

BENCHMARKING DA FUNÇÃO FINANÇAS: ANÁLISE COMPARATIVA DO CUSTEIO DA FOLHA DE PAGAMENTO

Ricardo Rodrigo Stark Bernard

Hugues Boisvert

Antônio Diomário de Queiroz

Resumo:

A gestão eficaz das atividades de apoio da cadeia produtiva torna-se cada vez mais determinante para a competitividade empresarial. Modelar essa cadeia e orientar um plano de melhorias com base no custeio por atividades tornou-se prática avançada de gestão. O presente artigo apresenta a técnica de benchmarking aplicada no processo de gestão da folha de pagamento, uma das importantes atividades administrativas de suporte à cadeia de valor. Contém um estudo comparativo entre organizações brasileiras e canadenses. O trabalho se inicia com a apresentação da técnica de benchmarking. Uma descrição do processo de gestão da folha de pagamento é realizada. Procedimentos para elaboração de questionário, levantamento e tabulação dos dados são discutidos. Análises sobre o custeio e o desempenho deste processo são realizadas, dividindo-as por sub-processos e atividades. Com base nessas análises, algumas sugestões são feitas para aprimorar a gestão da folha de pagamento.

Palavras-chave:

Área temática: *A Mensuração e Gestão de Custos nas Cadeias Produtivas*

BENCHMARKING DA FUNÇÃO FINANÇAS: ANÁLISE COMPARATIVA DO CUSTEIO DA FOLHA DE PAGAMENTO

Ricardo Rodrigo Stark Bernard, Msc.
Professor da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
Estudante de Doutorado na École des Hautes Études Commerciales–HEC –
Montreal/Canadá
E-mail: ricardo.bernard@hec.ca

Hugues Boisvert, Dr.
Professor da École des Hautes Études Commerciales–HEC – Montreal/Canadá
E-mail: hugues.boisvert@hec.ca

Antônio Diomário de Queiroz, Dr.
Professor da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
E-mail: diomario@eps.ufsc.br

Área Temática: A mensuração e Gestão de Custos nas Cadeias Produtivas

BENCHMARKING DA FUNÇÃO FINANÇAS: ANÁLISE COMPARATIVA DO CUSTEIO DA FOLHA DE PAGAMENTO

Área Temática: A mensuração e Gestão de Custos nas Cadeias Produtivas

Resumo

A gestão eficaz das atividades de apoio da cadeia produtiva torna-se cada vez mais determinante para a competitividade empresarial. Modelar essa cadeia e orientar um plano de melhorias com base no custeio por atividades tornou-se prática avançada de gestão. O presente artigo apresenta a técnica de *benchmarking* aplicada no processo de gestão da folha de pagamento, uma das importantes atividades administrativas de suporte à cadeia de valor. Contém um estudo comparativo entre organizações brasileiras e canadenses. O trabalho se inicia com a apresentação da técnica de *benchmarking*. Uma descrição do processo de gestão da folha de pagamento é realizada. Procedimentos para elaboração de questionário, levantamento e tabulação dos dados são discutidos. Análises sobre o custeio e o desempenho deste processo são realizadas, dividindo-as por sub-processos e atividades. Com base nessas análises, algumas sugestões são feitas para aprimorar a gestão da folha de pagamento.

1 – Introdução

O presente trabalho tem por objetivo apresentar uma análise comparativa (*benchmarking*) do processo de gestão da folha de pagamento, visando a melhoria do desempenho da cadeia produtiva. Para tanto, serão utilizados dados preliminares coletados em dois projetos-pilotos. O primeiro está sendo realizado pelo CMA-International Centre for Studies of Business Processes, vinculado à École des Hautes Études Commerciales – HEC de Montreal, em organizações canadenses de diversos setores. O segundo estudo, coordenado por professores da Universidade Federal de Santa Catarina, tomou como base a metodologia utilizada pelo estudo canadense, aplicando-a em 8 empresas brasileiras também de diversos setores.

O trabalho se inicia pela apresentação da técnica de *benchmarking*. A seguir descreve o processo de gestão da folha de pagamento, o questionário utilizado para levantar os dados, os procedimentos de coleta destes dados e o processo de tabulação dos mesmos. A parte central do trabalho é dedicada à análise comparativa de custeio da folha de pagamento entre os dois projetos-pilotos. Conclusões são tiradas dos estudos, destacando algumas possibilidades de aprimorar o desempenho do processo de gestão da folha de pagamento com base nos dados analisados.

2 – Benchmarking

Muitos exemplos de estudos comparativos de negócios podem ser encontrados na história econômica. Drew (1997) cita, por exemplo, como o processo de industrialização dos Estados Unidos foi beneficiado, imitando práticas industriais existentes na Inglaterra no século XIX. Entretanto, o uso do *benchmarking* como uma técnica gerencial é um fenômeno recente. O *benchmarking* se formalizou com o livro de Robert Camp (1989) intitulado *Benchmarking: Best search for industry best practices that lead to superior performance*. O autor relata o sucesso da implementação desta técnica na Xerox em fins dos anos 70. Naquela época a Xerox enfrentava uma crise competitiva. Os concorrentes japoneses estavam vendendo máquinas copiadoras ao preço de custo das máquinas produzidas pela Xerox. A perda de mercado era cada vez maior. Com o uso do *benchmarking* a empresa conseguiu reverter a situação, tornando-se um caso clássico da utilização desta técnica.

Atualmente, muitas organizações estão utilizando o *benchmarking* como uma prática contínua. Elmuti *et al.* (1997) afirmam que entre as 500 maiores empresas classificadas pela Revista Fortune, mais de 70 por cento delas usam a técnica de *benchmarking* constantemente. Inúmeras organizações não empresariais também estão engajadas no intuito de disseminar esta técnica gerencial. O International Benchmarking Clearing House – IBC é um resultado deste esforço. Este organismo norte-americano foi criado em 1992 e tem como objetivo partilhar e divulgar práticas empresariais entre os seus membros.

