

CONTABILIDADE COMO TEORIA POSITIVA: UMA NOTA SOBRE CHAMBERS (1993) CONTRA WATTS, ZIMMERMANN (1986)

Ana Paula Paulino da Costa
Mestranda em Contabilidade e Controladoria/FEA/USP

Watts, Zimmermann (1986)
sustentam
que a importação das teorias da firma
e da regulamentação, da teoria econômica,
foi um passo importante na transformação
da contabilidade, de teoria normativa
em teoria positiva.
Chambers (1993)
argumentou contra essa tese.
O presente texto critica os argumentos
deste último autor.

1 INTRODUÇÃO

Watts e Zimmermann, num livro publicado em meados da década de 80, sistematizaram argumentos que vinham sendo elaborados desde a década de 60 e constituíam uma corrente dentro da contabilidade: que a teoria contábil está caminhando para transformar-se numa teoria positiva.

Esses autores chamaram a atenção que, anteriormente, a literatura contábil era normativa, enfatizava as prescrições de comportamento e não os testes empíricos das hipóteses que suportavam aquelas previsões. O processo de transformação da contabilidade em uma teoria positiva começou quando ele passou a incorporar os avanços da teoria econômica, ocorridos nos anos 50 e 60. Esse processo ocorreu em função de dois fatores:

- 1) o surgimento da necessidade de justificar-se a adoção deste ou daquele procedimento contábil;
- 2) a significativa redução nos custos para lidar-se com enormes massas de dados, produzida pela utilização generalizada do computador.

Watts e Zimmermann destacaram quatro avanços, ocorridos na teoria econômica, que foram “importados” pela literatura contábil:

- 1) o modelo de precificação de ativos financeiros (CAPM – Capital Assets Price Model);
- 2) a hipótese do mercado eficiente (EMH – Efficient Market Hypothesis);
- 3) a teoria da firma, onde esta é tratada como um “nexus de contratos”;
- 4) a teoria da regulação (governamental).

Tratar a todos esses pontos exige um fôlego de, no mínimo, uma Dissertação de Mestrado. O escopo do presente texto restringir-se-á a contribuição do desenvolvimento da teoria da firma, na teoria econômica, para a transformação da contabilidade em teoria positiva.

Tratar-se-á, especificamente, da importação que Watts, Zimmermann (1986) fizeram da corrente originada no texto de Coase (1937). O resultado é uma defesa desses autores frente às críticas feitas por Chambers (1993).

A seção seguinte trata da teoria econômica como teoria positiva, basicamente reproduzindo o posicionamento de Milton Friedman, complementando com argumentos de Alchian, Allen e de Newton da Costa. A terceira seção reproduz a argumentação de Watts, Zimmermann (1986), mostrando que a importação da teoria da firma e da teoria da regulação contribui para a transformação da contabilidade em teoria positiva. A quarta seção reproduz a crítica de Chambers (1993) à Watts & Zimmermann. A defesa dos argumentos de Watts, Zimmermann (1986), fundamentada no que foi exposto na segunda seção, está na quinta e última seção.

Cumpre registrar que o presente texto não defende que o caminho desejável da contabilidade seja o de transformar-se numa teoria positiva, apenas defende que Chambers não usou de argumentos corretos para criticar Watts & Zimmermann.

2 TEORIA ECONÔMICA POSITIVA

Friedman (1973) diz que economia é a ciência de como uma particular sociedade resolve seus problemas econômicos. Tem-se um problema econômico quando se tem recursos escassos e usos alternativos para eles.

Este conceito de problema econômico é o mesmo para a economia de Robinson Crusóe, para uma economia baseada na agricultura, para uma sociedade industrial moderna organizada ou capitalista. O que difere é a forma com que cada uma destas sociedades resolvem seus problemas econômicos assim como quais mecanismos institucionais que usam para isto. Essa definição de econômico pode ser entendida como um acordo entre uma definição geral (abstrata) do problema econômico e o desejo contrário de concretizar a aplicação.

A teoria econômica, assim como toda teoria, deve ser pensada de duas formas:

- 1) como uma linguagem ou sistema de arquivo ou;
- 2) como um conjunto de proposições empíricas substantivas.

A definição da curva de demanda, por exemplo, é uma linguagem. O comportamento da curva de demanda, para baixo e para a direita, é uma proposição empírica.

A teoria econômica deve ser vista como um conjunto de proposições que, por terem a intenção de ser preditíveis, devem ser passíveis de testes. Friedman (1973), seguindo a tradição marshaliana, diz que o objetivo da teoria econômica é construir uma linguagem que gerasse a maior quantidade possível de proposições empíricas.

