

SOBRE A COMPLEXIDADE DOS ACHADOS DE PESQUISAS CONTÁBEIS

Gilberto de Andrade Martins (FEA-USP)¹
Aládio Zanchet (FEA-USP/UNIOESTE)²

Resumo

Como afirmou um dos clássicos epistemólogos do século passado: o conhecimento do real nunca é imediato nem tampouco pleno. O real nunca é o que se poderia achar, mas é sempre o que se deveria ser pensado. A partir do entendimento dos princípios das Ciências Naturais e Ciências Humanas, da compreensão básica dos obstáculos epistemológicos de Bachelard e das idéias e conceitos sobre complexidade de Morin e Demo, esta pesquisa teve como propósito promover uma incursão, apoiada na epistemologia da complexidade, para discutir as conclusões de textos científicos da área de Contabilidade e Controladoria. Foram avaliados 10 artigos da Revista Contabilidade & Finanças USP, periódico da área mais bem conceituado no país, pela Coordenadoria de Aperfeiçoamento do Pessoal do Ensino Superior (CAPES). Como esperado, os resultados revelaram um quadro ainda muito afastado da matriz das complexidades. Os pesquisadores mostram um espírito científico incapaz de se repensar, uma vez que, piamente, acreditam que o conhecimento científico é o reflexo do real. Acentuando-se ainda mais tal posicionamento quando as investigações são orientadas por uma abordagem positivista, com o uso de métodos e técnicas estatísticas e conseqüentes níveis de significância. Autores da área contábil pouco se aprofundam na análise e compreensão dos resultados obtidos; entendem que as incertezas e inconformidades sejam resolvidas quando dos achados de seus estudos; adotam uma postura simplista, quase ingênua, sobre o processo de construção do conhecimento científico; não atentam para possíveis incompletudes, desordens, contradições, dificuldades lógicas e a complexidade das organizações. Neste cenário constitui um enorme desafio tratar do conceito/metodologia da complexidade na área contábil. Todavia, recente produção científica brasileira explorando discussões sobre racionalidade e complexidade na área de estudos organizacionais, induz e estimula iniciativas semelhantes no campo da Contabilidade e Controladoria. Lembrando a teoria de Thomas Kuhn, após uma extraordinária mudança de paradigma científico experimentada pela radical mudança de uma orientação centrada em revisões bibliográficas para a adoção de abordagens empírico-analíticas, é possível mais uma transformação pela adoção da matriz da complexidade como determinante das pesquisas sobre Contabilidade e Controladoria no país.

Palavras-chave: Complexidade, Obstáculos Epistemológicos, Pesquisa Contábil.

1 PROPÓSITOS DA PESQUISA

A complexidade não tem metodologia, mas pode ter seu método. O método da complexidade pede para pensarmos nos conceitos, sem nunca dá-los por concluídos, para quebrarmos as esferas fechadas a fim de restabelecermos as articulações entre o que foi separado, para tentarmos compreender a multidimensionalidade, para pensarmos na singularidade com a locaci-

¹ martins@usp.br

² aladio@usp.br

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

dade, com a temporalidade, para nunca esquecermos as totalidades integradoras. É a concentração da direção do saber total, e, ao mesmo tempo, é a consciência antagonista e, como disse Adorno, *in* Morin (2005, p. 192), “[...] a totalidade é não-verdade”. A totalidade é, ao mesmo tempo, verdade e não-verdade, e a complexidade é isso: a junção de conceitos que lutam entre si. Conforme Morin (2005) é mais conveniente e profícuo falar-se em estratégia do que em método para o tratamento da complexidade.

Dentre as diversas alternativas de recortes estruturais de textos científicos para o exercício de melhor compreensão de uma situação complexa, elegemos o levantamento, análise e discussão dos achados (resultados, ou considerações finais para os modestos) de pesquisas contemporâneas da área de Contabilidade. A partir da estratégia de levantamento, análise e discussão dos resultados encontrados em pesquisas sobre Contabilidade, busca-se reunir o máximo de evidências para o enfrentamento das possíveis incertezas e inconformidades desses achados científicos. Pretende-se melhor desnublar e compreender os meandros de uma complexidade que é dada como ‘resultados singulares e definitivos’ sobre parte da realidade sócio-organizacional.

A partir de eixos teóricos que discutem os princípios das Ciências Naturais e Ciências Humanas (MARTINS; THEÓPHILO, 2009), os obstáculos epistemológicos (BACHELARD, 1996), as avenidas para condução do pensamento complexo (MORIN, 2005) e as características da complexidade (DEMO, 2002), espera-se evidenciar dimensões não observadas, nem tampouco explicitadas pelos autores, conduzindo um possível entendimento multidimensional dos achados das investigações contábeis. Trata-se de incursão, apoiada na epistemologia da complexidade, para se discutir as conclusões de trabalhos orientados pelos métodos e procedimentos clássicos para construção de textos científicos da área de Contabilidade, divulgados em periódicos.

