

PESQUISA AÇÃO: IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL PARA SUPORTE DO PROCESSO DECISORIAL EM UM CALL CENTER

Levi Gimenez¹

Antonio Benedito Silva Oliveira²

Francisco José Pereira de Carvalho³

Resumo

Para continuar seu crescimento e redução de custos as empresas precisam criar estruturas para prover os gestores com informações que permitam melhores decisões face ao cenário de mudança, incertezas, sobretudo quando este setor é um call center recente no mercado, pressionado pelos clientes por redução de custos e adoção de tecnologias com destaque para a inteligência artificial, além da necessidade de gerar margens adequadas para gerar capital de giro e assegurar o crescimento. A questão de pesquisa consiste em quais métodos seriam adequados para atender as necessidades da empresa e os anseios informais dos gestores. Após entrevista e análise inicial os pesquisadores propuseram à empresa a implantação da contabilidade de custos e gerencial para controlar a operação, utilizando a pesquisa ação que permite a interação entre os participantes no processo de implantação e construção de um modelo decisório adequado ao negócio e ao modelo de gestão. Apesar de os resultados financeiros não se confirmarem de imediato, bem com os diversos problemas oriundos durante o processo o resultado final atendeu os objetivos (da empresa e da pesquisa) quanto as expectativas dos atores envolvidos e gestores operacionais. Pesquisa final corrobora que os participantes atribuíram ganhos obtidos pela empresa de implantação usando a pesquisa ação, em grande parte porque os participantes resolverem os problemas sem utilizarem o mecanismo comando-controle, assim, novas pesquisas devem ser realizadas porque os instrumentos implantados já são consagrados em gestão.

Palavras-chave: Call center, Custos em Serviços, Pesquisa ação

¹ Mestre em Contabilidade e Finanças pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Professor da PUC-SP, Faculdades La Salle e SENAC. Levi_gimenez@hotmail.com

²Doutor, Mestre em Controladoria e Contabilidade pela USP e Professor de graduação e pós-graduação da PUC-SP. absolive@gmail.com

³ Mestre em Contabilidade e Finanças pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e Professor da Faculdade Barretos. fcarvalho100@ig.com.br

Abstract

To continue its growth and cost reduction, companies need to create structures to provide managers with information that allows better decisions in the face of the changing scenario, uncertainties, especially when this sector is a call center new in the market, pressured by customers for cost reduction and adoption of technologies with emphasis on artificial intelligence, in addition to the need to generate adequate margins to generate working capital and ensure growth. The research question is what methods would be adequate to meet the needs of the company and the informal yearnings of the managers. After interview and initial analysis, the researchers proposed to the company the implementation of cost accounting and management to control the operation, using the action research that allows the interaction between the participants in the process of implementation and construction of a decision model appropriate to the business and the model management. Although the financial results were not confirmed immediately, as well as the occurrence of various problems during the process, the final result met the objectives (of the company and the research) as well as the expectations of the stakeholders involved and operational managers. Final results corroborate that participants attributed gains earned by the company with the action, largely because participants solve problems without using the command-control mechanism. Further research must be done even considering that the deployed instruments are already enshrined in management.

Keywords: Call center, Costs in Services, Action research.

Introdução

As mudanças sócio-econômico-ambientais e tecnológicas vêm ampliando os desafios dos gestores na condução dos negócios em direção à efetividade empresarial (eficiência e eficácia). Estas mudanças alteram constantemente a necessidade e forma de conquistar clientes, desenvolver novos produtos e serviços, fornecedores, equacionar questões comportamentais, sociais, ambientais, sem deixar de crescer a pressão dos stakeholders, entre os quais os acionistas, ávidos por maiores resultados e valorização das ações.

A necessidade de adaptação as mudanças, por sua vez, trazem em seu bojo novas oportunidades. Buscando alternativas para a resolução dos conflitos e oportunidades gerados pela constante mutação no ambiente, acadêmicos, executivos e consultores tem elaborado modelos, instrumentos, técnicas, fórmulas, objetivando oferecer aos gestores alternativas para suporte as decisões diárias com vistas ao crescimento.

