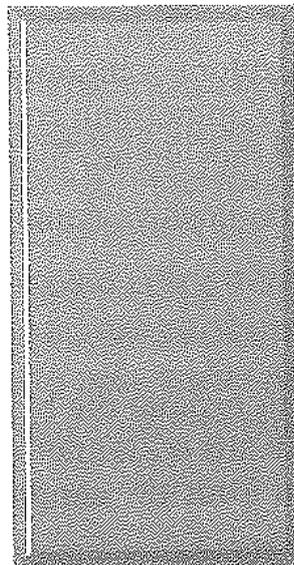


Artur Franco Bueno<sup>1</sup>

## *Contabilidade positiva ou positivista? algumas reflexões*

<sup>1</sup> Bacharel e Mestre em Contabilidade e Controladoria (FEA/USP). Professor de Pós-graduação *lato sensu* do Curso de Especialização em Contabilidade Gerencial e Controladoria da Uniso. *E-mail*: artur.bueno@uniso.br



## **RESUMO**

Este artigo procura explorar a hipótese de que a aclamada Teoria Positiva Contábil proposta por Watts e Zimmerman configura-se, em realidade, na transposição dos antigos conceitos do movimento filosófico positivista do séc. XIX.

**Palavras-chave:** teoria positiva contábil; positivismo.

## **ABSTRACT**

This article intends to explore the hypothesis that acclaimed Positive Accounting Theory proposed by Watts & Zimmerman represents, in reality, the transposition of old concepts derived from 19<sup>th</sup> century philosophical approach positivism.

**Keywords:** positive accounting theory; positivism.

## 1. INTRODUÇÃO

Desde a publicação da obra *Positive Accounting Theory* (1986) por Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman, tanto os congressos e revistas científicas, bem como os programas de pós-graduação em Contabilidade ao redor do mundo têm, de modo crescente, exigido pesquisas e artigos com farto conteúdo quantitativo.

Por conta da repercussão que causaram, Watts e Zimmerman foram premiados e tornaram-se famosos, a ponto de serem caracterizados como os doutrinadores da “Escola de Contabilidade de Rochester<sup>1</sup>”. (JENSEN apud CHRISTENSON, 1983, p. 1-2; MOUCK, 1992, p. 50; DOLLERY *et al.*, 1996, p. 157)

Christenson (1983), entretanto, levantou a hipótese de que a proposição de uma Contabilidade Positiva seria nada mais que uma extrapolação viesada de um movimento filosófico do séc. XIX, denominado Positivismo.

Este artigo procura explorar a hipótese supracitada de que o núcleo da teoria positiva proposta configura-se, em realidade, na transposição dos antigos conceitos que o movimento positivista propagava.

## 2. O SURGIMENTO DA TEORIA

Em 1976, Michael C. Jensen (apud CHRISTENSON, 1983, p. 1-2; MOUCK, 1992, p. 49) ponderou que as pesquisas em Contabilidade (salvo exceções) não eram científicas dado o foco extremamente normativo e cobrou o desenvolvimento de uma Contabilidade Positivista.

Em dois artigos que precederam ao lançamento do livro e que serviram como suporte à teoria ali desenvolvida, Watts e Zimmerman (1979, p. 273-274) apresentaram os aspectos preditivos e explicativos que a caracterizam, bem como a preocupação em “*to determine if prescriptions from normative theories [...] are feasible*”. (WATTS; ZIMMERMAN, 1978, p. 112-113)

Em suma, na **abordagem positiva** proposta pelos autores, os fenômenos da Contabilidade deveriam ser capazes de serem confrontados com os fatos para serem devidamente explicados. Sendo que, todas as proposições à luz desta abordagem deveriam ser testáveis por meio de evidências empíricas,

---

<sup>1</sup> Alusão à Escola de Economia de Chicago, citada mais adiante neste artigo.

em busca da “realidade como ela é”. Tal enfoque diferiria da tradicional **abordagem normativa**, uma vez que esta se preocuparia com a emissão de juízos de valores, ou simplesmente, “a realidade como deveria ser”.