Basicamente, o conteúdo da conclusão de um artigo científico que, eventualmente, tenha sofrido adaptações, correções e melhorias advindas de exposição em algum Congresso, Encontro etc. deve compreender a afirmação sintética da ideia central do trabalho e dos pontos relevantes apresentados no texto. Considerada como uma das partes mais importantes de um trabalho científico, os achados de uma investigação devem ser uma decorrência natural do que foi exposto no desenvolvimento do trabalho. Assim, espera-se que as conclusões resultem de deduções lógicas, sempre fundamentadas no que foi apresentado e discutido no corpo de trabalho. Deve conter comentários e conseqüências próprias da pesquisa, e, geralmente apresenta sugestões de novos enfoques para investigações adicionais. A opção de uma análise epistemológica das conclusões parece-nos importante para o desafio de se ter uma avaliação dos achados à luz da teoria da complexidade.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 Pesquisas nas Ciências Naturais e Ciências Humanas

Está seção foi orientada pelo texto de Martins e Theóphilo (2009). Nos casos em que o objeto da ciência se limita à natureza, o caráter universal parece aceitável, apesar de manifestações e exemplos contrários comentados no trabalho de Morin (2005). Quando um investigador desenvolve uma pesquisa fundamentada em uma teoria da Física, ou da Biologia, Química, Ecologia, poderá, em tese, considerá-la universalmente aceita, a par dos contra-exemplos e, pos-



II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

sível desconsideração do paradigma vigente. Entretanto, quando as descobertas são realizadas nas Ciências Sociais e Humanas – Ciências do Homem - o âmbito das generalizações dos achados, geralmente, é extremamente reduzido. O método experimental, abordagem própria das Ciências Naturais – Ciências da Matéria -, tem sido também adotado pelos investigadores das Ciências Sociais e Humanas para tentar suprir uma possível falta de rigor científico das alternativas metodológicas empreendidas nas investigações da área de humanidades. Para os cientistas da área de Humanas, adeptos do método experimental, a aplicação dos princípios que fundamentam a ‘Ciência Objetiva’ – Ciências Naturais pode garantir *status* científico à pesquisa. Para esses pesquisadores, basta aplicar os métodos exitosos e ‘comprovados’ para se conhecer o homem e a sociedade. A realidade pode ser apreendida de modo objetivo, independentemente do investigador. Para outros pesquisadores, cada vez mais numerosos, o homem, e, em particular as organizações e a sociedade, não podem ser tratadas como simples objetos do conhecimento. O homem e a organização são sujeitos demasiados complexos para se deixarem reduzir ao estado de objetos. O homem e a organização não podem ser observados sem ser influenciados e não podem ser isolados de seus contextos sem perder sentido e coerência. A realidade humana e organizacional é relativa e não está acessível por uma única via. Para ser supostamente apreendida e compreendida, a realidade humana e organizacional exige uma leitura múltipla capaz de dar conta de sua complexidade e de sua complexificação. Fica cada vez mais evidente que não há uma teoria capaz de fornecer toda explicação acerca da natureza e do social.

O objeto de estudo das Ciências Sociais e Humanas está associado com o homem enquanto ser relacionado, com si próprio, com os outros, com seu entorno físico e biológico e com as entidades mentais: ideias, conceitos, lógica. O homem distingue-se por aspectos que lhe são específicos, que fazem dele uma entidade bem definida: a consciência reflexiva. Trata-se de uma consciência dotada de memória, capaz de explorar domínios desconhecidos por meio da imaginação da invenção e de construir um mundo de idéias e de representações paralelas ao mundo físico. Ao longo do tempo, a memória com lembranças, aprendizagens e realizações molda as pessoas, construindo história que se torna parte da realidade. O homem possui autonomia estratégica: aptidão para gerenciar um projeto, assegurando-lhe condições de êxito, apesar das eventuais dificuldades encontradas. O homem possui capacidade de finalização: autonomia que se realiza e se objetiva graças à sua capacidade de utilizar meios técnicos e tecnológicos. Possui afetividade: característica mais complicada de se circunscrever. Abrange todos os estados afetivos criados pelos estímulos recebidos do mundo exterior, provocando uma sensação própria em cada indivíduo. Com efeito, essa sensação, obrigatoriamente única, só pode ser apreendida pelo indivíduo por causa da expressão e do sentido que ele lhe dá. A afetividade é social. Combinações dessas três características, consciência reflexiva, autonomia estratégica e afetividade, resultam interioridade da pessoa humana e na estrutura temporal de suas atividades. A interioridade é o que é próprio da pessoa humana, o que ela internaliza como idéias e afetos. É inacessível ao conhecimento por meio da observação externa. A estrutura temporal do fato humano é um processo que engloba dois componentes: um cíclico e outro repetitivo. Ambos interagem e se modificam mutuamente. Não há dois comportamentos iguais em função da mesma experiência. Esse fato corrobora a ideia de que não é único o processo de se apreender a realidade social. É orientado por esse conceito que se inscreve o esforço deste texto: conduzir uma pesquisa epistemológica orientada pela teoria da complexidade.

2.2 Obstáculos epistemológicos segundo Bachelard



II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

O entendimento dos propósitos da teoria (pensamento) da complexidade prescinde do conhecimento básico dos obstáculos epistemológicos discutidos por Bachelard (1996). Segundo Bachelard, uma representação geométrica, apoiada no sucesso do cartesianismo e da mecânica newtoniana acaba sempre por revelar-se insuficiente. Mais cedo, ou mais tarde, na maioria dos domínios, incluídos as humanidades, é forçoso constatar que essa primeira representação geométrica – há séculos hegemônica – fundada em um realismo ingênuo das propriedades espaciais, implica ligações mais ocultas, leis topológicas menos solidárias com as relações métricas imediatamente aparentes, ou seja, vínculos essenciais mais profundos do que os que se costuma encontrar na representação geométrica. Sente-se pouco a pouco a necessidade de trabalhar sob o espaço, no nível das relações essenciais que sustentam tanto o espaço como os fenômenos.

Aliado a esse pensamento podemos acrescentar, segundo Demo (1995), o critério da discutibilidade como categoria de cientificidade, entendendo-a como característica formal e política ao mesmo tempo. Assim, afirma Demo (1995, p. 26): “Somente pode ser científico, o que for discutível”. O pensamento científico pode ser levado para construções mais metafóricas que reais, em direção a espaços de configurações, dos quais o espaço sensível não passa de um ‘pobre’ exemplo.

