

**HERMENÊUTICA CONTÁBIL: INTERPRETANDO AS EXPRESSÕES
PROBABILÍSTICAS DO PRONUNCIAMENTO N. 25 DO COMITÊ DE
PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS**

Bruno Rodrigues Teixeira de Lima

Mestrando em Ciências Contábeis
Universidade de Brasília
Campus Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Asa Norte
e-mail: brlima@me.com
Tel: (61) 3107-0800

Térsio Arcúrio Júnior

Mestrando em Ciências Contábeis
Universidade de Brasília
Campus Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Asa Norte
e-mail: tersioarcurio@hotmail.com
Tel: (61) 3107-0800

Resumo

A hermenêutica, importante contribuição do mundo ocidental para a teoria e a prática do entendimento de escritos, é uma disciplina que, ao longo da história, evoluiu de mero instrumento para apreensão do sentido de textos à ciência investigativa da compreensão e interpretação das expressões linguísticas e não-linguísticas. Esse artigo fomenta o debate da hermenêutica aplicada às ciências contábeis (hermenêutica contábil), objetivando uma introdução da aplicação dessa disciplina na interpretação dos Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Neste caso, buscou-se a interpretação das expressões probabilísticas do Pronunciamento n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 25 R1, 2009), notadamente explorando os conceitos de provisão, ativo contingente e passivo contingente. Chegou-se ao seguinte resultado: o conceito de “provável”, classificação apta a transformar o passivo contingente em provisão reconhecida no balanço, reclama uma chance de ocorrência maior do que 50%. Por exclusão, a expressão “possível” é menor ou igual a 50%. A expressão “remoto” pode ser entendida como menor ou igual a 10%. No que diz respeito aos ativos contingentes, a classificação “provável” foi definida pelo item 23, mas as demais, “não provável” e “praticamente certa”, restaram sem conceituação. A conjugação dos elementos da norma, utilizando-se da técnica de interpretação racional a contrario sensu, levou a concluir que a classificação “não provável” deve ser entendida como probabilidade igual ou menor do que 50%, ou seja, a soma das classificações “possível” e “remota”. Quanto à expressão “praticamente certa”, interpretou-se como razoável sua notação para algo acima de 95%.

Palavras-chave: Hermenêutica; Pronunciamento n. 25; CPC; Expressões; Probabilidade.

Área temática do evento: Contabilidade para Usuários Externos.

1 Introdução

A hermenêutica, importante contribuição do mundo ocidental para a teoria e a prática do entendimento de escritos, é uma disciplina que, ao longo da história, evoluiu de mero instrumento para apreensão do sentido de textos à ciência investigativa da compreensão e

interpretação das expressões linguísticas e não-linguísticas, com todos os constructos elementares da formação de uma teoria científica (PRASAD, 2002; MANTZAVINOS, 2016).

Através da hermenêutica as relações entre pessoas tomam sentido e se tornam, em essência, humanas. A hermenêutica, como ciência do espírito (ciência social), segundo Dilthey (1996), tem por objetivo a compreensão dos fenômenos históricos, da cultura e dos valores, ao contrário das ciências naturais, que explicam os acontecimentos determinados pelas leis do universo. A compreensão, em Dilthey (1996), é a captação do sentido profundo da realidade percebida nas relações humanas (LOPES, 2000).

Sua aplicação está nas diversas disciplinas que compõem o universo social, tais como história, religião, direito, poesia e outros (PRASAD, 2002). Como não poderia deixar de ser, a hermenêutica também é presente nas ciências contábeis, embora se deva reconhecer que, em relação às outras disciplinas de ciências sociais, o estudo da hermenêutica aplicada à contabilidade ainda é tímido (BOTELHO, 2012; THEÓPHILO e IUDÍCIBUS, 2001). Como exemplo, Boland (1989) discutiu a dicotomia ente o subjetivismo e o objetivismo da pesquisa contábil. Sob o pálio da hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer (1900-2002), concluiu pela incorreção do estabelecimento das pechas objetivista ou subjetivista (quantitativo ou qualitativo) atribuídas a pesquisadores contábeis, quando as abordagens são complementares. Boland (1993) lançou mão mais uma vez da hermenêutica filosófica para confirmar os achados de Macintosh e Scapens (1990), quando aplicaram a teoria da estruturação de Anthony Giddens (BUSCO, 2010) para argumentar que os sistemas de gerenciamento contábeis são um conjunto de esquemas e normas suscetíveis à interpretação dos gerentes e como tal, intermedeiam suas ações com a vontade do administrador estratégico, podendo com isso gerar resultados surpreendentes ou inesperados.

Outras pesquisas no âmbito das ciências contábeis também referenciaram a hermenêutica como teoria aplicada, tais como as de Lavoie (1987), Myers (1994), Phillips e Brown (1993), Francis (1994), Lee (1993), Boland, Newman e Pentland (2010), Arendal (1986), entre outros. No Brasil, no âmbito da contabilidade, constatou-se na pesquisa de Hoog (2009) a utilização da hermenêutica como pano de fundo teórico para a análise ou compreensão do fenômeno objeto de investigação. É de se observar, portanto, que a doutrina contábil como um todo referenda a abordagem hermenêutica nas pesquisas em contabilidade.

Esse artigo fomenta o debate da hermenêutica aplicada às ciências contábeis (hermenêutica contábil), objetivando uma introdução da aplicação dessa disciplina na interpretação dos Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Neste caso, buscou-se a interpretação das expressões probabilísticas do Pronunciamento n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 25 R1, 2009), notadamente explorando os conceitos de provisão, ativo contingente e passivo contingente.