Empresas novatas, ou não muito longevas, por vezes, necessitam implantar instrumentos básicos e consagrados por uso e com farta literatura, tais como adoção da apuração e controle de custos e instrumentos da contabilidade gerencial, técnicas estas introduzida nas empresas em fins do século XIX e de uso da maioria das médias e grandes empresas.

A empresa objeto do estudo, denominada CC Call Center Ltda (nome fictício), sediada no interior de São Paulo, atua no ramo call center, atividade que consiste na intermediação entre determinada empresa, ou organização, (contratante) e o cliente final, partindo da necessidade de um método que permitisse visualizar a margem de cada um dos negócios (clientes) da empresa. e adicionalmente melhorar o controle, reduzir custos, aumentar a rentabilidade e gerar fluxo de caixa. Assim, a problemática consiste em quais são os métodos e instrumentos a serem desenhados e implantados para atender as expectativas dos gestores.

Sob os aspectos técnicos é patente a necessidade de um sistema de custeio e instrumentos da contabilidade gerencial tais como relatórios de margens de contribuição e sob os aspectos metodológicos, a descrição de que a forma como a implantação for implantada pode gerar conhecimento para outras empresas semelhantes constitui um objetivo a ser alcançado.

Para responder a problemática e atingir os objetivos propostos, que incluem a divulgação dos conhecimentos adquiridos, a forma mais adequada foi pesquisa ação, ou “aquela que se destina a clarificar, ou resolver uma problemática da vida, da sociedade e de educação”, conforme Morin, Gadoua e Potvin (2007), porque além de valorizar a ação, ou seja, apoiar a empresa na resolução dos problemas, gera conhecimento e tem compromisso com melhorias e mudanças. O método foi a pesquisa-intervenção, que contou com a anuência e participação da Administração, desde que omitido o nome da empresa e dados referentes a situação econômico financeira.

A dificuldade de repetir os conhecimentos adquiridos na intervenção, que pode ocorrer em outros tipos de pesquisa como o estudo de caso, é uma das principais críticas a este tipo de pesquisa, não obstante, vale salientar que estes conhecimentos não seriam adquiridos sem a integração/intervenção do pesquisador (es) e demais participantes. A implantação, sem o apoio da pesquisa ação, constituiria em consultoria que geraria benefício para a empresa e para aqueles que implantaram, sem proporcionar registros que permitissem um conhecimento replicável por terceiros, possibilidade suscitada pelos relatos da pesquisa ação.

Para garantir a qualidade da pesquisa ação foi constituído, conforme característica salientada por Eden e Huxham (2009):

Um método sistemático e ordenado para refletir sobre ela, mantendo o vínculo dos resultados da pesquisa com os resultados teóricos de cada episódio ou ciclo de envolvimento na organização.

O método inclui o diagnóstico da situação corrente através de encontros e entrevistas com os participantes, explicitação e desenvolvimento do projeto de implantação do sistema de custeio, adequando-o a estrutura, características e cultura organizacional, coparticipação, análise documental, análise conjunta dos resultados e a consecutiva contribuição científica. Enquanto metodologia de pesquisa é caracterizada como exploratória, qualitativa e bibliográfica.

A pesquisa ação teve como objetivo implantar o do sistema de custeio e análises derivadas da contabilidade gerencial. É objetivo secundário apresentar o sistema de custeio como um instrumento de melhoria dos processos destinado a melhorar os resultados com intervenções dos participantes, gestores e pesquisadores a partir do conhecimento das variações originadas pela mensuração dos resultados.

Subsequente a introdução abordaremos o negócio do qual está inserida a empresa, aspectos teóricos da contabilidade de custos, em seguida apresentaremos a pesquisa ação e a implantação do instrumento na empresa participante. Por fim, teceremos as considerações.

2 Fundamentação teórica

Até fins do século XIX não havia preocupação dos gestores com os custos. Surgiu nesta época nas indústrias têxteis, embora as siderúrgicas e as ferrovias fossem as grandes empresas da época. Um grande impulso foi graças aos engenheiros adeptos da administração científica ao perseguir a eficiência dos processos de produção e “detectar as fontes dos lucros globais de uma companhia” JOHNSON e KAPLAN (1996).