A questão relevante, então, que se coloca para a teoria econômica não é se ela é certa ou errada, mas qual a sua utilidade? A resposta é que a utilidade da teoria econômica está na sua capacidade de previsão de eventos.

Segue-se, daí, a divisão da teoria econômica em dois tipos:

- 1) teoria econômica positiva, que trata da forma como o problema é resolvido;
- 2) teoria econômica normativa, que trata da forma como o problema econômico *deveria ser* resolvido.

Alchian, Allen (1972) enfatizam que a economia positiva, ou não normativa, trata das conseqüências de certas condições, políticas ou escolhas e nada pode dizer quanto a uma escolha ser melhor ou pior que a outra. A economia positiva explica apenas quais condições levam a quais conseqüências, restringindo-se à proposição “se A então B”, não fazendo qualquer previsão se “A” acontecerá ou não.

Em Friedman (1974) essas questões são melhor desenvolvidas, a começar pela distinção entre ciência positiva, ciência normativa e arte. A ciência positiva constitui um corpo de conhecimento sistematizado que tem como objeto de estudo *o quê*. Já a ciência normativa, ou regulativa, constitui um corpo de conhecimento sistematizado que discute os critérios de *como deveria ser*. A arte constitui um sistema de regras para a realização de um dado objetivo.

A economia positiva é, em princípio, independente de qualquer posição ética particular ou julgamentos normativos. Seu objetivo é prover um sistema de generalizações que pode ser usado para efetuar predições corretas sobre conseqüências de quaisquer mudanças nas circunstâncias. Sua performance ou adequação será julgada pela precisão, alcance e conformidade com as experiências das predições que produzirá. A economia normativa ou a arte, ao contrário, não são independentes da economia positiva.

Neste texto de 1974, Friedman enfatiza que a meta última da ciência positiva é o desenvolvimento de uma teoria ou hipótese que produz predições válidas e significativas sobre fenômenos ainda não observados. Tal teoria é uma mistura de dois elementos:

- 1) teoria enquanto linguagem designada a desenvolver um método sis-

temático e organizado de premissas;

- 2) teoria enquanto corpo de hipóteses substantivas designadas a abstrair aspectos essenciais de uma realidade complexa.

Como linguagem, a teoria é um conjunto de tautologias, cuja função é servir como um sistema de arquivo para material empírico organizado e facilitar o entendimento sobre ele. Como corpo de hipóteses substantivas, a teoria deve ser julgada pelo seu poder preditivo para a classe de fenômenos que se está pretendendo explicar.

Friedman (1974) lembra que as premissas, ao especificarem as circunstâncias para as quais uma teoria serve, são freqüentemente e, erroneamente, interpretadas como se pudessem ser usadas para determinar tais circunstâncias e levam a crer que uma teoria pode ser testada por suas premissas, o que é um equívoco.

Em geral, uma hipótese ou teoria consiste de uma assertiva de que certas forças são, e por implicação outras não são, importantes para uma particular classe de fenômenos e de uma especificação do comportamento das forças consideradas importantes. Retome-se o caso da física, especificamente o da hipótese de que a aceleração de um corpo caindo no vácuo é uma constante e que a distância percorrida é dada pela fórmula:

$$s = \frac{1}{2} gt^2.$$

O peso do corpo que cai, se ele foi empurrado ou não, a pressão atmosférica, o nome da pessoa *etc.*, são variáveis que definirão a extensão da validade da hipótese mas não têm efeito considerável na distância percorrida por um corpo em um período de tempo específico.

As hipóteses consistem de duas partes:

- 1) mundo conceitual ou modelo abstrato mais simples que o mundo real, contendo apenas as forças que as hipóteses estabelecem ser importantes;

- 2) conjunto de regras que definem a classe de fenômenos para a qual o modelo pode ser tomado como uma adequada representação do mundo real, especificando a correspondência entre as variáveis ou entidades no modelo e no fenômeno observado.

Exemplo do exposto encontra-se em Alchian e Allen, que partindo de cinco postulados comportamentais, quais sejam:

- 1) cada pessoa deseja uma multiplicidade de bens;
- 2) para cada pessoa, pelo menos alguns bens são escassos;
- 3) as pessoas estão dispostas a abandonar certa quantidade de um bem para obter mais de outro(s) bem;
- 4) a substituição de um bem por outro depende da quantidade já possuída do bem que se deseja incrementar e é feita a uma taxa decrescente;
- 5) nem todas as pessoas têm padrões de preferências idênticas; deduziram toda a teoria de preços, prevendo comportamentos observáveis no mercado, tanto por parte de empresas como de indivíduos.