Christenson (1983, p. 6-7) propôs que os autores extraíram o conceito de dicotomia positiva x normativa da Economia, que, por seu turno, incorporou elementos de um movimento filosófico com origem que remonta ao séc. XIX, quando então, provavelmente inspirados nas descrições e previsões dos fenômenos pelas ciências naturais no século anterior, surgiram as primeiras manifestações em prol da experimentação e objetividade científica nas ciências sociais. Este movimento denominado de Positivismo, prossegue o crítico, não seria mais levado a sério e já estaria extinto desde a segunda metade do século passado.

De fato, ao editar seu livro anos depois, Watts e Zimmerman (1986, p. 8) creditaram a Friedman (1953) o modo utilizado por eles para contrapor a abordagem positiva da abordagem normativa.

Além do mais, aproveitaram para refutar e ressaltar futuras críticas como as de Christenson<sup>2</sup>: “*this terminology [...], often leads to the concept of positive theory [...] being confused with another, different view in the philosophy of science, logical positivism*”<sup>3</sup>.

### 3. A INFLUÊNCIA DA ECONOMIA POSITIVA

Uma das maiores discussões do pós-Guerra sobre o papel da metodologia da pesquisa em Economia veio à tona após a edição de *Essays in Positive Economics* (1953) de um dos atuais gurus da Escola de Economia de Chicago<sup>4</sup>, Milton Friedman, Prêmio Nobel de Economia em 1976. (CHRISTENSON, 1983; DOLLERY *et al.*, 1996; MONGIN, 2000)

Para Friedman (1953, p. 7), “*the ultimate goal of a positive science is the development of a ‘theory’ or ‘hypothesis’ that yields valid and meaningful (i.e., not truistic) predictions about phenomena not yet observed*”.

---

<sup>2</sup> Na bibliografia, consta o artigo de Christenson, mas apesar da citação, há omissão de suas críticas, o que na opinião de Sterling (1990, p. 107), vai contra a melhor tradição científica.

<sup>3</sup> O positivismo lógico é o nome pelo qual o movimento positivista também é conhecido, principalmente, a partir do séc. XX.

<sup>4</sup> A Escola de Economia de Chicago, de cunho monetarista, é reconhecida pela defesa de proposições “liberais”.

em busca da “realidade como ela é”. Tal enfoque diferiria da tradicional **abordagem normativa**, uma vez que esta se preocuparia com a emissão de juízos de valores, ou simplesmente, “a realidade como deveria ser”.

Christenson (1983, p. 6-7) propôs que os autores extraíram o conceito de dicotomia positiva x normativa da Economia, que, por seu turno, incorporou elementos de um movimento filosófico com origem que remonta ao séc. XIX, quando então, provavelmente inspirados nas descrições e previsões dos fenômenos pelas ciências naturais no século anterior, surgiram as primeiras manifestações em prol da experimentação e objetividade científica nas ciências sociais. Este movimento denominado de Positivismo, prossegue o crítico, não seria mais levado a sério e já estaria extinto desde a segunda metade do século passado.

De fato, ao editar seu livro anos depois, Watts e Zimmerman (1986, p. 8) creditaram a Friedman (1953) o modo utilizado por eles para contrapor a abordagem positiva da abordagem normativa.

Além do mais, aproveitaram para refutar e ressaltar futuras críticas como as de Christenson<sup>2</sup>: “*this terminology [...], often leads to the concept of positive theory [...] being confused with another, different view in the philosophy of science, logical positivism*”<sup>3</sup>.