Bachelard (1996) sugere a abstração como procedimento normal e fecundo para construção do espírito científico. A evolução do espírito científico mostra um movimento que vai do apenas sensível, passa pela representação geométrica, mais ou menos visual, indo para a abstração completa. A ordenação dada pela representação geométrica abre possibilidades de uma abstração conquistadora, que nos levará a organizar racionalmente a fenomenologia como teoria da ordem pura. Então, nem a desordem será chamada ordem desconhecida, nem a ordem uma simples concordância entre nossos esquemas e os objetos. A ordem abstrata é, portanto uma ordem provada, que não fica sujeita às críticas de ordem achada.

A defesa e justificativa da adoção do pensamento abstrato são expressas pela atenção às dificuldades das abstrações corretas, ao assinalar a insuficiência dos primeiros esboços. O processo de abstração não é uniforme, daí Bachelard (1996, p. 17) propor atenção aos obstáculos epistemológicos, assim se expressando: “Quando se procuram as condições psicológicas do progresso da ciência, logo se chega à convicção de que é em termos de obstáculos que o problema do conhecimento científico deve ser colocado.”.

Dentre outras formas, um obstáculo epistemológico se incrusta no conhecimento não questionado. Hábitos intelectuais que foram úteis e sadios podem, com o tempo, entrar a pesquisa. É natural a resistência a certos obstáculos, todavia, é preciso perceber que o conhecimento empírico envolve o homem sensível por todas as expressões de sua personalidade. De modo geral, pode-se reconhecer que a idéia científica fica carregada de um concreto psicológico pesado demais, que ela reúne inúmeras analogias, imagens, metáforas e perde aos poucos seu vetor de abstração. O desvelamento das condições que levam ao pensamento complexo exige um constante exercício de abstração, bem como o reconhecimento e a devida tolerância para a superação dos obstáculos epistemológicos.

2.3 Sobre a complexidade



II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

Segundo Morin (2005) complexidade é um desafio, um estímulo para pensar. Um substituto da simplificação. Uma incessante busca da obscuridade, levantando dúvidas sobre as explicações e previsões obtidas pela prática da Ciência. Questiona a ordem e a clareza. O pensamento complexo tenta dar conta dos pensamentos limitados, das reflexões mutilantes, simplificantes. O exemplo de Morin é esclarecedor:

[...] se tentamos pensar no fato que somos seres ao mesmo tempo físicos, biológicos, sociais, é evidente que a complexidade é aquilo que tenta conceber a articulação, a identidade e a diferença de todos esses aspectos, enquanto o pensamento simplificante separa esses diferentes aspectos, ou unifica-os por uma redução mutilante (MORIN, 2005, p. 176).

O conhecimento multidimensional é revelado pela reflexão da complexidade. Ao aspirar a multidimensionalidade, o pensamento complexo mostra seus princípios de incerteza e de incompletude. Há anos vemos que existe uma crescente crise das explicações dadas pelas Ciências Naturais: desde então, o que parecia não científico nas Ciências Humanas, a incerteza, a desordem, a contradição, a pluralidade, a complicação etc., constituem a problemática geral do conhecimento científico, quer das Ciências Naturais, quer nas Ciências Humanas.

Conforme Morin (2005), preliminarmente, as diferentes avenidas que conduzem ao desafio da complexidade, sinteticamente, são as seguintes:

(1º) O pensamento complexo deve considerar que a desordem e o acaso estão presentes no universo, e ativos nas suas evoluções. Não podemos resolver a incerteza que as noções de desordem e de acaso trazem. A irredutibilidade do acaso e da desordem faz parte do conhecimento científico ortodoxo. Portanto não pode ser totalmente aceito no pensamento complexo.

(2º) Nas Ciências Naturais, aquilo que poderíamos chamar de abstração universalista que elimina a singularidade, a localidade e a temporalidade, precisa ser revisto. O desenvolvimento da ecologia mostra que é o quadro dos ecossistemas que os indivíduos singulares se desenvolvem e vivem. Portanto não se pode trocar o singular e o local pelo universal: ao contrário deve-se uni-los.

(3º) Trata-se da complicação. Desafio da complexidade, pois os fenômenos biológicos e sociais apresentam um número incalculável de interações, de inter-retroações, uma fabulosa mistura que não pode ser dimensionada pelo mais potente computador. Fértil campo para o pensamento complexo.

(4º) As noções de ordem, de desordem e de organização não são necessariamente antagônicas e não complementares. Tais categorias se orientam pelo princípio: *order from noise*. Os fenômenos ordenados (organizados) podem nascer de uma agitação ou de uma turbulência desordenada.

(5º) A organização é aquilo que constitui um sistema a partir de elementos diferentes; portanto, ela constitui, ao mesmo tempo, uma unidade e uma multiplicidade. A complexidade lógica de *unitas multiplex* nos pede para não transformarmos o múltiplo em um, nem o um em múltiplo. Além disso, o interessante é que, ao mesmo tempo, um sistema é mais ou menos do que aquilo que poderíamos chamar de soma de suas partes.

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

(6º) Organizações são complexas porque são a um só tempo, acêntricas (o que quer dizer que funcionam de maneira anárquica por interações espontâneas), policêntricas (que têm muitos centros de controle ou organizações) e cêntricas (que dispõem, ao mesmo tempo, de um centro de decisão). As organizações se auto-organizam não só a partir de um centro de comando-decisão, mas também de diversos centros de organização e de interações espontâneas entre grupos de indivíduos. No campo da complexidade existe o princípio hologramático. Holograma é a imagem física cujas qualidades de relevo, de cor e de presença são devidas ao fato de cada um dos seus pontos incluírem quase toda a informação do conjunto que ele representa. Sinteticamente: não só a parte está no todo, mas também que o todo está na parte. Outro princípio da complexidade é o da organização recursiva. A organização recursiva é a organização cujos efeitos e produtos são necessários à sua própria causação e sua própria produção. É, exatamente, o problema de auto-organização e de autoprodução.