A finalidade de um sistema de contabilidade de custos é: a) mensurar o valor dos estoques; b) Disponibilizar dados para compreensão das variáveis que compõem o custo; e c) Apresentar informações para apoiar o processo decisório, relacionados a receita, investimento, descontinuidade de produtos ou serviços e/ou decisões relacionadas a clientes, ou seja, destinam-se ao processo decisório (planejamento, execução e controle).

Uma revisão da literatura observa-se que os sistemas mais comuns de custeio são o custeio por absorção (ou integral), custeio direto ou variável e mencionam também o sistema de custeio por atividade (Activity Based Costing – ABC), como pode ser observado em Hansen e Mowen (2001), Bertó e Beulke (2013), Veiga e Santos (2016), Martins (2018), Horngren, Datar e Foster (2011). Berliner e Brimson (1988) e Dearden (1971), não incluem o ABC em suas obras porque são anteriores a divulgação deste método. Kaplan e Cooper (2000) partem da relevância da contabilidade de custos (Johnson e Kaplan, 1987) para dar ênfase ao ABC. Shank e Govindarajan apresentam a Gestão Estratégica de Custos que se baseia no ABC.

Para efeito de análise de custos com finalidade específica, rentabilidade por exemplo, custo por produto, linha de produtos, cliente, canal de distribuição etc. é recomendado a utilização do custo variável, que segundo Guerreiro (2006), pesquisadores e estudiosos, a

começar por Horngren (1972), demonstram a vantagem deste sistema custeio e da utilização da margem de contribuição.

O custeio por absorção apropria todos os custos de um período diretamente ao produto, tanto os custos diretos, mão de obra e outros serviços aplicados diretamente ao produto, e matéria prima, bem como os custos indiretos, aqueles que não podem ser apropriados diretamente ao produto, como o clássico exemplo do custo de salários e encargos da supervisão. A alocação é realizada através de critérios de rateio, divisão dos custos indiretos (base) por alguma grandeza como mão de obra direta, homens-hora, horas máquina ou outros critérios julgados mais apropriados em função das características do negócio. Este tipo de custeio está em linha com os aspectos qualitativos para elaboração das demonstrações contábeis, com o foco na mensuração do valor dos estoques.

Originalmente a proposta do Custeio Baseado em Atividades foi uma alternativa as metodologias de custeio vigentes, principalmente o custeio por absorção, como explica-nos Martins (2018) “uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. O centro do ABC é a atividade que Hussein (2003) define-o como “um evento ou transação que constitui um direcionador de custos”. Exemplos de direcionadores são leitos ocupados, horas de voo acumuladas, pedidos de compra, unidades habitacionais (em hotelaria). Neste método as atividades geram o custo e os produtos consomem as atividades. A ideia dos direcionadores de custo “é afastar-se da noção que o volume direciona o custo” conforme assevera Shank e Govindarajan (1997).

No custeio variável são distribuídos apenas os custos que variam de acordo com o volume, ou quantidades, produzidas. Os custos fixos são considerados custos do período. Desta forma, ao confrontar o custeio variável com a venda destes produtos / serviços temos a margem de contribuição. Esta é uma informação relevante porque não é impactada pelos custos indiretos (do período).

Para atender as perspectivas da CC Call Center é necessário o foco em resultado (produto) e desempenho (gestores). Conforme Glautier e Underdown (1991) “custos são acumulados em duas formas: em termos de relacionamento com uma pessoa (avaliação de desempenho) e em termos de produtos (resultados)

O foco em resultado e desempenho exige a definição de uma estrutura baseada em responsabilidade, ou contabilidade por responsabilidade. Gimenez e Oliveira (2011) afirmam que Centros de Responsabilidade, Área de Responsabilidade ou Centros de Resultados são geralmente usados como sinônimos porque são segmentos que permitem visualizar o negócio em seu estágio planejado, atual e futuro. É um sistema flexível permitindo o planejamento e controle também por produto, área geográfica ou outra forma que melhor represente os negócios da empresa e/ou as necessidades de informação dos gestores. Dividem-se em centros de investimento, centros de lucros e centros de custos.

