

PROVISÃO PARA ENCARGOS SOCIAIS

AUTOR: Wellington Rocha
 Professor do Departamento de Contabilidade e Atuaria da Faculdade de Economia,
 Administração e Contabilidade da USP

1. 13º Salário

Assim como as férias, o 13º salário é um ônus que deve ser distribuído uniformemente ao longo dos meses em que o empregado permanecer a disposição da empresa.

É importante considerar que, enquanto férias são devidas APÓS CADA DOZE MESES DE VINCULO EMPREGATÍCIO, o 13º salário tem que ser paga ao final de cada ano (CIVIL OU CALENDARIO). Desta forma, a conta de Provisão para 13º deverá ser sempre encerrada em 31 de dezembro, refletindo (o que é de se esperar) o cumprimento da obrigação por parte da empresa. O eventual saldo credor na conta provisão 13º salário transferido para o próximo ano indicará o contrário, isto é, que a empresa não quitou sua dívida (salvo casos especiais, previstos em lei, de acertos a serem saldados no início do ano seguinte).

No que se refere aos lançamentos contábeis que deveriam ser efetuados pela entidade, temos:

a) Mensalmente

Debito: 13º Salário (custo ou despesa operacional)
 Crédito: Provisão para 13º Salário (passivo circulante)

Débito: Contribuições Sociais sem 13º Salário (custo ou despesa operacional)

Crédito: Provisão para Contribuições Sociais sem/ 13º Salário (passivo circulante)
 Previdência Social
 Fundo de Garantia
 Seguro Acidentes

b) Por Ocasão do Adiantamento da 1º parcela:

Débito: Adiantamento de 13º Salário (Ativo Circulante)
 Crédito: Caixa/Bancos

c) Por Ocasão do pagamento do 13º Salário (_No final do ano ou na rescisão do contrato de trabalho)

Débito Provisão para 13º Salário
 Crédito: Adiantamento da 13º Salário
 Débito Provisão para o 13º Salário
 Crédito: Caixa/Bancos
 Débito: Provisão para contribuições Sociais sem 13º Salário
 Crédito: Contribuições Sociais a Pagar (Passivo Circulante)
 Previdência Social
 Fundo de Garantia
 Seguro-Acidentes

O Problema Fiscal

O regulamento do Imposto de Renda (4) não prevê a constituição de Provisão para 13º Salário pelo fato de que, sob o ponto de vista fiscal, o que interessa é a posição em 31 de Dezembro do ano-base de apuração do imposto.

Segundo a legislação em vigor, o 13º Salário deve ser pago até 20 de dezembro de cada ano (5); logo, é de se esperar que em 31 de dezembro os empregadores já tenham cumprido sua obrigação ou ainda que não o fazendo, tenham conhecimento do seu exato valor, tratando-se portanto, de exigibilidade líquida, certa e calculável .

Sendo assim, não se justifica a ausência dessa Provisão no balanço de 31 de dezembro, exceto em relação a casos especiais de acertos a serem calculados e saldados apenas no início do ano seguinte (6).

Quanto a dedutibilidade dos gastos relativos ao 13º Salário (incluindo as contribuições sociais respectivas), o fundamento encontra-se no artigo 191 do próprio regulamento (7).

2. Repouso Semanal Remunerado

Registros contábeis Mensais

a) Pela apropriação do encargo:
 Débito: Repouso Semanal Remunerado (Custo ou despesa operacional)
 Crédito: Provisão para Repouso Semanal Remunerado (Passivo circulante)

b) Pelas Contribuições Sociais respectivas:
 Débito: Contribuições Sociais sobre RSR (Custo ou despesa operacional)
 Crédito: Provisão para contribuições Sociais sobre RSR
 (Passivo circulante)

Ocorre que o custo do RSR geralmente é calculado pela contabilidade de custos sobre o salário efetivo de cada mês dos trabalhadores horistas, ou seja, a base de cálculo é dada por:

Nº de horas efetivamente trabalhadas no mês X Salário-hora (\$)

Entretanto o valor pago aos empregados varia de acordo com a quantidade de RSR efetivamente observada em cada mês, pelo que temos que registrar os seguintes lançamentos:

Débito: Provisão para Repouso Semanal Remunerado
 Crédito: RSR a pagar (Passivo circulante)
 Débito: Provisão para Contribuições Sociais sobre RSR
 Crédito: Contribuições Sociais sobre RSR a pagar (Passivo circulante)
 Desta forma o saldo de conta de provisão poderá oscilar durante o período, apresentando-se ora credor ora devedor, dependendo da distribuição do RSR, mês a mês ao longo do ano.