### 3. A INFLUÊNCIA DA ECONOMIA POSITIVA

Uma das maiores discussões do pós-Guerra sobre o papel da metodologia da pesquisa em Economia veio à tona após a edição de *Essays in Positive Economics* (1953) de um dos atuais gurus da Escola de Economia de Chicago<sup>4</sup>, Milton Friedman, Prêmio Nobel de Economia em 1976. (CHRISTENSON, 1983; DOLLERY *et al.*, 1996; MONGIN, 2000)

Para Friedman (1953, p. 7), “*the ultimate goal of a positive science is the development of a ‘theory’ or ‘hypothesis’ that yields valid and meaningful (i.e., not truistic) predictions about phenomena not yet observed*”.

---

<sup>2</sup> Na bibliografia, consta o artigo de Christenson, mas apesar da citação, há omissão de suas críticas, o que na opinião de Sterling (1990, p. 107), vai contra a melhor tradição científica.

<sup>3</sup> O positivismo lógico é o nome pelo qual o movimento positivista também é conhecido, principalmente, a partir do séc. XX.

<sup>4</sup> A Escola de Economia de Chicago, de cunho monetarista, é reconhecida pela defesa de proposições “liberais”.

O autor não faz qualquer menção ao movimento positivista, mas admite que a estrutura metodológica e seus problemas desenvolvidos em seu trabalho foram levantados por John Neville Keynes (1852-1949) mais de 60 anos antes (p. 3)

Keynes (1955, p. 34-35)<sup>5</sup>, professor de Economia em Cambridge, Inglaterra, mais conhecido por ser pai do célebre John Maynard Keynes, escreveu que, *"a 'positive science' may be defined as a body of systematized knowledge concerning what is; a 'normative' or 'regulative science' as a body of systematized knowledge relating to criteria of what ought to be, and concerned therefore with the ideal as distinguished from the actual"*.

Na mesma linha, mas de modo independente, seu contemporâneo francês François Simiand (1873-1935), historiador, sociólogo, economista, e um dos pioneiros no uso de métodos quantitativos e estatística nas ciências sociais, defendia a integração dos estudos sobre os chamados fatos sociais e um método de reunião de historiadores, sociólogos e economistas numa única ciência social, a própria Sociologia. O estudioso Simiand (apud GISLAIN; STEINER, 1999, p. 281) reprovava *"hypotetical economics especially for failing to be a 'positive science'"*.

Num discurso muito próximo dos demais, Simiand (1912, p. 180-183) argumentava que:

*si la science économique a pour object de connaître et d'expliquer la réalité économique, elle n'a pas pour object de construire un idéal économique, même rationnelle: ces deux dernier objects son assurément objects de recherche légitime, de recherché utile, importante, indispensable même peut-être, mais ils sont proprement les objects d'une discipline normative et d'une discipline pratique [...] qui sont à distinguer nettement de la science proprement dite [...] un problème de science positive est de la forme: comment tel fait s'explique-t-il? Quelle est la cause, quels sont les effets de tel phénomène? Non de la forme: comment peut éter obtenu tel résultat? Quils sont les moyens pour telle fin? Une théorie de science positive est constituée par l'explication causale, à forme de loi, d'un phénomène ou d'une catégorie de phénomènes; elle n'est pas la détermination idéale d'un certain système hypothétique de relations entre des elements conçus par l'esprit.*

<sup>5</sup> Quarta edição norte-americana da obra originalmente lançada em 1891.

#### 4. O MOVIMENTO FILOSÓFICO POSITIVISTA

Desenvolvido pelo pensador francês Auguste Comte (1798-1857) como uma reação ao idealismo científico dominante até a primeira metade do séc. XIX, o Positivismo, ao contrário do primeiro, baseia-se na experimentação e na objetividade da análise de dados positivos, sem emoções ou julgamentos de valor. Em suas primeiras abordagens, foram adotados os métodos de investigação científica das ciências naturais: formulação e aplicação de testes de hipóteses para explicação e predição de fenômenos; experimentação em amostras controladas; e o uso de técnicas estatísticas.

