

Tratamento contábil do banco de horas por empresas brasileiras de capital aberto

Carlos Alberto Serra Negra

O presente artigo aborda o aspecto contábil no que tange aos passivos dos bancos de horas. O objetivo da pesquisa foi o de determinar o tratamento dado pelas empresas brasileiras de capital aberto ao passivo contábil no Banco de Horas. Quanto aos objetivos, a metodologia é classificada como exploratória com uma pesquisa de campo realizada com 366 empresas brasileiras de capital aberto, em que se obteve uma amostra de 104 empresas, sendo empregado questionário enviado por e-mail como técnica de levantamento de dados. Os resultados da pesquisa foram tabulados

e evidenciados por meio de gráficos e tabelas. As principais conclusões apontaram que a maioria dessas empresas implementaram o Banco de Horas em 1998; que o acordo coletivo é o principal instrumento do sistema; que as empresas têm trabalhado amparadas pelas leis e práticas contábeis, uma vez que os pareceres dos auditores externos não demonstram ressalvas; e, por fim, que as horas não compensadas são pagas. No caso de compensação, a maioria adota a relação de uma para uma, ou seja, uma hora trabalhada equivale a uma hora no Banco de Horas.



O processo de globalização da economia e de internacionalização dos negócios, por meio do aprofundamento da competitividade entre empresas e nações e das inovações tecnológicas, vem alterando a estrutura e os níveis de emprego em escala mundial. No que concerne ao universo das relações empresariais, o incentivo à negociação coletiva e à maior flexibilidade do trabalho se destacam, nesse cenário, como medidas importantes para permitir que a própria sociedade defina os termos que entende serem adequados à sua inserção no mundo atual e em atendimento às suas necessidades (MARTINS, 2003, p. 19).

À Contabilidade, como linguagem dos negócios, no âmbito nacional e internacional, cabe também acompanhar as mudanças sociais e econômicas de qualquer parte do mundo para cumprir sua finalidade, que é a de subsidiar seus usuários com informações para tomada de decisões.

Por sua vez, a Contabilidade aplicada às relações de trabalho vem acompanhando as mudanças quer no ramo do Direito do Trabalho quer nas relações múltiplas entre empregadores e empregados. Instrumentos da Contabilidade, como o Balanço Social e a Demonstração do Valor Adicionado, são provas desse processo evolutivo. Toda mudança que ocorra na empresa e que altere sua estrutura de capital tem de ser registrada e seus efeitos evidenciados nas Demonstrações Contábeis.

As áreas de Administração, Contabilidade, Economia e Direito se sobrepõem, quando da análise de muitos problemas associados à área global de ciências gerenciais. Assim, a decisão sobre um problema pode requerer um conhecimento da interação entre as áreas. O Direito do Trabalho, por tratar mais diretamente das normas de cunho social, é o ramo mais afetado pelas transformações que incidem ou fazem parte da evolução da humanidade no sentido de pessoas (pessoa física) e empresas (pessoa jurídica).

A Contabilidade é uma das ciências sociais que mais interage com outras ciências, principalmente as da Economia, Administração, Direito, Sociologia e Matemática (SÁ, 2002, p.116; HERRMANN JR, 1978, p. 26; e MARION, 1989, p. 34). Seu objeto é o Patrimônio sob a perspectiva de registro, controle, estudo e análise da riqueza das pessoas, das empresas e das instituições. Seu objetivo é o fornecimento de informações sobre esse patrimônio, para tomada de decisões (GOUVEIA, 1992, p. 2-5; IUDÍCIBUS, 1993, p. 21; e HENDRIKSEN e BREDA, 1999, p. 135.)

Durante os últimos anos, o Brasil vem passando por significativas mudanças econômicas e políticas. Houve um crescimento acentuado de empresas de pequeno e médio porte, principalmente nas áreas de serviços, mas as grandes empresas ainda apresentam as maiores concentrações de mão-de-obra.

A esperada estabilidade econômica e social ainda não se concretizou de vez em nosso país, onde ainda pairam a inflação, as taxas de juros e a variação cambial. Esses mecanismos de natureza econômica têm levado a altas taxas de desemprego estrutural no Brasil. Entre os vários mecanismos criados pelas

próprias empresas e pelo governo, para melhorar o nível de emprego, destaca-se o chamado Banco de Horas, que foi instituído pelo art. 6º. da Lei nº. 9.601 de 21 de janeiro de 1998. Esta lei dispõe sobre o contrato de trabalho por prazo determinado e tem possibilitado o aumento ou a não redução de empregos, apesar de apresentar controvérsias em seus aspectos legais e práticos.

A base da criação do Banco de Horas pelo Governo Federal foi o combate ao desemprego e à redução de custos trabalhistas. Cabe ressaltar, entretanto, que a Lei nº. 9.601/98 não explicita a terminologia de Banco de Horas. Ela simplesmente altera o parágrafo segundo do art. 59 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) ampliando, assim, o sistema de compensação de horas normais e extras que abrange todos os trabalhadores. Desse modo, a denominação 'Banco de Horas' resulta de construção doutrinária e jurisprudencial. O Banco de Horas permite que, em épocas de baixa atividade de produção empresarial, seja reduzida a jornada de trabalho dos empregados, sem prejuízo do salário. Permite, ainda, que haja um aumento do tempo de duração diária do trabalho, sem o pagamento de horas extras, em ocasiões que assim o exijam, e posterior compensação. Desta feita, ele age como um sistema que registra horas trabalhadas e horas de folga promovendo a devida compensação.

De acordo com Martins (2003, p. 86), as empresas apresentam as seguintes vantagens, quando adotam o Banco de Horas: evitam dispensa de trabalhadores em épocas de crise; ajustam a produção; evitam a ociosidade do trabalhador; reduzem as horas extras e os custos trabalhistas.

