Aula	4	Fechamento
Total	155	

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Wells e Tarca (2014) e Alberton e Silva (2018)

Alberton e Silva (2018), apesar de categorizarem elementos estruturais, mencionam que os casos para ensino não possuem estrutura fixa. Assim, a ordem dos elementos pode ser distinta e própria a depender do caso, desde que seu conteúdo apresente algum dilema associado a um problema ou estratégia do meio empresarial a ser resolvido.

O caso *Open Safari* inicia com a apresentação de local e época dos acontecimentos, elementos associados com a introdução. Também são apresentados alguns fatos e situações específicas, com o objetivo de contextualizar as ações dos agentes envolvidos. Tais informações dão contexto para que o aluno entenda quais as circunstâncias em que se desenvolve as ações.

Logo após a introdução, são apresentadas algumas questões que se relacionam a reflexões sobre o escopo do caso. Esses elementos são entendidos como fechamento por Alberton e Silva (2018) por levar os estudantes a proporem direcionamentos do caso ao respondê-las.

Percebe-se, a partir da análise do Quadro 10, que o caso intercala a apresentação de contexto ao longo de vários anos (20X0 a 20X9 e 20Y0 a 20Y4) e questões para serem discutidas em sala de aula ao final da descrição das transações contábeis ocorridas nos períodos. Assim, elas devem ser resolvidas em partes de forma gradativa, conforme também sugerem Costa, Braunbeck e Gomes (2020). Alberton e Silva (2018) comentam que os casos para ensino podem ser divididos em diversas seções e divisões, a depender dos objetivos educacionais.

Em relação ao aprendizado de conceitos, identifica-se que a apresentação de fatos e situações no caso *Open Safari* permite que o aluno aprenda de forma contextualizada a partir de eventos sociais, conforme Nath (2005). A apresentação de diversas questões corroboram com a associação entre teoria e prática (SILVA; BANDEIRA-DE-MELO, 2021; ALBERTON; SILVA, 2018). Esses aspectos são relevantes de integrar o caso *Open Safari* para que o aluno associe a resolução do caso com a rotina empresarial (VENDRAMIN; ARAÚJO, 2020).

Não foram localizados registros que se classificassem como dilemas no caso *Open Safari*. As informações do caso se configuram como contextuais, pois indicam fatos e situações que ensejam na resolução de questões, conforme evidenciado no Quadro 11.

Quadro 11 – Trechos do Caso *Open Safari* com Informações Contextuais

Registro	Trecho / Parágrafo
2	Em 20X0, o conselho de administração da Makeit decidiu expandir as operações da Makeit em novos tipos de negócios e numa localização geográfica em que atualmente não opera – a África Subsaariana. Assim, os gestores da Open Safari selecionaram uma série de atividades na África meridional a serem realizadas como parte de um plano de diversificação de dez anos. A empresa nomeou James e Judith Bilkersen para gerenciar suas operações africanas, sob a marca The Open Country Safari Company (Open Safari). Os Bilkersens (doravante denominados os administradores) tem mais de 15 anos de experiência no setor de hotelaria na África e compartilham uma paixão pela conservação da vida selvagem e habitat naturais. A Makeit pretende operar com uma pousada para safáris e outros negócios na África por prazo indefinido.
3	Open Safari prepara demonstrações financeiras em conformidade com as IFRS
6	Em 2 de janeiro de 20X0, Makeit constituiu a Open Safari como uma subsidiária integral legalmente separada, na República da Africana (Africana) por meio da integralização de £10.000.000 (em libras esterlinas) ao capital social da Open Safari.
22	Em 10 de dezembro de 20X2, a Open Safari compra um helicóptero por US\$3.000.000 e dois balões de ar quente por 20.000 Euros, cada.
140	Ao final de 20X9, em um respeitável leilão na África do Sul, a Open Safari arrematou por ZAR\$630.000 e ZAR\$450.000, cinco rinocerontes brancos e três rinocerontes negros, respectivamente.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Wells e Tarca (2014)

Como demonstrado no Quadro 11, as informações trazidas no caso são mais descritivas do que problematizadoras. Apesar de serem situações que ensejam a resolução de questões, foram consideradas como contextuais, pois os dilemas estão mais relacionados a informações que levem os estudantes a refletir sobre decisões a serem tomadas. Alberton e Silva (2018) definem que a presença de dilemas em casos para ensino é opcional. No caso *Open Safari*, além dos trechos destacados no Quadro 11, são descritas diversos outros eventos e transações contábeis, a exemplo da aquisição de terrenos, projeto de infraestrutura, treinamento de pessoal e instalações de locais para criação de animais.

O apêndice, outro elemento opcional a depender do conteúdo do caso para ensino, está presente no *Open Safari*. Porém devido ao seu formato de apresentação, em tabelas, seu conteúdo não foi incluído nas unidades de registro consideradas nesse estudo. Entretanto, é

possível observar que o apêndice do caso é um documento auxiliar que elenca individualmente as transações contábeis que ocorrem ao longo dos exercícios sociais, para que o aluno consiga analisá-las conforme alguns critérios específicos, como por exemplo identificar qual norma contábil se aplica na contabilização do evento ocorrido.

Hassal e Mine (2004) lembram que os casos para ensino não se limitam puramente aos materiais, mas também do que os estudantes desenvolvem a partir dele. Nesse sentido, as notas de ensino guiam o docente no processo de ensino e aprendizagem. O Quadro 12 mostra alguns desses direcionamentos.

Quadro 12 – Trechos das Notas de Ensino do Caso *Open Safari*

<b>Registro</b>	<b>Trecho / Parágrafo</b>
159	Completar o estudo de caso Open Safari exigirá necessariamente que os alunos considerem alguns temas que percorrem várias normas (por exemplo, determinar a moeda funcional da entidade, a contabilização das combinações de negócios, as subvenções do governo e as transações em moeda estrangeira e a mensuração do justo valor dos ativos não financeiros e da melhor estimativa de passivos não financeiros).
161	Se o IASB estiver considerando mudar um requisito das IFRS (por exemplo, através da publicação de um documento de discussão ou minuta de exposição) que seja relevante para a informação contida neste estudo de caso, ou o Comitê de Interpretações IFRS (o Comitê de Interpretações) estiver considerando o desenvolvimento de uma interpretação (ou declarou-se por que ele não está desenvolvendo uma interpretação) sobre uma questão que é relevante para o estudo de caso, o professor poderia conduzir uma discussão sobre a extensão a que os princípios em desenvolvimento resultariam em informações que melhor sirvam o objetivo dos relatórios financeiros.
163	Finalmente, ao modificar os fatos e dados apresentados no estudo de caso o professor pode aumentar ainda mais a discussão em sala de aula. Por exemplo, o professor pode facilitar uma discussão sobre arrendamento mercantil requerendo à sala que avalie como sua resposta para o caso mudaria se Freeland fosse arrendada sob um contrato de 100 anos de duração (ao invés de ser adquirida pela Open Safari).

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Wells e Tarca (2014)

O Quadro 12 mostra alguns trechos das notas de ensino que revelam diversos aspectos sobre como o caso auxilia na formação de conceitos. No registro 159 apresentado no Quadro 12, por exemplo, ao relevar que os estudantes precisam considerar diversas normas contábeis para resolver o caso, mostra o potencial dos casos para desenvolver o aprendizado conceitual. Nesse sentido, conforme Freitas (2012), a problematização que é feita induz o estudante a solucionar o problema, e para isso ele deve adquirir conteúdos e informações e ser capaz de analisar, julgar, sintetizar os aspectos aplicáveis do problema em um determinado contexto. No caso do *Open Safari*, as informações necessárias para a resolução e discussão do caso estão nas normas contábeis.

As notas de ensino mostram como os casos elaborados com o objetivo de formar conceitos condicionam os estudantes para pesquisar informações, analisar cenários e desenvolver raciocínio lógico, crítico e conceitual, assim como abordado por Silva e Bandeira-

de-Melo (2021). O registro 161 apresentado no Quadro 12 mostra como a formação conceitual proporcionada com a aplicação do caso permite que os estudantes continuem compreendendo a linha de raciocínio dos conceitos mesmo que as normas sejam alteradas. Ainda no Quadro 12, o registro 163 evidencia que mesmo não sendo um tópico abordado no caso, o seu contexto pode ser adaptado para se discutir o conceito de arrendamento. Essa discussão mostra como as informações que constam nos casos para ensino contribuem para uma prática reflexiva e colaborativa por parte dos discentes, e os fazem mais independentes dos docentes, conforme apontam Silva e Bandeira-de-Melo (2021).