Conceito

Mittelstaedt (1992: 301) define *benchmarking* como “o processo de medir as atuais operações da empresa e compará-las com as empresas que apresentam as melhores práticas nestas operações”. Fitz-Enz (1993:40) considera o *benchmarking* como “... uma ferramenta gerencial. Ele pode ser, e está sendo utilizado, para investigar como outros conduzem certos processos. *Benchmarking* pode ser utilizado em programas de qualidade total (TQM) para identificar variações existentes entre o desempenho de seu grupo e as melhores práticas.”

3 – O Processo de Gestão da Folha de Pagamento

O International Benchmarking Clearinghouse – IBC desenvolveu uma classificação de processos para facilitar a comparação de melhores práticas entre organizações. Esta classificação divide os processos gerais em (<http://www.apqc.org/free/framework.htm>):

Processos operacionais:

- 1 – Compreensão dos mercados e dos consumidores
- 2 – Desenvolvimento de visão e estratégia da organização
- 3 – Concepção de produtos e serviços
- 4 – Marketing e vendas
- 5 – Produção e entrega (para organizações industriais)
- 6 – Produção e entrega (para organizações prestadoras de serviços)

7 – Faturamento e serviço ao consumidor

Processos administrativos e de suporte:

- 8 – Gerenciamento e desenvolvimento de recursos humanos
- 9 – Gerenciamento da informação
- 10 – Gerenciamento de recursos físicos e financeiros
- 11 – Execução de programas de gerenciamento ambiental
- 12 – Gerenciamento de relacionamentos externos
- 13 – Gerenciamento de mudanças e melhorias

Segundo a classificação do IBC, cada processo geral ainda é dividido em dois níveis. Tomando como exemplo o processo de “Administração de recursos físicos e financeiros”, este processo é dividido em:

- 10.1 – Gerenciamento dos recursos financeiros
- 10.2 – Processo contábil-financeiro
- 10.3 – Apresentação de relatórios
- 10.4 – Condução de auditoria interna
- 10.5 – Gerenciamento do pagamento de tributos
- 10.6 – Gerenciamento de recursos físicos

Este trabalho realizou uma análise comparativa do processo de gestão da folha de pagamento. Este processo pertence ao nível contábil-financeiro (10.2), formado por:

- 10.2.1 – Processo de contas a pagar
- 10.2.2 – *Gestão da folha de pagamento*
- 10.2.3 – Processo de contas a receber e créditos
- 10.2.4 – Fechamento dos livros contábeis
- 10.2.5 – Processo de informação de benefícios e aposentadoria
- 10.2.6 – Gerenciamento das despesas de viagem e recepção de convidados

A gestão da folha de pagamento constitui um processo de suporte, existindo em praticamente todas as organizações. A análise comparativa ou *benchmarking* deste processo é caracterizada como sendo do tipo genérico, ou funcional, visto que tem como base organizações de diversos setores.

A escolha deste processo no presente estudo se justifica por importante razão. Só recentemente as organizações estão se voltando para a obtenção de ganhos de performance nas atividades de suporte. Prevalece a percepção de que num mercado de alto nível de concorrência, o diferencial competitivo pode ser muitas vezes assegurado pela melhoria das práticas de gestão dessas atividades.

Descrição do processo de gestão da folha de pagamento

A classificação do IBC fornece um bom mapeamento dos processos organizacionais. A sua função básica é agrupar estes processos em um ordenação que permita realizar um estudo de *benchmarking*. A classificação,

entretanto, não permite realizar estudos mais minuciosos dos processos porque ela se limita a 3 níveis apenas.

O International Centre for Studies of Business Processes - CIMA desenvolveu, então, um projeto para estudar o processo de gestão da folha de pagamento com o intuito de extrair informações que pudessem auxiliar os esforços de melhorias deste processo. O passo inicial foi estudar organizações, sendo algumas delas com práticas bem diferenciadas, para conhecer e documentar as atividades deste processo. Uma vez levantadas as atividades do processo, um questionário preliminar foi elaborado. Este questionário foi validado seguindo os seguintes procedimentos:

1 - Discussão do questionário preliminar com um grupo de 5-10 especialistas neste processo.

2 - Redação de um segundo questionário mais elaborado e posterior validação nas organizações.

3 - Análise dos dados obtidos a partir do segundo questionário e concepção da versão final do questionário.

Após intensos estudos deste processo, ele foi dividido em seis sub-processos operacionais, que representam a cadeia de valor deste processo, e três sub-processos de suporte, conforme descrito na figura 1. Por esta figura pode ser observado que também é apresentado o sub-processo de Análise da folha de pagamento para fins de orçamento (10.1.1.X). Mas este sub-processo, conforme consta da classificação do IBC, pertence ao processo de Preparar o Orçamento (10.1.1) e, portanto, não será analisado.

