

COMPLEXIDADE NAS PESQUISAS CONTÁBEIS

RESUMO: O conhecimento do real nunca é imediato, nem pleno. O real nunca é o que se poderia achar, mas é sempre o que deveria ser pensado. A partir da compreensão dos princípios das Ciências Naturais e Ciências Humanas, dos obstáculos epistemológicos de Bachelard e dos 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 uma amostra de 40 manuscritos científicos publicados na 11ª edição do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Os resultados revelaram um quadro ainda muito afastado da matriz das complexidades. Os pesquisadores ainda mostram um espírito científico incapaz de reconhecer e avaliar o nível de complexidade envolvido em uma investigação científica, uma vez que, piamente, acreditam que o conhecimento científico é o reflexo do real. Tal posicionamento é ainda mais acentuado quando as investigações são orientadas por uma abordagem positivista, com o uso de métodos e técnicas estatísticas. Os autores 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, constituindo-se enorme desafio tratar do conceito e da epistemologia da complexidade nessa área. Todavia, as mudanças de orientação já experimentadas na pesquisa contábil indicam ser possível mais uma transformação pela incorporação da matriz da complexidade nas pesquisas sobre Contabilidade e Controladoria.

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 localidade, 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.

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, 2008), 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 e Controladoria, divulgados em eventos científicos.

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 (ou considerações finais para os modestos) de pesquisas

contemporâneas da área de Contabilidade e Controladoria. A partir da estratégia de levantamento, análise e discussão dos resultados encontrados, 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.

Basicamente, o conteúdo da conclusão de um artigo científico 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 seu desenvolvimento. Assim, espera-se que as conclusões resultem de deduções lógicas, sempre fundamentadas no que foi apresentado e discutido no corpo do 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, bem como o despertar dos pesquisadores para um olhar mais abrangente (complexo) sobre os resultados de suas pesquisas, possibilitando modificar os parâmetros reducionistas e simplificadores da maneira tradicional de se fazer pesquisa.

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, da Biologia, da Química ou da Ecologia, poderá, em tese, considerá-la universalmente aceita, a par dos contra-exemplos e, possível desconsideração do paradigma vigente (positivismo). 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 considerados exitosos e ‘comprovados’ para se conhecer o homem e a sociedade na sua totalidade. 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 lhes 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 ideias 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 ideias 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 A Complexidade segundo Pedro Demo

Segundo Demo (2008) a complexidade pode ser 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 sempre mesma coisa, mas da mesma coisa em processo, em vir a ser” (DEMO, 2008, 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, 2008, p. 17).

A complexidade é **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 (2008, 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, 2008, p. 24).

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 (2008, 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 (2008, 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.”. 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, 2008, p. 25).

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, 2008, p. 26). 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, 2008, p. 27).

A 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, 2008, p. 28). Já a ambivalência se refere à processualidade dos fenômenos complexos. Para Demo (2008, p. 30), “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).” (grifo do autor).

2.3 Obstáculos epistemológicos segundo Bachelard

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 ideia 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 A Complexidade segundo Edgard Morin

Para 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).

Parte do conhecimento multidimensional é revelada 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:

(1ª) 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 irreduzibilidade do acaso e da desordem faz parte do conhecimento científico ortodoxo. Portanto não pode ser totalmente aceito no pensamento complexo.

(2ª) 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.

(3ª) 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.

(4ª) 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.

(5ª) 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.

(6ª) 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.

(7^a) 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.

(8^a) 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 algorítmica, 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 ideia de que os antagonismos podem ser estimuladores e reguladores.