### 3.4.2 Análise do Caso *Open Safari* com base na Estrutura da Atividade de Estudo

Pontes *et al.* (2020) relatam que a eficácia dos casos na aprendizagem depende do modo de aplicação. Tanto o conteúdo (ALBERTON; SILVA, 2018) quanto a aplicação (COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020) dos casos para ensino podem ser flexíveis. Assim, considerando a estrutura da Atividade de Estudo, a aplicação do caso para ensino pode contribuir para o aprendizado de conceitos contábeis.

Para isso, o conteúdo do caso foi categorizado conforme a estrutura da Atividade de Estudo que foi apresentada no Quadro 8, em que as etapas operacionais foram associadas ao que o conteúdo do caso *Open Safari* apresenta e orienta aos estudantes. O Quadro 13 sintetiza a categorização realizada.

Quadro 13 – Categorizações do Caso *Open Safari* conforme a Atividade de Estudo

<b>Divisão e Classificação conforme o Conteúdo do Caso</b>	<b>Registros</b>	<b>Categoria</b>
- Contexto - Transações em 20X0-20X2, 20X3, 20X4, 20X5-20X8, 20X9 e 20Y0-20Y4	86	Tarefa de Estudo (Conteúdo e modos de ação a assimilar pelo estudante)
- Questões do IFRS para Discussão em Sala de Aula	69	Ação de Estudo (Constituem o modo de ação e a execução do modelo didático para formar o conceito)
- Notas de Ensino (Materiais de Referência)	2	Ações de Controle (Permitem a comparação da ação executada com o modelo)
- Notas de Ensino	93	Avaliação (Permitem a avaliação das alterações cognitivas que acontecem no estudante)
Total	250	

Fonte: Elaborado pelo autor

Primeiramente, foi observado que todas as informações apresentadas no relato das transações contábeis ao longo dos períodos puderam ser relacionadas às tarefas de estudo, por

conterem modos de ação a serem assimilados. Esses modos de ação servem de base para a ação de estudo do aluno. O caráter descritivo do caso permite uma riqueza de detalhes para o entendimento da situação específica relatada, com local, época, agentes envolvidos e contexto das transações contábeis.

As ações de estudo foram associadas às questões para discussão propostas pelo caso, pois elas fornecem direcionamentos e para guiar o aluno na pesquisa, investigação e construção de modelos teóricos para assimilarem o conceito a partir das informações da tarefa de estudo. Elas formam o modo de ação por representarem soluções a serem apresentadas ou decisões a serem tomadas na resolução do caso. As ações de estudo também levam os estudantes a executarem um modelo didático, conforme preconizado pela TAE, pois os questionamentos instigam a pesquisa dos estudantes na tentativa de montarem um modelo que represente o conceito e a sua aplicação dentro do contexto do caso.

As ações de controle consistem em atos dos estudantes buscando comparar a reprodução da sua ação de estudo com a teoria. Um exemplo de execução de ação de controle no caso analisado pode ser aplicado a partir do registro 117, que se refere a uma questão relativa à compra de três veículos sob medida pela companhia: “quais julgamentos e estimativas a *Open Safari* deveria realizar na contabilização dos veículos de safári feitos sob medida?” (WELLS; TARCA, 2014, p. 19). Essa questão deve estimular o aluno a realizar a ação de estudo de investigar esse aspecto no contexto apresentado no caso. As normas contábeis relativas aos ativos imobilizados possuem as informações que o permitirão verificar se os julgamentos e estimativas requeridos na contabilização desse evento estão corretos.

As notas de ensino do caso indicam os materiais de referência que podem ser úteis aos estudantes, auxiliando nas suas ações de controle. Como exemplos, há a própria Estrutura Conceitual, as normas contábeis e os documentos de discussão de normas e minutas de exposição emitidas pelo IASB. Esses documentos consistem em recursos de consulta para que o aluno forme um modelo conceitual para resolver as ações de estudo e posteriormente compare a reprodução da sua ação com o que consta nessas fontes. Assim, ele será capaz verificar se realizou a correta construção e aplicação do conceito, ou então corrigir eventuais equívocos conceituais, de acordo com Freitas (2016).

A avaliação é a etapa em que o professor pode refletir se o aluno se desenvolveu na atividade de estudo (FREITAS; LIBÂNEO, 2019). No caso *Open Safari*, as notas de ensino consideram esses aspectos. Porém, em conformidade com a TAE, a questão central a ser avaliada pelo professor após a aplicação do caso é: “o aluno se apropriou da relação geral abstrata e a utiliza na análise de relações particulares concretas do objeto?” (FREITAS, 2016,

p. 415). A exemplo da questão apresentada no registro 4: “qual moeda é a moeda de apresentação da *Open Safari*?”, essa questão requer a formação, compreensão e aplicação do conceito de moeda de apresentação. Assim, a avaliação deve ser feita considerando se o aluno consegue entender quais aspectos gerais todas as moedas de apresentação devem possuir para serem denominadas como tal, além disso, deve-se verificar como o aluno entendeu as relações do conceito de moeda de apresentação no contexto das operações realizadas pela *Open Safari*.

As notas para ensino mostram alternativas e direcionamentos que podem ser abordados pelo professor a cada questão. Como exemplo da questão do registro 4, as notas para ensino mostram, para essa questão o principal ponto a ser considerado pelo aluno ao entender sobre a moeda de apresentação da *Open Safari* e a provável conclusão que ele chegará ao investigar esse aspecto aplicado ao caso. Esses elementos permitirão que o professor avalie se ele conseguiu entender as propriedades gerais de uma moeda funcional, bem como as relações desse conceito no contexto com os elementos do caso.

Os elementos motivacionais e emocionais da TAE não puderam ser visualizados na análise do caso. Esses elementos são associados ao dilema, de acordo com o modelo teórico apresentado na Figura 4. Pelo caráter majoritariamente descritivo das situações do caso, conforme abordado no tópico anterior, também não foram identificados os dilemas no caso *Open Safari*. Esse aspecto, conforme os pressupostos teóricos adotados no estudo, poderiam contribuir para a formação de conceitos por extrapolarem os itens operacionais da atividade e atingirem um espectro mais psicológico dos estudantes, ao trabalhar emoções e motivações.

Porém, a discussão teórica permite extrair sugestões de inclusão desses aspectos pelo docente na aplicação do caso. A etapa motivacional está relacionada ao caráter voluntário dos estudantes em executar a atividade de estudo. Para isso, o professor pode envolver as necessidades dos estudantes em realizar a atividade e os motivos da sua realização por meio dos enunciados. Assim, é um desafio do docente buscar relacionar qualquer situação de aprendizagem ao contexto e situações comuns no cotidiano dos estudantes (FREITAS, 2016). Nesse sentido, a aplicação do caso *Open Safari* pode ser prejudicada no aspecto motivacional se os estudantes não conseguirem relacionar os eventos ocorridos no caso aos aspectos que ele observa no seu cotidiano.

A etapa emocional deve considerar componentes de emoção e desejo na Atividade de Estudo, buscando unir aspectos cognição e afeto (PUENTES, 2020). Segundo Puentes (2020) isso deve se ocorrer facilitando aspectos de imaginação e memória. No caso *Open Safari*, entende-se que a descrição detalhada que é feita pode suscitar esses aspectos imaginativos do cenário em que as transações ocorrem. Além disso, o docente pode utilizar outros recursos além

do documento escrito para apresentar as informações do caso de forma que estimulem a imaginação e reforce a memória dos eventos ocorridos para os estudantes, além de unir cognição e emoção.

O caso *Open Safari* contém questões para discussão que estimulam a pesquisa, simulação de cenários e pensamento conceitual. Na Atividade de Estudo, entende-se que o estudante não é instigado apenas a resolver a tarefa de estudo, mas é levado a pensar sobre o seu enunciado, de forma que é incentivado a pensar sobre as necessidades e motivos da realização da atividade para ele (PUENTES, 2017). Nesse sentido, a relevância desses aspectos motivacionais e emocionais está em considerar a subjetividade do indivíduo (PUENTES, 2020).

### 3.4.3 Análise do Caso *Open Safari* para a Formação de Conceitos à luz da TAE

A definição da base teórica do caso é relevante para que o docente tenha condições de avaliar se a utilização do caso para ensino irá contribuir para o objetivo educacional que ele pretende atingir (FREITAG; ARANTES; JUNIOR, 2021). O caso *Open Safari* é aplicado no ensino de conceitos relacionados ao ativo imobilizado e outros ativos não financeiros (COSTA *et al.*, 2018; COSTA; BRAUNBECK; GOMES, 2020). O Quadro 14 mostra os conceitos que são desenvolvidos no caso a partir das questões propostas para ação de estudo.