(7º) Há uma crise de conceitos fechados e claros (sendo que fechamento e clareza são complementares), isto é, a crise da clareza e da separação nas explicações. Hoje em dia, vemos que as verdades aparecem nas ambigüidades e numa aparente confusão. No universo das coisas simples, é preciso que um sistema autônomo esteja aberto e fechado, a um só tempo. É preciso ser dependente para ser autônomo.

(8º) Trata-se da volta do observador na sua observação. É ilusão acreditarmos na eliminação do observador nas Ciências Sociais. Regra da complexidade: o observador-conceptor deve se integrar na sua observação e na sua concepção. O problema do observador não está limitado às Ciências Antropossociais; o problema é também relativo às Ciências Físicas; assim o observador altera a observação microfísica (Heisenberg).

A complexidade está na origem das teorias científicas: as simplificadoras e também as mais complicadas. Pressupostos metafísicos fazem parte das teorias científicas. A ciência se desenvolve não do que ela tem de científico, mas graças ao que ela tem de não científico. Conforme nos ensina Morin:

[...] a complexidade chega como um nevoeiro, como confusão, como incerteza, como incompreensibilidade algoritma, incompreensão lógica e irreducibilidade. Ela é obstáculo, ela é desafio. Depois, quando avançamos pelas avenidas da complexidade, percebemos que existem dois núcleos ligados, um núcleo empírico e um núcleo lógico. O núcleo empírico contém, de um lado, as desordens e as eventualidades e, do outro lado, as complicações, as confusões, as multiplicações proliferantes. O núcleo lógico, sob um aspecto, é formado pelas contradições que devemos necessariamente enfrentar e, no outro, pelas indecibilidades inerentes à lógica (MORIN, 2005, p. 188).

O desafio do pensamento sobre a complexidade é o ponto de partida para um pensamento multidimensional, cada vez mais necessário para a compreensão integrada de fenômenos, particularmente, das Ciências Sociais. Trata-se de construir caminhos de um pensamento dialógico. A dialógica comporta a idéia de que os antagonismos podem ser estimuladores e reguladores.

Outro entendimento da complexidade é dado por Demo (2002). Segundo esse autor a complexidade pode ser conceituada, entendida a partir de sete características. A primeira delas, a **DINÂMICA**, indica que “Não pode ser complexo o que não for **campo de forças contrárias**, em que eventual estabilidade é sempre rearranjo provisório. Sua identidade não é aquela da

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

sempre mesma coisa, mas da mesma coisa em processo, em vir a ser” (DEMO, 2002, p. 13, grifo do autor).

A complexidade é **NÃO LINEAR**, embora se admita o linear. Assim, “[...] na complexidade não linear pulsa relação própria entre o todo e as partes, feitas ao mesmo tempo de relativa autonomia e profunda dependência”. Diferentemente da noção sistêmica, pela qual de certas partes é possível reconstituir o todo, a não linearidade implica equilíbrio em desequilíbrio, o todo complexo congrega estruturas e dinâmicas desencontradas. Não é equação linear, não pode ser resolvida por essa lógica (DEMO, 2002, p. 17).

A terceira característica da complexidade é ser **RECONSTRUTIVA**. Essa característica aponta para dimensões como autonomia e aprendizagem, pois não se trata de crescimento cumulativo apenas, mas qualitativamente diferenciado. A complexidade não é nem reprodutiva, nem replicativa nem tampouco recorrente, mas em seu processo de ser ela permanece a mesma, mudando sempre. Conforme Demo (2002, p. 17), ela “É devir, intrinsecamente, porque marcada [...] pela ‘flecha do tempo’. Torna-se, por isso, **irreversível**: não se pode passar do depois para o antes, nem o depois é igual ao antes.” (grifo do autor).

O **PROCESSO DIALÉTICO EVOLUTIVO** é a quarta característica da complexidade. Sinteticamente, pode-se entender que a natureza aprende.

[...] os níveis reflexos de consciência no ser humano representam apenas estágios mais avançados de fenômeno que seria comum à própria natureza. Faz parte das potencialidades insondáveis da realidade intrinsecamente complexa e criativa, assim como a própria vida: não foi ‘criada’, reconstrói-se. (DEMO, 2002, p. 24, grifo do autor).

Entendendo-se que fenômenos complexos podem aprender, pois se comportam de maneira reconstrutiva com padrão não linear, a complexidade tem característica **IRREVERSÍVEL**. Essa característica está relacionada com a sua inserção temporal. Para Demo (2002, p. 24):

[...] com o passar do tempo, nada se repete, por mais que possa parecer; qualquer depois é diferente do antes; não se pode tomar como equação linear, mas como não linear. Assim como é impossível voltar ao passado, também, impossível ir para o futuro permanecendo o mesmo. Num segundo passo, a irreversibilidade sinaliza o caráter evolutivo histórico da natureza. Tradicionalmente, o olhar científico clássico tendia a ver na evolução o reino da replicação [...].

Contudo, explica Demo (2002, p. 25), “Ao tomar a sério a ‘flecha do tempo’, é mister reconhecer que nenhum cálculo pode antecipar com exatidão o devir, pela razão de que não se pode armar relação linear. O tempo é intrinsecamente produtivo, não reprodutivo” (grifo do autor). Fenômenos complexos têm sua individualidade como condição distintiva, qualquer tentativa de imposição de padrões universais estranhos a essa individualidade produz reações adversas. Para Demo,

Os procedimentos metodológicos usuais apreciam mais os universais e as formalizações matematizáveis, porque poderiam pretensamente ser as mesmas para todos e para todo o sempre. Na prática, estão mais interessados na validade do que na verdade de seus processos e produtos. Preferem colonizar a argumentar. A complexidade não foge de conceitos generalizáveis, mas não os toma como referência última, simplesmente porque esta não existe (DEMO, 2002, p. 25).