A pesquisa desenvolvida tem cunho qualitativo, contudo se utiliza também dos resultados de pesquisas anteriores com abordagens quantitativas para buscar a compreensão das expressões probabilísticas contidas no CPC 25 R1 (2009). A investigação se inicia com a exposição do desenvolvimento histórico da hermenêutica até o advento da filosofia hermenêutica, cujo maior expoente foi Gadamer (1999; 2002), através do livro *Verdade e Método* (publicação original de 1960). A seção seguinte aprofunda o cuidado com a teoria da hermenêutica filosófica de Gadamer e do debate com Habermas (1987), este com o ensaio *Sobre Verdade e Método* (publicação original em 1971). Logo após expor-se-á a metodologia a ser aplicada na trabalho. Na seção principal será desenvolvida a interpretação das expressões probabilísticas próprias dos conceitos de provisão, ativo contingente e passivo contingente. A última seção é destinada à conclusão do trabalho.

A relevância do artigo repousa na contribuição para o entendimento da contabilidade segundo uma abordagem compreensiva (além da mera interpretação), tomando como

referencial a teoria da hermenêutica filosófica, podendo inclusive abrir caminhos para outros tratamentos fundados na hermenêutica, como a teoria da hermenêutica crítica de Jürgen Habermas. O trabalho também colabora com o conhecimento do processo de contabilização de provisões e divulgação de ativos e passivos contingentes, permitindo disseminação do conhecimento sobre o assunto.

2 Referencial Teórico

2.1 Breve Histórico do Desenvolvimento da Hermenêutica

A hermenêutica, entendida como disciplina da interpretação, remonta à Grécia antiga, segundo Mantzavinos (2016). O propósito era interpretar oráculos, sonhos, mitos, trabalhos filosóficos e poéticos. O início da hermenêutica antiga (Período Homérico) foi marcado pelas alegorias, figuras de linguagens que continham mensagens ocultas inseridas em textos, cujas ideias seriam teologicamente ou moralmente inapropriadas ou falsas (TATE, 1934).

O termo hermenêutica vem de Hermes, o Deus grego que mediava a relação entre os humanos e os demais Deuses (PALMER, apud PRASAD, 2002). Por outro lado, dizia-se que Platão usava a expressão Hermenes para se referir aos poetas (INWOOD, 1998). Palmer (apud PRASAD, 2002) teria se recordado também da Peri hermeneias (Da Hermenêutica), de Aristóteles, obra na qual o filósofo apresenta uma teoria da linguagem que serve de base para a avaliação das asserções, espécies de sentenças às quais podem ser atribuídas as qualidades de “falsa” ou de “verdadeira” (FONSECA, 2009).

Batista (2012) asseverou que, já na idade média, Tomás de Aquino e Martinho Lutero questionaram a autoridade dos textos sagrados da Bíblia. Lutero entendeu que o significado da verdade bíblica depende de uma leitura que é, antes de tudo, individual. Significa dizer que para compreender o todo, é necessária a compreensão do indivíduo que lê. Esse é um pilar fundamental da teoria da filosofia hermenêutica, conforme se verá adiante.

A hermenêutica foi taxada por muito tempo como disciplina própria da interpretação de textos bíblicos. Espalhou seu campo de atuação para outras ciências, tais como história, direito e poesia. Foi com Friedrich Schleiermacher (1768-1834) que a hermenêutica se desgarrou das ciências religiosas e se firmou como teoria geral da interpretação de textos. Iniciava-se o período da hermenêutica clássica (PRASAD, 2002).

Antes de Schleiermacher (2000), a hermenêutica era tida como a soma de ferramentas e técnicas de interpretação de textos, preocupada principalmente com aquelas passagens textuais de mais difícil compreensão. Schleiermacher (2000) assentou que regras ou métodos de interpretação não eram necessários apenas para utilização episódica, em apenas algumas partes dos textos, ou seria a hermenêutica ciência própria de uma única disciplina. Ele a apresentou como ciência universal da interpretação de todo o tipo de texto, transformando o que era técnica e métodos em teoria, a teoria clássica hermenêutica (PRASAD, 2002).

Para Schleiermacher (2000), a interpretação de textos envolve dois aspectos: gramatical (objetivo), que se refere às diferenças de linguagem entre autor e leitor, e psicológico (subjetivo), próprio das diferenças do modo de pensamento entre os comunicantes. A recuperação do aspecto gramatical consiste na reativação de seu significado através de regras sintático-semânticas da língua. Já a recuperação subjetiva, do aspecto psicológico, procura compreender como o autor opera a linguagem, como entende o fenômeno que está sendo tratado no texto. É aqui que se dá o alinhamento entre o leitor e o autor.

Schleiermacher (2000) já teria utilizado conscientemente a ideia do círculo hermenêutico para interpretar textos de Platão e Heráclito (embora já presente essa noção em Lutero), segundo Batista (2012). Prasad (2002), contudo, atribuiu essa noção primeiro a Friedrich Ast (1778-1841), outro autor da hermenêutica clássica. O círculo hermenêutico é

um importante conceito que foi difundido e aprimorado pelos estudiosos ao longo do tempo. Seria a noção segundo a qual o entendimento de um texto perpassa necessariamente pela compreensão da cultura na qual ele está inserido e, por outro lado, a cultura de determinado povo só pode ser entendida por meio da singularidade de seus textos. A parte, como subconjunto do todo, deve ser interpretada segundo o seu contexto, enquanto que o todo, composto pela parte, também só é entendido através da compreensão dela.

Dilthey (1996) foi outra importante figura da hermenêutica clássica. Para ele, a hermenêutica, como ciência do espírito (ciência social), tem por objetivo a compreensão dos fenômenos históricos, da cultura e dos valores, ao contrário das ciências naturais, que explicam os acontecimentos determinados pelas leis do universo. Como a compreensão, em Dilthey (1996), pode ser resumida na captação do sentido profundo da realidade percebida nas relações humanas, ele procurou estender a teoria hermenêutica clássica de Schleiermacher (2000) para não só servi-la aos textos, mas a todas as formas de relações sociais, como o direito e a economia, pontuou Prasad (2002).