Ressalte-se que a literatura sobre Banco de Horas limita-se a poucos livros que tratam de Direito do Trabalho e a reportagens obtidas pela Internet; essas reportagens geralmente se referem a negociações entre empregadores e empregados intermediados por sindicatos. Não é do conhecimento deste autor a existência de pesquisa aplicada associada a Banco de Horas.

O campo da pesquisa contábil é inquestionavelmente grande porque pode partir de situações práticas, históricas, até as sociais e filosóficas, para auxiliar as empresas e instituições em seus objetivos de lucro e de atendimento às necessidades sociais. Com objeto e objetivos próprios, a Ciência Contábil requer pesquisas teóricas e empíricas para alicerçar seu arcabouço de conhecimentos. Pela doutrina Patrimonialista, que ora predomina na Contabilidade, tem-se como objeto o Patrimônio e como objetivo o fornecimento de informações para tomada de decisões. (KAM, 1900, p. 33-34; MATHEWS, 1974, p. 3-4; HERRMANN JR, 1978, p. 29-31; MATTOS, 1983, p. 12-13; SÁ, 2002, p. 61-61; GOUVEIA, 1993, p. 1; CFC, 2003, p. 30-34).

Iudícibus e Marion (2001, p.148) distinguem dois conceitos contábeis principais para a terminologia de Passivo. O primeiro conceito evidencia toda obrigação (dívida) que a empresa tem com terceiros. O passivo é, portanto, considerado uma obrigação exigível, pois será cobrado em seu vencimento e, por esse motivo, é também chamado de Passivo Exigível. O segundo, de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas, é o grupo de contas



do Balanço Patrimonial mostrado no lado direito do mesmo com a seguinte classificação: (a) passivo circulante; (b) passivo exigível em longo prazo; (c) patrimônio líquido.

Os principais problemas relacionados aos Passivos Contábeis residem em seu/sua: a) classificação; b) avaliação; c) mensuração; d) reconhecimento; e) extinção (IUDÍCIBUS, 1993, p. 120).

O passivo contábil revela uma variedade pouco explorada de classificações. Discussões conceituais são raras na literatura e na pesquisa contábil relativa ao Passivo Contábil. Dada a inexistência de classificações gerais, neste trabalho propõem-se as principais classificações, mostradas no quadro 1.

CLASSIFICAÇÃO	SITUAÇÕES
I – Quanto ao Prazo	<ul style="list-style-type: none"> • Passivo em Curto Prazo (Passivo Corrente) • Passivo em Longo Prazo (Passivo Não Corrente)
II – Quanto à Formação	<ul style="list-style-type: none"> • Débitos de Funcionamento • Débitos de Financiamento
III – Quanto à Exigibilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Passivo Exigível • Passivo Inexigível (Não Exigível ou Patrimônio Líquido)
IV – Quanto à Situação Jurídica	<ul style="list-style-type: none"> • Quirográficos • Privilegiados

QUADRO 1 – Tipos de classificações do Passivo Contábil
Fonte: Autor

Sob a condição de irregularidades, devemos entender os desvios que sofrem os passivos quer na sua mensuração, reconhecimento ou avaliação. Os principais tipos de irregularidade encontrados nos passivos estão sumarizados no quadro 2, evidenciando a situação de ocorrência de cada um deles.

TIPOLOGIA	SITUAÇÃO
Passivo a Descoberto	Quando a soma dos valores do passivo é maior que a soma dos valores do ativo.
Passivo Contingencial	Quando o passivo está condicionado ou dependente de ocorrência de um evento futuro.
Passivo Fictício	Quando uma obrigação ou dívida não existente é registrada no passivo ou vice-versa.
Passivo Oculto	Quando a existência de uma exigibilidade permanece encoberta aos usuários externos da Contabilidade.
Passivo Condicional	Quando a realização de um passivo está condicionada à realização de outro passivo ou de um ativo.

QUADRO 2 – Situações irregulares do Passivo.
Fonte: Autor

O objetivo desta pesquisa foi determinar o tratamento dado pelas empresas brasileiras de capital aberto ao passivo contábil do Banco de Horas.

Metodologia da pesquisa

O objetivo primordial de cada ciência é chegar às suas verdades através da veracidade de fatos por meio da aplicação de uma metodologia. Entende-se, genericamente, por metodologia, o ‘caminho’ a ser percorrido pelo pesquisador na busca de provar a veracidade do objeto a ser pesquisado.

Segundo Andrade (1997, p. 101), “Pesquisa é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos”.

Para Gil (2002, p. 17), pesquisa é o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. De acordo com Cervo e Bervian (1996, p. 44), “A pesquisa é uma atividade voltada para a solução de problemas, através do emprego de processos científicos”.

Na opinião de Solomon (1997, p. 108), a pesquisa é o “[...] trabalho empreendido metodologicamente, quando surge um problema, para o qual se procura solução adequada de natureza científica”.

Ainda que cada autor na área de metodologia científica disponha de formas diferentes para classificar as pesquisas, foram adotados os padrões estabelecidos por Diehl e Tatim (2004, p. 47-63) classificando a presente pesquisa nas seguintes categorias: quanto à abordagem do problema de pesquisa, o estudo assumirá a forma de pesquisa quantitativa, tendo em vista que o Banco de Horas e o Passivo Contábil associados são temas controversos e que não há conhecimento suficiente sobre a relação desses dois fatores para informar a respeito da realidade das empresas.

Quanto ao objetivo geral (tipo) da pesquisa, esta assume a forma de exploratória a partir da necessidade de conhecer as práticas empresariais com referência ao Banco de Horas de seus funcionários, bem como todas as suas implicações legais e contabilísticas. A pesquisa exploratória, sob a forma de levantamento bibliográfico e de campo, procura levantar opiniões, correntes, modelos, características e formatos que assumem, ou deveriam assumir, os Bancos de Horas e os seus respectivos passivos contábeis.