3. Feriados

Registros Contábeis Mensais

a) Pela apropriação do encargo:
 Débito: Feriados (Custo ou despesa operacional)
 Crédito: Provisão para feriados (passivo circulante)

b) Pelas contribuições sociais respectivas
 Débito: Contribuições Sociais sem Feriados (custo ou despesa operacional)
 Crédito Provisão para Contribuições Sociais sem Feriados (Passivo circulante)

Ocorre que da mesma forma que o RSR, o custo dos feriados geralmente é calculado pela contabilidade de custos sobre o salário efetivo de cada mês, ou seja:

Nº de horas efetivamente trabalhadas X Salário-hora (\$)

E o valor pago mensalmente ao empregado varia de acordo com a quantidade de feriados, dias santos, etc., observada em cada mês, então, temos que registrar os seguintes lançamentos :

Débito Provisão para Feriados
 Crédito: Feriados a Pagar
 Débito: Provisão para Contribuições Sociais sem Feriados
 Crédito: Contribuições Sociais sem Feriados a Pagar

Desta forma o saldo da conta de Provisão poderá também oscilar durante o período, apresentando-se ora credor ora devedor, dependendo da distribuição do feriado, dias dos santos, etc, mês, ao longo do ano.

4. Indenização compensatória na despedida Arbitraria

Em principio podemos imaginar três critérios de contabilização realizados as indenizações por despedida:

- . registro contábil apenas por ocasião do pagamento
- . provisionamento com base na previsão dos valores a pagar em cada exercício;
- . provisionamento cumulativo ao longo de vários exercício

analisemos cada um destes critérios indistintamente para horistas e mensalistas, com a ressalva de que os resultados encontrados devem ser aplicados sobre base diferentes, a saber:

- . numero de horas remunerada no mês, multiplicado pelo salário-hora, no caso dos empregados horistas, e
- .salário nominal de cada mês, no caso dos empregados mensalistas.

Critérios de Contabilização

- a) Registro contábil apenas por ocasião do pagamento.

A adoção deste primeiro critério baseia-se nos seguintes argumentos:

- . indenizações são sempre encargos dos exercícios em que são pagos;
- . ausência de pronunciamentos específicos pertinentes a matéria por parte das entidades orientadoras e normalizadoras, como INBRACON, CFC, CVM, etc.
- . inexistência de previsão específica na legislação fiscal;
- . imaterialidade

Por se tratar de simples regime de caixa, e não havendo dificuldade na sua implementação, passaremos para os dois outros critérios.

b) Provisionamento com base na previsão dos valores a pagar em cada exercício.

Adotando este critério estaremos distribuindo, ao longo dos doze meses de cada exercício, os valores pagos no decorrer do mesmo. Isto tem a seu favor, os seguintes argumentos:

- . indenizações são sempre encargos dos exercícios em que são pagos
 - . ausência de pronunciamento específicos pertinentes à matéria por parte das entidades orientadoras e normalizadoras
 - . inexistência de previsão específica na legislação fiscal
 - . suficiente relevância (materialidade) (8)
 - . apropriando mensalmente os gastos com indenizações, estar-se-á, distribuindo uniformemente no tempo, aos departamentos e aos produtos, encargos que, de outra forma, poderiam ocasionar bruscas variações de custos nos meses em que houvesse desembolsos.
- . para exercícios em que se previsse grande parte de demissões, acima da média dos períodos anteriores (em função de retração econômica geral ou específica do setor), o efeito seria captado e registrado já a partir do primeiro mês, contribuindo, assim, para entender um argumento anterior (9)

Contabilização

O lançamento contábil terá a seguinte estrutura em cada mês:

Debito: Indenização por dispensa sem Justa Causa (Custo ou Despesa)

Crédito: Provisão para Indenização na dispensa

A conta de Provisão poderá, no decorrer do período, apresentar em alguns meses, saldo devedor; entretanto isso não significa que haja algo errado, uma vez que o objetivo é distribuir o encargo uniforme, ao longo do ano.