A teoria clássica hermenêutica se confrontou com uma nova perspectiva a partir dos trabalhos de Martin Heidegger (1889-1976) e Hans-Georg Gadamer. Enquanto que para a hermenêutica clássica a proposta era conceber uma prática universal da correta interpretação de textos e outros fenômenos sociais, a filosofia hermenêutica está preocupada com a profunda reflexão sobre o processo de construção da compreensão dos fenômenos. Sobre essa fase que trata a seção seguinte.

2.2 A Hermenêutica Filosófica

Heidegger (2005a; 2005b) inaugurou a chamada hermenêutica filosófica com a sua obra *Ser e Tempo*, publicada originalmente em 1927. Foi a partir dele que a disciplina que vinha sendo discutida como método, ainda que universal e qualificada como ciência do espírito, de acordo com Schleiermacher (2000) e Dilthey (1996), foi transformada em uma ontologia. A hermenêutica, como ciência do ser, é condição fundamental para que ele (ser) esteja no mundo, um modo de existência, característica própria do ser humano (BATISTA, 2012). Heidegger (2005a; 2005b) ofereceu o conceito de hermenêutica existencial-ontológica, pela qual surge a ideia de “compreensão”, status fundamental da categorização da existência humana, do ser (PRASAD, 2002). A compreensão não é só um método de leitura, mas antes reclama experiências passadas do leitor, pressupõe um saber pragmático imerso em intuição, em preconceitos, antes mesmo da consideração teórica em relação ao objeto a ser interpretado. A verdade então é a soma do julgamento do ser com o próprio mundo em que ele está inserido.

Note-se então que Heidegger (2005a; 2005b) reformula o conceito de círculo hierárquico de Schleiermacher e Ast. Enquanto que para esses filósofos a noção de círculo hermenêutico seria o entendimento de um texto segundo a compreensão de suas partes e, por outro lado, a interpretação de suas partes seria dependente do entendimento do todo, para Heidegger (2005a; 2005b) o círculo hermenêutico se refere à interação dos preconceitos do hermenêuta com o seu entendimento do mundo (MANTZAVINOS, 2016).

Gadamer (1999; 2002) aprimora o trabalho de seu mestre (Heidegger). Também entende a hermenêutica como disciplina inerente ao ser humano, própria de sua natureza. A hermenêutica é mais do que técnica, é compreensão. Para Gadamer (1999; 2002), não há distinção entre ser e texto ou objeto e sujeito e a finalidade da hermenêutica não é encontrar a intenção e o entendimento do autor original da obra. Hermenêutica é interação, construção, compreensão do fenômeno objeto de estudo a partir da relação entre o ser, imiscuído de todos os seus preconceitos e experiências passadas, e o objeto, texto, imagem, som, etc.

A interpretação é produzida pela relação entre o ser e o objeto, e não reproduzida pelo intérprete, como na teoria clássica (BATISTA, 2012); a produção da interpretação é consequência das tradições e dos preconceitos daquele que interpreta; a interpretação não visa à intenção do autor, mas é construída segundo o contexto atual (PRASAD, 2002).

Boland (1989) afirmou que, segundo o pensamento de Gadamer, o mundo que os humanos confrontam diariamente é um alienígena. Ele já estava lá quando os humanos nasceram e quando se multiplicaram, já era formado e entendido por humanos que ali estavam. Mesmo assim, desconhecido por novos humanos ou por aqueles que embora já estivessem lá, não aperfeiçoaram o seu contato com o fenômeno ou o objeto a ser interpretado. A interpretação é ato histórico, fundado em tradições e preconceitos, esses últimos positivos ou negativos. Portanto, toda interpretação é ato novo, atual, contextualizado e construído.

Lopes (2000) refletiu sobre uma diferença fundamental entre os períodos anteriores da hermenêutica e a hermenêutica filosófica em Gadamer. A interpretação dos fenômenos históricos enfrentava o problema da distância temporal, aquela que afastava a compreensão do objeto da interpretação quando analisado nos tempos atuais. Relembre-se que os filósofos anteriores estavam preocupados em extrair a intenção do autor da obra interpretada, ou seja, saber qual a sua percepção ou o seu objetivo com a concepção do objeto a ser interpretado. Com o passar do tempo, os costumes, a tecnologia, a linguística, enfim, a sociedade que reflete o contexto no qual o hermenêuta está inserido, muda. Quanto maior o lapso temporal, tanto maior será a mudança. Para os antigos filósofos, até a hermenêutica clássica, isso era um problema.

Para Gadamer, contudo, é essa historicidade que auxilia o intérprete na compreensão do fenômeno. Sendo a hermenêutica a ciência da busca pela compreensão dos fenômenos de acordo com os preconceitos e as tradições para a construção de uma leitura atual, a distância temporal na verdade faz parte dela.