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 40 manuscritos publicados na 11^a edição do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. A amostra constitui aproximadamente 40% dos trabalhos publicados nessa edição do evento e foi selecionada por meio da Amostragem Aleatória Simples dentro de cada uma das Áreas Temáticas do congresso, ficando distribuída conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Amostra dos manuscritos do 11^o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, por Área Temática

ÁREAS TEMÁTICAS	MANUSCRITOS PUBLICADOS	AMOSTRA
Controladoria e Contabilidade Gerencial	27	11
Contabilidade para Usuários Externos	33	13
Mercados Financeiros, de Crédito e de Capitais	17	07
Educação e Pesquisa em Contabilidade	16	07
Atuária	05	02
TOTAL	98	40

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 interpõem-se as 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 às 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 às 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

Tomando-se como referência, num primeiro momento, as ideias de Bachelard (1996) sobre a formação do espírito científico, a análise dos trabalhos revela uma extrema pobreza de exercícios de abstração. Para Bachelard, a evolução do espírito científico parte de um nível básico, o sensitivo, passa pela representação geométrica e caminha rumo ao nível mais elevado: a abstração completa. A abstração conquistadora, diz Bachelard, é possibilitada pela organização dada pela geometrização. Já o nível sensitivo, segundo Demo (1995), não passa de pobre exemplo, pois construções mais metafóricas, buscando espaços de configurações, são ideais do pensamento científico.

Os resultados mostram que a abstração desejada está ainda distante do modo predominante de fazer ciência. Para exemplificar a desconsideração dessa categoria do pensamento complexo, observem-se os objetivos apresentados no trabalho de Duarte, Cardozo e Vicente (2011):

A presente pesquisa teve por objetivo identificar o perfil das produções científicas que tratam a respeito de Governança nos principais congressos brasileiros da área de Contabilidade, disponíveis em modo eletrônico, no período entre 2000 a 2009. Com base no objetivo principal, surgiram seis objetivos específicos que nortearam esta pesquisa: (i) identificar os principais congressos nacionais da área de Contabilidade, (ii) apresentar a quantidade de trabalhos por ano/congresso, (iii) analisar as autorias dos artigos a partir da quantidade e gênero, (iv) apresentar os autores mais prolíficos, (v) classificar os artigos por centros de estudos, (vi) identificar o foco das publicações.

A estreiteza e a extrema ingenuidade dos objetivos da pesquisa revelam a ausência de qualquer ambição em direção à complexidade. A postura acrítica em relação aos resultados alcançados na investigação indica que o trabalho sequer representa um esforço em direção a um pensamento científico. O alcance desses objetivos pode ser situado no nível de 'primeiros

esboços' de uma empreitada científica. Um nível sensitivo, um 'pobre exemplo' nas palavras de Demo (1995).

Conforme Bachelard (1996), o caminho para se alcançar o nível da abstração desejado na formação do espírito científico passa pela superação de obstáculos epistemológicos que se incrustam no pensamento e no modo de fazer ciência. O conhecimento puramente empírico é envolvente e acaba por permear o pensamento científico com analogias, imagens e metáforas que comprometem o vetor de abstração. Outro exemplo que ilustra o caráter puramente empírico, descritivo, acrítico das pesquisas é o trabalho de Peleias *et. al.* (2011), no qual os autores, ao investigar a percepção dos gestores de instituições de ensino superior sobre o Programa Universidade Para Todos (PROUNI), trazem como conclusão:

As variáveis que tiveram maior influência quanto à adesão foram as financeiras, econômicas, políticas, operacionais, fiscais e, com menos intensidade, as sociais. As políticas para 'estarem bem aos olhos' do Governo e as tributárias para manterem suas isenções já adquiridas anteriormente a adesão.

Exercícios de abstração que indiquem superação de obstáculos epistemológicos não são facilmente encontrados. Os autores consideram a descrição de informações coletadas como expressivas do real, suficientes e esclarecedoras em si mesmas, dispensando qualquer tipo de atribuição de significado.

Exercícios de geometrização, embora frágeis, são facilmente percebidos nos trabalhos analisados. Contudo, uma geometrização sem que uma conseqüente abstração tenha sido buscada, é padrão recorrente de conduta na pesquisa contábil sob investigação. Para Bachelard, uma representação geométrica, inspirada no cartesianismo, é insuficiente para explicar as relações essenciais que sustentam os fenômenos e o espaço que ocupam. O trabalho de Silva e Ensslin (2011) ilustra esse perfil das conclusões dos trabalhos analisados:

Em resposta ao primeiro objetivo da pesquisa, foi possível detectar que a média de evidenciação de CI ambiental apresentou-se maior que a média de evidenciação de CI social nos dois períodos compreendidos pela análise. Uma das explicações para esse resultado está relacionada à maior assimilação da gestão ambiental por parte das empresas analisadas. Outro aspecto detectado foi a ocorrência de um representativo aumento na frequência de evidenciação de CI social e ambiental de 2008 para 2009.