Para a pesquisa empírica, utilizou-se questionário de pesquisa como instrumento de levantamento de dados que foram enviados por e-mail, acompanhado de carta do orientador. Os dados foram tabulados com a utilização de planilha eletrônica *Excel* da *Microsoft*, que também permitiu a geração dos gráficos de resultados.

O problema de pesquisa consistiu, portanto, em conhecer: qual o tratamento contábil do passivo de Banco de Horas que as empresas estão adotando?



Para a realização da pesquisa, optou-se por promover levantamento nas grandes empresas brasileiras por terem estas um controle interno mais efetivo que pudesse subsidiar as questões levantadas. Como as grandes empresas do país adotam a forma jurídica de constituição de sociedades anônimas, o universo da pesquisa foi escolhido intencionalmente, abrangendo as empresas que têm ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA).

Um total de 366 (trezentos e sessenta e seis) empresas em operação foi identificado, por meio do *ombudsman*, através de relação fornecida por e-mail, em endereços eletrônicos dos Diretores de Relações com Investidores (DRIs) das empresas.

A escolha do envio dos questionários de pesquisa aos Diretores de Relação com Investidores (DRIs) das empresas se deu porque, dentro da estrutura de atendimento ao mercado e investidores e pela transparência nas informações requeridas pelas governanças corporativas das empresas, o Diretor de Relações com os Investidores é a pessoa responsável por responder a questionamentos de investidores e comunidade externa da empresa em assuntos que envolvam a participação de mais de um setor da organização.

O Diretor de Relações com Investidores é quem colhe as informações de diversos órgãos internos e repassa aos interessados. Como a resposta ao questionário envolvia atividades dos setores de contabilidade, pessoal, controladoria, auditoria e jurídico, essa pessoa era a mais indicada para receber e enviar os questionários.

Das respostas obtidas, foi possível dispor de uma amostra de 104 empresas, que representam 28,4% da população.

Para a pesquisa, adotou-se uma amostra estatística com um nível de confiança de 92% (noventa e dois por cento) e margem de erro de 8% (oito por cento) dada pela fórmula extraída de Triola (1999, p. 143-161):

$$A = \frac{Z^2 \times P \times Q \times N}{(N - 1) \times E^2 + (Z^2) \times P \times Q}$$

Sendo:

A = Amostra

Z = Margem de confiança na Distribuição Normal

P = Probabilidade

Q = Complemento da Probabilidade

N = População

E = Margem de Erro

Cálculo amostral:

$$A = \frac{(1,76)^2 \times 0,50 \times 0,50 \times 366}{(366 - 1) \times (0,08)^2 + (1,76^2) \times 0,50 \times 0,50}$$

$$A = \frac{283,43}{3,11} = 91,14$$

A = 91 empresas

Resultados e discussão

Na literatura investigada, há pouca pesquisa empírica sobre Bancos de Horas no Brasil. Nos levantamentos efetuados, foi encontrada apenas uma pesquisa que subsidiou um estudo sobre flexibilidade do trabalho de autoria de Helio Zylberstajn (2003, p. 79 - 103), cuja amostra e procedimentos diferem da presente pesquisa, mas servem, em alguns pontos, de comparação com esta. Segundo ele:

Para verificar como os dispositivos da lei 9.601 estavam sendo aplicados, foi conduzida uma pesquisa telefônica, entrevistando executivos da alta administração das empresas e/ou executivos da área de RH dessas empresas. A FIPE dispunha de uma lista de empresas brasileiras, de todos os setores e de todas as regiões do país. A lista foi montada com o suporte de dados do acervo da FIPE e também com listas fornecidas pelo Ministério do Trabalho, extraídas da RAIS. A partir dessa lista, os técnicos da FIPE montaram uma amostra intencional, que privilegiou grandes e médias empresas. Foram entrevistadas 2.002 empresas que responderam um questionário por telefone. A unidade de observação foi o estabelecimento e não a empresa ou o grupo de empresas.

De acordo com Zylberstajn (2003, p. 97), o Banco de Horas é um instrumento difundido entre os estabelecimentos, uma vez que 27% deles o utilizam. Nesta pesquisa, o número de empresas que utilizam Banco de Horas é de 24%, ficando bem perto daquela, conforme mostra o gráfico 1, correspondendo a uma ligeira diminuição de adesão ao sistema.

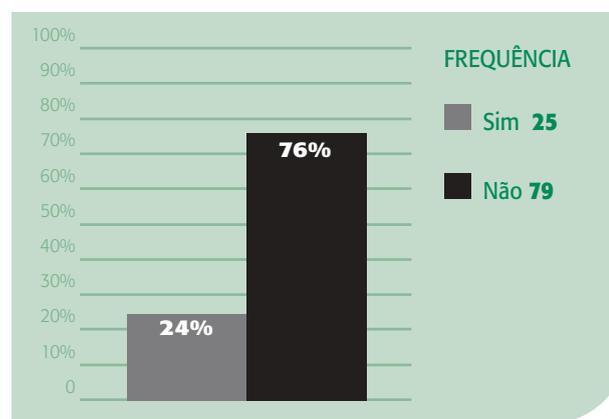


GRÁFICO 1 – Empresas que adotam o banco de horas.
Fonte: Autor.

A pergunta número dois do questionário é aquela que verifica, diretamente, a problemática da pesquisa e, nesse sentido, apurou-se que 64% das empresas não contabilizam o Banco de Horas contra 36% que o fazem, conforme gráfico 2. Causa espanto o número de empresas que não registram na contabilidade as horas do Banco de Horas, fazendo com que haja uma distorção nos valores demonstrados pelos respectivos Balanços Patrimoniais.