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

Uma sexta característica aponta para a **INTENSIDADE** de fenômenos complexos. Intensidade e extensão caminham juntas. Assim explica o referido autor: “Intensidade é ‘contrário’ de extensão apenas em sentido dialético, quer dizer, como outra face do mesmo fenômeno, jamais em sentido ‘contraditório’.” (DEMO, 2002, p. 26, grifo do autor). Embora haja preferência em ver os fenômenos em sua extensão, pois essa visão se encaixa melhor nos métodos de manipulação da realidade, explica Demo, a intensidade busca captar dimensões de maior profundidade, que é uma categoria necessária à epistemologia da complexidade. O caráter intenso dos fenômenos complexos coloca em questão problemas metodológicos de captação, sendo inevitável recorrer a procedimentos qualitativos que busquem “[...] ir além de indicadores empíricos mensuráveis diretamente. [...] Perde-se a representatividade estatisticamente regulada, mas ganha-se proximidade mais calorosa com o fenômeno.” (DEMO, 2002, p. 27).

Uma sétima característica aponta para a **AMBIGUIDADE/AMBIVALÊNCIA** de fenômenos complexos. A ambigüidade se refere à composição assimétrica dos componentes de uma estrutura, característica típica da ‘unidade de contrários’. “Estruturas ambíguas, não facultam incrustações rígidas, inamovíveis, replicativas de si mesmas, porque são caóticas intrinsecamente.” (DEMO, 2002, p. 28).

A **ambivalência** refere-se à processualidade dos fenômenos complexos, mais facilmente visível porque vinculada a seus modos de vir a ser. Algo é ambivalente quando a dinâmica é constituída de valores contrários, estabelecendo-se entre eles campos contrários de força. Toda complexidade é **campo de força**, seja na estrutura (ambigüidade), seja nos processos (ambivalência) (DEMO, 2002, p. 30, grifo do autor).

Para reforçar o discurso sobre a complexidade, podemos chamar para o diálogo, Serva, Dias e Alperstedt (2010). Para esses autores, ainda persiste no pensamento de alguns pesquisadores a noção de que o termo complexidade associado a esse paradigma, é sinônimo de complicação, de emaranhado. Certamente não se trata de mera complicação, “A complexidade se traduz no problema da dificuldade de pensar, uma vez que o pensamento é um combate com ele próprio, com a contra lógica, com e contra as palavras, com e contra os conceitos”. É no abandono das tentativas de simplificação da realidade, fundadas na objetividade dos enunciados científicos estabelecidos a partir de verificações empíricas e na coerência lógica das teorias que se fundavam nesses dados obtidos a partir de experimentos empíricos, que ressurgem possibilidades de reflexão sobre a incerteza e a complexidade do real (SERVA; DIAS; ALPERSTEDT, 2010, p. 284).

3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

A busca dos resultados e conclusões foi balizada pela prática da Análise de Conteúdo (AC) e Análise do Discurso (AD) das conclusões de dez artigos publicados no ano de 2011 (janeiro a agosto) pela Revista de Contabilidade & Finanças USP, periódico nacional com a melhor pontuação da CAPES (Coordenadoria de Aperfeiçoamento do Pessoal de Ensino Superior) no segmento de Contabilidade e Controladoria.

A partir da AC foram construídas inferências confiáveis dos dados, das informações e dos relatos exibidos nas conclusões, com induções orientadas pelo quadro referencial da teoria da complexidade. Foram buscadas as essências de cada texto nos detalhes das informações, dados e evidências disponíveis. Entre a descrição e a interpretação apresentadas interpodem-se as

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

inferências conseguidas. Procuraram-se entendimentos das causas e antecedentes das mensagens, bem como seus efeitos e conseqüências.

Ao perseguir o desafio de construir interpretações, a AD parte do pressuposto de que em todo discurso há um sentido oculto que pode ser captado. O foco de interesse é a construção de procedimentos capazes de transportar o olhar-leitor a compreensões menos óbvias, mais profundas através da desconstrução do literal, do imediato, do declarado. Busca-se construir um referencial que melhor permita compreender a premência de se submeter o discurso da área social aplicada, no caso, as conclusões de artigos da área de Contabilidade, às indiscretas lentes da AD.

A AD pode ajudar a demonstrar que aquilo que é lido não é a realidade, mas apenas um relato da realidade propositadamente construído de um determinado modo, no caso pelo modelo clássico de se construir um trabalho científico. Conforme nos explica Gill (2002) o sentido das palavras de um discurso varia conforme as posições que ocupam por aqueles que as empregam. Ademais, o sentido depende do contexto, que, por sua vez, inclui um saber anterior. Logo, o sentido é um lugar dialético, plural, portanto indeterminado e vulnerável a subjetividades. Uma acertada compreensão do que seja a relação entre discurso e subjetividade estará sempre presente, acionando e instrumentalizando as lentes e as escutas analíticas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

No artigo de Ribeiro, Van Bellen e Carvalho (2011), os autores afirmam no resumo:

O teste estatístico (teste H) comprovou que existem diferenças significativas entre os níveis de evidenciação ambiental das companhias da amostra pertencentes aos países mais regulados em comparação com os menos regulados e essas diferenças só foram significativas nos itens de divulgação obrigatória, o que comprova que o *disclosure* ambiental das companhias reage aos estímulos regulatórios de seus países.