No final do ano, tem-se duas possíveis situações do saldo de conta de Provisão e seus respectivos tratamentos contábeis:

1º) a proporção foi superior a média utilizada, gerando saldo devedor. Neste caso, a diferença deverá ser debitada a produção em andamento do mês ou a Despesa Operacional, conforme a origem.

2º) a proporção de dispensa foi inferior à medida utilizada, gerando saldo credor. Neste caso, a superveniência deverá ser baixada da conta de Provisão, a crédito de conta de receita operacional representativa de reversão. Exemplo:

Débito: Provisão para Indenizações na Despedida

Crédito: Reversão da Provisão para Indenizações.

c) Provisionamento cumulativo de vários exercícios

Fazendo-se uso deste critério, estaremos reconhecendo o encargo mês a mês, ano após ano, indefinidamente. Esse critério tem a seu favor os seguintes argumentos:

- . as indenizações pagas estão sempre relacionadas ao passado;
- . ausência de pronunciamentos técnicos específicos nos obriga à utilização de práticas consideradas mais corretas. Ademais, o [pronunciamento do INBRACON relativo a contabilização do custo das férias pode, por sua semelhança com o assunto aqui tratado, ser adotado como paradigma;
- .. o mesmo ocorre (e ainda com mais razão) quanto a omissão das legislações fiscais e societárias;
- . a questão da materialidade esta ligada não apenas à rotatividade da mão-de-obra, como também a legislação em vigor, que tem sofrido muitas alterações; aos que cada vez mais avançados acordos coletivos de trabalho, celebrados entre patrões e empregados ; por derradeiro, sabemos que, segundo o professor Sergio de Ludicibus, pode-se "...reconhecer certas exigibilidades contingentes em situações que, pelo vulto do cometimento que podem acarretar para a entidade (mesmo que os eventos caracterizem a exigibilidade legal apenas no futuro), não podem deixar de ser contempladas. Poderiam estar incluídos nesta última categoria, digamos, o valor atual das indenizações contingentes futuras ou provisionamento para pensão, no caso de a entidade ter alguma obrigação por tais pagamentos futuros". Diz ainda que o Prof. Ludicibus que "embora aos fatos que provocam a exigibilidade se configurem às vezes no futuro, de alguma forma o

fato gerador esta relacionado a eventos passados ou presentes, não podendo, apenas, prever exatamente quanto e quando serão recorrendo a cálculos provisionais e atuariais”.

Contabilização

O lançamento contábil terá a seguinte estrutura em cada mês.

Débito: Indenização por Despedida sem Justa Causa (Custo ou Despesa Operacional)

Crédito: Provisão para Indenização na Despedida

A conta de provisão terá, ao contrario do que poderia ocorrer no 2º critério, sempre saldo credor, pois a exigibilidade se mantém cumulativamente ao longo dos anos.

Finalmente, um comentário quanto a correta classificação deste item de custo.

Por ter seu valor determinado em função de estimativas, ele pode, em principio, ser tratado como custo indireto.

Todavia, se o valor assim provisionado for efetivamente comprovado na prática, com razoável precisão, passa a poder compor o custo direto, na parte relativa à mão-de-obra direta.

Aspectos Fiscais

No Brasil, o regulamento do Imposto de Renda não admite a dedutibilidade da provisão aqui estudada. Logo, ao final de cada período-base de apuração do imposto, o saldo da conta de provisão deverá ser oferecido à tributação, através de ajuste ao lucro Líquido do exercício a ser registrado no Livro de Apuração do Lucro Real

Problema dos Reajustes e Aumentos Salariais

1. As Provisões e as Variações Nominais de Salário

Introdução

A ocorrência de elevadas taxas de inflação por longos períodos faz com que os trabalhadores obtenham reajustes salariais com freqüência cada vez maior, seja por força de lei, de negociações sindicais, ou por liberalidade dos empregadores.

Assim, os valores das provisões até aqui ficam desatualizadas em pouco tempo.

O objetivo desta seção é propor e analisar metodologias de calculo e tratamentos contábeis adequados à solução do problema do ajuste das provisões aos nossos salários nominais, não apenas dos encargos em si, mas também das respectivas contribuições sociais.

Os principais métodos observados na literatura são:

- a) atualização no mês do reajuste salarial;
- b) antecipação dos reajustes futuros estimados e
- c) correção monetária mensal.

Analisemos cada um desses métodos.