A racionalidade deve estar na teoria e não nos agentes que ela estuda. Para mostrar esse ponto, Alchian, Allen (1972) recorrem ao caso da física. As pedras e rochas não são racionais, nem conhecem as leis da gravidade e da física mas, ao rolarem morro abaixo, comportam-se em conformidade com essas leis. A física não supõe que as pedras e as rochas sejam racionais. A racionalidade não está no objeto, independe da intenção do objeto, mas no comportamento que descreve sua trajetória. Uma teoria analítica é logicamente consistente se permite derivar formas implícitas de comportamento que, se na realidade são observados, fazem daquela teoria racional uma teoria empiricamente válida.

Friedman (1974) lembra que, sob uma grande gama de circunstâncias, o indivíduo se comporta como se tivesse agindo racionalmente para atingir seus resultados. O caso do jogador de bilhar é um bom exemplo: ele não faz cálculos matemáticos para encaixar a bola, mas age como se fizesse.

Todo modelo é abstrato e completo. Nele não há lugar para “expressões vagas”, para “talvez” ou para “aproximação”. A pressão atmosférica, por exemplo, no vácuo, é zero e não “com menor intensidade”. As regras para usar um modelo são concretas e, portanto, incompletas: o completo só é possível em um mundo conceitual. O modelo é o corpo lógico da “meia-verdade”. É preciso, portanto, estabelecer regras que contemplem o maior número possível de fenômenos.

A dificuldade para controlar experimentos não é uma diferença básica entre a ciência social e a física. Nenhum experimento pode ser completamente controlado, qualquer experiência é parcialmente controlada, no sentido que algumas influências de distúrbios são relativamente constantes no curso dela. A dificuldade para conduzir experimentos não é um obstáculo fundamental para testar hipóteses pelo sucesso de suas previsões, apenas torna tais evidências mais difíceis de serem interpretadas.

Apesar da dificuldade referida no parágrafo anterior, o único teste relevante para validar uma hipótese é a comparação de suas previsões com a experiência. A hipótese é rejeitada se as previsões forem contraditadas. É importante ressaltar que as evidências dos fatos nunca podem provar a hipótese. Podemos apenas dizer que a hipótese foi suportada pela experiência.

Segue-se do exposto acima que a validação de uma hipótese não é critério suficiente para escolher entre hipóteses alternativas. Os fatos observados são finitos em quantidade, as hipóteses, infinitas. Se há uma hipótese consistente com uma evidência, infinitas hipóteses também o serão. A escolha entre estas alternativas é arbitrária.

Costa (1980) é mais radical e nega a existência de um critério absoluto de verdade em ciências

formais. Segundo esse autor, o que se dispõe é de alguns *quase-critérios*, que são utilizados em razão da falta de um critério propriamente dito. Dentre os *quase-critérios* mais comuns destacam-se a evidência, a clareza, a resistência à dialetização e o rigor.

A ciência sempre vai aparecer como imperfeita, em qualquer de suas partes. Ela desenvolve-se por autocorreção e autointegração. A história mostra que toda teoria científica encerra algo de verdadeiro. A mecânica newtoniana, por exemplo, embora superada pela de Einstein, evidentemente contém traços de verdade. Restringindo-se de maneira conveniente o seu campo de aplicação, ela funciona, ela é capaz de prever.

Costa (1980; p. 231) sustenta que,

“em certo sentido, na filosofia positiva da ciência, não se pode transcender a historicidade da ciência: esta existe no seio de sua própria história, não possuindo natureza independente das condições históricas que a determinam. A ciência se faz e se estabelece na perspectiva de sua história ... a verdadeira verdade é um caminho constante para a verdade ... a ciência é mais luta, avanço, do que etapa adquirida, conquistada, e as categorias científicas fundamentais modificam-se no transcorrer do tempo.”

3 O ARGUMENTO DE WATTS, ZIMMERMANN (1986)

Watts, Zimmermann (1986) sustentam que a teoria da firma e a teoria da regulação, desenvolvidas na economia, quando trazidas para a contabilidade, produzem proposições empiricamente testáveis, transformando-a numa teoria positiva.