Outro exemplo é o trabalho de Serra *et. al.* (2011):

Além disto, utilizando o beta como única variável para separar as ações entre os grupos (beta maior do que 1 classifica a ação no grupo de perdas maiores do que o mercado e beta menor do que 1 classifica a ação no grupo de perdas menores do que o mercado), verifica-se que os resultados de acerto são inferiores aos modelos logístico e discriminante. Aplicando-se um beta de 5 anos e retornos mensais, o acerto foi de 61,4% dos casos. Aplicando-se um beta de 1 ano e retornos diários (mesmos parâmetros da variável desvio padrão), ajustado pela metodologia de Scholes e Williams (1977), o acerto foi de 62,7% dos casos. Em ambos os casos, a classificação alcançada pelo beta é inferior a regra prática dos 25% excedente a probabilidade máxima.

Conclusões com essas características mostram a necessidade de esforço para superação de obstáculos epistemológicos na pesquisa. Na perspectiva de Bachelard, é preciso ir além da representação geométrica para formar um espírito científico capaz de captar os vínculos essenciais mais profundos dos fenômenos. A complexidade pede um avanço rumo à abstração no pensamento científico contábil.

Um dos raros exemplos que pode ser citado é o trabalho de Lima, Silveira e Tanabe (2011). Nele 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 exposição de contradições, possibilitando um novo entendimento do objeto de estudo.

Sob a lente da complexidade, a não-linearidade é apresentada por Demo (2008) como uma importante característica da dinâmica da realidade. Fenômenos não podem ser explicados exclusivamente pela lógica linear, pois a relação entre o todo e as partes é marcada, ao mesmo tempo, pela autonomia relativa e pela profunda dependência, onde o todo complexo congrega estruturas e dinâmicas desconstruídas. A linearidade predominante na condução das pesquisas contábeis analisadas pode ser vista em trabalhos como o de Lavarda e Gubiani (2011), no qual os autores investigam a influência nas decisões orçamentárias provocadas pelo efeito reflexão e pelas variáveis funcionais e demográficas. Nas conclusões os autores apresentam:

Conclui-se que ocorreu o efeito reflexão nos cinco pares de questões analisadas e que as variáveis funcionais e demográficas não influenciaram na ocorrência do efeito reflexão e no comportamento dos alunos de PPGCCs. Desta forma, os resultados sugerem que no âmbito do orçamento empresarial, os agentes tomadores de decisão orçamentária são avessos ao risco, quando optam por situações que envolvem menores lucros, porém com maior probabilidade de ocorrência e menor risco, fato que poderia, em última instância, vir a prejudicar o desempenho financeiro da empresa. Porém, quando defrontados com situações de perdas iminentes, estes mesmos agentes assumem o risco da perda, ao preferirem situações menos prováveis de ocorrência em detrimento de perdas certas. Em pesquisas a realizar futuramente, sugere-se a investigação dos demais vieses cognitivos informados pela Teoria do Prospecto, como o efeito certeza, isolamento e substituição, além de utilização de outros grupos amostrais que reforçariam as conclusões alcançadas neste trabalho.

As sugestões para trabalhos futuros evidenciam a estreiteza de abrangência dos achados da pesquisa. Não foi possível encontrar evidências de que aspectos da complexidade, como a relação de autonomia e de dependência entre o todo e as partes e as estruturas e dinâmicas desconstruídas do todo, tenham sido consideradas e exploradas nas conclusões. O estudo de Correia *et al.* (2011) é outro exemplo que evidencia a ausência de reflexão sobre interações mais complexas em fenômenos contábeis. O artigo identifica e classifica os estágios de ciclos de vida das empresas baianas e conclui que:

Estes resultados evidenciaram que as organizações são compostos dinâmicos, que são constituídas por diversas características gerenciais e que o estágio do ciclo de vida organizacional é configurado pelos elementos de gestão organizacional predominante. Como futuras pesquisas, sugere-se o mapeamento dos estágios do ciclo de vida das organizações utilizando outros modelos [...].