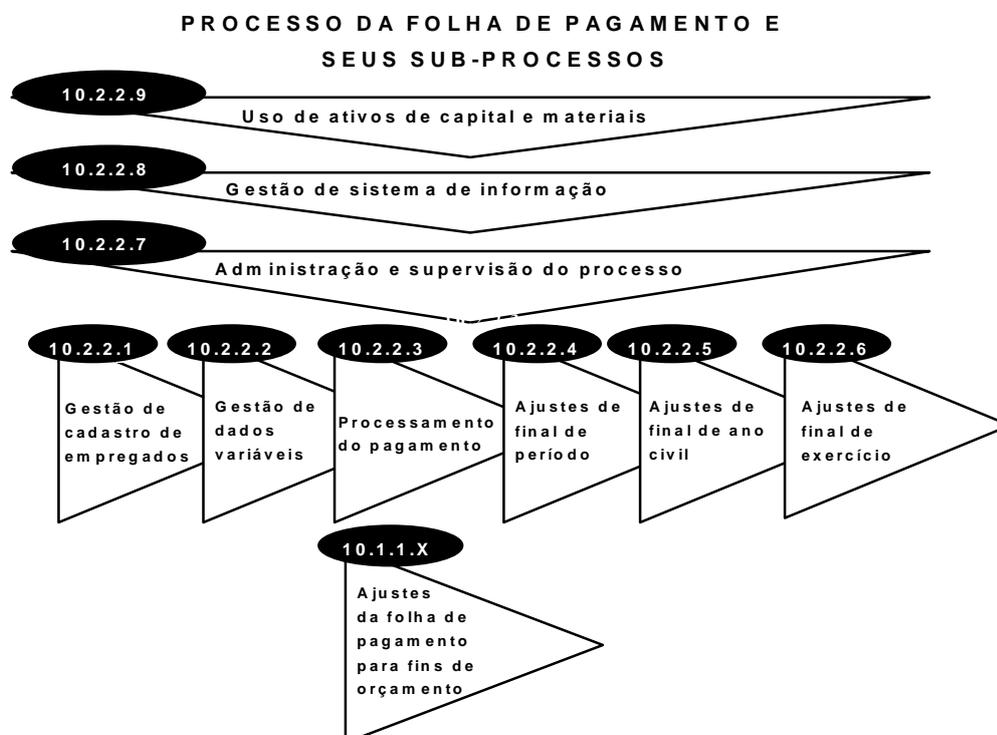


Figura 1 – Sub-processos do processo de gestão da folha de pagamento

Cada sub-processo operacional foi dividido em atividades, que por sua vez foram divididas em sub-atividades, ou tarefas. Os sub-processos operacionais geram os custos diretos do processo de gestão da folha de pagamento e são eles os responsáveis pelo desempenho final do processo. A seguir é apresentado cada sub-processo em detalhe:

Gestão de cadastro de empregados (10.2.2.1): Este sub-processo é ativado toda vez que se cria ou modifica dados referentes ao cadastro de um empregado. Este cadastro contém todas as informações referentes a um empregado necessárias ao processamento de seu pagamento, com exceção dos dados variáveis pertinentes ao seu trabalho, como por exemplo as horas trabalhadas. Este sub-processo é formado pelas atividades de Criar um cadastro (10.2.2.1.1); Modificar um cadastro existente (10.2.2.1.2) e Fornecer informações relativas a um cadastro (10.2.2.1.3). Cada atividade deste sub-processo é dividida em sub-atividades ou tarefas. Como exemplo é apresentada a divisão da atividade de Criar um cadastro. Esta atividade inclui as seguintes tarefas (ou sub-atividades): Coletar dados trabalhistas (contrato de trabalho, *curriculum vitae*, exames médicos, etc.); Recepção do novo empregado e explicação das condições de trabalho; Registro dos benefícios do empregado; Preenchimento dos formulários de contratação; Registro no sistema de informações; Conferência do cadastramento; e Outras tarefas a serem especificadas.

Gestão de dados variáveis (10.2.2.2): Este sub-processo é permanentemente ativo, embora a organização possa executar o processamento de dados em lotes. Os dados armazenados consistem, basicamente, do número de horas trabalhadas pelos empregados. Estes dados compreendem igualmente toda e qualquer informação necessária para o cálculo do pagamento. Este sub-processo é formado pelas atividades de Coletar os dados (10.2.2.2.1); Efetuar os ajustes necessários (10.2.2.2.2); Armazenar os dados (10.2.2.2.3); Corrigir, verificar e autorizar (10.2.2.2.4); Arquivar dados no fichário do empregado (10.2.2.2.5) e Informar sobre os dados coletados (10.2.2.2.6).

Processamento do pagamento (10.2.2.3): Este sub-processo é ativado de acordo com o ciclo de pagamento da organização. Normalmente este ciclo é mensal, mas podem ocorrer ciclos quinzenais ou mesmo semanais. O sub-processo de processamento de pagamento é formado pelas atividades de Efetuar os pagamentos da folha de pagamento (10.2.2.3.1); Efetuar outros pagamentos (10.2.2.3.2) e Elaboração de relatórios de pagamento (10.2.2.3.3).

Ajustes de final de período (10.2.2.4): Este sub-processo é executado mensalmente, sendo formado pelas atividades de Efetuar cálculos (10.2.2.4.1); Conferir e reconciliar (10.2.2.4.2); Produzir relatórios mensais (10.2.2.4.3); e Efetuar pagamentos (10.2.2.4.3).

Ajustes de final de ano civil (10.2.2.5): Os ajustes de final de ano civil são realizados uma vez por ano. Este sub-processo de ajustes é formado pelas atividades de Efetuar cálculos (10.2.2.5.1); Conferir e reconciliar (10.2.2.5.2); Produzir relatórios anuais (10.2.2.5.3) e Efetuar pagamentos (10.2.2.5.4).

Ajustes de final de exercício (10.2.2.6): Este sub-processo é realizado uma vez por ano, por ocasião do fim do exercício financeiro. Caso a organização coincida o seu final de exercício financeiro, com o final do ano civil, os sub-processos de Ajustes de final de ano civil e Ajustes de final de exercício poderão ser considerados como fazendo parte de apenas um sub-processo. O sub-processo de Ajustes de final de exercício é formado pelas atividades de Efetuar cálculos (10.2.2.6.1); Conferir e reconciliar (10.2.2.6.2) e Produzir relatórios de final de exercício (10.2.2.6.3).