Quadro 14 – Conceitos Identificados no Caso *Open Safari*

Conceito	Quantidade de Questões	Exemplo
Ativo	19	Os animais selvagens em Freelands são ativos da Open Safari?
Depreciação e Amortização	7	Deveria a Open Safari depreciar seu imobilizado (amortizar seus ativos intangíveis) durante 20X0-20X2? Se sim, quando deveria iniciar a depreciação de cada item do imobilizado?
Unidade de Conta	3	Qual é a “unidade de conta” para os ativos construídos em Freelands?
Combinação de Negócios	4	A aquisição dos ativos e negócios da WoXy Safari é uma combinação de negócios?
Passivo	2	Em 31 de dezembro de 20X3, a Open Safari tem uma obrigação presente no que diz respeito à subvenção recebida do governo?
Gastos	2	Na perspectiva da Open Safari, qual é a essência econômica dos gastos no centro de pesquisa - uma doação para a universidade ou a construção e operação do centro de pesquisa?
Receita	2	O patrocínio do governo de Afrícania à cerimônia de libertação satisfaz a definição de receita da Open Safari?
Assistência Governamental	1	Como poderia a Open Safari contabilizar o helicóptero fornecido pelo governo de Afrícania para realocar os elefantes, da África do Sul para Freelands?
Moeda Funcional	1	Qual moeda é a moeda funcional da Open Safari? Observação: você precisa ler todas as informações deste estudo de caso para formar uma opinião sobre este aspecto em particular, que é um dos mais difíceis neste estudo de caso.
Moeda de Apresentação	1	Qual moeda é a moeda de apresentação da Open Safari?
Valor Residual	1	O valor residual da espaçonave é nulo?

Fonte: Elaborado pelo autor

As questões apresentadas em relação a esses 12 conceitos levam os estudantes a raciocinar a partir dos seus conhecimentos prévios e do contexto do caso, pesquisar e investigar para solucionar a tarefa de forma autônoma, conforme Freitas (2012). Esses procedimentos colaboram para a formação de conceitos teóricos pelo discente (FREITAS, 2012; ARAÚJO; SOUZA, 2022).

Segundo Puentes (2017) a atividade de estudo vai além de resolver a tarefa, pois o aluno precisa ser instigado a pensar sobre seu enunciado para entender os motivos e necessidades da proposição da atividade. Esse aspecto da teoria pode ser relacionado ao caso pelo seu envolvimento dentro de um contexto específico. Esse fator pode ser relevante para que o aluno entenda o porquê de estar resolvendo o caso. Decorre disso que, se o sujeito aprendente simplesmente ser apresentado à questão: “o que é uma moeda de apresentação?” de forma descontextualizada pelo professor, ele vai ser levado a reproduzir esse conceito por meio de uma transmissão conforme o comando do professor.

Pensar o ensino por esse método não leva ao aprendizado de um conceito, apenas a memorização de uma frase ou enunciado. A TAE sugere uma inversão do processo de aprender uma frase de conceito para depois aplicar. A lógica da teoria é que o aluno aplique o conceito e aprenda de forma simultânea. Esse processo é necessário para que o aluno não aprenda conceitos que para ele não farão sentido pela forma que foram apresentados.

Com o caso para ensino, ele é levado a entender uma determinada realidade em que a moeda de apresentação é utilizada. A partir disso, o discente é motivado a se organizar, a partir do contexto apresentado, para responder à pergunta “qual moeda é a moeda de apresentação da *Open Safari*?”. Para solucionar esse questionamento, o aluno precisa generalizar o conceito principal abordado nela, para posteriormente explicar como ele se apresenta nessa situação.

Trabalhar um conceito de forma contextualizada não significa considerar apenas o contexto do caso de ensino. É necessário também considerar a realidade individual do aluno. A TAE deriva de uma visão pedagógica histórico-cultural, que observa que o desenvolvimento do aluno se dá pela sua formação de conceitos atuando dentro do seu ambiente cultural e social (AMORIM; PUENTES, 2021; ARAÚJO; SOUZA, 2022).

Nesse sentido, alguns elementos dos casos para ensino, como o local, época, personagens envolvidos e eventos ocorridos irão se tornar mais memoráveis para os estudantes se forem próximos da sua realidade. No caso *Open Safari*, a época é indeterminada, o local é um país fictício dentro da África Subsaariana, os personagens que aparecem são James e Judith, um casal de administradores, e os eventos relatados são fatos contábeis dentro de uma

companhia do segmento do turismo. Essas características do caso, se estiverem próximas do cotidiano dos estudantes, pode facilitar a aprendizagem.

Algumas das questões do caso para ensino não foram associadas diretamente à formação de algum conceito. Porém elas foram atribuídas ao desenvolvimento da competência de realizar julgamentos e estimativas, que é um dos objetivos do IASB ao elaborar e divulgar casos para ensino com base nas normas contábeis.

Um exemplo a ser discutido é a questão atribuída ao registro 34: “quais julgamentos e estimativas são feitas para mensurar, no reconhecimento inicial, o custo do imobilizado – alojamento do pessoal de apoio, pousada, balões, helicóptero?”. Essa questão não propõe ao estudante que forme ou desenvolva o conceito de imobilizado especificamente. Porém a partir dessa questão, ele precisará entender quais as possibilidades de escolhas as normas contábeis possibilitam a ele e escolher qual é a mais adequada para esse contexto. Além disso, ele precisará consultar as normas para verificar como estimar o valor para contabilizar corretamente o alojamento, a pousada, os balões e o helicóptero adquiridos pela *Open Safari*. Essas são habilidades que a TAE não considera ao propor as ações de estudo.

Costa *et al.* (2018) relatam que o caso *Open Safari* apresenta diversas informações e questões para estimular que os estudantes executem diversos tipos de estimativas e de julgamentos com base nas normas contábeis. Diante desse aspecto, entende-se que algumas questões do caso *Open Safari* não são postas para o aprendizado de conceitos, mas para estimular outros aspectos relevantes para a formação contábil, como a habilidade de executar julgamentos e estimativas. Esse aspecto, apesar de ser relevante em um caso de ensino com temática contábil, não é contemplado nos estudos sobre a TAE.

O caso apresenta também várias situações atípicas para estimular diversas áreas de julgamentos e estimativas no contexto da contabilização dos ativos não financeiros envolvidos numa atividade empresarial (COSTA *et al.*, 2018). A partir dos pressupostos da TAE, é possível que ponto dificulte a assimilação de conceitos pelos estudantes, considerando que o seu desenvolvimento e o simultâneo aprendizado de conceitos se dá a partir das experiências culturais e sociais que o aluno vivencia (AMORIM; PUENTES, 2021). Um caso aplicado em um ambiente e transações com as quais o aluno não está familiarizado pode dificultar alguns pontos da sua formação conceitual por impedir que ele mentalize determinadas situações que ocorrem de forma diferente do contexto que ele convive. A Atividade de Estudo pressupõe que o aluno trabalhe diretamente com o objeto, possibilitando que ele estabeleça por si próprio as relações conceituais a partir desse contato com o conhecimento (FREITAS, 2016).

O objetivo da Atividade de Estudo é possibilitar que o discente tenha mudanças qualitativas no seu desenvolvimento psíquico (AMORIM, PUENTES; 2021). A avaliação, com base na perspectiva dessa teoria, é fundamentada nessa característica, para que se observe a transformação no sujeito aprendente (PUENTES, 2020). No caso *Open Safari*, é possível observar esse potencial diante da formação conceitual que ele pode proporcionar aos estudantes a partir da tarefa e ações de estudo propostas.

Cabe afirmar o papel do professor nesse processo de aprendizagem. Vendramin e Araújo (2020) relatam que é comum o conteúdo de contabilidade ser trabalhado no formato expositivo, em que o professor apresenta a teoria e exemplos de práticas contábeis. Porém com isso, o aluno terá dificuldades em contextualizar esse processo com a prática profissional.

A TAE define que o aluno precisa ser protagonista nesse aspecto, pois precisa construir o conceito por si só. Receber os conceitos simplesmente por transmissão do professor, ou então recebê-los para aplicar posteriormente ao solucionar ou responder à proposta do caso não contribuem para a sua aprendizagem. Assim, a formação conceitual pode ocorrer com ele construindo sua base teórica enquanto resolve o caso.