Em sua obra publicada em 6 volumes, *Cours de Philosophie Positive* (1830-1842), Comte formulou a famosa Lei dos Três Estágios, segundo a qual, o conhecimento e a sociedade desenvolvem-se numa direção definida e progressista, passando por três estágios distintos, a teológica, a metafísica e a positiva.

Na primeira fase, os fenômenos seriam explicados pela vontade dos deuses ou produtos da ação de agentes sobrenaturais; na segunda, substituem-se os agentes, adotam-se conceitos mais abstratos, os fenômenos da natureza; e, finalmente, na terceira, são as descrições dos fenômenos e as leis objetivas que servem de supedâneo ao conhecimento.

Comte propôs também um sistema de classificação das ciências positivas ordenadas da mais simples a mais complexa: matemática, astronomia, física, química, biologia e sociologia; segundo o qual, os métodos das ciências mais simples supõem-se necessariamente já conhecidos pela ciência mais complexa seguinte.

Para Comte, a sociedade deveria ser vista como um grande organismo, em que cada parte assumia uma função específica e contributiva ao funcionamento do todo. A medida em que seu movimento crescia, desenvolveu sua doutrina positivista a um posto de “religião da humanidade”.

Em mais uma impressionante similaridade de posição aos demais, quando já alcançara prestígio com sua doutrina, Comte (1976, p. 19-20)<sup>6</sup> reiterava

depois que se reconheceu unanimemente que a primeira condição fundamental de toda especulação científica consiste em subordinar constantemente a imaginação à observação [...], podemos dizer, sem nenhum exagero, que a verdadeira ciência, muito longe de ser formada por simples observações, tende sempre a dispensar, tanto quanto possível, a exploração direta, substituindo-a pela previsão

<sup>6</sup> Versão brasileira da 2ª edição francesa de 1893 (1ª edição 1844).

racional, que constitui, a todos os respeitos, o principal caráter do espírito positivo, [...]. Assim, o genuíno espírito positivo consiste em ver para prever, em estudar o que é, a fim de concluir o que será, segundo o dogma geral da invariabilidade das leis naturais.

## 5. REFLEXÕES

O ponto de partida da proposta de Watts e Zimmerman (1986, p. 4-5) foi a decepção com o excesso de pesquisa de foco normativo na Contabilidade. Após a crise de confiança que se sucedeu ao *crash* da Bolsa de Valores de Nova York (1929), “*accounting theorists [...] became more normative — concerned with what should be done. Very little concern was exhibited for the empirical validity of the hypotheses on which the normative prescriptions rested*”.

Afinal, segundo os mesmos, (p. 2), “*the objective of accounting theory is to explain and predict accounting practice [...] Explanation means providing reasons for observed practice*”, enquanto que, “*prediction of accounting practice means that the theory predicts unobserved accounting phenomena*”, guardando, por si só, semelhanças com a proposição de Economia Positiva de Friedman e com as propostas metodológicas e científicas dos predecesores Keynes, Simiand e Comte.

A incorporação do conceito da Moderna Teoria de Portfólio — MTP e seu proclamado “poder preditivo”, (WILLIAMS, 2003) serviu como ponte entre Watts e Zimmerman e Friedman. A dupla (p. 15-36) reconhece que sua proposição resulta da assunção de um dos pilares da MTP, a Hipótese de Mercados Eficientes fortalecida pela avalanche de estudos empíricos que despontavam nos idos de 1960 e 1970.

Esse tipo de utilização pela Contabilidade de teorias da Economia e vice-versa não é novidade. Em sua obra póstuma sobre a história da análise econômica, Schumpeter (1954, p. 944-945) resume a interação entre as duas ciências ao expor que os conhecimentos de administração e de contabilidade são tão necessários aos economistas quanto sua recíproca.