As conclusões e sugestões para futuras pesquisas apresentadas mostram claramente que estudos de fenômenos contábeis pedem uma abordagem complexa. As interações e a dinâmica não linear, presentes no ciclo de vida das organizações, indicam que é preciso ir além de meras descrições e classificações de determinados aspectos dos fenômenos para se alcançar sua complexidade.

De acordo com Demo (2008), a complexidade é reconstrutiva, é processo dialético evolutivo, é irreversível. Pesquisas fundadas essencialmente em dados passados evidenciam a crença de que no futuro a realidade é apenas replicação, reprodução e recorrência, não consideram a característica reconstrutiva da complexidade e o processo dialético evolutivo presente em fenômenos complexos. A visão tradicional se impõe na pesquisa contábil, como pode ser percebido nas conclusões do trabalho de Prado, Fabiano e Lemes (2011):

Ao final da análise, verificou-se que ambas as entidades do setor de petróleo e gás – a Petrobras e a OGX – utilizam o mesmo método contábil, o dos Esforços Bem Sucedidos. Em verdade, este resultado pode ter origem em uma singular condição: serem ambas as empresas de grande porte, e este viés da amostra influenciaria o resultado em função da relação descrita em Cortese, Irvine e Kaidonis (2009a), de que empresas maiores geralmente utilizam o método em questão, enquanto empresas menores tenderiam a utilizar o Método dos Custos Totais.

Dimensões como autonomia e aprendizagem, presentes na dinâmica não linear dos fenômenos, não são percebidas nas conclusões. O caráter reconstrutivo e o aspecto dialético

evolutivo da questão investigada não são considerados e explorados na pesquisa. A crença na possibilidade de reprodução futura das situações identificadas no passado e a ênfase na condução de pesquisas fundadas em abordagens quantitativas, visando explicações que, em última análise, possam ser generalizadas, desconsideram o caráter irreversível da complexidade nos trabalhos analisados. Para Demo (2008), a preferência desse tipo de pesquisa é pela ‘colonização’ ao invés da ‘argumentação’.

A intensidade é outra característica apontada por Demo (2008) para a complexidade. A intensidade considera maior profundidade em detrimento à extensão. A amostra analisada indica a ampla preferência por trabalhos que priorizam a extensão na investigação contábil. A ausência dessa característica pode ser percebida nas conclusões do trabalho de Prado, Fabiano e Lemes (2011). Outra flagrante ausência dessa dimensão da complexidade pode ser exemplificada com o trabalho de Quintana, Roza e Damedá, 2011, no qual os autores concluem:

Concluiu-se que os indicadores não se comportaram da mesma forma entre essas Instituições. Portanto, não é viável estabelecer uma relação entre esses indicadores. É provável, que os indicadores de balanço, em função de serem derivados de informações orçamentárias e patrimoniais estejam sensivelmente vinculados a questões institucionais mais amplas.

As sugestões para pesquisas futuras contidas nas conclusões do trabalho de Souza e Machado (2011) expõem a fragilidade do alcance das conclusões e a completa ausência de dimensões da complexidade: “Como sugestão para futuras pesquisas nessa área, destaca-se a realização de estudos empíricos que incorporem outras variáveis. Dentre as muitas possíveis, cita-se a capacitação do corpo docente, o perfil das instituições, o perfil dos dirigentes etc.”.

Uma importante conclusão que pode ser feita a partir das análises até aqui efetuadas é de que a objetividade, prioritariamente buscada nos estudos, 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. 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 interpretações dos resultados obtidos, e as conclusões conseguidas.

A complexidade, na perspectiva das avenidas apresentadas por Morin (1996), é uma incessante busca da obscuridade, levantando dúvidas sobre explicações e previsões obtidas pela prática da Ciência. É nessa busca incessante que a complexidade se apresenta como conhecimento multidimensional, um fenômeno (tanto natural como social) não se apresenta numa única dimensão, mas sim em várias dimensões pressupondo um caráter de incompletude e incerteza.