Gadamer não se coloca no lugar do intérprete, mas busca seu próprio entendimento. Ele é formado pelo que se denominou de “fusão de horizontes”. A relação entre sujeito e objeto é dialética e dialógica. O intérprete, imbuído das tradições inerentes ao contexto em que está inserido e de seus próprios preconceitos, positivos ou negativos, questiona permanentemente o objeto da interpretação: esse é o início do círculo hermenêutico, a compreensão da parte a partir do todo. A relação é contínua e o intérprete busca a compreensão do passado através da historicidade. Para tanto, ele abre mão do que Gadamer chamou de preconceitos negativos em favor dos preconceitos positivos. Vale dizer, na busca dos questionamentos para os quais o texto (objeto) revelará as respostas, o intérprete ignora os preconceitos que possam viesar a análise (negativos), criando condições necessárias para que o seu horizonte seja composto apenas por preconceitos positivos, por aquelas experiências aptas a desvendar o sentido atual dos fenômenos (PRASAD, 2002). O texto (objeto) então oferece as respostas, resultando na curvatura do círculo hermenêutico, na compreensão do todo pela parte. Neste momento, no qual o horizonte do objeto se funde com o horizonte do hermenêuta, ocorre o fenômeno da fusão de horizontes, quando então a verdade é revelada.

A fusão de horizontes, afirma Prasad (2002), toma lugar como meio de linguagem, não como método. A linguagem tem significância ontológica, eis que própria do indivíduo, reveladora dos horizontes do próprio leitor e do fenômeno histórico.

Lopes (2000) notou que “a consciência da historicidade do texto que o intérprete tem forma parte, por sua vez, da história efetual do próprio texto, porque toda compreensão é histórica e todo entender se incorpora ao processo histórico, independentemente da vontade do intérprete”. Ou seja, a verdade, enquanto resultado da historicidade, poderá ser desvendada também por outro intérprete, porquanto o processo independe de sua vontade. Essa foi a

preocupação do autor no que diz respeito à interpretação de normas: como a hermenêutica filosófica se adequa ao papel do julgador que deve, além de encontrar a solução correta para o caso em análise, cuidar da segurança jurídica, ou seja, evitar que casos de mesma similitude fática experimentem resultados diversos.

A resposta está no bom senso do intérprete, ou seja, no justo afastamento de seus preconceitos negativos e no afloramento dos preconceitos positivos que o conduzirá à fusão de horizontes, ao conhecimento do passado (origem da norma) e à reflexão das mudanças históricas, permitindo distinguir o sentido original da aplicação atual. Essa digressão é importantíssima mesmo para a contabilidade, cujo arcabouço é construído essencialmente por normas e princípios. Há que se interpretar a regulação contábil, tal como juízes interpretam as leis.

A filosofia hermenêutica de Gadamer não escapou a críticas, principalmente de Habermas (1987). Esse movimento ficou conhecido por “hermenêutica crítica”. Habermas pontou que os preconceitos não podem simplesmente ser classificados entre positivos e negativos. Seria por demais subjetiva a intenção de afastar aquilo que se denomina de preconceitos negativos, porquanto, para ele, os preconceitos são inevitáveis. Habermas não reconhece tal poder de reflexão, assumindo que existam preconceitos ao se afastar preconceitos (PRASAD, 2002). Habermas também rejeita a consideração da linguagem como essência ontológica humana. Para ele, a linguagem é determinada pela prática material da vida, sempre alterada de acordo com as relações de poder. A interpretação, portanto, está condicionada às relações sociais de subserviência, é um meio não apenas de manifestação da compreensão, mas de dominação e expressão das relações de poder. Portanto, falta à hermenêutica filosófica a crítica à verdade, sendo este o ponto fundamental de discordância entre os autores (BATISTA, 2012).

Gadamer não deixou de replicar as ponderações de Habermas. Arguiu em sua defesa que na hermenêutica filosófica, a ponderação das tradições e dos preconceitos se revela em verdadeiras críticas, pelo que o ato de interpretar, por ser dialético e dialógico, não prescinde de críticas, as quais são realizadas constantemente na relação sujeito-objeto. Além disso, a finalidade da hermenêutica filosófica não é prover um método de interpretação, mas explicar como ocorre o processo que possibilita a compreensão dos fenômenos (PRASAD, 2002).

O fato é que, apesar do debate entre Habermas e Gadamer, a literatura têm adotado ambas as perspectivas. A doutrina contábil parece ter predileção pela hermenêutica filosófica, tomando-a como referencial teórico em trabalhos científicos, conforme será exposto na seção seguinte.

2.3 Hermenêutica Filosófica na Contabilidade

A hermenêutica está presente nas diversas disciplinas que compõem o universo social, conforme comentado alhures, e como não poderia deixar de ser, também se faz presente nas ciências contábeis, embora se deva reconhecer que, se comparado às outras disciplinas de ciências sociais, o estudo da hermenêutica aplicada à contabilidade ainda é tímido (BOTELHO, 2012; THEÓPHILO e IUDÍCIBUS, 2001). A hermenêutica filosófica de Gadamer, à evidência, parece ser endossada pelo referencial teórico de uma significativa parte dos trabalhos.

Lavoie (1987) discutiu a dicotomia objetivista-interpretativista nas pesquisas contábeis contemporâneas. Defende, a partir da visão hermenêutica da tomada de decisão (teoria de Gadamer), que as decisões humanas não são mecânicas ou objetivas, mas parte de um processo comunicativo. Assim, as investigações científicas, entendidas como decisões, também são processos interpretativos da comunicação pela linguagem. O autor trata os

julgamentos profissionais feitos por cientistas e contabilistas como questão de interpretação, não de arbitrariedade.

Arendal (1986) usou o mito do leito de Procrustes (adequação extrema aos limites propostos) para explicar processos organizacionais contemporâneos, a partir de uma abordagem hermenêutica, através da qual o intérprete procura adequar suas ações aos padrões organizacionais. Usou como exemplo quatro instituições suecas que formam o Swedish National Insurance Board, estudando suas relações entre si. Apurou inconsistências e contradições nas ações do Board fundada na “necessidade” de adequação aos padrões.