- a) Atualização no mês do Reajuste Salarial

Por este método, o saldo da conta de provisão é ajustado apenas por ocasião da concorrência da correção salarial.

O valor do ajuste será necessário para complementar a provisão até o limite do direito adquirido pelos empregados, com base no salário atualizado.

A contrapartida da provisão será um débito em conta de custo ou despesa operacional, e irá impactar relativamente o resultado do mês, quebrando a competência mensal. A anual, porém, poderá ser mantida, principalmente no caso do 13º salário.

Vejamos o exemplo de Lopez Lopez

Um empregado recebe salário mensal de:

- . \$ 100.000 de Janeiro a Junho;
- . \$ 140.000 de Julho a Setembro
- . \$ 160.000 de Outubro a Dezembro.

As provisões seriam:

- . de Janeiro a Junho \$ 8.333,33 por mês (\$100.000/12);
- . em Junho: \$ 31.666,67, sendo:
11.666,67 correspondentes ao próprio mês de Julho

(\$140.000/12) e os restantes \$20.000 relativos aos seis meses anteriores;

- . em Agosto e em Setembro: \$ 11.666,67 por Mês;
- . em Outubro: \$28.333,29 sendo.
 \$13.333,33 correspondentes ao próprio mês de outubro
 (\$ 160.000/12) e os restantes \$14.999,96 relativos aos nove meses anteriores.
- . em Novembro e Dezembro: \$13.333,33 por Mês.

Total : \$ 160.000,00

Os principais inconvenientes deste método são:

- . quebra do princípio de competência mensal com ônus indevidos aos meses em que há reajuste salarial, quando representam, efetivamente, acertos no passado, e
- . tratamento contábil inadequado ao debitar o valor do ajuste ao custo de produção ou a despesa do período.

Porém trata-se de um método de simples operacionalizações, sendo aceitável em pequenas empresas, nas quais, sabidamente, os dados e informações gerados pela contabilidade não costumam ser muito utilizados para fins gerenciais.

b) Antecipação de Reajustes Futuros Estimados

Por este m

Método estima-se os percentuais de reajustes salariais previstos para o período, chegando-se a um valor provável para o pagamento de 13º Salário e Férias. Dependendo do grau de acerto dessas estimativas, os ajustes às contas de provisão poderão ser pequenos.

Martins ilustra este método com o seguinte caso:

“ Se, por exemplo, a empresa prever uma antecipação de 15% em maio e um complemento em outubro de 10% sobre a mesma base anterior, deverá calcular”

JAN	100	(como número-índice base)
FEV	100	
MAR	100	
ABR	100	
MAI	115	
JUN	115	
JUL	115	
AGO	115	
SET	115	
OUT	125	
NOV	125	
DEZ	125	
TOT	1.350	

Como o 13º Salário será de 125, teremos $125/1350 = 9,26\%$ em vez de $8,33\%$, SE NÃO EXISTISSE NENHUM AUMENTO ($100/12 = 8,33\%$). Deverá, então, provisionar mensalmente o 13º Salário à base dos $9,26\%$.

Esse calculo é também válido para a Provisão para Férias. Todavia, deve-se frisar que, para efeito fiscal, não são aceitos provisionamento com base em provisão de aumentos de salários.

Barbieri e Assaf (16) propõe a seguinte equação (adaptada) para se obter a taxa mensal de Provisão (reajustes de 40% em março e 30% em setembro, cumulativos):

$$t \cdot (M_j \cdot S_j) + t \cdot (M_m \cdot S_m) + t \cdot (M_s \cdot S_s) = S_s$$

onde:

M_j , M_m , M_s = número de meses em que permaneceram os salários de janeiro, março e setembro

S_j , S_m , S_s = índices dos salários de janeiro, março e setembro

t = taxa mensal de Provisão

Resolvendo, teremos:

$$t \cdot (2 \cdot 100) + t \cdot (6 \cdot 140) + t \cdot (4 \cdot 182) = 182$$

$$220 \cdot t + 840 \cdot t + 728 \cdot t = 182$$

$$1768 \cdot t = 182$$

$$t = 10,29\%$$

Os autores ressaltam que “esta taxa refere-se ao período de doze meses de trabalho. No entanto, considerando-se que o empregado está à disposição da empresa somente onze meses no ano, a taxa de provisionamento mensal a ser utilizada nesse caso atinge 11,23%, ou seja”:

$$(10,29.12) / 11 = 11,23\%$$

E concluem: ... ressaltando-se, uma vez mais, a limitação imposta pelo fisco em não permitir que se estabeleçam provisões baseadas em futuros aumentos salariais” (17).