Para Morin, um dos desafios da complexidade é a incompreensibilidade algoritma do acaso e da desordem. Não é possível compreendê-las, não é possível resolver as incertezas inerentes aos seus aspectos, mas também não se pode ignorá-las. Assim, é necessário que se admita sua existência e evolução no universo. Os trabalhos analisados ignoram tal aspecto da complexidade, não se observam esforços no sentido de se considerar o acaso e a desordem na explicação de fenômenos contábeis.

O artigo de Costa, Santos e Travassos (2011) representa um típico trabalho que busca fazer uma explicação algoritma (matemática) da ocorrência de eventos. Mesmo utilizando um instrumento que em essência busca explicar a ocorrência de eventos aleatórios por um algoritmo, o que se constata é que o acaso e a desordem não são compreensíveis, conforme sugere Morin. Nas conclusões os autores mencionam:

A utilização da NB-Lei como metodologia aplicada à auditoria no setor público tem se demonstrado eficaz quanto à determinação de desvios no comportamento dos seus gastos, os quais, mediante análise qualitativa do histórico dos eventos e das possíveis causas da ocorrência destes desvios, podem vir a detectar a existência de erros, fraudes e tendências comportamentais dos gestores na utilização dos recursos públicos.

Para explicar possíveis causas da ocorrência de desvios no comportamento dos gastos, os autores sugerem fazer uma análise qualitativa, o que significa que mesmo o modelo matemático detectando desvios, os aspectos da complexidade (acaso e desordem) não são contemplados.

A eliminação da singularidade, da localidade e da temporalidade dos fenômenos é caracterizada por Morin como avenida de abstração universalista. Não se deve trocar o singular, o local pelo universal, mas sim deve uni-los. Essa característica é geralmente conhecida no meio científico como “generalização dos resultados alcançados”. A análise dos trabalhos indica que, embora exista o cuidado de não generalizar os achados da pesquisa para além dos aspectos contextuais em seus objetos de estudos, não acrescentam nada em relação à observância dos aspectos de singularidades dos fenômenos pesquisados. O artigo de Peleias *et al.* (2011), já referenciado anteriormente, é um exemplo evidente na pesquisa contábil. Destacam como limitação a não comparação com outros trabalhos nacionais ou internacionais, desconsiderando totalmente o aspecto histórico, local e temporal do objeto de pesquisa, uma vez que sugerem comparações internacionais em um programa de abrangência nacional. A preocupação com a não generalização é retratada também no artigo de Lavarda e Gorla (2011), contudo os autores não sugerem observar aspectos históricos, locais e universais do objeto de pesquisa. Na conclusão os autores destacam:

Finalmente, leva-se em consideração que o estudo de caso realizado possui limitações e apesar de agregar valor a esta temática, não pode por si só conduzir a conclusões **generalizadas**. Deste modo, se faz necessário recomendar novos estudos que busquem relacionar diferentes contingências e suas consequências sobre os controles internos das organizações (grifo nosso).

A avenida da complicação tem seu significado contextualizado pelas inúmeras interações e inter-relações percebidas tanto nos fenômenos biológicos como nos sociais. O paradoxo dessa complicação está no fato de que as interações dos fenômenos não se mostram facilmente nos estados naturais em que se encontram, e isso é um desafio para o pensamento complexo em que deve considerar as incalculáveis iterações e inter-relações dos fenômenos. Para exemplificar a ausência dessa dimensão da complexidade nos trabalhos analisados, tem-se as conclusões do artigo de Cruz e Bressan (2011):

Conclui-se que a análise conjunta do Modelo Fleuriet e da DFC se mostrou adequada para realizar a análise econômico-financeira das empresas estudadas, pois possibilitou a geração de informações úteis, sem um nível de subjetividade elevado, aos gestores e usuários externos para dar suporte ao processo de tomada de decisão. Entretanto, analisar a situação econômico-financeira de empresas baseando-se somente em indicadores parece não ser suficiente para subsidiar o processo decisório de gestores e demais usuários das informações (grifo nosso).

Quando os autores mencionam que as técnicas se mostraram adequadas para gerar informações para a tomada de decisão, **sem um nível de subjetividade elevado**, evidenciam que as interações do fenômeno estudado ficam no âmbito do observável. Tentando redimir essa simplificação os autores mencionam que o processo decisório somente com informações econômico-financeira parece não ser suficiente. Esse contexto remete ao aspecto da avenida complicação em que os fenômenos não se mostram facilmente, suas interações são multidimensionais.