Lee (1993) realizou estudo de caso demonstrando a riqueza do uso do e-mail para as comunicações organizacionais, a partir do processo hermenêutico. Phillips e Brown (1993) lançou mão da hermenêutica crítica de Habermas para analisar o modo como uma corporação se utilizou de textos para reestruturar sua imagem e outras questões em seu favor, numa demonstração de poder e dominação. Myers (1994), por sua vez, analisou a falha do sistema central de folha de pagamento do Departamento Educacional da Nova Zelândia a partir da abordagem hermenêutica de Gadamer. A combinação de elementos críticos e interpretativos, segundo ele, pode determinar o sucesso da implantação de sistemas de informação, sugerindo sua utilização em pesquisas nessa área.

Boland (1993) usou da hermenêutica filosófica de Gadamer para confirmar os achados de Macintosh e Scapens (1990), quando aplicaram a teoria da estruturação de Anthony Giddens (BUSCO, 2010) para argumentar que os sistemas de gerenciamento contábeis são um conjunto de esquemas e normas suscetíveis à interpretação dos gerentes e como tal, intermedeiam suas ações com a vontade do administrador estratégico, podendo com isso gerar resultados surpreendentes ou inesperados. Boland, Newman e Pentland (2010) apresentaram um framework para localizar seis técnicas exegéticas diferentes de aplicação do círculo hermenêutico, segundo Gadamer, na solução de problemas de interpretação de sistemas de informações.

Veja-se que os sistemas de informações têm importante espaço na abordagem hermenêutica. Já a sua utilização para a interpretação de normas contábeis, proposta deste trabalho, ao que parece não tem tido muita atenção. Pode-se citar o trabalho de Francis (1994), através do qual argumentou que a auditoria vem sendo deformada pelo excesso de práticas científicas e tecnocráticas, retirando do auditor sua capacidade de interpretação e julgamento. Essas práticas, segundo ele, são altamente estruturadas em metodologias, resultando no preterimento da visão normativo-hermenêutica da auditoria e furtando a possibilidade de crítica e avaliação moral das ações do auditor.

No Brasil, a pesquisa parece ser incipiente se comparada à literatura internacional. Hoog (2009) apresentou argumentos para validar a contabilidade como ciência. Apontou, de forma rasa, a hermenêutica como processo metodológico de interpretação dos textos contábeis.

Em relação à apuração da utilização da hermenêutica nas pesquisas contábeis, Théophilo e Iudícibus (2001) haviam identificado a incipiência do emprego dos métodos não-convencionais, propondo o seu estudo diante de particularidades da realidade social suficientes para justificar o emprego dessas abordagens. A metodologia fenomenológica-hermenêutica seria uma delas. Coelho e Silva (2007) investigaram as abordagens de 336 trabalhos científicos apresentados nos encontros da ANPAD – Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – entre 2001 e 2006 e não encontraram qualquer trabalho que tenha adotado a hermenêutica como referencial teórico.

Veja-se que este trabalho procura introduzir a abordagem hermenêutica aos Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, adotando a teoria da hermenêutica filosófica como pano de fundo para sua interpretação, escolheu-se lançar a

pesquisa voltada às expressões probabilísticas do Pronunciamento n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 25 R1, 2009), notadamente explorando os conceitos de provisão, ativo contingente e passivo contingente. Essa escolha não tem razão de ordem prática, uma vez que qualquer outro Pronunciamento poderia ter sido alvo de análise segundo a hermenêutica filosófica de Gadamer.

3 Metodologia

Este trabalho procura introduzir a abordagem hermenêutica aos Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, adotando a teoria da hermenêutica filosófica como pano de fundo para sua interpretação, escolheu-se lançar a pesquisa voltada às expressões probabilísticas do Pronunciamento n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 25 R1, 2009), notadamente explorando os conceitos de provisão, ativo contingente e passivo contingente. Essa escolha não tem razão de ordem prática, uma vez que qualquer outro Pronunciamento poderia ter sido alvo de análise segundo a hermenêutica filosófica de Gadamer.

Para atingir o objetivo proposto, utilizar-se-á da abordagem gadameriana do círculo hermenêutico, pela qual o pesquisador busca compreensão a partir do questionamento do objeto de pesquisa (as expressões probabilísticas do Pronunciamento n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e das interpretações realizadas pela literatura sobre o tema.

Com a ajuda de outras partes, quais sejam, doutrina relacionada com o objeto e pesquisas quantitativas que abordam a percepção dos diversos atores que também procuram entender as expressões interpretadas, perseguir-se-á a fusão do horizonte do pesquisador com o horizonte do objeto, revelando-se a ontologia das expressões probabilísticas contidas no Pronunciamento n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

4 Interpretando as Expressões Probabilísticas dos Conceitos de Provisão, Ativo Contingente e Passivo Contingente

O CPC 25 R1 (2009) estabelece condição probabilística para a classificação dos ativos e passivos contingentes e das provisões. Em relação aos passivos, o item 23 da aludida norma prescreve, para que um passivo seja reconhecido, a necessidade de se apurar uma probabilidade de ocorrência de saída de recursos que seja mais positiva do que negativa, ou seja, as chances de o evento ocorrer são maiores do que as chances de o evento não ocorrer.

A leitura lógica é que o conceito de “provável”, classificação apta a transformar o passivo contingente em provisão reconhecida no balanço, reclama uma chance de ocorrência maior do que 50%. Por exclusão, a expressão “possível” é menor ou igual a 50%. O problema é determinar o que se entende por “remoto”. A proposta da norma parece dar a essa expressão abrangência diferente do conceito de “possível”, de probabilidade menor, pois sequer o CPC 25 R1 (2009) exige a divulgação dos passivos contingentes remotos.