As atividades desenvolvidas pelos sub-processos de Administração e supervisão do processo (10.2.2.7), Gestão do sistema de informação (10.2.2.8) e Uso de ativos de capital e materiais (10.2.2.9) são também partilhadas por outros processos da organização. Os gastos destes sub-processos atividades devem ser considerados, portanto, como custos indiretos em todos os processos da cadeia de valor da organização que utilizam estes serviços. Por não pertencerem diretamente ao processo de gestão da folha de pagamento, estes sub-processos não serão objeto de maiores estudos neste trabalho.

Levantamento dos dados

O levantamento dos dados foi realizado através do questionário descrito anteriormente. Inicialmente é apresentada uma folha avulsa intitulada “Código de Ética e de Confidencialidade”. Através desta folha, a organização pertencente ao estudo deve tomar ciência de que: (a) o questionário deverá ser preenchido com profissionalismo; (b) a informação fornecida será tratada de forma confidencial, sendo toda publicação somente feita nos casos em que os participantes do estudo não possam ser identificados; e (c) o questionário e a documentação que serão distribuídas aos participantes do estudo não deverão de forma alguma serem divulgados pelos participantes.

Uma outra folha, intitulada “Informações Gerais”, deve ser preenchida para permitir realizar as estatísticas das organizações participantes do estudo. Os dados a serem preenchidos nesta folha são o nome e endereço da organização, a pessoa responsável pela participação no estudo e seu departamento de atuação, a identificação do setor em que a organização atua (mediante codificação apresentada no verso da folha), informações referentes ao número de empregados a tempo parcial e integral e, finalmente, alguns dados financeiros, tais como, data de fim do exercício financeiro, faturamento, ou orçamento anual (para organizações não empresariais), ativo total e lucro líquido, caso a organização seja uma empresa. Esta folha fica separada do questionário para garantir a confidencialidade da organização por ocasião da tabulação dos dados.

O questionário propriamente dito segue a ordem dos sub-processos operacionais descritos anteriormente. Para cada sub-processo são apresentadas as suas atividades, que por sua vez são divididas em tarefas. Esta apresentação tem por objetivo dissipar qualquer dúvida relativa às atividades e tarefas desenvolvidas em cada sub-processo. São solicitados, então, o preenchimento de informações relativas aos recursos humanos, ambiente e desempenho dos sub-processos.

As informações de que tratam os recursos humanos são basicamente a quantidade de horas necessárias para executar cada atividade ou tarefa. O ambiente é representado pelas principais características que possam influenciar significativamente o desempenho do sub-processo considerado. Por exemplo, para o sub-processo de Processamento do pagamento são solicitados quantos processos de pagamento especiais existem por ano.

Finalmente, o desempenho é estimado a partir de indicadores que descrevem as características essenciais das atividades. Eles são os indicadores de eficiência e eficácia do processo. Por exemplo, para o sub-processo de gestão do cadastro de empregados, os indicadores de desempenho são a quantidade de cadastros criados por ano; a quantidade de atualizações de cadastros feitas por ano; e a quantidade de informações relacionadas ao cadastro de empregados que são requisitadas por ano.

O questionário levanta também dados relativos ao custo das atividades do processo. Inicialmente é considerado o número de horas que cada pessoa trabalha por ano. Foi utilizado o fator 1.600 que equivale a um EETI (Equivalente Empregado a Tempo Integral). Este EETI foi calculado com base no ambiente canadense que, como será visto na análise comparativa, deve ser ajustado para as organizações brasileiras cujos empregados trabalham mais horas por ano.

Os custos do processo são calculados com base em três estimativas de custos anuais (menor custo estimado, custo provável e maior custo estimado) dos empregados que trabalham diretamente no processo de gestão da folha de pagamento. O custo utilizado para efeito das análises é ponderado pelo sistema PERT, cuja fórmula é:

Custo ponderado = (menor custo estimado + 4 X custo provável + maior custo estimado) / 6

No caso das organizações brasileiras, os custos anuais são calculados tomando por base o salário bruto mensal, somado aos encargos sociais, e multiplicado por 12 meses. Sobre este valor, devem ser acrescentados ainda o décimo-terceiro salário e 1/3 do salário referente às férias anuais. Uma vez tendo o EETI e os custos anuais, o custo da hora de trabalho do empregado do processo de gestão da folha de pagamento é então calculado dividindo o EETI pela média ponderada dos custos anuais determinados.

A última parte do questionário é destinada à identificação da forma que cada atividade é executada pela organização, ou seja, esta informação apresenta uma visão geral de todo o processo. Para cada atividade dos sub-processos, a organização deve identificar uma das seguintes formas de executar a atividade: manual, informatizada, terceirizada ou não executa esta atividade.

Coleta de dados

A coleta de dados foi realizada de forma distinta para os dois projetos em estudo. No projeto canadense foram convidadas em torno de 800 organizações para fazer parte do estudo. Uma centena delas se dispuseram a participar do projeto.

Sessões de explicação dos procedimentos para preenchimento dos questionários foram então realizadas para que os mesmos fossem preenchidos pelas próprias organizações participantes do estudo.

No estudo brasileiro o projeto fez parte, em um primeiro momento, de uma disciplina de pós-graduação da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Os alunos foram capacitados na técnica de *benchmarking* e no entendimento do processo de gestão da folha de pagamento. Os próprios alunos, assim como uma pessoa de dentro da organização, foram os responsáveis pelo levantamento dos dados junto a 8 organizações selecionadas para uma aplicação piloto. Essa aplicação serviu também para examinar a adequabilidade dos questionários à realidade das organizações brasileiras de diversos setores.