Nas considerações finais:

[...] existem grandes diferenças de conteúdo, extensão e *enforcement* entre os regulamentos de *disclosure* ambiental dos países analisados. Ao examinar com profundidade os marcos regulatórios ambientais, notou-se que os EUA apresentam a moldura regulatória mais extensa com mecanismos de fiscalização e coerção mais rígidos, o que pode ter influenciado o nível de *compliance* e conseqüentemente, o maior nível de EAC das suas companhias analisadas.

Preliminarmente, uma análise do texto revela deficiências elementares: o teste H não é de domínio de todos os leitores; o que significa EAC?; as 'comprovações' obtidas em uma área extremamente fluida?

Exercícios de abstrações: indicadores da superação de obstáculos epistemológicos encontrados no estudo – não foram notados. Uma abstração pressupõe uma conseqüente geometrização, fato que não se constata nos resultados da investigação. Para exemplificar a total descon sideração de qualquer categoria do pensamento complexo, basta constatar o grau de ingenuidade e a postura acrítica que são tratadas as dimensões: níveis de *disclosure* (os autores parecem acreditar em uma escala contínua e métrica para avaliar o *disclosure* de relatórios); da

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

mesma maneira das diferenças de conteúdo, extensão e *enforcement*; países mais e países menos regulados. Uma primeira conclusão da análise crítica evidencia que o texto padece de uma desastrosa simplificação.

No artigo de Oliveira e Lemes (2011), os autores, equivocadamente, admitem uma entre duas alternativas: ou os leitores da revista são todos profissionais ou a nomenclatura da Contabilidade básica, assim como, por exemplo, da Física, é universal, portanto não são necessários esclarecimentos sobre as siglas expostas em partes essenciais do texto. ao longo de todo o texto. No caso, tem início no título: o que significam IASB, IFRS? Da mesma maneira, não são explicadas, dentre outras: US GAAPs; BR GAAPs; Form 20F, DFP etc.

À semelhança do artigo anterior, os autores deste texto também admitem, errônea e passivamente, que ‘convergência’, ‘*disclosure*’ (divulgação), dentre outras categorias, são mensuradas com escalas intervalares.

Como a geometrização obtida foi frágil, se tem enormes dificuldades de abstrações para evidenciar alguma categoria da teoria da complexidade. Contrariamente, as ‘abstrações’ expostas em nada justificam ou ajudam a explicar o problema que se pretendeu explicar. Resultados, ou melhor: suspeitas e expectativas de achados que, segundo os autores não puderam ser testados pelo diminuto número de observações, diminuíram ainda mais o posicionamento do texto como um adequado trabalho científico.

No artigo de Santos *et al.* (2011), os autores assim se referem às conclusões do trabalho no resumo:

Para a amostra analisada, não é possível inferir se as novas regras tiveram algum efeito sobre o grau de reconhecimento assimétrico de perdas e ganhos. Todavia, importa observar que, em função do período de tempo abrangido, os resultados apresentados são preliminares e estão limitados pelo modelo de análise de dados adotados e pelas características da amostra utilizada no estudo, não levando em consideração outros importantes aspectos relacionados ao processo de adoção das normas internacionais de contabilidade.

A ininteligibilidade e ingênua clareza da conclusão, debitando o não alcance dos resultados ao modelo de análise de dados adotados, características da amostra e outros importantes aspectos não considerados no estudo mostram, claramente, que o baixo nível de viabilidade da pesquisa não indicava tal empreitada. À luz do que nos ensina Morin (2005) quando conceitua complexidade: uma incessante busca da obscuridade, levantando dúvidas sobre explicações e previsões obtidas pela prática da Ciência, as conclusões mostradas, em nada evidenciam qualquer possibilidade de uma abordagem sobre a complexidade.

O artigo de Santos e Mantezano (2011), apresenta no resumo, como propósito e conclusões:

Para fins de pesquisas empíricas, ações de valor são geralmente definidas como aquelas negociadas a baixos índices preço/lucro (preço da ação dividido pelos lucros por ação), baixos índices preço/valor patrimonial (preço da ação dividido pelo valor patrimonial por ação). Ações de crescimento, por outro lado, são aquelas negociadas a altos índices preço/lucro, altos índices preço/valor patrimonial. Pesquisas acadêmicas brasileiras e internacionais mostram que as ações de valor têm melhor desempenho do que as de crescimento, contrariando a Hipótese de Mercados Eficientes, que estabelece que os preços de mercado das ações são melhores estimativas de seus valores intrínsecos. [...] No presente *paper*, busca-se contribuir para a crescente literatura sobre o tema empregando uma me-

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

...todologia ainda não testada no mercado brasileiro. [...] Os resultados indicam um consistente prêmio de valor no mercado acionário brasileiro. A análise de risco mostra que esse prêmio ocorre em todos os estados da economia analisados, o que sugere que as ações de valor são realmente menos arriscadas.

Notam-se a presença de estimulantes abstrações a partir de uma expressiva geometrização, evidenciando categorias do discurso sobre a complexidade. Incertezas e inconformidades com os achados de investigações com objetivos assemelhados. Exercício de exposições de contradições, possibilitando um novo entendimento do objeto de estudo. Discussão de lógicas, no caso do mercado acionário brasileiro: contradições entre teses teóricas, resultados empíricos e a proposta apresentada.

Em outro artigo analisado percebemos que mesmo sendo publicado em um periódico de artigos com abordagens científicas, Lagiota *et al.* (2011) exploram a aplicação de um modelo matemático aos trabalhos de auditoria, como o próprio título evidencia. Não se pretende descobrir algo. As conclusões resumem uma promissora possibilidade do uso de um modelo matemático nos trabalhos de auditoria – grande subárea da Contabilidade – dificultando uma avaliação de sua complexidade teórica.