Seguramente Schumpeter não pensava em contadores interagindo-se tanto a ponto de serem denominados mestres de uma filial de Escola de Economia. Brincadeiras à parte, Sterling (1990, p. 104-111) aduz que a Teoria Positiva Contábil é a aplicação direta dos dogmas da Escola de Chicago pura e simples. Mouck (1992) e Williams (2003) discorrem sobre a imposição ideológica de Chicago frente a outras universidades norte-americanas, en-

tre elas, o símbolo da colonização da academia contábil, Rochester. Christenson (1983, p. 6), levanta evidências mais subliminares e afetivas ao revelar que Watts obteve seu título de doutorado (Ph.D.) na Universidade de Chicago, e, das 17 pessoas citadas nos agradecimentos do artigo de Watts e Zimmerman de 1979, pelo menos 8 estudaram e 3 outras lecionaram lá.

Estabelecidos os vínculos entre Watts e Zimmerman e Friedman além daquele reconhecido, caberia ainda, aclarar a relação entre a Economia Positiva e o Positivismo, uma vez que Friedman o ignora em sua obra. O elo entre estes residiria diretamente em Keynes e, talvez, indiretamente em Simiand.

Como visto, Friedman revela que a fonte da distinção entre normativo e positivo de sua teoria provém de Keynes e nada diz a respeito de Simiand. Contudo, há considerações a se levar em conta.

É fato que o processo de acumulação de conhecimento (mesmo o científico) deixa, não raro, os princípios, os fundamentos e, é claro, a autoria de concepções rotineiramente aplicadas relegados a um segundo plano e, em geral, ao esquecimento. Caso clássico, por exemplo, da lógica embutida no cálculo de valor presente.

É possível que este seja o caso das idéias de Simiand na obra de Friedman (1953) ao se observar como este desenvolve sua teoria com várias citações ao economista norte-americano Wesley C. Mitchell. O interesse de Mitchell sobre Simiand e vice-versa é notório assim como a recíproca influência (GISLAIN; STEINER, 1999). Além disso, Friedman avançava seus estudos em metodologia econômica, campo no qual as idéias de Simiand eram conhecidas à época. (MONGIN, 2000)

Se, de fato, o trabalho sobre metodologia de Friedman contém elementos de Keynes e até de Simiand, restaria por estabelecer a relação destes dois com as idéias de Comte.

Não seria exagero admitir que tanto Simiand quanto Keynes foram de certa forma influenciados pelo movimento positivista, (muito popular à época em que produziram seus trabalhos), haja vista a similaridade de discursos entre eles e Comte.

Simiand pela abordagem quantitativa e defesa da incorporação da Economia pela Sociologia, e Keynes, pelo seu reconhecimento (ainda que parcial) do ponto de vista de Comte acerca dos estudos dos fenômenos sociais<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Vide, por exemplo, os comentários de Keynes (1955, p. 112-115).

A freqüente utilização por Watts e Zimmerman (1978, 1979, 1986), Friedman (1953), Simiand (1912) e Keynes (1955) dos conceitos de previsão ou predição, e igualmente, de teoria, ciência ou espírito positivo ensejam, sob uma exegese ampla, que as sementes plantadas por Comte há mais de um século e meio atrás continuam a brotar nos campos das ciências sociais.

Chega a ser irônico que a disciplina pela qual Comte (1934, v. 4, p. 138-147) nutria aversão por utilizar instrumentos metodológicos demasiadamente abstratos ou especulativos<sup>8</sup>, tenha sutilmente incorporado alguns de seus conceitos e gerado longos debates acadêmicos, primeiramente entre os economistas e, posteriormente entre os contadores, contendo inclusive várias semelhanças, como observam Dollery *et al* (1996).

A proposta deste artigo foi investigar a obra de Watts e Zimmerman (1986) a fim de encontrar elementos e características que servissem como amálgama entre a chamada Teoria Positiva Contábil e o movimento denominado Positivismo, ou chegar à conjectura de que se trata de uma proposta seminal, pioneira e original, sem nenhuma relação com o movimento filosófico do séc. XIX, apenas tomando emprestado o termo "teoria positiva" de Friedman (1953), como afirmam seus autores.