Tabulação dos dados

Os dados coletados com o auxílio dos questionários foram tabulados mediante a utilização de uma planilha informatizada desenvolvida especialmente para este fim. Uma vez inseridos os dados, esta planilha calcula o tempo e custo de cada atividade executada, apresentado nas formas de valores mínimo, máximo, média e primeiro, segundo e terceiro quartil.

Com bases nesses parâmetros podem ser feitas inúmeras comparações relativas a cada atividade e sub-processo. No anexo A é apresentado um relatório modelo enviado para as organizações participantes do estudo. O relatório é basicamente um resumo do desempenho de cada atividade e sub-processo do processo de gestão da folha de pagamento e estatísticas do desempenho global das organizações. Este relatório é dividido em cinco colunas. A primeira coluna mostra os itens que estão sendo comparados. A segunda coluna mostra os desempenhos obtidos pela organização. As três últimas colunas indicam os limites de tempo e custo para cada quartil considerado (primeiro, mediana e terceiro).

As linhas do relatório de desempenho da organização são divididas em quatro partes. Na primeira parte constam os dados relativos ao custo de um EETI, o custo anual gasto em pessoal por empregado e o número de EETI por 1.000 empregados. O segundo conjunto de linhas apresenta a divisão de custos, e por consequência dos tempos consumidos pelos sub-processos da cadeia de valor do processo de gestão da folha de pagamento. Os dois últimos conjuntos de linhas apresentam um análise detalhada das atividades dos sub-processos de Gestão do cadastro dos empregados e Gestão dos dados variáveis. Estes dois sub-processos são os únicos a serem detalhados pois, como é mostrado, são os que consomem mais tempo, e por consequência são os mais onerosos, de todo o processo de gestão da folha de pagamento.

4 – Análise comparativa do processo de Gestão da Folha de Pagamento

Antes de iniciar a análise comparativa entre as organizações brasileiras e canadenses, é importante ressaltar que as conclusões deste estudo devem ser ainda consideradas com precaução, dado o pequeno número de organizações analisadas nos dois projetos-pilotos. A análise comparativa do processo de

gestão da folha de pagamento dos dados preliminares obtidos utiliza 8 organizações brasileiras e 50 organizações canadenses.

A análise com relação a custos entre as organizações brasileiras e canadenses se torna difícil por constituírem dois ambientes completamente diferentes, com estruturas de remuneração distintas. Existem estruturas distintas mesmo dentro de cada país, tais como, setor de atuação da organização, porte das organizações, região de atuação. A análise entre estes dois grupos será, então, neste artigo, limitada ao processo de informatização e ao tempo gasto em cada sub-processo e atividade. O tempo gasto, quando apresentado como custo, é representado com base nos custos ponderados do grupo considerado. Esta preocupação tem por objetivo efetuar comparações com base no que realmente possa ser comparado.

Analisando o tamanho das organizações pelo número de empregados, observa-se que a menor organização brasileira conta com 500 empregados e a maior apresenta 6.943, sendo a mediana de 2.513 empregados. A maior parte das organizações brasileiras trabalham com empregados em tempo integral. Com relação às organizações canadenses, 32% delas têm menos de 300 empregados, 40% entre 300-1.000 empregados, 16% entre 1.000 e 3.000 e 12% têm mais de 3.000 empregados. Pode-se observar que o porte médio das organizações brasileiras, considerado pelo número de empregados, é maior que o grupo das organizações canadenses. Este fator deve ser, então, considerado quando da análise dos dados.

O processo de gestão da folha de pagamento, apesar de ser uma atividade de suporte, pode trazer grandes benefícios se for analisado cuidadosamente, e medidas corretivas forem adotadas para aprimorar este processo. Pela amostragem das organizações brasileiras observa-se (anexo A) que o EETI mediano, ou seja, o salário anual dos empregados que trabalham no processo da folha de pagamento é de R\$ 21.514,00, sendo que no primeiro quartil este EETI é de R\$ 13.982,00 e no terceiro quartil é de R\$ 34.484,00. O custo anual gasto pela organização com pessoal para realizar o processo da folha de pagamento varia de R\$ 43,00 por empregado da empresa no primeiro quartil, R\$ 54,00 na mediana e R\$ 86,00 no terceiro quartil.

Apenas a título ilustrativo, apresentam-se os valores praticados pelo conjunto das empresas canadenses, pois as diferenças nos sistemas de remuneração e de valor do salário mínimo são tão expressivos nos dois países que dificultam a análise comparativa em termos salariais com base nesses parâmetros. O EETI mediano é de CD\$ 38.803 dólares canadenses, sendo que no primeiro quartil esse valor é de CD\$ 33.141 e de CD\$ 44.621 no terceiro quartil. (1 CD\$ canadense = R\$ 1.22). O custo por empregado da organização é de CD\$ 92,00 no primeiro quartil, CD\$ 57,00 na mediana e CD\$ 262,00 no terceiro quartil.

Um fator importante e que deve ser motivo de análise mais aprofundada é a variação entre o número de EETI necessário para cada 1000 empregados. Nas organizações brasileiras este número varia de 2,0 no primeiro quartil, 2,5 na mediana, até 4,0 no terceiro quartil. Nas organizações canadenses os números encontrados são respectivamente, 2,4; 4,1 e 6,8. Essa variação indica a

existência de processos mais eficientes para gerar a folha de pagamento e as melhorias a serem obtidas.

A tabela 1 mostra uma análise comparativa do tempo gasto em cada sub-processo entre organizações brasileiras e canadenses. Pode-se observar que a distribuição do tempo tem variação significativa em dois sub-processos. As organizações canadenses gastam 69 % do tempo do processo de folha de pagamento com a gestão dos dados variáveis, contra 57% das organizações brasileiras. Mas, nos dois países este sub-processo é o mais importante, com mais de 50% do tempo total do processo. O sub-processo de processamento do pagamento representa 20% do tempo total do processo para as organizações brasileiras e 8% para as organizações canadenses.