O professor precisa estar presente nesse processo, devendo definir as situações de aprendizagem que irão ensinar no aprendizado e atuar como um facilitador desse processo durante as aulas (FREITAS, 2012). Ao adotar a estratégia de casos para ensino, o docente precisa considerar quais conceitos o caso a ser selecionado tem o potencial de contribuir para a formação teórica por parte dos estudantes e pensar no processo educacional considerando primeiramente os conceitos relevantes a serem aprendidos pelos estudantes. Após isso, deve criar oportunidades para promover essa aprendizagem (FREITAS, 2012). Considerando essa perspectiva, entende-se que a utilização de casos de ensino pode colaborar nesse sentido.

Cabe aos docentes organizarem tarefas que incentivem os estudantes a encontrar soluções para situações-problema utilizando conceitos científicos para tal, sendo que nesse processo, o aluno realiza ações e operações que o auxiliam a compreender conteúdo estudado (SFORNI; SERCONEK; LIZZI, 2021). Para isso, o professor deve propor tarefas aos estudantes, compostas por ações que os permitam dominar os procedimentos mentais para formar o conceito (MIRANDA, 2016). Entende-se que o caso *Open Safari* possui elementos para que o docente execute isso em prol da formação conceitual dos estudantes.

Diante da estrutura que os casos para ensino são compostos, além da sua aplicação alinhada aos pressupostos da TAE, a estratégia de casos para ensino pode contribuir para o aprendizado de conceitos contábeis. Essa estratégia pode ser útil nesse sentido ao propor tarefas e ações de estudo, ao apresentar informações contextualizadas e alinhadas à realidade da

aprendizagem e do aluno e ao problematizar uma situação de forma que os incentive a pesquisar e investigar para formar conceitos por meio da sua aplicação no contexto proposto pelo caso.

### 3.5 Considerações Finais

Este trabalho se propôs a entender como a estratégia de casos para ensino pode contribuir para o aprendizado de conceitos contábeis utilizando a TAE. Para isso, buscou-se analisar o caso para ensino *Open Safari* visando o aprendizado de conceitos contábeis à luz da TAE e dos elementos que compõem os casos para ensino. O estudo utilizou como base para a análise a estrutura da Atividade de Estudo, e os itens estruturais dos casos para ensino.

Os resultados mostraram que apesar de a TAE não ser pensada focando em métodos de ensino, a utilização de casos para ensino alinhada aos seus pressupostos pode promover o aprendizado de conceitos contábeis. Essa ideia está baseada na ideia de que o professor, ao planejar o processo educacional, deve primeiro selecionar os conceitos relevantes a serem aprendidos e depois criar oportunidades para que ocorra a aprendizagem. Os casos para ensino colaboram nesse sentido, sendo materiais com conteúdo que pode promover o aprendizado.

Os casos podem ser estruturados pensando em tarefas de estudo que apresentem informações e descrições detalhadas de um determinado contexto, sendo que estes serão os modos de ação a serem assimilados pelos estudantes. A partir disso, o professor deve propor ações de estudo que incentivam os estudantes a encontrar soluções para situações-problema utilizando conceitos científicos para tal. Isso fará com que o aluno realize ações e operações que o auxiliam a compreender o conteúdo estudado, maneira pela qual se dá o aprendizado de conceitos.

O professor, nesse contexto deve definir as situações de aprendizagem que irão ensinar no aprendizado e atuar como um facilitador desse processo durante as aulas. Além disso, deve observar quais foram as mudanças qualitativas no desenvolvimento psíquico dos estudantes, refletindo que a Atividade de Estudo foi capaz de transformá-lo.

Esse achado leva a uma discussão sobre o papel do ensino e da aprendizagem no processo educacional. Pela perspectiva da TAE, os conceitos teóricos não podem ser ensinados, eles só podem ser assimilados em um processo de aprendizagem que se baseia na atividade de estudo. Assim, o aluno não aprende se é apenas apresentado a um conceito pelo professor. O aprendizado decorre de um esforço do aluno em processos operacionais, motivacionais e emocionais acompanhados pelo professor.

O estudo foi realizado tendo como base o caso *Open Safari*, que foi pensado a partir de uma abordagem que visa o ensino e aprendizado de conceitos. O referido caso foi elaborado para abordar a Estrutura Conceitual para o ensino de normas internacionais de contabilidade, sendo que é possível observar atributos de um caso para ensino no documento, em que as informações trazidas no seu conteúdo são mais descritivas de um contexto para ensinar a resolução de questões conceituais. A apresentação de fatos e situações no caso *Open Safari* permite que o aluno aprenda de forma contextualizada a partir de eventos sociais.

As questões do caso *Open Safari* são propulsoras de reflexão, pesquisa e discussão de pelo menos 12 conceitos. Elas também são apresentadas a partir de situações contábeis atípicas que levam os estudantes a realizar julgamentos e estimativas com base nas normas contábeis. O contexto incomum de ocorrência dos eventos contábeis no caso *Open Safari*, pelo prisma da TAE, pode dificultar a assimilação de conceitos se os elementos dos casos para ensino, como o local, época, personagens envolvidos forem distantes da realidade cotidiana do aluno. Trabalhar um conceito de forma contextualizada significa considerar o contexto do caso de ensino e a realidade cultural, social e individual do aluno.

Como divergências entre a TAE e o caso *Open Safari*, foram identificados três pontos. Inicialmente o fato de as informações do caso serem mais descritivas e contextuais do que problematizadoras, o que foi verificado pela ausência de dilemas e os respectivos elementos motivacionais e emocionais no conteúdo do caso; apesar disso, são identificadas questões passíveis de trabalhar a formação de conceitos. Verificou-se também que o caso traz informações fictícias que podem estar distante da realidade dos discentes, o que pode dificultar que ele mentalize algumas situações por não serem parte do seu cotidiano. Foram apuradas também questões que não necessariamente colaboram diretamente para a formação de conceitos, mas para desenvolver as habilidades de realizar julgamentos e estimativas, o que é relevante para a formação contábil, porém não é considerado na teoria. Esses pontos foram observados como incompatíveis entre o caso analisado e os pressupostos da TAE.

Este estudo buscou fazer inferências a respeito do processo de aprendizagem conceitual a partir da utilização de casos para ensino. Apesar de um estudo documental não ser capaz de captar aspectos subjetivos do aprendizado, foi possível perceber que é viável organizar a elaboração e aplicação de um caso para ensino focando no aprendizado de conceitos. Assim, essa pesquisa contribui no sentido de evidenciar qual é o conteúdo do caso e forma de abordagem que pode permitir essa aprendizagem.

Diante do crescimento de relevância de casos para ensino na comunidade científica, com aumento de publicações e discussões de casos em congressos e periódicos, este trabalho

contribui com uma perspectiva crítica de avaliação do seu conteúdo. A partir deste estudo, se reforça a importância da base teórica para a construção de casos para ensino, apesar do seu caráter mais próximo da prática. Espera-se que o artigo possa colaborar na melhoria da produção de casos, reduzindo erros de falta de abordagem conceitual.

Os resultados deste trabalho podem ser importantes instrumentos didáticos para o ensino de conceitos contábeis, pois os docentes podem ser levados a considerar os elementos da atividade de estudo ao pensar em uma disciplina ou conteúdo relacionado às normas internacionais de contabilidade. As implicações transcendem para os discentes do curso, pois a discussão sobre a aplicação de casos para ensino pode impactá-los positivamente por meio da compreensão de conceitos contábeis para utilização ao longo do curso e na rotina profissional.

O estudo também representa uma contribuição teórica do campo de estudo da pedagogia na contabilidade, e evidencia o potencial da TAE nas pesquisas sobre educação contábil. Assim, como sugestões para elaboração de casos que venham considerar os pressupostos da TAE, indica-se: eleger os conceitos a serem trabalhados, considerar a realidade social, cultural e histórica de quem o caso se direciona, pensar em formas de problematizar as situações envolvidas no caso de forma que o discente consiga aplicar e formar os conceitos, e inserir componentes emocionais e motivacionais considerando as necessidades dos estudantes. As notas de ensino devem indicar materiais de referência para que o docente e os alunos realizem ações de controle e possam verificar e corrigir equívocos que possam ter cometido na construção conceitual. As notas também devem considerar a avaliação sob a perspectiva de verificação das alterações cognitivas nos sujeitos, de forma que o docente tenha condições de verificar o modo pelo qual se deu o desenvolvimento do aluno com a realização da Atividade de Estudo. Esses pontos são destaques de elementos da TAE que podem ser contemplados na preparação de casos para ensino de forma a facilitar o ensino de conceitos contábeis.