Uma das maneiras mais simples de entender a avenida denominada de Princípio Holográfico é mostrar o princípio social de que “ninguém pode ser considerado ignorante da lei”. Esse princípio representa aspecto da complexidade uma vez que traz em seu contexto de

que não só a parte está no todo, mas também o todo está na parte. Mesmo que o indivíduo não conheça todas as leis que regem a sociedade, pressupõe que estas estão presentes em sua mente. Neste contexto, tanto o reducionismo (que procura conhecer o todo através da análise das partes) quanto o holismo (que negligencia a parte para conhecer o todo) não dá conta de responder os fenômenos naturais e sociais no contexto da complexidade. Na tentativa de compreender o fenômeno por essa abordagem, as explicações deixam de ser linear para um movimento circular, indo das partes para o todo e do todo para as partes.

Resgatando novamente o artigo de Peleias *et al.* (2011), observa-se que os autores descontextualizam os entrevistados (objeto de estudo) de sua área de atuação sem ao menos fazer qualquer comentário que poderia remeter aos aspectos da complexidade em seu princípio holográfico. Na conclusão, destaca que: “Verificou-se a existência de um conhecimento fragmentado sobre o PROUNI, pois cada *controller* entrevistado revelou detalhes referentes somente à sua área de atuação e não ao todo da IES em que trabalha.” Isso demonstra a total desconsideração com o princípio holográfico, pois não dão nenhuma pista sobre o levantamento de informações do conhecimento dos *Controllers* em relação à IES em que trabalham. De maneira indireta e sem nenhum subsídio afirmam a total ignorância desses trabalhadores em relação à empresa em que trabalham. O que não é verdade considerando o referido princípio holográfico da complexidade, de que o todo está na parte e a parte está no todo, ou seja, os *Controllers* tem uma percepção do todo de sua instituição, mesmo não conhecendo todas as partes em profundidade.

A pesquisa de Do Carmo, Mussoi e Carvalho (2011), demonstra claramente a característica reducionista que de acordo com o princípio holográfico não dá conta de responder os fenômenos sociais no contexto da complexidade. Os autores restringem seu objeto de análise à norma contábil sobre *leasing* empreendido pelo IASB e, as relações propostas para serem testadas seguem a forma linear, ou seja, dependendo de certas características do grupo de interesse na norma, maior ou menor a influência na elaboração da norma. Fica evidente nas considerações finais que esse reducionismo e linearidade não deram conta de explicar o fenômeno, destacando que os pressupostos analisados não foram suficientes para demonstrar uma função de causa e efeito:

Por outro, não foram encontradas evidências de que os preparadores tenham exercido influência no processo de normatização contábil internacional neste tema. O resultado da estatística multivariada demonstrou que as opiniões das empresas em geral não foram decisivas para tal processo, pois não foi identificada a associação entre o fato do grupo de interesse pertencer a categoria de empresas e o resultado do processo normativo. Uma possível explicação para este fato pode estar nas características da norma investigada, que por ser bastante polêmica praticamente dividiu as opiniões dos respondentes desta categoria, reduzindo a sua força para influenciar a decisão posterior do IASB. Adicionalmente, as evidências também não demonstraram que a quantidade de membros nativos no *Board*, o total de financiamento fornecido pelas entidades do país do respondente para a *IFRS Foundation* e o tamanho do mercado de capitais local constituem características significativas de influência nas decisões tomadas pelo *Board* em seu processo normativo do *Leasing*.

Conhecida como a avenida da crise dos conceitos fechados e claros, é contrária à ideia cartesiana de que a clareza e distinção das ideias são um sinal de verdade. No âmbito da complexidade a verdade se apresenta nas ambiguidades e numa aparente confusão. A crise levantada pela complexidade está na separação ou demarcações das explicações, por exemplo, não se pode explicar um objeto tirando-o de seu meio ambiente (a menos que a explicação seja em nível de manipulação experimental). No nível de compreensão do objeto não se pode ignorar as relações complexas que existe do próprio objeto com o seu meio ambiente (natural, social, econômico, cultural etc.).