A teoria econômica da firma, originada em Coase (1937), concebe a firma como um *locus* de contratos, como um *nexus* de contratos, como uma seqüência de contratos visando reduzir custos. Os contratos formais, e mesmo os informais,

necessitam de esquemas de monitoramento e de garantia do seu cumprimento, o que resulta na necessidade de contabilização e de auditoria.

A teoria econômica da regulação concebe o processo político como uma competição entre indivíduos que, orientados para a satisfação do próprio interesse, procuram realizar transferências de riqueza. Os números da contabilidade, em particular os relativos aos resultados da empresa (lucros), são usados para justificar a necessidade de regulamentação para elas. Como os diferentes procedimentos contábeis produzem diferentes registros/números contábeis, eles são usados para as empresas se defenderem da regulamentação governamental.

Da junção dessas duas “importações” de teorias, seguem-se proposições empíricas na contabilidade que têm sido suportadas pelos estudos empíricos, o que a transforma numa teoria positiva. Estes estudos têm apontado três regularidades na escolha de procedimentos contábeis:

- 1) os gestores das firmas que possuem planos de compensação com base nos resultados, são mais propensos a escolher procedimentos que aumentam o resultado (hipótese do *bônus*);
- 2) quanto maior a proporção dos débitos em relação ao patrimônio líquido da empresa, maior a propensão em escolher procedimentos que aumentem os resultados correntes (hipótese *debt/equity*);
- 3) quanto maior a firma, maior a propensão em selecionar procedimentos que diminuam os resultados correntes (hipótese do *tamanho*).

Não é demais ressaltar que essas associações cruzadas entre escolha de procedimentos e compensação gerencial, estrutura de capital, tamanho da firma, decisões da auditoria e variáveis contratuais eram desconhecidas para a contabilidade tradicional.

Watts, Zimmermann (1986) radicalizam, afirmando que a ausência de uma teoria contábil positiva melhor desenvolvida resulta da falta de ricas teorias econômicas da firma e de processos políticos. Uma teoria contratual mais rica que explicasse as relações cruzadas das variações em *debt contracts* e planos de compensação, explicaria o uso ou o não uso de convenções contábeis e variações nos procedimentos contábeis aceitos.

4 A CRÍTICA DE CHAMBERS (1993)

Chambers (1993, p. 14) afirma que a corrente da contabilidade positiva tem uma leitura absolutamente errada da teoria da firma que se originou do texto de Coase (1937). Segue-se daí a impossibilidade de importá-la para gerar proposições empiricamente testáveis na contabilidade.

De acordo com Chambers (1993, p. 14), o trabalho de Coase (1937) afirma, em primeiro lugar, a existência de custos nos contratos entre aqueles que colaboram individualmente para a obtenção de alguma produção/atividade produtiva e, em segundo lugar, que esses custos poderiam ser reduzidos mediante a criação de uma firma. Em outras palavras, a origem das firmas é a existência de custos contratuais.

O problema começa, segundo Chambers (1993), com a observação de que o postulado de redução de custos passa a ser inútil com a própria criação da firma. Dado que a firma já existe, o postulado da existência de custos contratuais não é mais necessário, é dispensável, não mais se constituindo numa proposição testável empiricamente.

O problema continua porque a corrente da contabilidade positiva admite que cada um tem a liberdade para escolher, dentre os diferentes métodos de contabilização, produzindo diferentes resultados contábeis, o método que será utilizado, o que não é verdade. A lógica da corrente da contabilidade positiva se assemelha à de um jogo de futebol onde os jogadores podem definir as regras durante o próprio jogo. O uso do método contábil não é fruto de escolha arbitrária.

Em suma, segundo Chambers (1993), a importação da teoria da firma e da teoria da regulação não transformam a contabilidade em uma teoria positiva porque não gera proposições empiricamente testáveis nem a possibilidade de testes empíricos.

5 CONCLUSÃO: WATTS, ZIMMERMANN (1986) OU CHAMBERS (1993)?

O primeiro ponto a registrar é que Chambers (1993) não só não entende o que é um modelo como comete o equívoco de tentar questionar as premissas de uma teoria. Ele não distingue modelo de realidade e, assim, avança contra a premissa de que existe liberdade absoluta para escolha do procedimento contábil a ser adotado.

Os modelos não se confundem com a realidade, são uma representação da realidade. São sempre modelos puros para garantir a coerência interna da argumentação. Isso não os invalida como instrumento de análise nem de realização de testes empíricos. A dificuldade para conduzir experimentos não é um obstáculo fundamental para testar hipóteses pelo sucesso de suas predições, apenas torna tais evidências mais difíceis de serem interpretadas. O que acontece, simplesmente, é que a interpretação, com frequência é mais complexa e é sempre indireta e incompleta.