As limitações do estudo estão ligadas à análise individual do caso para ensino *Open Safari*. Assim, futuras pesquisas podem se propor a analisar outros casos para ensino, evidenciando se eles possuem o mesmo potencial de promover o aprendizado de conceitos. Pode-se também realizar levantamentos e experimentos em relação à forma de aplicação de casos para ensino que os docentes costumam utilizar em cursos de ciências contábeis e identificar quais as semelhanças e diferenças com a TAE.

## **4 CONCLUSÃO**

### **4.1 O Aprendizado de Conceitos Contábeis à luz da Teoria da Aprendizagem Desenvolvimental**

A presente dissertação se propôs a investigar o aprendizado de contabilidade com foco na formação conceitual. Para isso, buscou-se entender como os pressupostos da TAD podem contribuir para se pensar e organizar o processo de aprendizagem de conceitos teóricos.

Ao analisar alguns conceitos que constam no CPC 00, identificou-se que se nem todos eles possuem elementos que permitam a completa formação do pensamento teórico por meio da generalização e abstração substantiva. Esses resultados mostram que conceitos contábeis bem definidos na Estrutura Conceitual contribuem para o processo de aprendizagem.

O aprendizado ocorre com o aluno transferindo conceitos do meio externo para o interno. Esse processo se dá, conforme os pressupostos da TAD, com o aluno mentalizando fatos e fenômenos e resolvendo problemas. Com isso, ele se torna capaz de entender e decifrar a realidade em que é apresentado e executando operações mentais para formar o pensamento teórico. Ao dominar conceitos, o aluno também consegue entender quais as relações podem existir entre eles, bem como a sua aplicabilidade no seu cotidiano.

Mesmo com conceitos bem definidos no CPC 00, isso não garante que os estudantes se apropriem deles da forma que está expresso no documento. Conforme a TAD, é necessário pensar em meios para que os alunos coloquem os conceitos em ação e resolvam situações que irão culminar nesse aprendizado; a Atividade de Estudo permite isso. Ao refletir e analisar sobre aspectos de uma determinada situação, o aluno pode executar tarefas que irão permitir que ele resolva problemas e aprenda conceitos. Assim, ao se discutir o uso de casos para ensino para promover o aprendizado de conceitos contábeis com base na TAE, foi proposta uma maneira de pensar numa organização didática que pode viabilizar esse processo de forma assertiva para a formação conceitual.

Nesse processo, o professor primeiramente seleciona conceitos relevantes de serem trabalhados. Posteriormente, cabe o planejamento dos métodos de ensino e aprendizado. O planejamento e execução do processo educacional dos estudantes deve considerar os modos de utilização dos conceitos no cotidiano e considerar caráter problemático dos objetos de estudo para que incentive os estudantes a compreendê-los e aplicá-los.

Assim, com base na TAD, o professor desempenha um papel importante do professor no processo denominado como ensino. Porém esse ensino não deve se basear na transmissão

de frases e conceitos, mas em um processo de organização, orientação e colaboração. A ideia de Atividade de Estudo deve se afastar do ato discente se limitar a fazer o que o professor ordena, pois isso o condicionará a ser um mero reprodutor de comandos. Esse aspecto não irá contribuir para o seu desenvolvimento e para a sua iniciativa para a ação. Assim, é importante pensar em meios para proporcionar que o aluno seja protagonista do processo educacional e entenda as necessidades de resolução dos problemas presentes no seu cotidiano.

Devido ao caráter aplicado da ciência contábil, os fatores explorados quanto à concepção desenvolvimental e de atividade de estudo são relevantes de serem considerados e aplicados no processo educacional. A contabilidade possui diversos conceitos próprios, os quais os discentes precisam aprender ao longo da graduação, assim, é importante entender as potencialidades e fragilidades destes pensando na aprendizagem. Da mesma forma, é pertinente trabalhar com métodos de ensino e materiais que possam ser pensados visando proporcionar esse aprendizado.

## **4.2 Contribuições do Estudo**

Foram identificadas na literatura diversas imprecisões e divergências de entendimentos e percepções sobre os termos relativos à área contábil. Assim, considerando a Estrutura Conceitual, que molda as normas e procedimentos da área, os resultados deste estudo contribuem para órgãos normatizadores contábeis em relação à forma de apresentação dos conceitos nessa Estrutura. As discussões quanto às fragilidades conceituais podem subsidiar futuros ajustes nessas normas.

As contribuições do estudo também são no sentido de promover reflexões sobre as práticas de ensino dos conceitos e das normas internacionais de contabilidade. Com isso, as iniciativas educacionais dos órgãos normatizadores contábeis podem repensar sobre as atividades e materiais educacionais de forma a facilitar a compreensão das normas contábeis. As conclusões poderão servir como um *feedback* das ações voltadas para esse objetivo promovidas por esses órgãos.

Para o IASB, enquanto órgão normatizador, a análise da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro na forma do CPC 00 fornece uma visão diferenciada sobre os padrões elaborados e divulgados pela instituição. A partir disso, é possível refletir em que medida esse conteúdo está adequado para a compreensão dos conceitos nelas presentes, com base na perspectiva teórica que foi adotada para este estudo. Essa contribuição pode se estender às demais organizações brasileiras e internacionais que divulgam normas e materiais utilizando

conceitos contábeis. Especificamente, os resultados podem contribuir também para a iniciativa educacional que o órgão possui, pela discussão tecida sobre o modo pelo qual o aprendizado de conceitos pode se dar, o que pode colaborar nas ações e materiais elaborados a partir do EEEC e outras atividades visando a difusão da Estrutura Conceitual pelo IASB.

As discussões tecidas com os resultados revelam aos docentes a importância da precisão conceitual no processo de aprendizagem e avaliação. Os resultados mostram como a formação do pensamento teórico auxilia os estudantes na internalização de um conceito ao aplicá-lo. Assim, este trabalho contribui para a prática dos docentes de disciplinas relacionadas à contabilidade financeira, podendo culminar na adoção contínua e cada vez mais frequente dos pressupostos da concepção desenvolvimental em suas aulas. Por sua vez, a aplicação de casos para ensino tem o potencial de reforçar o aprendizado de conceitos presentes nas normas contábeis, bem como a sua utilização para a resolução de problemas do cotidiano do profissional contábil.

Pela análise documental realizada, a pesquisa também serve como forma de reflexão quanto aos materiais que estão sendo adotados atualmente para o ensino de conceitos contábeis para os graduandos. Os resultados do trabalho podem ser importantes instrumentos didáticos para o aprendizado de conceitos contábeis e aplicação de casos para ensino, pois pretendeu-se demonstrar como a TAD pode ser utilizada ao se pensar numa disciplina ou conteúdo relacionado às normas internacionais de contabilidade.

Este trabalho pretende contribuir para a literatura por meio do estudo de uma concepção teórica que auxilia no aprimoramento do ensino da contabilidade financeira. As contribuições teóricas são no sentido de provocar reflexões acerca do aprendizado da contabilidade. Além disso, demonstra o papel do professor e do aluno nesse processo.

O trabalho também evidencia o potencial e a pertinência da TAD nas pesquisas sobre educação contábil. Buscou-se integrar o ensino e aprendizado de contabilidade com uma concepção teórica que tem aspectos de aplicação à formação conceitual na contabilidade. A originalidade do trabalho reside nesses pontos, bem como a análise de conteúdo realizada no CPC 00 e no caso *Open Safari* com o objetivo de extrair inferências sobre o aprendizado de conceitos contábeis.

A partir dos resultados, surgem implicações práticas, que refletem na preparação do profissional contábil. Com base nos pressupostos de aprendizagem adotados conforme os resultados sugerem, os discentes tenderão a estarem mais preparados para aplicar os conhecimentos no mercado de trabalho. Isso pode se dar devido ao esforço feito pensando em alterações nas docentes para pensar em oportunidades de aprendizagem que preparem os

estudantes para compreender conceitos. Os benefícios serão desfrutados pelo mercado de trabalho, que poderá contar com bacharéis mais bem instruídos, impactando em demonstrações financeiras de maior qualidade. Da mesma forma, a qualidade poderá ser aproveitada no mundo do trabalho, onde atuarão os futuros profissionais.

### **4.3 Considerações Finais**

A presente dissertação se propôs a entender como os pressupostos da TAD podem contribuir para se pensar e organizar o processo de aprendizagem de conceitos teóricos de contabilidade. Para atingir esse objetivo, foram desenvolvidos dois artigos, sendo um deles analisando o CPC 00 e outro o caso para ensino *Open Safari*.