Não há conceito normatizado, o que abre espaço ao julgamento profissional. Seria esta uma falha do normatizador contábil? Antes disso, entende-se como uma escolha, ou seja, o normatizador contábil deixou de estabelecer esse conceito para que o próprio interprete e o mercado como um todo o faça. A busca pela definição da expressão “remota” deve ser um horizonte conjunto dos contadores, profissionais e cientistas.

Simon (2002) investigou a percepção de diretores financeiros e auditores de companhias britânicas sobre as expressões probabilísticas. Por meio de questionários, instou 300 (trezentos) diretores financeiros e 300 (trezentos) auditores a indicarem, em termos percentuais, como interpretam 30 (trinta) expressões probabilísticas contidas nas normas contábeis britânicas. Em relação à expressão “remota”, os diretores financeiros apontaram, na média, 8%, enquanto os auditores 6%.

Simon (2002) comparou o seu estudo com resultados anteriores, de pesquisas que utilizaram somente a percepção de auditores. Amer, Hackenbrack e Nelson (1994) encontraram uma média de 12%, Reimers (1992) de 9% e Davidson (1991) de 10%. A discrepância do valor encontrado por Simon (2002) em relação aos outros estudos (6% contra 9%, 10% e 12%), segundo ele, pode ser entendida (i) pelo fato dessas pesquisas terem sido realizadas em outros países, que não a Grã-Bretanha, e (ii) em épocas diferentes.

Kietzmann (2016) sugere um percentual maior ou igual a 10%. Reconhece a arbitrariedade de sua sugestão, mas pondera o percentual, em suas palavras, com a prudência e a exclusão de casos cujo desfecho (acima de 90% de chance) não trará qualquer impacto à entidade. Quanto à arbitrariedade da conclusão parece não haver dúvida, todavia deve ser reconhecido que a própria norma permite esse julgamento. Do contrário, teria regulamentado.

Portanto, entende-se por razoável a interpretação das expressões probabilísticas do CPC 25 R1 (2009), quanto aos passivos contingentes, na forma da Tabela 1:

Tabela 1: Interpretação das expressões probabilísticas de passivo contingente

| Expressão | Probabilidade |
|-----------|----------------------|
| Remoto | $X \leq 10\%$ |
| Possível | $10\% < X \leq 50\%$ |
| Provável | $X > 50\%$ |

Fonte: Produção própria a partir de interpretação do CPC 25 R1 (2009) e de dados dos estudos de Simon (2002), Amer *et al* (1994), Reimers (1992), Davidson (1991) e Kietzmann (2016).

No que diz respeito aos ativos contingentes, a classificação dispensada pelo CPC 25 R1 (2009) difere da classificação dos passivos contingentes. Recorde-se que a classificação “provável” foi definida pelo item 23; as chances de o evento ocorrer são maiores do que as chances de o evento não ocorrer. Outras duas classificações são apontadas pela regra, mas sem definição: “não provável” e “praticamente certa”. A falta de regra específica protesta mais uma vez pela análise hermenêutica.

A expressão “não provável” foi utilizada pela norma também para estabelecer o conceito de passivo contingente. Dispôs o item 10 que passivo contingente é uma obrigação presente não reconhecida porque não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação. O item 13, por sua vez, distingue provisão de passivo contingente, conforme a Tabela 2:

Tabela 2: Provisões e Passivos Contingentes

| Provisões | Passivos Contingentes |
|--|--|
| São reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e <u>é provável</u> que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação. | <p>Não são reconhecidos como passivo porque são:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, ou (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste Pronunciamento Técnico (porque <u>não é provável</u> que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação). |

Fonte: Produção própria a partir de interpretação do CPC 25 R1 (2009).

É importante também transcrever excerto do item 23: “quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota”.

Demonstrou-se acima que o passivo contingente, como obrigação presente, só é reconhecido se considerada “provável” a saída de recursos da entidade. Os itens transcritos vedam o reconhecimento do passivo na hipótese de a saída de recursos for “não provável”. Por outro lado, viu-se que não há reconhecimento de passivos contingentes quando a saída de benefícios econômicos for “possível” ou “remota”.

A conjugação desses elementos, utilizando-se da técnica de interpretação racional a contrario sensu de normas (FRIEDE, 2000), leva a concluir que a classificação “não provável” deve ser entendida como probabilidade igual ou menor do que 50%, ou seja, a soma das classificações “possível” e “remota”.

Se a classificação “não provável” deve entendida como probabilidade igual ou menor do que 50% e a classificação “provável” é maior do que 50%, sabendo-se que a lógica é pela exigência maior para o reconhecimento do ativo, pode-se concluir que a expressão “praticamente certa” está contida dentro do que se entende por “provável”. O normatizador contábil, especula-se, por razões de prudência exigiu mais para o reconhecimento do ativo do que para o reconhecimento do passivo. O problema, assim como na expressão “remota”, é saber o quanto significa “praticamente certa”.

Simon (2002) apurou que, na média, os diretores financeiros britânicos entendem “praticamente certo” como algo acima de 95%. Os auditores, também na média, percebem a expressão com o significado probabilístico de 94% ou mais. Hought e Walawski (1992) realizaram pesquisa a partir de uma amostra de auditores australianos. Requereram que um grupo interpretasse percentualmente, dentre outras expressões contidas na Statement of Accounting Concepts n. 4 da Austrália, o termo “praticamente certo”. A média foi de 91,4%. Solicitou a outro grupo que interpretasse a expressão a partir da leitura da Australian Accounting Standards Board n. 1020. A média desse último grupo foi de 93,2%.

Não há consenso, mas o que se observa é a ausência de disparidade entre os percentuais. O patamar de 95% parece razoável. Lembrando, novamente, que a norma deixou esse entendimento ao julgamento profissional.