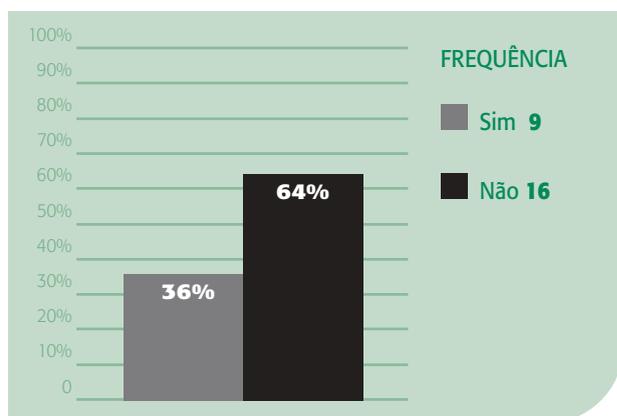


GRÁFICO 2 – Empresas que contabilizam o banco de horas.
Fonte: Autor.

A necessidade de contabilizar as horas do Banco de Horas é de caráter contábil. Deixando de registrá-las, não são observados os princípios contábeis da competência de exercícios e o da oportunidade, além de o registro apresentar ativos ou passivos subavaliados.

Ordenamentos jurídicos também impõem sua contabilização como meio de prova, conforme mostra a jurisprudência a seguir:

Para que se concretize a adoção do ‘Banco de Horas’ como sistema compensatório, é preciso, além da previsão em instrumento coletivo, que se estabeleça precisamente o período em que se dará a compensação, bem como venha aos autos o documento físico que retrata o ‘Banco de Horas’, registrando a contabilização das horas ‘trabalhadas’ e das horas ‘compensadas’. Sem esse instrumento escrito de contabilização das horas, nem mesmo se pode cogitar da existência de um ‘Banco de Horas’ – TRT – 24ª região – Recurso ordinário – Rel. Juiz Amaury Rodrigues Pinto Júnior – DJMS de 1-4-2002. [grifo do autor] (COAD, 2005).

Não se justifica, portanto, não efetuar registro contábil do Banco de Horas, ainda que haja compensação dentro de um ano ou dentro de um exercício social. Além do mais, as horas não compensadas em 31 de dezembro de cada ano devem figurar como ativos ou passivos não realizados, mas que constituem, sem sombra de dúvidas, direitos adquiridos pela empresa ou exigibilidades a serem cumpridas.

A amostra da pesquisa consistiu de empresas de capital aberto com ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). A intencionalidade da amostra era obter dados das maiores empresas do país, partindo do princípio que as grandes empresas são mais organizadas que as médias e pequenas e possuem controles internos mais rígidos. A tabela 1 evidencia o número de empregados e que 64% delas são empresas de grande porte com mais de mil funcionários.

Esta pesquisa não levantou os motivos de não adesão ao Banco de Horas pelas empresas. De fato, a maioria delas, de acordo com o gráfico 1, não aderiu, mas, acredita-se, pelas respostas enviadas por e-mail, ser devido às intervenções e

negociações com sindicatos de cada categoria ou pelo tipo de atividade das empresas em suas categorias.

TABELA 1 – Número de Empregados das Empresas

Número de Empregados	Frequência	Percentual
Abaixo de 100	0	0,0
De 101 a 250	1	4,0
De 251 a 500	2	8,0
De 501 a 1.000	6	24,0
De 1.001 a 2.000	5	20,0
Acima de 2.001	11	44,0
TOTAIS	25	100,0

Fonte: Autor.

Assim, as atividades que menos apresentaram adesão ao sistema de Banco de Horas, conforme a tabela 2, são aquelas que, na classificação da Bovespa, estão nos seguintes setores econômicos:

- Petróleo e Gás, por se tratar de atividades com pequeno número de empresas, e as que responderam não adotam o sistema de Banco de Horas.
- Materiais Básicos, que correspondem às atividades de mineração, siderurgia, químicos, madeira e papel, embalagens e materiais diversos, com apenas 4%, por se tratar, na sua maioria, de atividades industriais extrativas.
- Construção e Transporte, também com 4%, porque o recebimento de horas extras é predominante nessas atividades como complemento salarial, não sendo bem vista a implantação de Banco de Horas.

TABELA 2 – Classificação Setorial da Bovespa

Setor	Frequência	Percentual
Petróleo e Gás	0	0,0
Materiais Básicos	1	4,0
Bens Industriais	4	16,0
Construção e Transporte	1	4,0
Consumo não Cíclico	5	20,0
Consumo Cíclico	4	16,0
Telecomunicações	4	16,0
Utilidade Pública	2	8,0
Financeiro e Outros	4	16,0
TOTAIS	25	100,0

Fonte: Autor.

A pesquisa de Zylberstajn (2003, p. 97) já havia demonstrado que o Banco de Horas é mais utilizado nos setores de serviços e comércio que nos demais setores. Assim, ainda que a classificação utilizada por aquele pesquisador difira da classificação usada nesta pesquisa, os resultados são coincidentes.

Na indagação sobre o ano de implantação do Banco de Horas, a maior parte das empresas da amostra adotou a prática nos anos de 1998 e 1999, fato que coincide com o ano de criação





e regulamentação da matéria em seus aspectos jurídicos e práticos, conforme tabela 3. Cabe notar que, tanto na pesquisa de Zylberstajn (2003, p. 99) quanto nesta, algumas empresas implantaram o Banco de Horas antes da promulgação da Lei 9.601, sendo naquela pesquisa 12% e nesta, 20%.

Tabela 3 – Ano de Implantação do Banco de Horas

Ano	Frequência	Percentual
Anterior a 1997	4	16,0
Em 1997	1	4,0
Em 1998	6	24,0
Em 1999	5	20,0
Em 2000	4	16,0
Em 2001	2	8,0
Em 2002	1	4,0
Em 2003	1	4,0
Em 2004	1	4,0
TOTAIS	25	100,0

Fonte: Autor.

Segundo pesquisa de Zylberstajn (2003, p. 99), a maioria dos Bancos de Horas foi implantada entre 1998 a 2000, por volta de 52%. Esta pesquisa revelou que, no mesmo período, registrou-se uma adesão de 60%, bem próxima daquela pesquisa.