	Gestão cadastros	Gestão dos dados variáveis	Processar o pagamento	Ajustes final período	Ajustes final civil	Ajustes final exercício
Brasileiras	11%	57%	20%	10%	0%	2%
Canadenses	14%	69%	8%	6%	2%	1%

Tabela 1 – Análise comparativa do tempo gasto em cada sub-processo entre organizações brasileiras e canadenses.

O sub-processo de ajustes de final de ano civil é inexistente na amostra de organizações brasileiras porque houve coincidência de datas relativas ao final de ano civil e ano exercício (31 de dezembro de cada ano). Os itens a seguir apresentam um detalhamento dos sub-processos de gestão da folha de pagamento das organizações brasileiras e canadenses.

Gestão do cadastro de empregados

Este sub-processo inclui as atividades de criação e modificação de cadastros e de fornecimento de informações relativas ao cadastro dos empregados. As atividades de criação e modificação são informatizadas para todas as organizações brasileiras analisadas. Com relação à atividade de fornecimento de informações, a maior parte é informatizada. Observa-se que este sub-processo é mais informatizado nas organizações brasileiras, sobretudo na atividade de fornecer informações, cujo índice de informatização é de 71%, contra 38 % das organizações canadenses. Entretanto, deve ser feita uma ressalva em relação à diferença de informatização entre as organizações brasileiras e canadenses. A amostragem das organizações brasileiras apresenta maior número de empregados, o que indica serem de maior porte e que, portanto, têm maior retorno ao informatizar o processo de gestão da folha de pagamento.

O tempo gasto nas atividades deste sub-processo tem grande variação entre organizações, seja no estudo brasileiro, seja no canadense. Esta grande variação indica que as atividades deste sub-processo não são realizadas de forma homogênea. Na atividade “criar um cadastro” foi verificada uma variação de tempo nas organizações brasileiras de 39 minutos no primeiro quartil até 78 minutos no terceiro quartil (com mediana de 58 minutos). A atividade “modificar

um cadastro” apresentou baixa frequência anual, não justificando uma análise mais aprofundada dada a baixa quantidade de cadastros modificados (mediana menor que uma modificação por ano por empregado). Na atividade “fornecer informações do cadastro” das organizações brasileiras é constatado uma grande variação de tempo, podendo ser de apenas 4 minutos no primeiro quartil, até 46 minutos no terceiro quartil (com mediana de 24 minutos). O maior tempo para fornecer informações de um cadastro é gasto para organizações que executam esta atividade de forma manual. Uma melhora de performance destas organizações é, portanto, realizar esta atividade de maneira informatizada.

Gestão dos dados variáveis

Este sub-processo é formado pelas atividades de coletar dados, efetuar ajustes necessários, armazenar dados, corrigir/verificar/autorizar, arquivar informações e informar sobre os dados coletados. O processo é totalmente informatizado para a atividade de “armazenar dados” e predominante nas atividades de “coletar dados”, “efetuar ajustes necessários”, “corrigir/verificar/autorizar”, e “informar sobre os dados coletados” das organizações brasileiras. A atividade de “arquivar informações” é feita de forma manual na maior parte das organizações brasileiras analisadas. Mais uma vez pode ser observado maior informatização das organizações brasileiras. Inclusive, algumas organizações já não utilizam cadastro dos empregados em papel.

O sub-processo de gestão dos dados variáveis é sem dúvida o mais oneroso de todo o processo de folha de pagamento. Este sub-processo é, portanto, o mais provável de obter ganhos de produtividade em função de um processo *benchmarking*. A distribuição do tempo entre as atividades deste sub-processo entre organizações brasileiras e canadenses é apresentada na tabela 2. Pode-se observar que existe certa regularidade entre os dois grupos de organizações. No que se refere à distribuição do tempo, pode-se observar que o maior tempo (57% para as organizações brasileira e 35% para as canadenses) é gasto na atividade de “coletar os dados”. Esta atividade deve ser, portanto, a primeira atividade deste sub-processo a ser considerada quando do *benchmarking* do processo da folha de pagamento.

Analisando esta atividade, verifica-se (anexo A) que existe grande variação de tempo gasto para executá-la. Por exemplo, pelos dados das organizações brasileiras pode-se observar que o tempo para coletar um dado pode variar de 49,7 minutos no primeiro quartil até 132,4 minutos no terceiro quartil (a mediana foi de 91,1 minutos).

	Coletar os dados	Efetuar ajustes	Armazenar os dados	Corrigir, verificar e autorizar	Arquivar dados no fichário	Informar sobre dados coletados
Brasileiras	57%	12%	11%	10%	8%	2%
Canadenses	35%	13%	21%	20%	7%	4%

Tabela 2 – Análise comparativa do tempo gasto em cada atividade do sub-processo gestão dos dados variáveis entre organizações brasileiras e canadenses.

Tratamento da folha de pagamento

O tratamento da folha de pagamento é formado pelos sub-processos de Processamento do pagamento, Ajustes de final de período, Ajustes de final de ano civil e Ajustes de final de exercício. Conforme pode ser observado pela tabela 1, este conjunto de sub-processos consome respectivamente 32% e 17% do tempo total de executar todo o processo de gerar a folha de pagamento das organizações brasileiras e canadenses. Por estes percentuais conclui-se que, mesmo as organizações que terceirizam os sub-processos de tratamento da folha de pagamento, ainda assim podem obter ganhos significativos no processo de gestão da folha de pagamento. A maior parte do tempo, e por consequência do custo, do processo é gasta com os dois primeiros sub-processos e não com tratamento da folha de pagamento propriamente dito.