Sugere-se então a interpretação das expressões probabilísticas do CPC 25 R1 (2009), quanto aos ativos contingentes, na forma da Tabela 3:

Tabela 3: Interpretação das expressões probabilísticas de ativo contingente

| Expressão | Probabilidade |
|--------------------|---------------|
| Não provável | $X \leq 50\%$ |
| Provável | $X > 50\%$ |
| Praticamente certo | $X \geq 95\%$ |

Fonte: Produção própria a partir de interpretação do CPC 25 R1 (2009) e de dados dos estudos de Simon (2002) e Hought e Walawski (1992).

Este é um exemplo de interpretação de norma contábil com a utilização da hermenêutica filosófica, buscando-se o encontro do sentido histórico da norma, com a intenção do normatizador, mas adequando-o à realidade atual, num encontro dos horizontes do objeto, do intérprete e, adicionalmente, de outros hermeneutas que sugeriram percentuais para expressão das probabilidades dos ativos e passivos contingentes. Essa análise, diga-se de passagem, é próxima (entende-se) ao que concebeu Martins (2005) quando discorreu sobre a complementariedade das abordagens normativa e positivista na contabilidade. Outras normas,

em pesquisas futuras, podem ser alvo da hermenêutica, qualquer que seja a teoria (clássica, filosófica, crítica, etc.).

5 Conclusão

A hermenêutica, entendida como disciplina da interpretação, remonta à Grécia antiga. Perpetuou-se em Tomás de Aquino e Martinho Lutero, nas interpretações de textos bíblicos, e alçou-se como teoria geral da interpretação de textos com Schleiermacher (2000). Ele apresentou a hermenêutica como ciência universal da interpretação de todo o tipo de texto, transformando o que era técnica e métodos em teoria, a teoria clássica hermenêutica. Outros autores aprimoraram a teoria, como Ast (apud PRASAD, 2002) e Dilthey (1996).

A teoria clássica hermenêutica se confrontou com uma nova perspectiva a partir dos trabalhos de Heidegger (2005a; 2005b) e Gadamer (1999; 2002). Enquanto que para a hermenêutica clássica a proposta era conceber uma prática universal da correta interpretação de textos e outros fenômenos sociais, a filosofia hermenêutica está preocupada com a profunda reflexão sobre o processo de construção da compreensão dos fenômenos.

Especificamente no trabalho de Gadamer, o intérprete, imbuído das tradições inerentes ao contexto em que inserido e de seus próprios preconceitos, positivos ou negativos, questiona permanentemente o objeto da interpretação. A relação sujeito-objeto é contínua e o intérprete busca a compreensão do passado através da historicidade. Para tanto, ele abre mão de preconceitos negativos, criando condições necessárias para que o seu horizonte seja composto apenas por preconceitos positivos, por aquelas experiências aptas a desvendar o sentido atual dos fenômenos. O texto (objeto) então oferece as respostas, resultando na curvatura do círculo hermenêutico. Neste momento, no qual o horizonte do objeto se funde com o horizonte do hermeneuta, ocorre o fenômeno da fusão de horizontes, quando então a verdade é revelada.

A hermenêutica está presente nas diversas disciplinas que compõem o universo social, também se fazendo presente nas ciências contábeis, embora de maneira ainda tímida. Contudo, foi possível elencar alguns trabalhos que adotam essa abordagem.

Realizando uma aplicação prática da filosofia hermenêutica a fim de desvendar o sentido das expressões probabilísticas do CPC 25 R1 (2009), chegou-se ao seguinte resultado: o conceito de “provável”, classificação apta a transformar o passivo contingente em provisão reconhecida no balanço, reclama uma chance de ocorrência maior do que 50%. Por exclusão, a expressão “possível” é menor ou igual a 50%. Interpretando a norma e utilizando-se dados de outros trabalhos, chegou-se a conclusão de que a expressão “remoto” pode ser entendida como menor ou igual a 10%.

No que diz respeito aos ativos contingentes, a classificação dispensada pelo CPC 25 R1 (2009) difere da classificação dos passivos contingentes. A classificação “provável” foi definida pelo item 23, mas as demais, “não provável” e “praticamente certa”, restaram sem conceituação. A conjugação dos elementos da norma, utilizando-se da técnica de interpretação racional a contrario sensu, levou a concluir que a classificação “não provável” deve ser entendida como probabilidade igual ou menor do que 50%, ou seja, a soma das classificações “possível” e “remota”. Quanto à expressão “praticamente certa”, interpretou-se como razoável sua notação para algo acima de 95%.

Referências

AMER, Tarek; HACKENBRACK, Karl; NELSON, Mark. Between-auditor differences in the interpretation of probability phrases. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. v. 13, n. 1, p. 126–36, 1994.

AREDAL, Ake. Procrustes: A modern management pattern found in a classical myth. **Jornal of Management**. v. 12, n. 3, p. 403–414, 1986.

BATISTA, Micheline. Hermenêutica Filosófica e o Debate Gadamer-Habermas. **Crítica e Sociedade: revista de cultura política**. v. 2, n. 1, p. 101–118, 2012.

BOLAND, Richard J. Accounting and the Interpretative Act. **Accounting, Organizations and Society**. v. 18, n. 2/3, p. 125–146, 1993.

BOLAND, Richard J. Beyond the Objectivist and the Subjectivist: Learning to read accounting as text. **Accounting, Organizations and Society**. v. 14, n. 5/6, p. 591–604, 1989.

BOLAND, Richard J.; NEWMAN, Mike; PENTLAND, Brian T. Hermeneutical Exegesis in Information Systems Design and Use. **Information and Organization**. v. 20, p. 1–20, 2010.

BOTELHO, Dulcineli Regis. **Epistemologia da Pesquisa em Contabilidade Internacional: enfoque cultural-reflexivo**. 2012. 174 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2012.