Da mesma forma que foi constatada na pesquisa de Zylberstajn (2003, p. 99), nota-se que o mecanismo preferido para implantar o Banco de Horas é o Acordo Coletivo, mesmo porque há divergência de opiniões entre juristas quanto à aceitação ou não do acordo individual. Cerca de 60% das empresas adotaram o Acordo Coletivo de implantação do Banco de Horas, sendo que apenas 12% optaram pela Convenção Coletiva, conforme o gráfico 3. Porém, significativamente, 28% das empresas implantaram o Banco de Horas através de acordo direto com os funcionários.

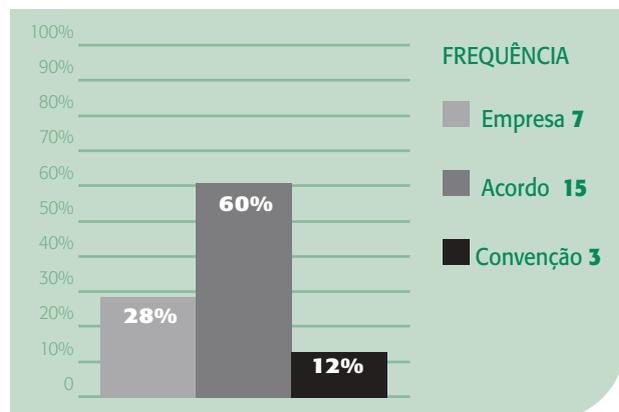


GRÁFICO 3 – Mecanismos de implantação do banco de horas.
Fonte: Autor.

Os mecanismos de implantação devem ser assim entendidos: o Acordo Individual é firmado como um ato unilateral

(pela empresa) com seus empregados. Acordo Coletivo é a negociação entre a empresa e o respectivo sindicato dos trabalhadores. A negociação pode ser feita ainda no âmbito do setor de atividade da empresa, por meio de consenso envolvendo o sindicato patronal e o sindicato dos trabalhadores; neste caso, o resultado seria uma Convenção Coletiva e se aplicaria a todas as empresas do setor (ZYLBERSTAJN, 2003, p. 97).

Existem situações em que as formas de registro das horas pelas empresas refletem uma posição de ativo e/ou passivo de Banco de Horas. Considera-se ativo de Banco de Horas a condição pela qual o empregador dispensa o empregado em uma jornada para ser compensada futuramente sem prejuízo ao salário. Existe passivo de Banco de Horas quando o empregado trabalha além da jornada, sem pagamento de horas extras, e essas horas serão futuramente compensadas.

No primeiro caso, Ativo de Banco de Horas, existem as fases de provisão, compensação, recebimento ou baixa das horas, uma vez que, ao ser demitido, por qualquer forma ou motivo, o empregado, em princípio, não deve ter suas horas descontadas na rescisão. Para Palma (1998, p. 117), em qualquer hipótese de rescisão, o desconto não deve ser procedido, "salvo se houver algum dispositivo a respeito na norma coletiva, resguardando a situação da empresa". No segundo caso, Passivo de Banco de Horas, existem também três fases: provisão, compensação ou pagamento.

Investigou-se quais sistemas de Banco de Horas as empresas adotam. A maioria, ou seja, 68% das empresas afirmaram adotar os sistemas conjuntos de crédito e débito de horas; por outro lado, 32% utilizam apenas o crédito de horas; não houve nenhuma resposta de empresas que adotam somente débitos de horas, conforme verificado pelo gráfico 4.

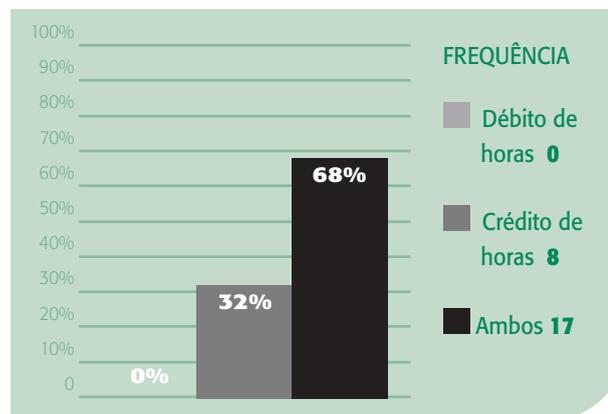


GRÁFICO 4 – Sistema de banco de horas.
Fonte: Autor.

Em princípio, todas as empresas deviam adotar ambos os sistemas, inclusive registrando no acordo escrito, uma vez que quaisquer umas das duas opções podem ocorrer, ou ambas. Nas respostas ao questionário, aparecem empresas com débitos e créditos de horas, embora seja mais comum o crédito de





horas, ou seja, a situação do empregado que trabalha além da jornada e compensa depois.

Uma questão levantada na pesquisa foi a da inclusão ou não da cláusula específica sobre Banco de Horas no Acordo Coletivo ou Convenção Coletiva. De forma a instituir ou mesmo coibir a adoção do Banco de Horas, os dados mostram que 76% das empresas possuem alguma cláusula nos instrumentos de negociação com seus empregados, como mostrado no gráfico 5.

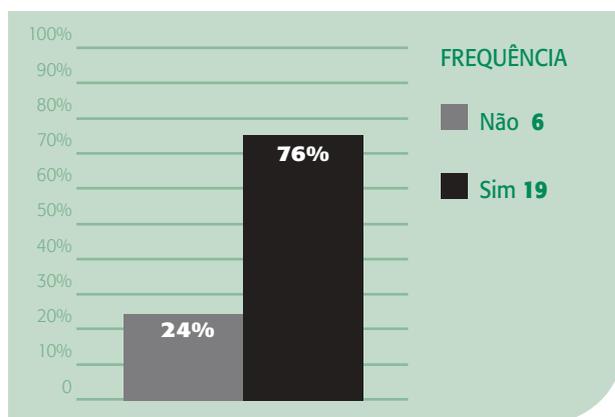


GRÁFICO 5 – Cláusula em acordo ou convenção coletiva.
Fonte: Autor.