Os fatores que influenciam os custos dos quatro sub-processos do tratamento da folha de pagamento são basicamente o pagamento eletrônico, as atividades tratadas no exterior da organização, o número de locais utilizados para o tratamento dos dados, o número de ciclos de pagamentos, o número de demandas especiais e os reembolsos das despesas executadas pelos empregados que são integradas ao processo de gestão da folha de pagamento. Finalmente, é importante destacar que o custo por empregado para executar estes quatro sub-processos é o mesmo, não importando se o empregado é de tempo integral ou parcial.

Analisando individualmente cada sub-processo do tratamento da folha de pagamento, percebe-se que a quase totalidade das organizações brasileiras e canadenses realiza internamente o processamento do pagamento e o faz de maneira informatizada. Com relação aos ajustes de final de período, observa-se nítida diferença entre os procedimentos nos dois países. No Brasil este período se refere quase que exclusivamente a um mês pois os pagamentos são feitos, em sua maioria, mensalmente (na amostragem das organizações brasileiras, todas utilizavam pagamentos mensais). Diferentemente no Canadá, existem muitos setores em que as organizações são obrigadas por lei a efetuar pagamentos quinzenais. A variação da forma de pagamento gera um ciclo de 12 (pagamentos mensais) ou 26 (pagamentos quinzenais) períodos anuais. Conseqüentemente, os custos das organizações que elaboram a folha por períodos quinzenais é superior ao das organizações de ciclos mensais. Neste caso, as organizações brasileiras levam nítida vantagem em relação às organizações canadenses de ciclo quinzenal.

O sub-processo de ajustes de final de ano civil é realizado quando do final do ano calendário. Para o projeto-piloto brasileiro o final do ano civil coincidiu com o final do exercício financeiro para todas as organizações, não existindo, portanto, atividades no sub-processo de ajustes de final de ano civil. Para o grupo de empresas canadenses, este sub-processo existe, mas a sua participação média no cômputo do tempo total do processo foi de apenas 2%. Conseqüentemente,

não se justifica estudo mais aprofundado deste sub-processo com o intuito de aprimorar o processo como um todo.

Finalmente, o sub-processo de ajustes de final de exercício financeiro também não tem importância relativa significativa. Para as organizações canadenses este sub-processo consome apenas 1% do tempo médio de todo o processo de gestão da folha de pagamento. Para as organizações brasileiras este tempo é de 2%, sendo que muitas delas simplesmente não o realizam. As atividades que normalmente deveriam ser feitas por ocasião do final de exercício financeiro são consideradas no sub-processo de ajustes de final de período. Como para o sub-processo de ajustes de final civil, também não se justifica estudar este sub-processo mais detalhadamente para obter maior performance do processo de gestão da folha de pagamento.

5 – Conclusões

A análise comparativa realizada neste trabalho é proveniente de dois projetos-pilotos que estão em curso e estão focando, em um primeiro momento, o processo de gestão da folha de pagamento visando a melhoria da performance da cadeia produtiva. Os resultados deste trabalho são, portanto, preliminares devendo ser analisados com essa restrição, principalmente pelo fato de que a base de dados ainda é pequena para que conclusões definitivas possam ser tiradas. Entretanto, algumas evidências já podem ser observadas. Primeiramente, este processo apresenta certa similaridade entre organizações brasileiras e canadenses. Ele corresponde à percepção apresentada por Boisvert (2000) sobre as dez melhores práticas das organizações na gestão do processo da folha de pagamentos:

- Sistemas integrados de recursos humanos e folha de pagamento
- Cadastro eletrônico dos empregados com manutenção feita por eles próprios
- Gestão eletrônica dos dados referente às horas trabalhadas, com controle exercido pelos próprios empregados
- Eliminação da contabilização das horas trabalhadas (uma prática de maior impacto que a prática anteriormente descrita)
- Padronização dos ciclos de pagamento segundo uma relação ótima entre custo/benefício
- Um pagamento por ciclo de pagamento
- Pagamento eletrônico dos salários
- Contra-cheque eletrônico
- Relação positiva de custo/benefício dos serviços conexos, por exemplo, reembolsos a empregados
- Relação positiva de custo/benefício dos serviços terceirizados.

Pelas análises realizadas também é possível identificar alguns sub-processos e atividades que podem ser melhorados. Especial atenção deve ser dada às atividades de “fornecer informações” do sub-processo de gestão do cadastro de empregados, e “coletar dados” e “armazenar os dados” do sub-processo de gestão dos dados variáveis. Para tanto, uma nova etapa do processo de *benchmarking* deve ser implementada, ou seja, propor mudanças a partir das diferenças de desempenho observadas.

A análise realizada neste trabalho serve como parâmetro para aprimorar o processo de gestão da folha de pagamento e também para chamar a atenção para a técnica de *benchmarking*, sobretudo para aquelas organizações que estão engajadas na busca de maior eficiência de seus processos, em especial dos processos administrativos e de suporte. A partir deste estudo, outros processos podem ser analisados empregando o modelo apresentado neste trabalho.