O primeiro artigo buscou identificar as potencialidades e fragilidades dos principais conceitos teóricos apresentados na Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro à luz da TAD. Os resultados revelaram que os conceitos de ativo e passivo possuem meios mais objetivos para generalização substantiva e diversas formas de abstração, o que indica as potencialidades desses conceitos pela forma que são explorados no CPC 00. Os conceitos que se referem ao patrimônio líquido, receitas e despesas, caixa e competência têm menor quantidade de generalizações e abstrações substantivas, sendo parcialmente aplicáveis à teoria. Dessa forma, eles carecem de elementos que permitam melhor definição para auxiliar na construção do conhecimento.

Considerando as indefinições e percepções distintas sobre determinados conceitos contábeis identificadas na literatura, o estudo evidencia a importância de conceitos contábeis bem estruturados no processo de aprendizagem. Os resultados mostram que a presença de aspectos de generalização e abstração substantiva pode facilitar seu aprendizado, a aplicação prática e o processo de avaliação. Da mesma forma, a falta de elementos que permitam que o aluno generalize e abstraia os conceitos pode ser negativo para esse processo.

O segundo artigo analisou o caso para ensino *Open Safari* visando o aprendizado de conceitos contábeis à luz da TAE e dos elementos que compõem os casos para ensino. Como resultado, concluiu-se que a utilização de casos para ensino alinhada aos seus pressupostos pode promover o aprendizado de conceitos contábeis. Para isso, os casos devem ser estruturados com tarefas de estudo que apresentem informações detalhadas de um determinado contexto, pois esses serão os modos de ação a serem assimilados pelos estudantes. A partir disso, o professor deve propor ações de estudo com base nos conceitos envolvidos na descrição do caso, de forma

que incentive os estudantes a encontrar soluções para situações-problema. Isso fará com que o aluno realize ações e operações que o auxiliem a compreender conteúdo estudado.

Considerando a necessidade de base teórica que os casos para ensino precisam conter, foi necessário investigar como o conteúdo dos casos para ensino pode contribuir para o aprendizado de conceitos, implicando também na forma de aplicação. Segundo a perspectiva teórica adotada, para que o aprendizado de conceitos contábeis ocorra de forma adequada, o professor deve primeiro selecionar os conceitos relevantes a serem aprendidos e depois criar oportunidades para que ocorra a aprendizagem considerando a estrutura da Atividade de Estudo. Também deve observar quais foram as mudanças qualitativas no desenvolvimento psíquico dos estudantes, refletindo sobre como a atividade de estudo proposta foi capaz de transformá-lo.

Com base nas discussões dos achados dos dois artigos, entende-se que a aprendizagem de conceitos contábeis pode se dar considerando a definição de conceitos que permitam formas de os estudantes desenvolvam o pensamento teórico realizando generalizações e abstrações substantivas. Esse processo também deve considerar a resolução de tarefas e a execução de ações de estudo pelo aluno.

Este estudo se limitou ao analisar a aprendizagem de conceitos teóricos, bem como as possibilidades e papéis do professor e do aluno de acordo com a TAD. Sendo assim, as conclusões estão limitadas às perspectivas dessa lente teórica. Também se limitou à análise realizada do CPC 00 e do caso *Open Safari*. Dessa forma, futuros estudos podem se propor a analisar outros aspectos da educação contábil considerando aspectos da TAD, como por exemplo a definição e execução do currículo de ciências contábeis. Isso pode revelar outras perspectivas sobre esse tema que podem ajudar a avançar no conhecimento sobre ele. Outros estudos também podem abordar de forma mais aprofundada os aspectos de avaliação dos estudantes com base nessa perspectiva. Além disso, pode-se analisar materiais educacionais e métodos de ensino distintos dos considerados neste estudo para confrontar com os resultados desta investigação.

## REFERÊNCIAS

- ALBERTON, A.; SILVA, A. B. Como Escrever um Bom Caso para Ensino? Reflexões sobre o Método. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 22, n. 5, p. 745-761, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2018180212>
- AMORIM, P. A. P.; PUENTES, R. V. V. V. Repkin: Contribuições para o Desenvolvimento da Teoria da Atividade de Estudo (1963–2019). **Revista Profissão Docente**, v. 21, n. 46, p. 01-29, 2021. DOI: <http://dx.doi.org/10.31496/rpd.v21i46.1430>
- ANDRADE, A. B. de; ANDRADE, T. C. C.; MARTINS, S. N.; STROHSCHOEN, A. A. G. Metodologias Ativas no Ensino de Ciências Contábeis: PBL – Problem Based Learning na Disciplina de Arbitragem e Perícia Contábil. **Revista Thema**, v. 21, n. 2, p. 527–547, 2022. DOI: <https://doi.org/10.15536/thema.V21.2022.527-547.1718>
- ARAUJO, G. C. de; SOUZA, R. V. de. Estado da arte sobre Ensino Desenvolvimental com jovens e adultos no Catálogo de Teses e Dissertações da CAPES. **Obutchénie. Revista de Didática e Psicologia Pedagógica**, v. 6, n. 3, p. 969–990, 2022. DOI: <http://doi.org/10.14393/OBv6n3.a2022-62246>
- ARAÚJO, V. R. B. S. de; GOMES, A. K. de L.; LUCENA, W. G. L.; PAULO, E. Análise das Opiniões Emitidas nas Cartas Comentários sobre o Termo *Prudence*. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 9, n. 2, 2015. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v9i2.1231>
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BARROS, K. M.; DE FREITAS VAZ, D. A. A Teoria do Ensino Desenvolvimental: Internalização de Conceitos Matemáticos. **Itinerarius Reflectionis**, v. 12, n. 2, 2016. DOI: <https://doi.org/10.5216/rir.v12i2.37786>
- BOLZAN, G.; VENDRUSCOLO, M. I.; SALLABERRY, J. D.; DIEHL, W. O Ensino de Ciências Contábeis e o Processo de Convergência ao International Financial Reporting Standards. **Revista Ambiente Contábil**, v. 12, n. 1, p. 130-151, 2020. DOI: <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2020v12n1ID19618>
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS [CPC]. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**. 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573\\_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em 06 dez. 2022.
- COSENZA, J. P.; GOMES, R. C.; DEVILLART, D. G. C. Habilidades e Competências Inerentes ao Profissional da Contabilidade no Atual Mercado de Trabalho Brasileiro. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 214, p. 33-57, 2015. Disponível em: <https://cfc.org.br/rbc/revista-brasileira-de-contabilidade-no-214/>. Acesso em 13 dez. 2022.
- COSTA, P. S.; BRAUNBECK, G. O.; GOMES, G. S. Ensino Embasado na Estrutura Conceitual (Framework Based Teaching). In: Daniel Nogueira, Edvalda Leal, Gilberto José

Miranda e Silvia Casa Nova. (Org.). **Revolucionando a Sala de Aula 2 - Novas Metodologias Ainda Mais Ativas**. 1. ed. São Paulo: Atlas/Gen, 2020.

COSTA, P. S.; GOMES, G. S.; BRAUNBECK, G. O, SANTANA, M. E. G. Um Safari no Brasil: Evidências sobre o Ensino Baseado na Estrutura Conceitual. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 76, p. 129-147, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201804760>

COSTA, S. D. M.; TORRES, T. P. DA R. Casos de Ensino: Uma Revisão Sistemática das Publicações na Revista Administração: Ensino e Pesquisa (2011-2020). **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 22, n. 3, 2021. DOI: <https://doi.org/10.13058/raep.2021.v22n3.2097>

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SZUSTER, N. Estrutura Conceitual da Contabilidade no Brasil: Percepção dos Docentes dos Programas de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis. **Pensar Contábil**, v. 13, n. 50, p. 53-63, 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/138/estrutura-conceitual-da-contabilidade-no-brasil--percepcao-dos-docentes-dos-programas-de-pos--graduacao-stricto-sensu-em-ciencias-contabeis/i/pt-br>. Acesso em 06 dez. 2022.

DAVIDOV, V. V. **Tipos de Generalización en la Enseñanza**. Havana: Pueblo y Educación, 1982.

DAVIDOV, V. V. **La Enseñanza Escolar y el Desarrollo Psíquico**. Moscou: Progreso, 1988.

FAÇANHA, A. A. de B. **Grupo de Estudo Gpenci e GPEM2D: V. Davydov e a Generalização substantiva**. YouTube, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=G8pZY95dFSk>. Acesso em 06 dez. 2022.