Ao adotarem o Banco de Horas de forma totalmente legal, as empresas e sindicatos beneficiam os empregados, por resguardarem seus direitos; tal fato dá maior credibilidade ao instrumento jurídico e torna mais transparentes as relações empregado - empresa, permitindo, assim, minimizar discussões judiciais posteriores.

No registro das horas no Banco de Horas deve-se observar o tempo em que o empregado trabalha além da jornada normal. A fração de tempo é matéria sempre discutida nos tribunais da Justiça Trabalhista e deve merecer atenção por parte das empresas. De acordo com o gráfico, 6, 84% das empresas não estabelecem jornada mínima de horas, 4% delas adotam uma hora e 12% praticam a fração de meia hora.

Se as empresas não adotam jornada mínima, mas registram no Banco de Horas as frações, elas estão legalmente corretas. As adoções de jornadas mínimas devem ser estabelecidas em instrumento escrito e aprovado pelas partes, qualquer que seja o mecanismo de implantação do Banco de Horas.

A influência do Banco de Horas na Contabilidade foi objeto, também, de análise. Neste aspecto, é importante ressaltar o trabalho das auditorias externas ou independentes no acompanhamento das atividades da empresa e na validação de seus controles internos. Conhecer como a Auditoria externa atua nas empresas, com referência ao Banco de Horas, foi também objeto de pesquisa. Assim, pesquisou-se o Relatório de Auditoria, como um documento para usuários contábeis internos, e o parecer de Auditoria, como instrumento para usuários externos. De fato, para atendimento a legislação em vigor aplicável a empresas

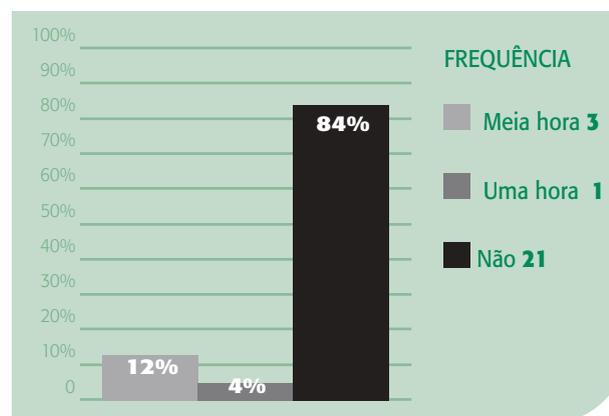


GRÁFICO 6 – Estabelecimento de jornada mínima de horas.
Fonte: Autor.

de capital aberto, estas têm a obrigatoriedade de contar com auditoria externa e publicar suas Demonstrações Contábeis juntamente com o Parecer de Auditoria.

Investigou-se a existência de item ou menção em relatórios de auditoria sobre algum problema do Banco de Horas na empresa. Pelo gráfico 7, percebe-se que a maioria absoluta (88%) das empresas não menciona em seus relatórios de auditoria problemas associados a Banco de Horas, e apenas 12%, ou seja, 3 empresas, apresentaram alguma menção.

O fato de não haver menção a problemas referentes a Banco de Horas não exclui a possibilidade de a empresa não estar agindo de acordo com a lei. A menção depende da interpretação do auditor. Outro aspecto é que a não menção de problemas no sistema pode ser, também, indício de que as empresas estão em conformidade com os aspectos legais do Banco de Horas.

Todavia, os dados da pesquisa mostram que a maioria das empresas não contabiliza seus Bancos de Horas. Assim, os relatórios de auditoria deixam a desejar quanto à verificação do atendimento da legislação e dos princípios contábeis, uma vez que há, por força de norma, obrigatoriedade de registro contábil das horas dos Bancos de Horas.

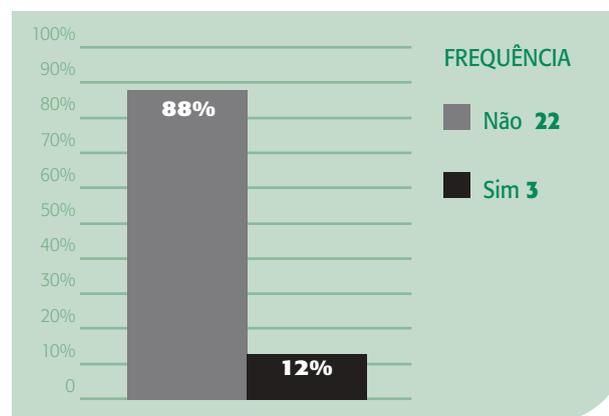


GRÁFICO 7 – Item em relatório de auditoria.
Fonte: Autor.





Outra questão investigada refere-se à auditoria externa, ou seja, à existência de ressalva ou parágrafo de ênfase no Parecer de Auditoria. Conforme o gráfico, 8, 92% das empresas investigadas não tiveram problemas com o parecer de auditorias no que se refere a Banco de Horas.

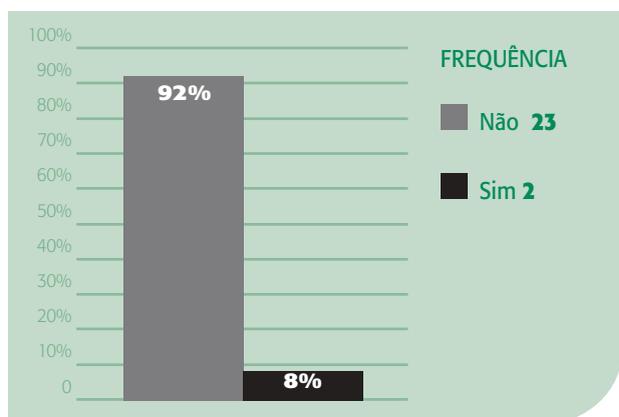


GRÁFICO 8 – Ressalva em parecer de auditoria.
Fonte: Autor.