Pelos pressupostos cartesianos tão bem arraigados no meio científico em que os conceitos fechados e claros conduzem à certeza absoluta – à verdade, essa característica da complexidade é a que mais se evidenciou nas análises dos trabalhos. Sua maior evidência está no fato de que os recortes feitos pelos autores e geralmente com a extração do fenômeno de seu ambiente, são suficientes para a compreensão do fenômeno. Citando novamente o trabalho de Costa, Dos Santos e Travassos (2011), os autores consideram por pressuposto que as alterações nas frequências em notas de empenhos de órgãos públicos são indícios de fraudes, no entanto, não destacam e nem fazem inferência de outros possíveis motivos para tal ocorrência como por exemplo a delimitação efetuada, as demandas por empenhos com dígitos menores naquele período, ou seja, não consideram possíveis dimensões para o fenômeno pesquisado.

O artigo de Lavarda e Gorla (2011) mostra que contingências ambientais e estratégias leva a adequações de controles - faz um recorte das contingências mas não menciona possíveis relações complexas com o ambiente - apresenta como um fato determinista a adequação dos controles quando da ocorrência de contingências.

Típico artigo que não faz relação com o contexto, principalmente o social e cultural. O resultado do artigo de Castaldelli Júnior e Aquino (2011) destaca uma série de problemas com a divulgação de informações do TCU, contudo ainda conclui que “o TCU está atualmente em um ponto intermediário de *accountability*, tendendo a se aproximar do padrão anglo-saxão de divulgação de desempenho [...]”. Carece de análises mais abrangentes sobre os aspectos da complexidade que existe para as possíveis causas da baixa divulgação dos indicadores de desempenho de órgão públicos e a conclusão destacada não demonstra os dados apresentados.

O artigo de Lavarda e Gubiani (2011) mostra claramente a tentativa de explicar o processo de tomada de decisão orçamentária em organizações estudando os alunos de pós-graduação em que a maioria da amostra não estava no contexto ambiental do processo de decisão orçamentária. Por não ser um experimento, esse levantamento junto aos alunos de pós-graduação ignorou as relações complexas que existe entre o objeto de estudo com seu ambiente, ou seja, se a pessoa é descontextualizada do seu ambiente não se pode afirmar que as decisões seriam as mesmas. Os autores concluem que:

Desta forma, os resultados sugerem que no âmbito do orçamento empresarial, os agentes tomadores de decisão orçamentária são avessos ao risco, quando optam por situações que envolvem menores lucros, porém com maior probabilidade de ocorrência e menor risco, fato que poderia, em última instância, vir a prejudicar o desempenho financeiro da empresa. Porém, quando defrontados com situações de perdas iminentes, estes mesmos agentes assumem o risco da perda, ao preferirem situações menos prováveis de ocorrência em detrimento de perdas certas.

Os tomadores de decisões orçamentárias em referência são na maioria professores e alunos que na verdade não tomam decisões orçamentárias, ou seja, o objeto de pesquisa foi descontextualizado e mesmo assim não se observou nenhuma referência a esse fato.

O artigo de Correia *et al.* (2011) é um representante fiel do conceito cartesiano de que a clareza e a distinção de ideias representam a verdade, em que os autores utilizam um modelo de ciclo de vida organizacional para definir em qual estágio se encontram as empresas pesquisadas. Apesar dos autores tentarem atenuar a fragilidade do modelo trazendo aspectos da complexidade como, por exemplo, menção na conclusão de que “Estes resultados evidenciaram que as organizações são compostos dinâmicos, que são constituídas por diversas características gerenciais e que o estágio do ciclo de vida organizacional é configurado pelos elementos de gestão organizacional predominante.”. Os autores amenizam as limitações do modelo dizendo que existem outras características que o modelo de ciclo de vida não contempla e que isto permite inúmeros caminhos que podem ser percorridos pelas organizações.

A conclusão (considerações finais) apresentada ao artigo de Prado, Fabiano e Lemes (2011) retrata a maneira simplificada com que os autores enxergaram as relações do objeto com o seu meio ambiente. Descrevem somente uma possível relação para o resultado, que é o porte da empresa. Contudo no nível da complexidade, ou de compreensão do objeto essas interações podem apresentar várias outras relações ambientais além do porte da empresa, as quais não foram levantadas pelos autores.