BUSCO, Cristiano. Interpreting Management Accounting Systems within Processes of Organizational Change. In: (Hoque, Z.) **Methodological Issues in Accounting Research: theories and Methods**. Spiramus Press, 2006.

COELHO, Paulo Sérgio; SILVA, Raimundo Nonato Sousa da. Um Estudo Exploratório sobre as Metodologias Empregadas em Pesquisas na Área de Contabilidade no EnANPAD. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. v. 1, n. 8, p. 139–159, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento n. 25**, de 16 de setembro de 2009. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília, DF. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2006.pdf. Acesso em 01 mai. 2016.

DAVIDSON, Ronald A. Practical difficulties encountered in selecting uncertainty words: the example of accounting standards. **Applied Psychology: An International Review**. v. 40, n. 4, p. 353–63, 1991.

DILTHEY, Wilhelm. **Hermeneutics and the Study of History**. Selected Works. v. 4. Princeton University Press, 1996.

FONSECA, Rívia Silveira. **Aristóteles e a Linguagem: estudo e tradução do *Peri Hermenéias* (partes 1-6)**. 2009. 122 f. Tese (Doutorado em Linguística) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2009.

FRANCIS, Jere R. Auditing, Hermeneutics and Subjectivity. **Accounting, Organizations and Society**. v. 19, n. 3, p. 235–269, 1994.

FRIEDE, Reis. **Ciência do Direito, Norma, Interpretação e Hermenêutica Jurídica**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2000.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método II**. Tradução de Ênio Paulo Giachini. Vozes: Petrópolis, 2002.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**. Tradução de Flávio Paulo Meurer. 3.ed. Vozes: Petrópolis, 1999.

HABERMAS, Jurgen. **Dialética e Hermenêutica: Para a crítica da hermenêutica de Gadamer**. Tradução de Álvaro Valls. L&PM: Porto Alegre, 1987.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e Tempo: Parte I**. Tradução de Márcia Sá Cavalcante Schuback. 15.ed. Vozes: Petrópolis, 2005.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e Tempo: Parte II**. Tradução de Márcia Sá Cavalcante Schuback. 13.ed. Vozes: Petrópolis, 2005.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. Fundamentações da Contabilidade como uma Ciência. **Revista Eletrônica InfoContab**. n. 46, 2009.

HOUGHTON, Keith A.; WALAWSKI, Justin B. Asset recognition and probabilistic judgements. **Australian Accounting Review**. Maio, p. 2–9, 1992.

INWOOD, Michael. **Hermenêutica**. In: CRAIG, E. (Org.). *Routledge Encyclopedia of Philosophy*. Londres: Routledge. Tradução de Rogério Bettoni. 1998. Disponível em: <<http://criticanarede.com/hermeneutica.html>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

KIETZMANN, Luís Felipe de Freitas. **Provisionamento de Processos Judiciais e Administrativos: análise crítica e propostas de boas práticas**. 2016. 109 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.

LAVOIE, Don. The Accounting of Interpretations and the Interpretation of Accounts. The communicative function of the “the language of business”. **Accounting, Organizations and Society**. v. 12, n. 6, p. 579–604, 1987.

LEE, Allen S. Electronic Mail as a Medium for Rich Communication: an empirical investigation using hermeneutic interpretation. Paper 52. **ICIS**, 1993.

LOPES, Ana Maria D’Ávila. Hermenêutica Jurídica de Gadamer. **Revista de Informação Legislativa**. v. 37, n. 145, p. 101–112, 2000.

MACINTOSH, Norman B.; SCAPENS, Robert. W. Structuration Theory in Management Accounting. **Accounting Organizations and Society**. v. 15, n. 5, p. 455–477, 1990.

MANTZAVINOS, Chrysostomos. **Hermeneutics**. In: *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. 2016. Disponível em: <<http://plato.stanford.edu/entries/hermeneutics/>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

MARTINS, Eliseu. Normativismo e/ou Positivismo em Contabilidade: qual o futuro? **Revista Contabilidade e Finanças**. n. 9, p. 3–6, 2005.

MYERS, Michael D. A Disaster for Everyone to See: an interpretative analysis of a failed is project. **Accounting, Management and Information**. v. 4, n. 4, p. 185–201, 1994.

PALMER, Richard E. (1969). **Hermeneutics: Interpretation theory in Schleiermacher, Dilthey, Heidegger, and Gadamer**. Evanston, IL: Northwestern University Press. v. 2, n. 1, p. 130-132, 1969.

PHILLIPS, Nelson; BROWN, John. Analyzing Communication in and around Organizations: A critical hermeneutic approach. **Academy of Management Journal**. v. 36, n. 6, p. 1547–1576, 1993.

PRASAD, Anshuman. The Contest Over Meaning: Hermeneutics as an interpretative methodology for understanding texts. **Organizational Research Methods**. v. 5, n. 1, p. 12–33, 2002.

REIMERS, Jane L. Additional evidence on the need for disclosure reform. **Accounting Horizons**. v. 6, n. 1, p. 36–41, 1992.

SCHLEIERMACHER, Friedrich. D. E. **Hermenêutica**. Tradução de Celso Reni Braidá. 2.ed. Vozes: Petrópolis, 2000.

SIMON, Jon. Interpretation of probability expressions by financial directors and auditors of UK companies. **The European Accounting Review**. v. 11, n. 3, p. 601–629, 2002.

TATE, J. On the History of Allegorism. **The Classical Quarterly**. v. 28, n. 2, p. 105–114, 1934.

THEÓPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio de. As Novas Abordagens Metodológicas na Pesquisa em Contabilidade Gerencial. In: **VII Congreso del Instituto Internacional de Costos**, 2001.