Para que houvesse coerência entre a adoção do Banco de Horas pelas empresas e sua estrutura de recursos humanos, indagou-se sobre sua prática empresarial. Assim, questionou-se a forma de controle de frequência dos empregados e aspectos referentes à rotatividade de pessoal da empresa.

Com relação ao mecanismo que as empresas adotam para controle da frequência dos empregados, 92% utilizam o ponto eletrônico e apenas 8% (duas empresas) adotam o registro manual pelo empregado. Todas as demais opções da pergunta do questionário não tiveram nenhuma marcação, conforme mostrado na tabela 4.

TABELA 4 – Mecanismo de Controle de Frequência da Empresa

Mecanismo	Frequência	Percentual
Ponto Eletrônico	23	92,0
Relógio de Ponto	0	0,0
Registro manual pelo empregado	2	8,0
Registro manual pela chefia	0	0,0
Não existe mecanismo formal	0	0,0
TOTAL	25	100,0

Fonte: Autor

O mecanismo destacado na pesquisa é, evidentemente, o mais apropriado para as grandes empresas, que, no caso deste trabalho, em sua maioria, possuem mais de mil empregados. Utilizar outros mecanismos de registro de frequência para um número tão alto de funcionários seria inadequado e improdutivo. Por sua vez, o ato de adotar o ponto eletrônico permite que as empresas tenham uma melhor forma de controlar o Banco de Horas, haja vista que há integração entre um software de registro de frequência com um software de controle de horas.

Um ponto importante desta pesquisa é o índice de rotatividade de empregados. O gráfico 9 mostra que 52% das empresas consideram sua rotatividade normal e 40%, como baixa. Este fato evidencia que as empresas que adotaram o Banco de Horas mantiveram certa estabilidade de emprego, fazendo jus à condição política de que o Banco de Horas iria proporcionar a manutenção dos empregos.

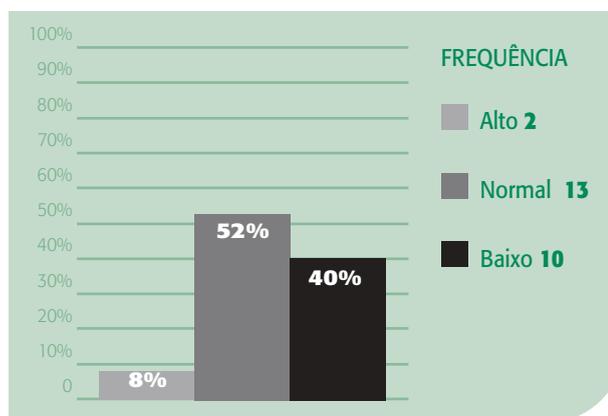


GRÁFICO 9 – Índice de rotatividade das empresas.
Fonte: Autor.

Esta pesquisa teve particular interesse em verificar o atendimento ao § 3º do art. 59 da CLT, que estipula:

Na hipótese de rescisão do contrato de trabalho sem que tenha havido a compensação integral da jornada extraordinária, na forma do parágrafo anterior, fará o trabalhador jus ao pagamento das horas extras não compensadas, calculadas sobre o valor da remuneração na data da rescisão. (BRASIL, 1998, p. 1)

O gráfico 10 mostra que a maioria das empresas (88%) está praticando o que determina a lei, ou seja, as horas não compensadas são pagas como horas extras. Há dois motivos para pagar as horas extras: o primeiro é a complexidade legal quando se passa do tempo previsto pela lei (um ano); e o segundo é ocasionado pela rescisão do contrato de trabalho com o empregado.

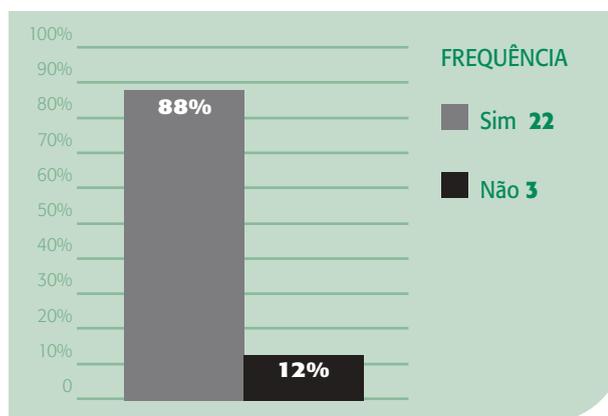


GRÁFICO 10 – Horas não compensadas pagas com acréscimo.
Fonte: Autor.



Deve-se ressaltar que o pagamento das horas não compensadas como horas extras deve ser acrescido das horas normais, em percentual emanado pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu parágrafo primeiro do art. 59, com adicional mínimo de 50% (cinquenta por cento) sobre a hora normal ou o percentual que estabelecer o acordo ou convenção coletiva da categoria.

Um item de grande polêmica da Lei 9.601 é a equiparação da hora suplementar trabalhada com as horas a serem guardadas no Banco de Horas. Nenhum dos instrumentos jurídicos ligados ao Banco de Horas (Decreto-Lei 2.490/98 e Medidas Provisórias 1.709, 1.952-31 e 2.164-41) faz menção de como deveria ser tal prática. A lógica seria que a hora suplementar equivalesse à hora extra e que as horas que compusessem o Banco de Horas já fossem acrescidas do percentual de extra. A investigação sobre esta questão levou ao gráfico 11.

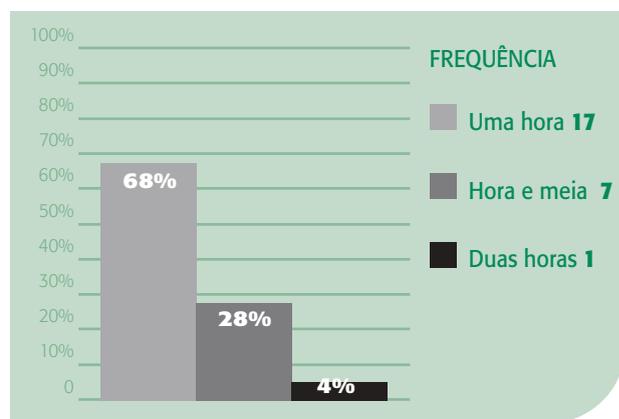


GRÁFICO 11 – Base de compensação de horas do Banco de Horas.
Fonte: Autor.