Resumindo, podemos dizer que este método consiste em:

- estimar os percentuais de reajustes salariais para o período, e
- determinar o percentual necessário a constituição da provisão, fazendo

100. (13º Salário Estimado // salário mensais estimados)

Exemplos:

Tabela 2: Reajustes Uniformes de 10% ao mês

SALÁRIOS	DESPESA	% EM RELAÇÃO À FOLHA	PROVISÃO ACUMULADA	Δ % EM REALAÇÃO AO MÊS ANTERIOR
JAN 10.000	1.334	13,34	1.334	-
FEV 11.000	1.468	13,34	2.802	10
MAR 12.100	1.614	13,34	4.416	10
ABR 13.310	1.776	13,34	6.192	10
MAI 14.641	1.953	13,34	8.145	10
JUN 16.105	2.149	13,34	10.294	10
JUL 17.716	2.364	13,34	12.658	10
AGO 19.487	2.600	13,34	15.258	10
SET 21.436	2.860	13,34	18.118	10
OUT 23.579	3.146	13,34	21.264	10
NOV 25.937	3.461	13,34	24.725	10
DEZ 28.531	3.807	13,34	28.532	10
213.842	28.532	-	-	-

Tabela3: Reajustes em Percentuais variáveis

Mês	% REAJUSTE	SALÁRIOS	DESPESA	% EM REL. À FOLHA	Δ % EM REL. AO MÊS ANT.	PROVISÃO
JAN	-	10.000	1.723	17,23	-	1.723
FEV	20,00	12.000	2.068	17,23	20	3.791
MAR	16,00	13.920	2.398	17,23	16	6.189
ABR	16,00	16.147	2.782	17,23	16	8.971
MAI	16,00	18.731	3.227	17,23	16	12.198
JUN	18,00	22.102	3.808	17,23	18	16.006
JUL	18,00	26.081	4.494	17,23	18	20.500
AGO	18,00	30.775	5.303	17,23	18	25.803
SET	14,00	35.084	6.045	17,23	14	31.848
OUT	14,00	39.995	6.891	17,23	14	38.739
NOV	25,00	49.994	8.614	17,23	25	47.353
DEZ	15,00	57.493	9.906	17,23	15	57.259
TOT	475,00	332.322	57.259			

Observe-SE que o percentual da provisão sobre o valor dos salários é constante (13,34% e 17,23% , respectivamente).

Porém, há um problema: no caso de rescisão de contrato antes do fim do ano, o saldo da conta de provisão estará com valor superior ao devido ao empregado. Se o desligamento ocorrer em junho, por exemplo, o valor a ser pago seria \$8.052,50 (no primeiro caso) e \$ \$11.051,00 (no segundo) mas as provisões são de \$10.294 e \$16.006,00, respectivamente; daí a necessidade de reverter o excesso. Isto ocorre, evidentemente, por estarmos antecipando a aprovação relativa a todos empregados saiam da empresa, as diferenças deverão ser irrelevantes, sendo válido, portanto, o método.

Os principais inconvenientes deste método são:

- . dificuldade de se prever reajustes salariais, especialmente em épocas de elevadas taxas de inflação;
- . supervidência de provisão em caso de rescisão de contrato no decorrer do ano;
- . Tratamento contábil inadequado ao debitar o valor dos reajustes ao custo de produção do período.

Principais vantagens:

Operacionalização relativamente fácil;

- . Distribuição dos encargos de madeira mais homogênea ao longo do ano;
- . Obediência ao principio da competência;
- . Manutenção da proporção encargo / salário ao longo de todo o período.

É um método muito mais recomendável do que o da seção anterior.

c) Correção Monetária Mensal

Poe este método o saldo da conta de provisão é corrigido mensalmente por índice que reflita a variação do poder aquisitivo médio da moeda.

A contrapartida da provisão será um débito em conta de variação Monetária.

Dizem Martins, Iudicibus e Gelbcke (18), a respeito do assunto:

“Assim, consideramos que estas provisões devem sofrer correção monetária, a débito de uma conta, por exemplo, de variações Monetárias”.