A investigação revelou-se assaz trabalhosa tanto pela dificuldade de obtenção no Brasil de material publicado antes da II Guerra, quanto pela confusa construção teórica do livro de Watts e Zimmerman. (STERLING, 1990)

Todavia, fica difícil recusar a hipótese de que a proposta de Watts e Zimmerman não seja singular no que tange às pesquisas normativas, positivas e à capacidade de previsão. Não só é possível, como provável, que os autores desconhecessem o movimento positivista em 1978, mas não após o artigo de Christenson (1983). Tanto que, ignorando seu crítico, tratam de se desvincular daquela corrente de pensamento filosófica, como já exposto.

Se, por um lado, classificar a Teoria Positiva Contábil como positivista *stricto sensu* talvez seja um exagero; por outro lado, empregar o adjetivo positivista à abordagem ou teoria contábil de forma alguma poderia ser considerado equivocado, deslocado ou sem propósito. Em que pese, os méritos que a proposta de Watts e Zimmerman possa ter e que não foram aqui avaliados, atribuir aos mesmos a qualidade de inovadores em termos de metodologia da pesquisa seria uma desconsideração histórica.

---

<sup>8</sup> À exceção de Adam Smith.

## REFERÊNCIAS

- BÉRAUD, A.; FACCARELLO, G. *Nouvelle histoire de la pensée économique*. Paris: La Découverte, 2000.
- CHRISTENSON, Charles. The methodology of positive accounting. *The Accounting Review*, New York, v. 58, n. 1, jan. 1983.
- COMTE, Auguste. *Cours de philosophie positive*. 6. ed. Paris: Alfred Costes, 1934.
- \_\_\_\_\_. *Discurso sobre o espírito positivo*. Porto Alegre: Globo/Edusp, 1976.
- DOLLERY, Brian; JACKSON, Cecil; KARAYAN, John. A note on methodological parallels between accounting and economics. *The Cal Poly Pomona Journal of Interdisciplinary Studies*, Pomona, outono, 1996.
- FRIEDMAN, Milton. *Essays in positive economics*. Chicago: University of Chicago, 1953.
- GISLAIN, Jean-Jacques; STEINER, Philippe. American institutionalism and Durkheimian positive economics: some connections. *History of political economy*, Durham, v. 31, n. 2, 1999.
- KEYNES, John N. *The scope and method of political economy*. 4. ed. New York: Kelley & Millman, 1955.
- MONGIN, Philippe. La methodologie économique au XXe. siècle. In: BÉRAUD; FACCARELLO *Nouvelle histoire de la pensée économique*. Paris: La Découverte, 2000.
- MOUCK, Tom. The rethoric of science and the rethoric of revolt in the story of positive accounting theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Sydney, v. 5, n. 4, 1992.
- OLIVEIRA FILHO, Benjamim de. *A filosofia social de Augusto Comte*. Rio de Janeiro: Haddad, 1954.
- SCHUMPETER, Joseph A. *History of economic analysis*. New York: Oxford, 1954.
- SIMIAND, François. *La méthode positive en science économique*. Paris: Félix Alcan, 1912.
- STERLING, Robert R. Positive accounting as assessment. *Abacus*, Sydney, v. 26, n. 2, 1990.
- WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, New York, v. 53, n. 1, jan. 1978.
- \_\_\_\_\_. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, New York, v. 54, n. 2, abr.1979.
- \_\_\_\_\_. *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice-Hall, 1986.

---

WILLIAMS, Paul F. Modern Accounting Scholarship: the imperative of positive economic science. *Accounting Forum*, Adelaide, v. 27, n. 3, set. 2003.

Endereço do autor:

Rua Camé, 94 – Mooca  
São Paulo, SP  
CEP 03123-020