Em suma, ao contrário do que Chambers sustenta, o fato de não haver liberdade de escolha absoluta, quanto ao método contábil a ser adotado, não invalida a existência de uma teoria positiva na contabilidade.

O segundo ponto a registrar é a deficiência do entendimento que Chambers (1993) tem da teoria de Coase (1937). Essa deficiência levou-o a afirmar que a importação da teoria da firma e da regulamentação não gera proposições empiricamente testáveis na contabilidade.

A lição do trabalho de Coase (1937) é melhor percebida quando se tem em conta o texto de Coase (1972). Aqui, esse autor lembra que na

economia de mercado, comandada pelo sistema de preços, a alocação dos recursos é conseguida através de uma série de transações realizadas no mercado. Numa firma não se tem essas transações e a alocação de recursos é obtida através de uma série de decisões administrativas. A razão dessa diferença está em que as transações realizadas no mercado têm custos que podem não ser desprezíveis (custo de ir até o mercado, custo de obter informações sobre os preços relevantes, custo de negociar, custo de realizar contratos *etc.*) e, sendo assim, em alguns casos, os custos das decisões administrativas podem ser menores que os custos das transações feitas via mercado.

A decisão de obter um serviço via mercado ou via decisão administrativa depende do preço que se paga por cada uma dessas vias. A criação da firma resulta da avaliação que a tarefa pode ser cumprida com menores custos mediante ordens administrativas do que mediante transações realizadas via mercado.

Não é correto sustentar, como o faz Chambers, que o fato da firma já estar criada torna desnecessário o postulado da existência de custos contratuais. O fato da firma já estar criada, simplesmente, suporta a hipótese de que os custos de transações internas são menores que os custos de transação no mercado. Além do mais, a teoria de Coase não serve apenas para explicar a existência das firmas. Ela serve também para determinar o tamanho ótimo da firma, gerando uma hipótese empiricamente testável.

Não é porque o volume da produção é grande que o tamanho da firma necessariamente também deva ser grande. Se o tema é o tamanho da firma, a questão-chave não é a do tamanho ótimo do setor de contabilidade, do setor de relações trabalhistas, do setor de recursos humanos *etc.* Se o tema é o tamanho ótimo da firma, a questão-chave é se se deve ter, por exemplo, um setor de processamento de dados ou de relações trabalhistas ou de contabilidade *etc.* ou se esses serviços devem ser contratados no mercado. Mesmo partes do processo de produção podem ser obtidos com menos despesas quando compradas no mercado. A idéia de terceirização, tão em voga na atualida-

de, deriva exatamente da teoria desenvolvida originariamente no trabalho de Coase (1937).

Nessa linha, empresas grandes existem porque encontraram mecanismos para reduzirem os custos de transações internas. As empresas maiores, portanto, devem ter uma lucratividade superior à menor. A tentativa de reduzir a transferência de renda/riqueza para o governo leva a adoção de procedimentos contábeis que diminuem o resultado da empresa e, conseqüentemente, a pagar menos imposto. Segue-se, então, uma proposição testável: a de que as maiores firmas tenderão à adotar procedimentos contábeis para reduzir o resultado (hipótese do tamanho).

Em suma, tal como sustentado por Watts & Zimmerman, a importação dos avanços da teoria econômica leva à proposições testáveis pela contabilidade e a transforma numa teoria positiva.

6 BIBLIOGRAFIA

- ALCHIAN, A. A., ALLEN, W. R. *University economics: elements of inquiry*. 3.ed. Califórnia: Wadsworth, 1972.
- CHAMBERS, R. J. Positive accounting theory and the PA cult. *Abacus*, v. 29, n. 1, 1993.
- COASE, R. H. The Nature of the Firm. *Econometrica*, nov. 1937.
- , H. *Industrial organization: a proposal for research*. Policy Issues and Research Opportunities in Industrial Organization. New York: Victor Fuchs, National Bureau of Economic Research, 1972.
- COSTA, N. *Ensaio sobre os fundamentos da lógica*. São Paulo: Hucitec, 1980.
- FRIEDMAN, M. *Price theory: a provisional text*. University of Chicago, 10.ed. Illinois: Aldine, 1973.
- , *Essays in positive economics*. 8 ed., Chicago: University of Chicago, 1974.
- WATTS, R. L., ZIMMERMANN, G. L. *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1986.