Verificou-se, pelas respostas, que 68% das empresas não compõem as horas do Banco de Horas com qualquer acréscimo; 28% acrescentam meia hora, fazendo a hora suplementar trabalhada compor o Banco de Horas como hora extra acrescida de 50%. Apenas uma empresa acrescentou duas horas ao Banco de Horas, por cada hora trabalhada. A pesquisa realizada por Zylberstajn (2003, p. 100) indicou que as horas compensadas, por meio de Banco de Horas, são trocadas na base de uma por uma em 77% dos casos. Para o autor, isto significa que, se a 'devolução' das horas trabalhadas ocorrer em fins de semana, as empresas não efetuam pagamento adicional, na grande maioria dos casos.

Conclusões

Um levantamento sobre Bancos de Horas em 366 grandes empresas anônimas brasileiras, com ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), recebeu resposta de 104 empresas. Os dados obtidos permitem afirmar que somente

uma minoria, ou seja, 25 empresas, dentre as 104 investigadas, optaram pelo Banco de Horas, ou seja, 76% das empresas da amostra não adotam o Banco de Horas.

Das empresas que o adotam, pode-se afirmar que:

- Apenas 36% contabilizam as horas dos Bancos de Horas.
- Dentre as que contabilizam Bancos de Horas, predominam as empresas de Serviços e Comércio, que correspondem a 76% delas.
- A maioria das empresas implantou o Banco de Horas no ano da edição da Lei 9.601, isto é, em 1998, e o número destas empresas tem decrescido com o passar dos anos. A pesquisa revela, ainda, que muitas empresas já adotavam o sistema de Banco de Horas antes da edição da lei.
- O Acordo Coletivo foi o instrumento preferido pelas empresas para implantação do Banco de Horas.
- Aproximadamente 68% das empresas utilizam o sistema conjunto de débito e crédito de horas.
- A maioria dos Acordos e Convenções Coletivas contém cláusula específica sobre o Banco de Horas.
- Por volta de 92% das empresas estão trabalhando de acordo com os aspectos contábeis e legais uma vez que não apresentam ressalvas em seus pareceres de auditoria externa. Apenas 2 empresas apresentaram problemas de ressalva.
- O mecanismo de ponto adotado pelas empresas é o ponto eletrônico, que de certa forma facilita o controle das horas do Banco de Horas e é compatível com o tamanho, em termos de empregados, das empresas.
- As empresas têm mantido um nível de empregabilidade estável, uma vez que 92% delas estão com índices de rotatividade normal ou baixo.
- As horas não compensadas são pagas por 88% das empresas. Quando há compensação, 68% das empresas adotam a equivalência de uma hora extra por uma hora compensada.

A pouca adesão das empresas ao Banco de Horas pode revelar problemas legais, sindicais ou mesmo de relações trabalhistas, mas esses temas não são alvo da presente pesquisa.

O que se deve ressaltar é que a não contabilização das horas do Banco de Horas não está de acordo com Princípios Fundamentais da Contabilidade, de governança corporativa e de transparência das informações. ■





Carlos Alberto Serra Negra – Graduado em Administração e Ciências Contábeis. Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu. Professor e Pesquisador do Unileste-MG. Membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos de graduação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BRASIL. Lei 9.601 de 21/01/1998 – Dispõe sobre o contrato de trabalho por prazo determinado e dá outras providências. Brasília: DOU, 22/01/1998.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. Metodologia científica. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

COAD. Legislação Fiscal ATC 2003 – Jurisprudência sobre banco de horas. Disponível em <<http://www.coad.com.br/search/result.php?id=46582&tipo=31>>. Acesso em 29/09/2005.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria e Perícia. Brasília: CFC, 2003.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOUVEIA, Nelson. Contabilidade Básica. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1993.

HENDRIKSEN, Eldon S; BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRMANN JR, Frederico. Contabilidade Superior. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. Dicionário de termos de Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2001.

KAM, Vernon. Accounting Theory. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, 1990.

MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

MARTINS, Sergio Pinto. Direito do Trabalho. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATHEWS, Russel. Contabilidad para Economistas. Madrid: Aguilar, 1974.

MATTOS, Lincoln Mourão. Manual Didático de Contabilidade. Fortaleza: UFC, 1983.

PALMA, João Augusto da. Contrato Provisório & Banco de Horas – Como admitir. São Paulo: LTr, 1998.

SÁ, Antonio Lopes de. Teoria da Contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOLOMON, Décio Vieira. Como Fazer uma monografia. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

TRIOLA, Mário F. Introdução à Estatística. 7. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

ZYLBERSTAJN, Helio. Banco de Horas: Da justificativa teórica à utilização prática no Brasil. In: ZAEETANO, José Paulo; CHAHAD, Maria Cristina. Mercado de Trabalho no Brasil. São Paulo: LTr, 2003.

PREENCHIMENTO AUTOMÁTICO DA DASN. MAIS EFICIÊNCIA. MENOS DIGITAÇÃO.



Além da automatização do preenchimento do **DAS**, a Domínio Sistemas está lançando mais uma novidade que irá facilitar o seu trabalho: o preenchimento automático da **DASN** - Declaração Anual do Simples Nacional. Essa inovação elimina a necessidade de mais uma digitação, proporcionando muito mais tempo para realizar as outras declarações.



Unidade de Negócios: Belo Horizonte: 31 3261 7641

Uberlândia: 34 3216 7038 - Poços de Caldas: 35 3712 3185

www.dominiosistemas.com.br - Informações comerciais: 0800 645 4004

dominio
sistemas

A sua melhor escolha