FAGUNDES, E.; WEBER, L.; BLUM, G.; ADAMCZYK, W. B.; MAES, M. Exame de Suficiência do CFC e ENADE de Ciências Contábeis: Análise do Desempenho por Estados Brasileiros. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 14, n. 1, p. 20-33, 2020. DOI: <https://doi.org/10.9771/rc-ufba.v14i1.34926>

FREITAG, M. S. B.; ARANTES, F. P.; JÚNIOR, L. R. C. Nosso Caso para Ensino foi Rejeitado. O que Faltou? **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 22, n. 3, 2021. DOI: <https://doi.org/10.13058/raep.2021.v22n3.2138>

FREITAS, R. A. M. da M. Ensino por Problemas: Uma Abordagem para o Desenvolvimento do Aluno. **Educação e Pesquisa**, v. 38, n. 2, p. 403-418, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1517-97022011005000011>

FREITAS, R. A. M. da M. Formação de Conceitos na Aprendizagem Escolar e Atividade de Estudo como Forma Básica para Organização do Ensino. **Educativa**, v. 19, n. 2, p. 388-418, 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.18224/educ.v19i2.5392>

FREITAS, R. A. M. da M.; LIBÂNIO, J. C. Didática Desenvolvimental e Políticas Educacionais para a Escola no Brasil. **Linhas Críticas**, v. 24, p. 367-387, 2019. DOI: <https://doi.org/10.26512/lc.v24i0.21850>

GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. dos; IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a Todas as Sociedades: De acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GERBER, M. C.; GERBER, A. J.; VAN DER MERWE, A. An Analysis of Fundamental Concepts in the Conceptual Framework Using Ontology Technologies. **South African Journal of Economic and Management Sciences**, v. 17, n. 4, p. 396-411, 2014. Disponível em: [http://www.scielo.org.za/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2222-34362014000400003&lng=en&tlng=en](http://www.scielo.org.za/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2222-34362014000400003&lng=en&tlng=en). Acesso em 06 dez. 2022.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GORNIK-TOMASZEWSKI, S.; CHOI, Y. C. The Conceptual Framework: Past, Present, and Future. **Review of Business: Interdisciplinary Journal on Risk and Society**, v. 38, n. 1, p. 47–58, 2018. Disponível em: [https://www.stjohns.edu/sites/default/files/uploads/review-of-business-381-january\\_2018.pdf](https://www.stjohns.edu/sites/default/files/uploads/review-of-business-381-january_2018.pdf). Acesso em 13 dez. 2022.

GONZALES, A; SANTOS, A. dos. Percepção dos Docentes de Contabilidade Perante as Alterações do Patrimônio Líquido. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 37, n. 2, p. 67-87, 2018. DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v37i2.35461>

GOULART, A. O Conceito de Ativos na Contabilidade: Um Fundamento a ser Explorado. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 28, p. 56-65, 2002. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772002000100004>

HASSAL, T.; MILNE, M. J. Using Case Studies in Accounting Education. **Accounting Education**, v. 13, n. 2, p. 135-138, 2004. DOI: <https://doi.org/10.1080/09639280410001676594>

HODGDON, C.; HUGHES, S. B.; STREET, D. L. Framework-Based Teaching of IFRS Judgements. **Accounting Education: An International Journal**, v. 20, n. 4, p. 415–439, 2011. DOI: <https://doi.org/10.1080/09639284.2011.589587>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA [INEP]. **Relatório Síntese de Área: Ciências Contábeis**. Brasília, 2019. Disponível em: [https://download.inep.gov.br/educacao\\_superior/enade/relatorio\\_sintese/2018/Ciencias\\_Contabeis.pdf](https://download.inep.gov.br/educacao_superior/enade/relatorio_sintese/2018/Ciencias_Contabeis.pdf). Acesso em 06 dez. 2022.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA [INEP]. **Avaliações e Exames Educacionais – Enade – Provas e Gabaritos**. Brasília, 2020a. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/avaliacao-e-exames-educacionais/enade/provas-e-gabaritos>. Acesso em 06 dez. 2022.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA [INEP]. **Avaliações e Exames Educacionais – Enade – Resultados**. Brasília, 2020b. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/areas-de-atuacao/avaliacao-e-exames-educacionais/enade/resultados>. Acesso em 06 dez. 2022.

JACKLING, B. Global Adoption of International Financial Reporting Standards: Implications for Accounting Education. **Issues in Accounting Education**, v. 28, n. 2, p. 209-220, 2013. DOI: <https://doi.org/10.2308/iace-50391>

JANUÁRIO, A. H. de A.; PINHO, C. M. D.; GONÇALVES, T. J. de C.; ARAÚJO, A. O. Método do Caso: Um Relato sobre sua Efetividade e Aplicabilidade no Ensino de Contabilidade. **Revista Ambiente Contábil** v. 12, n. 1, p. 317–338, 2020. DOI: <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2020v12n1ID18723>

JOST, J. P.; SOUZA NETO, J. M. A. de; MIRANDA, R. L. de; DOMINGUES, M. J. C. de S. Aplicação de um Caso de Estudo no Ensino de Contabilidade: Percepções dos Discentes. **Revista GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações**, v. 10, n. 1, p. 21-35, 2021. DOI: <https://doi.org/10.31512/gesto.v10i1.366>

KONDO, E. K.; ALBERTON, A.; SILVA, A. B. da; GIACOMINI, G. Editorial. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 22, n. 3, 2021. DOI: <https://doi.org/10.13058/raep.2021.v22n3.2159>

LAFFIN, M. Ensinar Conceitos em Ciências Contábeis. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 47-66, 2015. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p47>

LAMES, E. R. de. **Conceitos de Contabilidade e suas Relações com a Estrutura Conceitual Básica, com a Formação Docente e Rendimento Discente**. 2019. 244 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.14393/ufu.te.2019.2448>

LAMES, E. R. de; MIRANDA, G. J. Conceitos de Contabilidade Preconizados pelos Professores e suas Relações com o Desempenho Discente. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 33, n. 2, p. 232-256, 2022. DOI: <https://doi.org/10.22561/cvr.v33i2.7211>

LEAL, E. A.; MEDEIROS, C. R. O.; FERREIRA; L. V. O Uso do Método do Caso de Ensino na Educação na Área de Negócios. In: Edvalda Araújo Leal, Gilberto José Miranda e Silvia Pereira de Castro Casa Nova. (Org.). **Revolucionando a Sala de Aula – Como Envolver o Estudante Aplicando Técnicas de Metodologias Ativas de Aprendizagem**. 1. ed. São Paulo: Atlas/Gen, 2019.

LEITE, I. F.; AXIOLE, A. R.; MELO, C. L. L.; LUCENA, E. R. F. C. V. Compreensão de Docentes dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis Acerca da Estrutura Conceitual Básica. **Holos**, v. 34, n. 1, p. 180-192, 2018. DOI: <https://doi.org/10.15628/holos.2018.5965>

LEMONS, K. C. S.; MIRANDA, G. J. Alto e Baixo Desempenho no Enade: Que Variáveis Explicam? **Revista Ambiente Contábil**, v. 7, n. 2, p. 101–118, 2015. DOI: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5579>

LIBÂNIO, J. C. A Didática e a Aprendizagem do Pensar e do Aprender: A Teoria Histórico-Cultural da Atividade e a Contribuição de Vasili Davydov. **Revista Brasileira de Educação**, v. 27, p. 5-24, 2004. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1413-24782004000300002>