Contrariamente à “imparcialidade do observador” em que este deveria se distanciar do objeto pesquisado, no âmbito da complexidade isso não passa de ilusão, não se pode eliminar o observador nas ciências sociais. Inferindo sobre o princípio holográfico, tanto o observador pesquisador está na sociedade quanto a sociedade também está nele. Ele tanto possui a cultura como é possuído por ela. Nessa avenida, a regra é que o pesquisador deve se integrar na sua observação e na sua concepção. Na análise dos artigos não se observou aspectos que remetessem à essa ideia de imparcialidade do pesquisador.

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 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 mostra, 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 e pesquisas que não são suportadas por uma plataforma teórica, dando oportunidade às impressões e conclusões próprias de seus autores.

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 complexidade em outras áreas do conhecimento, induz e estimula 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 Theóphilo (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.
- CASTALDELLI JÚNIOR, E.; AQUINO, A. C. B. Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma análise de conteúdo dos relatórios de gestão da entidade fiscalizadora superior brasileira. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.
- CORREIA, R. B *et al.* Um estudo empírico sobre Ciclo de Vida e Estágios Organizacionais. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.
- COSTA, J. I. F.; SANTOS J.; TRAVASSOS, S. K. M. Análise de conformidade nos gastos públicos dos entes federativos: estudo de caso de uma aplicação da Lei de Newcomb-benford para o primeiro e segundo dígito em dois Estados Brasileiros. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.
- CRUZ, P. G.; BRESSAN, V. G. F. Análise financeira de empresas: uma aplicação do Modelo Fleuriet e análise da demonstração dos fluxos de caixa em empresas de Tecnologia da Informação. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.
- DEMO, P. **Complexidade e aprendizagem: a dinâmica não linear do conhecimento**. São Paulo. Atlas, 2008.
- _____. **Metodologia científica em ciências sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- DO CARMO, C. H. S.; MUSSOI, A.; CARVALHO, L. N. A influência dos grupos de interesse no processo de normatização contábil internacional: o caso do *Discussion Paper* sobre *Leasing*. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.
- DUARTE, E.; CARDOZO, M. A.; VICENTE, E. F. R. Governança: uma investigação da produção científica no contexto brasileiro no período de 2000 a 2009. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.
- GILL, R. Análise do Discurso. *In*: BAUER, M.; e GASKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som, um manual prático**. Petrópolis: Vozes, 2002.
- LAVARDA, C. E. F.; GORLA, M. C. Controles de Gestão em uma empresa do setor de eletroeletrônico do Sul do Brasil sob a ótica da Teoria da Contingência. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.
- LAVARDA, C. E. F.; GUBIANI, C. A. O Efeito Reflexão na Tomada de Decisão Orçamentária de Alunos de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.

LIMA, A. C.; SILVEIRA, J. A. G.; TANABE, M. Uma análise exploratória do processo de orçamento de capital em empresas algodoceiras. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.

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.

PELEIAS, I. R. *et al.* Adesão ao PROUNI – Extrato de pesquisa sobre a percepção de *Controllers* em IES privadas da Cidade de São Paulo. . **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.

PRADO, M. F.; FABIANO, D.; LEMES, S. A IFRS 6 no Brasil: Práticas Vigentes na Indústria Extrativista Nacional. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.

QUINTANA, A. C.; ROZA, M. C.; DAMEDA, A. N. Análise da relação entre os indicadores de gestão e os indicadores contábeis das universidades federais do Rio Grande do Sul. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.

SERRA R. G. *et. al.* *Market Crash*, características das empresas e retorno – uma análise logística e discriminante. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.

SILVA, H. A. S.; ENSSLIN, S. R. O desempenho econômico-financeiro impulsiona a evidenciação de capital intelectual de natureza social e ambiental? **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.

SOUZA, E. S.; MACHADO, L. S. Determinantes do desempenho dos cursos de Ciências Contábeis. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 11º, Anais ..., São Paulo, 2011.

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.