No artigo de Dantas, Medeiros e Paulo (2011), tem-se um exemplo acabado de uma pesquisa orientada por uma abordagem exclusivamente positivista. O encantamento pelos níveis de significância estatística dos testes aplicados, aliado ao baixo espírito crítico mostrado pelos autores, não permitiram considerações sobre o entorno do objeto investigado, levantando possíveis complexidades que, certamente, em muito alterariam os resultados obtidos, e as conclusões conseguidas. Uma parte do resumo do artigo exhibe a singeleza da análise dos resultados encontrados:

Os resultados não corroboram as hipóteses em nenhuma das combinações de testes realizadas, seja porque os parâmetros são não significativos ou porque são negativos. Não são confirmadas, portanto, as previsões de que a maior concentração do mercado explicaria uma maior rentabilidade das instituições financeiras, conforme a hipótese estrutura – conduta – *performance* (HCP). Ao contrário, foram obtidas evidências de que a hipótese de estrutura eficiente (HEE) explica, mais adequadamente, a rentabilidade no setor bancário nacional.

No artigo de Teixeira, Nossa e Funchal (2011), repete-se o relatório de uma pesquisa orientada por uma abordagem estritamente positivista. Tem-se novamente a reprodução de “conclusões estatisticamente significantes” que, para os autores e mesmo para a maioria dos leitores, resolvem, com ingênua segurança, as incertezas e desordens de diferentes níveis de variáveis reconhecidas com elevadas taxas de risco e incertezas quando introduzidas no tema a ser desenvolvido.

Trata-se de uma importante conclusão que podemos expor a partir dos textos até aqui analisados, bem como pelo conhecimento da produção científica contábil: a objetividade, prioritariamente buscada em todo o estudo, e o necessário tratamento quantitativo, com seus níveis de significância – características básicas da abordagem metodológica positivista – dificultam e impedem reflexões e incursões de seus autores quanto a avaliações da complexidade que podem ser consideradas a partir dos achados de suas investigações.

Quanto ao texto de Correia, Amaral e Louvet (2011), tem-se aqui parte das conclusões:

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

O objetivo principal deste estudo consistiu em construir um índice de qualidade da governança aplicável às empresas negociadas na Bovespa. A abordagem adotada na sua construção foi a da teoria da agência. Ele sintetiza pela análise de componentes principais um conjunto de mecanismos de redução dos problemas de agência. A sua validação externa foi efetuada mediante o confronto com indicadores de confiança do mercado. O estudo da sua associação com a *performance* financeira revelou que os investidores apreciam as empresas com índices de governança mais elevados. Os diferentes pesos obtidos mediante a análise de componentes principais atestam as importâncias distintas que os mecanismos considerados assumem no contexto brasileiro.

Eis mais um caso de texto que não se enquadra em um modelo clássico de pesquisa científica. O trabalho orienta-se por uma questão de engenharia (construção de um índice de qualidade da governança) dificultando o entendimento de que se trata de uma investigação científica. O tema governança corporativa, naturalmente, sugere um extraordinário exercício para reflexões a partir de pensamentos sobre a complexidade, todavia é tratado de maneira simplista, com pouco espírito crítico. Em nenhum momento os autores fazem menções às dimensões das bases teóricas que adotam para a empreitada, impossibilitando qualquer iniciativa sobre avaliações da confiabilidade e validade do índice. A validade externa informada não consegue inspirar segurança.

No artigo de Cruz *et al.* (2011), embora os autores dediquem grande parte do texto para descrever as relações entre os autores; as filiações acadêmicas; as instituições e temáticas apresentadas nos manuscritos, percebe-se exercícios de abstrações a partir da geometrização obtida. Contudo, não houve qualquer discussão, por exemplo, da complexidade envolvida em redes. A excessiva atenção quanto ao levantamento e exposição de descrições impediu promissoras reflexões sobre a complexidade que envolve o tratamento de redes, tema rico que enseja pensamentos dessa natureza.

No derradeiro artigo avaliado, Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011) apresentam as seguintes conclusões no resumo:

Os resultados do estudo demonstram que (a) as empresas da amostra utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial e (b) a amostra de empresas indicadas para o prêmio não se deferência, em termos de utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, do grupo das demais empresas pesquisadas.

A estreiteza dos propósitos do estudo, aliada à ausência de análises dos achados impossibilitam críticas visando possíveis reflexões sobre a complexidade do objeto estudado e dos resultados da investigação. Seria muito exigir dos autores qualquer consideração sobre complexidade.

5 CONCLUSÕES

No Brasil, a produção científica da área de Contabilidade e Controladoria ainda é muito jovem, contrariamente à sua extraordinária, secular e consolidada produção prática. Dos atuais 19 cursos de Pós-Graduação, mais de 15 foram criados nos últimos 10 anos. Estudos teórico-empíricos são recentes, publicados, com mais expressividade, a partir do ano de 2002. Tem-se o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade que realizou sua 11ª edição em 2011. Os

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

periódicos da área também são recentes. Houve um grande crescimento da qualidade dos trabalhos científicos nos últimos anos pela prática de distintas abordagens metodológicas e estratégias de pesquisa, todavia, como acontece em qualquer segmento do conhecimento, precisa continuar na busca de maiores padrões de cientificidade.