Referências Bibliográficas

- Boisvert, H. (2000). *L'analyse comparative des processus d'affaires: gérer la paie*. Québec, ERPI, 42 pages.
- BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão - práticas avançadas*. Tradução: Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.
- Camp, R. (1993). A bible for *benchmarking*, by Xerox. *Financial Executive*. (Jul/Aug), 23-27.
- Camp, R. (1989). *Benchmarking: Best search for industry best practices that lead to superior performance*. Milwaukee, Winsconsin, ASQC Quality Press. 299 pages.
- Cox, A. and Thompson, I. (1998). On the Appropriateness of *benchmarking*. *Journal of General Management*. 23, (3), 1-20.
- Drew, S. A.W. (1997). From knowledge to action: the impact of *benchmarking* on organizational performance. *Long Range Planning*. 30, (3), 427-441.
- Elmuti, D., Kathawala, Y. and Lloyed, S. (1997). The *benchmarking* process: assessing its value and limitations. *Industrial Management*. (Jul/Aug), 12-19.
- Fitz-Enz J. (1993). How to make *benchmarking* work for you. *HR Magazine*. (December), 40-47.
- Jennings, K. and Westfall, F. (1992). *Benchmarking* for strategic action. *The Journal of Business Strategy*. 13, (3), 22-25.
- LUNKES, Rogério João. *O uso da contabilidade por atividades para melhorar a performance do negócio: um estudo de caso em fundação de amparo à pesquisa e extensão*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Sistemas – UFSC: Set./1999.
- Mcgonagle, J. J. and Fleming, D. (1998). Options in *benchmarking*. *Association for Quality & Participation*. (Mar/Apr), 38-42.
- Mittelstaedt, R. E. (1992). *Benchmarking*: how to learn from best-in-class practices. *National Productivity Review*. 11, (3), 301-315.
- Spendolini, M. J. (1992). The *benchmarking*: process. *Compensation & Benefits Review*. (Sep/Oct), 21-29.

Anexo A – Resumo da tabulação dos dados individualizados do processo de gestão da folha de pagamento de uma organização participante do projeto-piloto.

Resumo do custo do pessoal para gerar a folha de pagamento				
Nome da organização:	Resultado da organização	Limites dos quartis		
		1º	Mediana	3º
Dados Gerais				
Custo de um EETI (ponderação das três estimações fornecidas)	17.533 \$	13.982 \$	21.514 \$	34.484 \$
Custo anual gasto com pessoal por empregado	43 \$	43 \$	54 \$	86 \$
Número de EETI por 1000 empregados	2,0	2,0	2,5	4,0
Repartição do custo com pessoal				
10.2.2.1 Gestão do cadastro dos empregados	5,10 \$	4,16 \$	5,65 \$	16,23 \$
10.2.2.2 Gestão dos dados variáveis	3,51 \$	23,32 \$	30,31 \$	40,44 \$
10.2.2.3 Processamento do pagamento	18,66 \$	3,61 \$	10,84 \$	15,84 \$
10.2.2.4 Ajustes de final de período	13,27 \$	2,32 \$	5,61 \$	11,48 \$
10.2.2.5 Ajustes de final de ano civil	- \$	- \$	- \$	- \$
10.2.2.6 Ajustes de final de exercício	2,49 \$	0,95 \$	0,95 \$	0,95 \$
10.2.2.1 Gestão do cadastro dos empregados				
10.2.2.1.1 Criar um cadastro				
Tempo necessário para criar um novo cadastro (em minutos)	50,7	39	58	78
Número de cadastros criados por 100 empregados (anualmente)	24,8	7	21	59
Custo anual por empregado (ao salário mediano)	2,82 \$	0,68 \$	2,27 \$	4,23 \$
10.2.2.1.2 Modificar um cadastro				
Tempo necessário por modificação (em minutos)	25,9	3	21	30
Número de modificações por empregado (anualmente)	0,3	0	0	1
Custo anual por empregado (ao salário mediano)	1,74 \$	1,31 \$	1,97 \$	3,98 \$
10.2.2.1.3 Informar sobre um cadastro				
Tempo necessário por demanda de informação (em minutos)	33,8	4	24	46
Número de demandas de informação por empregado (anualmente)	0,1	0,2	0,8	1,4
Custo anual por empregado (ao salário mediano)	0,55 \$	0,82 \$	2,11 \$	5,14 \$
10.2.2.2 Gestão dos dados variáveis				
10.2.2.2.1 Coletar os dados				
Tempo necessário por dado coletado (em minutos)	173,8	49,7	91,1	132,4
Número de dados coletados por empregado (anualmente)	0,0	3,0	6,0	9,0
Custo anual por empregado (ao salário mediano)	1,09 \$	5,10 \$	11,33 \$	26,99 \$
10.2.2.2.2 Efetuar os ajustes necessários				
Tempo necessário por ajuste (em minutos)	3,4	4,9	8,5	77,5
Número de ajustes por empregado (anualmente)	0,0	0,1	0,2	0,6
Custo anual por empregado (ao salário mediano)	0,02 \$	0,68 \$	2,31 \$	6,13 \$
10.2.2.2.3 Armazenar os dados				
Tempo necessário por armazenagem (em minutos)	52,1	13,0	26,1	39,1
Número de armazenagens por empregado (anualmente)	0,0	3,0	6,0	9,0
Custo anual por empregado (ao salário mediano)	0,33 \$	0,71 \$	2,10 \$	6,29 \$
10.2.2.2.4 Corrigir, verificar e autorizar				
Tempo necessário por transação (em minutos)	34,8	8,8	17,5	26,1
Número de transações por empregado (anualmente)	0,0	0,1	0,2	0,6
Custo anual por empregado (ao salário mediano)	0,22 \$	0,49 \$	1,97 \$	4,94 \$
10.2.2.2.5 Arquivar dados no fichário do empregado				
Tempo necessário por arquivamento (em minutos)	15,8	3,3	4,4	11,1
Número de arquivamentos por empregado (anualmente)	0,4	1,3	3,4	5,3
Custo anual por empregado (ao salário mediano)	1,53 \$	1,04 \$	1,52 \$	5,75 \$
10.2.2.2.6 Informar sobre os dados coletados				
Tempo necessário por dado coletado informado (em minutos)	52,1	13,7	26,5	39,3
Custo anual por empregado (ao salário mediano)	0,33 \$	0,32 \$	0,49 \$	1,24 \$