- Provisão para Férias e 13º Salário. Com isso, só o eventual reajuste salarial real (diferente do índice de correção) entra como encargo de pessoal.

Mais adiante, afirmam: “Essa atualização deve ser feita mesmo quando o reajuste salarial não é mensal. Só há problema, nesse caso, pela não dedutibilidade fiscal dessa correção sem o reajuste”.

Consultando o manual de Normas e Práticas Contábeis no Brasil (19), encontramos, à página 265: “Todas as Provisões devem também estar devidamente atualizadas no balanço, só que em função da variação de preços das obrigações a que se referem”. O “preço da obrigação”, no caso, é o valor do salário do empregado. Que será a base de cálculo das provisões

que irão figurar no balanço de fim de período. Isso não significa que as correções mensais, durante o período contábil, devam ser efetuadas de acordo com o índice de variação salarial, e sim, como dissemos no início, por índice que reflita a variação do poder aquisitivo médio da moeda.

Diz Eliseu Martins (20): “Achamos que as provisões para férias, 13º Salário e seus encargos sociais devem, em cada mês, sofrer, primeiramente, uma correção pelo índice oficial de inflação, tendo como contrapartida um despesa de variação monetária”.

Resumindo, Martins (21) diz que este método consiste em “atualizar mensalmente o saldo anterior da provisão através da taxa de inflação do mês, registrando a contrapartida em conta de variação monetária”. E mais adiante (22): “A despesa de variação monetária, originada pela atualização do saldo da provisão, é dedutível na apuração do imposto de revista, visto que a legislação o permite, até o limite do salário de dezembro”.

Um exemplo completo e bem ilustrativo deste método encontra-se as páginas 120 e 121 da 4ª edição do livro Contabilidade de Custos, do professor Eliseu Martins.

Uma observação importante quanto ao método que estamos estudando: a utilização da contabilidade a nível geral de preços irá apurar, contas da provisão, ganhos inflacionários nominais que serão anulados pelo saldo devedor da conta de variação monetária.

Permaneceram como ganho reais, na demonstração do resultado, apenas os relativos a aumentos reais de salário. Ganha-se em transparência e fidelidade da informação contábil.

As principais vantagens deste método são:

- . Operacionalização relativamente simples;
- . Manutenção da homogeneidade da distribuição dos encargos ao longo do ano;
- . Manutenção do princípio da competência e
- . Tratamento contábil tecnicamente mais correto, dada a perfeita compatibilização com o sistema de correção monetária integral das demonstrações financeiras.

E o método mais recomendável.

2. Variações Reais de Salários

Introdução

As variações reais de salários, determinado período, podem ser positivas ou negativas, isto é, os trabalhadores podem obter ganhos ou perdas salariais frente à inflação.

Admite-se que, numa situação normal, é de se esperar que haja ganhos reais, ao menos na data base da categoria profissional.

Assim, é necessário estabelecer o tratamento contábil que melhor reflita esta variação, no que se refere:

- . à apropriação como custo ou despesa operacional
- . ao ajuste do saldo da conta de provisão
- . a melhor época para realizar esses registros.

As alternativas são:

- a) apropriação de uma só vez, no mês em que ocorrer o aumento,
- b) estimativas dos aumentos futuros.

A análise de cada uma destas alternativas é exatamente igual às apresentadas na seção anterior, onde tratamos das variações nominais de salários, sendo, portanto, desnecessário repeti-las.

Porém, é conveniente enfatizar os aspectos positivos e os negativos de cada método.

Quadro 1: Vantagens e desvantagens de cada Método

APROPRIAÇÃO NO MÊS DO AUMENTO	ESTIMATIVA DOS AUMENTOS FUTUROS
<p>Vantagem</p> <ul style="list-style-type: none"> . simplicidade e fácil operacionalização <p>Desvantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> . quebra da competência . bruscos aumentos de custos no mês do aumento 	<p>Vantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> . simplicidade e fácil operacionalização . distribuição homogênea ao longo do ano . obediência ao princípio de competência <p>Desvantagens:</p> <ul style="list-style-type: none"> . dificuldade de se prever aumentos salariais . superveniência de provisão em caso de rescisão de contrato antes do aumento

Bibliografia

ROCHA, Welington. Encargos Sociais no Brasil e Depois da Constituição Federal de 1988. São Paulo: FEA/USP, 1991 (Dissertação de Mestrado).