- LIMA, A. P. A.; AQUINO, O. F.; RESENDE, M. R. Ensino Escolar e o Desenvolvimento Psíquico de Davidov. **Revista Profissão Docente**, v. 12, n. 25, p. 115-119, 2012. Disponível em: <https://revistas.uniube.br/index.php/rpd/article/view/486>. Acesso em 06 dez. 2022.
- LIMA FILHO, R. N.; BRUNI, A. L. Percepção dos Graduandos em Ciências Contábeis de Salvador (BA) sobre os Conceitos Relevantes da Teoria da Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 2, p. 187-203, 2012. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v6i2.176>
- LONGAREZI, A. M. Para uma Didática Desenvolvimental e Dialética no Contexto de Escolas Públicas Brasileiras. **Obutchénie. Revista de Didática e Psicologia Pedagógica**, v. 1, n. 1, p. 187–230, 2017. DOI: <https://doi.org/10.14393/OBv1n1a2017-9>
- MALANCHEN, J.; ANJOS, R. E. dos. Educação Escolar e o Desenvolvimento do Pensamento Conceitual na Adolescência: Contribuições da Psicologia Histórico-Cultural e da Pedagogia Histórico-Crítica. **Revista HISTEDBR On-line**, v. 18, n. 4, p. 1130–1149, 2018. DOI: <https://doi.org/10.20396/rho.v18i4.8653412>
- MARTINS, G. A.; PELISSARO, J. Sobre Conceitos, Definições e Constructos nas Ciências Contábeis. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 2, n. 2, p. 78-84, 2005. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/20473/sobre-conceitos--definicoes-e-constructos-nas-ciencias-contabeis/i/pt-br>. Acesso em 13 dez. 2022.
- MARZARI, M.; RIBEIRO, H. S. Ensino Desenvolvimental: Experiência de Sala de Aula. **Revista Educação e Emancipação**, v. 10, n. 3, p. 217-240, 2017. DOI: <https://doi.org/10.18764/2358-4319.v10n3p217-240>
- MEURER, A. M.; PEREIRA, V. H. Desempenho no Enade e as Condições do Processo Formativo de Acadêmicos de Ciências Contábeis. **Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 18, p. 178-190, 2020. DOI: <https://doi.org/10.19094/contextus.2020.44442>
- MIRANDA, M. J. As Tarefas Escolares e o Ensino Desenvolvimental. **Revista HISTEDBR On-line**, v. 16, n. 68, p. 249-260, 2016. DOI: <https://doi.org/10.20396/rho.v16i68.8643829>
- MORAES, L.; RESENDE DE LIMA, J. P.; BITTAR-GODINHO, J. DE S.; MOTHÉ MAIA, V. Precisamos Falar sobre Ativo: Análise da Percepção Discente a partir da Teoria do Signo Linguístico de Saussure. **Sinergia - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**, v. 26, n. 1, p. 95-106, 2022. DOI: <https://doi.org/10.17648/2236-7608-v26n1-12810>
- NATH, J. L. The Roles of Case Studies in the Educational Field. **International Journal of Case Method Research & Application**, v. 17, n. 3, p. 396-400, 2005.
- NUNES, I. V.; MARQUES, A. V. C.; COSTA, P. S. Nível de Conhecimento dos Discentes em Ciências Contábeis sobre o Pronunciamento Conceitual Básico. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 1, p. 87-104, 2016. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2016105>
- PEREIRA, A. G.; NUNES, T.; SIMÕES, R. R. Nós por Nós Mesmos: Evidências da Produção Acadêmica sobre o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) em

Ciências Contábeis. **Revista Gestão Organizacional**, v. 14, n. 2, p. 25-45, 2021. DOI: <https://doi.org/10.22277/rgo.v14i2.5355>

PICCOLI, M. R.; CHIARELLO, T. C.; KLANN, R. C. A Percepção dos Acadêmicos sobre Conceitos Abordados na Disciplina de Teoria da Contabilidade. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 5, n. 1, p. 40-57, 2015. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/37724/a-percepcao-dos-academicos-sobre-conceitos-abordados-na-disciplina-de-teoria-da-contabilidade/i/pt-br>. Acesso em 06 dez. 2022.

PONTES, G. A.; FONSECA, K. B. C.; FERNANDES, A. C.; COSTA, P. S. Ensino Embasado na Estrutura Conceitual: A Escolha da Metodologia Ativa, para Aplicação de Casos para Ensino, Importa? **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 14, n. 4, p. 501-519, 2020. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v14i4.2676>

PUENTES, R. V. Didática Desenvolvimental da Atividade: O Sistema Elkonin-Davidov (1958-2015). **Obutchénie: Revista de Didática e Psicologia Pedagógica**, v. 1, n. 1, p. 20-58, 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.14393/OBv1n1a2017-2>

PUENTES, R. V. Teoria da Atividade de Estudo: Etapas no seu Desenvolvimento. **Revista de Educação Pública**, v. 29, p. 1-20, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.29286>

PUENTES, R. V.; LONGAREZI, A. M. Escola e Didática Desenvolvimental: Seu Campo Conceitual na Tradição da Teoria Histórico-Cultural. **Educação em Revista**, v. 29, n. 1, p. 247-271, 2013. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0102-46982013005000004>

PUENTES, R. V.; LONGAREZI, A. M. Didática Desenvolvimental: Sessenta Anos de Tradição Teórica, Epistemológica e Metodológica. **Obutchénie: Revista de Didática e Psicologia Pedagógica**, v. 1, n. 1, p. 9 –19, 2017. DOI: [10.14393/OBv1n1a2017-1](https://doi.org/10.14393/OBv1n1a2017-1)

ROESCH, S. M. A. Notas sobre a Construção de Casos para Ensino. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 2, p. 213-234, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1415-6552007000200012>

SANCHEZ, E. M. **Avaliação da Aprendizagem: O Importante é Errar!** 2013. 160 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/D.12.2013.tde-20012014-161321>

SANTOS, N. DE A.; AFONSO, L. E. Análise do Conteúdo das Provas da Área de Ciências Contábeis: Edições do Provão 2002/2003 e do ENADE de 2006. **Avaliação**, v. 21, n. 2, p. 387-413, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1414-40772016000200005>

SANTOS, L. P. G. D.; FREITAS, S. C.; DIAS FILHO, J. M. Aprendizado de Contabilidade e a Percepção do Conceito de Lucro: Um Estudo Exploratório. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 14, n. 1, p. 78-99, 2020. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v14i1.2479>

SCHROEDER, E. Conceitos Espontâneos e Conceitos Científicos: O Processo da Construção Conceitual em Vygotsky. **Atos de Pesquisa em Educação**, v. 2, n. 2, p. 293-318, 2007. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/atosdepesquisa/article/view/569>. Acesso em 13 dez. 2022.

SEPTRIANA, I.; FUAD, F. Factors Affecting the Understanding of IFRS in Accounting Students. **International Journal of Higher Education**, v. 9, n. 4, p. 302-309, 2020. DOI: <https://doi.org/10.5430/ijhe.v9n4p302>

SERCONEK, G. C.; SFORNI, M. S. de F.; LIZZI, M. S. S. da S. Atividade de Estudo e Organização do Trabalho Docente. **Obutchénie. Revista de Didática e Psicologia Pedagógica**, v. 5, n. 3, p. 611-629, 2021.

SILVA, A. B.; BANDEIRA-DE-MELO, R. **Aprendendo em Ação: Utilização de Casos para Inovação no Ensino e na Aprendizagem**. 192 p. João Pessoa: Editora UFPB, 2021

SILVA, F. J. C. da; CAVALCANTE, D. S. Análise Classificatória dos Cursos de Ciências Contábeis quanto ao Rendimento no Enade e no Exame de Suficiência. **Revista Gestão em Análise**, v. 10, n. 1, p. 175-195, 2021. DOI: <http://dx.doi.org/10.12662/2359-618xregea.v10i1.p175-195.2021>

SILVA, T. D.; MIRANDA, G. J.; FREITAS, S. C. de. Ações Institucionais Preparatórias para o ENADE nos Cursos de Ciências Contábeis. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 1, p. 65-84, 2017. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2017104>

SILVA, O. L. da; SANTOS, J. A. P. dos; CORDEIRO, L. R. F.; MARTINS, S. P. **Dicionário de Normas Contábeis**. 1. ed. Belo Horizonte: 3i Editora, 2019.

TOIGO, L. A.; GOLLO, V.; CUNHA, P. R. da. Pronunciamentos Contábeis Brasileiros: Evidências do Julgamento dos Acadêmicos Concluintes do Curso de Ciências Contábeis. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 2, p. 1-17, 2014. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4245>. Acesso em 06 dez. 2022.

VENDRAMIN, E. de O.; ARAUJO, A. M. P. de. A Teoria da Aprendizagem Significativa e a Estratégia de Ensino Método do Caso: Um Estudo no Ensino Superior de Contabilidade Introdutória. **Revista GUAL**, v. 13, n. 1, p. 157-179, 2020. DOI: <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2020v13n1p157>

VIGOTSKI, L. S. **Obras Escogidas II: Problemas de Psicología General**. Madrid: Visor Distribuciones, 1993.

VIGOTSKI, L. S. Aprendizagem e Desenvolvimento Intelectual na Idade Escolar. In: VIGOTSKI, L. S.; LURIA, A. R.; LEONTIEV, A. N. **Linguagem, Desenvolvimento e Aprendizagem**. 11. ed. São Paulo: Ícone, 2010.

WELLS, M. J. C. Framework-Based Approach to Teaching Principles-Based Accounting Standards. **Accounting Education**, v. 20, n. 4, p. 303-316, 2011. DOI: <https://doi.org/10.1080/09639284.2011.569128>

WELLS, M. J. C.; TARCA, A. **Estágio 3 – Ativos Não-Financeiros: Estudo de Caso da Open Safari**. Tradução de Pueri do Carmo Mario. Londres: Fundação IFRS, 2014.

WELLS, M. J. C.; TARCA, A. **Estágio 3 – Ativos Não-Financeiros: Material de Ensino**. Tradução de Pueri do Carmo Mario. Londres: Fundação IFRS, 2014.