Conforme mostrado, os pesquisadores da área Contábil ainda revelam um espírito científico incapaz de se repensar, uma vez que, piamente, acreditam que o conhecimento científico é o reflexo do real. Acentuando-se ainda mais tal posicionamento quando as investigações são orientadas por uma abordagem positivista, com o uso de métodos e técnicas estatísticas e conseqüentes níveis de significância. O estágio reflexivo da área ainda dificulta o entendimento e discussão do discurso sobre a teoria da complexidade. Para esses pesquisadores, como afirma Morin (2005, p. 21): “O que é elucidativo não precisa ser elucidado.”

A maioria dos artigos analisados mostram, claramente, a crença dos autores quanto a verdade objetiva dos achados de suas pesquisas. Ao lado desse equívoco epistemológico notam-se ainda deficiências primárias: propostas de pesquisa para defesa (confirmação) de respostas já assumidas; tratamento de tema que resulta em um manual para o tratamento e solução de determinado problema prático; encantamento com avaliações quantitativas, testes, análises multivariadas e significação de coeficientes; investigações que envolvem apenas um levantamento; pesquisas que não são suportadas por uma plataforma teórica, dando oportunidade às impressões e conclusões próprias de seus autores; revisões bibliográficas entendidas como pesquisa *stricto sensu* para a construção de dissertações e teses.

Autores da área contábil pouco se aprofundam na análise e compreensão dos resultados obtidos; entendem que as incertezas e inconformidades sejam resolvidas quando dos achados de seus estudos; adotam uma postura simplista, quase ingênua, sobre o processo de construção do conhecimento científico; não atentam para possíveis incompletudes, desordens, contradições, dificuldades lógicas e a complexidade dos fenômenos. Neste cenário constitui-se um enorme desafio tratar do conceito/metodologia da complexidade, aplicados à realidade e ao conhecimento. Como afirmaram Morin e Demo: a problemática e polêmica metodológica em torno do entendimento interdisciplinar da complexidade podem ainda serem consideradas marginais no pensamento científico. Todavia, recente produção científica brasileira explorando discussões sobre racionalidade e complexidade, particularmente, na área de estudos organizacionais, induzem e estimulam iniciativas e tratamentos semelhantes no campo da Contabilidade e Controladoria. Lembrando a teoria de Thomas Kuhn, após uma extraordinária mudança de paradigma científico experimentada, segundo Théophilo (2004), pela radical mudança de uma orientação centrada em revisões bibliográficas para a adoção de abordagens empírico-analíticas, é possível mais uma transformação pela adoção da matriz da complexidade como determinante das pesquisas sobre Contabilidade e Controladoria. A multidisciplinaridade dos assuntos/temas desse campo aguarda a necessária consideração e análise das características da complexidade quando da construção de textos científicos.

REFERÊNCIAS

BACHELARD, G. **A formação do espírito científico: contribuição para uma psicanálise do conhecimento.** Rio de Janeiro: Contraponto, 1996.

II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

CORREIA, L. F.; AMARAL, H. F.; LOUVET, P. Um índice de avaliação da qualidade da governança corporativa no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 22. n. 55, jan./fev./mar./abr. 2011, p. 45-63.

CRUZ, A. P. C. *et al.* Perfil das redes de cooperação científica: congresso USP de controladoria e contabilidade - 2001 a 2009. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 22. n. 55, jan./fev./mar./abr. 2011, p. 64-87.

DANTAS, J. A.; MEDEIROS, O. R.; PAULO, E. Relação entre concentração e rentabilidade no setor bancário brasileiro. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 22. n. 55, jan./fev./mar./abr. 2011, p. 5-28.

DEMO, P. **Complexidade e aprendizagem: a dinâmica não linear do conhecimento**. São Paulo. Editora Atlas, 2002.

_____. **Metodologia científica em ciências sociais**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

GILL, R. Análise do Discurso. In: BAUER, M.; e GASKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som, um manual prático**. Petrópolis: Vozes, 2002.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial?. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 22. n. 55, jan./fev./mar./abr. 2011, p. 88-113.

LAGIOIA, U. C. T. *et al.* Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas fiscalizações do imposto sobre serviço – ISS. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 22. n. 56, maio/jun./jul./ago. 2011, p. 203-224.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MORIN, E. **Ciência com consciência**. 8.ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2005.

OLIVEIRA, V. A.; LEMES, S. Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 22. n. 56, maio/jun./jul./ago. 2011, p. 155-173.

RIBEIRO, A. M.; VAN BELLEN, H. M.; CARVALHO, L. N. G. Regulamentar faz diferença? O caso da evidenciação ambiental. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 22. n. 56, maio/jun./jul./ago. 2011, p. 137-154.

SANTOS, L. P. G. *et al.* Efeito da Lei 11.638/07 sobre o conservadorismo condicional das empresas listadas BM&BOVESPA. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 22. n. 56, maio/jun./jul./ago. 2011, p. 174-188.

SANTOS, L. R.; MANTEZANO, R. M. S. *Value and growth stocks in Brazil: risks and returns for one-and two-dimensional portfólios under different economic conditions*. **Revista**



II Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração

Florianópolis - SC - Brasil (Março/2012)

Contabilidade & Finanças, USP, São Paulo, v. 22. n. 56, maio/jun./jul./ago. 2011, p. 189-202.

SERVA, M.; DIAS, T.; ALPERSTEDT, G. D. Paradigma da complexidade e teoria das organizações: uma reflexão epistemológica. **ERA**, São Paulo, v. 50, n. 3, jul./set. 2010, p. 276-287.

TEIXEIRA, E. A.; NOSSA, V.; FUNCHAL, B. O índice de sustentabilidade empresarial (ISE) e os impactos no endividamento e na percepção de risco. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 22. n. 55, jan./fev./mar./abr. 2011, p. 29-44.

THEÓPHILO, C. R. **Pesquisa em Contabilidade no Brasil: Uma Análise Crítico-Epistemológica**. São Paulo, 2004. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.