Os centros de custos são segmentos acumuladores de custos e despesas. São destinados às atividades de suporte as operações, por exemplo, manutenção, contabilidade, departamento financeiro, tesouraria, contas a pagar, crédito e cobrança e jurídico.

Nos centros de lucros os gestores são responsáveis pelas receitas, custos e lucros. São exemplos, linhas de produto, áreas geográficas ou departamentos. Em uma loja de departamentos média ou grande, dividida em departamentos e seções, como eletrodomésticos linha branca, eletroeletrônicos, móveis, com equipes especializadas, receitas segregadas e

vendedores ou consultores de vendas mensurados, remunerados e premiados por seu desempenho. Para exemplificar o conceito apresentamos o quadro 1ª seguir:

Quadro 1 – Centro de Custos e Lucro

	LOJA A	Centros de Lucro		C. Custos
		Masculino	Feminino	Deptos Adms.
Receita de Vendas	125.000	50.000	75.000	
Custos variáveis	-53.200	-22.000	-31.200	-
Margem de Contribuição	71.800	28.000	43.800	-
Custos Fixos	-15.000	-6.500	-5.200	-3.300
LAIRCS	56.800	21.500	38.600	-3.300
IR e CS	-19.312	-7.310	-13.124	1.122
Lucro Líquido	37.488	14.190	25.476	-2.178

Fonte: Elaborado pelos autores

Nos centros de investimento o gestor tem autonomia para decidir sobre os recursos investidos em ativos, pesquisa e desenvolvimento, ampliação ou descontinuidade da capacidade instalada entre outras decisões de porte. A liderança deste centro normalmente é ocupada por um profissional subordinado ao Conselho ou proprietário.

Os centros de investimento permitem mensurar o desempenho da empresa e dos gestores utilizando métricas tais como a margem de contribuição, o EVA – Economic Value Added ou ROI -Return on Investment, conforme podemos visualizar no quadro 2. A comparabilidade é um elemento que permite inserir a empresa em um contexto mais amplo como concorrência e o mercado como um todo.

Quadro 2 – Centro de Investimento

Centro de Investimento	CIA ABC	Loja A	Loja B	Loja C
Investimento	450.000	100.000	150.000	200.000
Receita de Vendas	755.000	125.000	250.000	380.000
Custos variáveis	-363.200	-53.200	-120.000	-190.000
Margem de Contribuição	391.800	71.800	130.000	190.000
Custos Fixos	-85.000	-15.000	-25.000	-45.000
LAIRCS	306.800	56.800	105.000	145.000
IR e CS	-104.312	-19.312	-35.700	-49.300
Lucro Líquido	202.488	37.488	69.300	95.700
Remuneração Capital (20%)	-90.000	-20.000	-30.000	-40.000
Valor Adicionado	112.488	17.488	39.300	55.700
ROI	25%	17%	26%	28%

Fonte: Elaborado pelos autores

A implantação do sistema de custeio no setor de serviços em função das características próprias do setor exige uma apuração com acurácia, o que não quer dizer exatidão, haja vista que esta, em contabilidade de custos está mais no campo teórico, ou ideal, que prático.

A importância da sua apuração, e o grau de detalhamento, permitem inferências sobre os elementos do custo e seus direcionadores, bem como, decisões e ações para melhoria contínua.

Por fim, sua compreensão permite um poder maior de negociação junto aos contratantes porque estimativas em serviços tem complexidade menor que em produtos manufaturados, reduzindo a oportunidade de o prestador de serviços negociar margens maiores. Soma-se ao fato que na maioria das vezes os contratantes são grandes empresas com estruturas, sistemas e processos organizados e uma concorrência grande posto que as barreiras de entrada no mercado de call center são pequenas, estimando-se que haja são pequenas.

3 Método de Pesquisa

Objetivando responder a problemática de pesquisa sobre a implantação custeio, permitindo a elaboração de relatórios de desempenho e resultado tendo como objetivo a redução de custos e entender o momento atual da empresa, sob a perspectiva acadêmica, considerou-se adequada a pesquisa ação, abordagem qualitativa, inserida no paradigma fenomenológico, por permitir a combinação de diversas técnicas ou métodos, no caso, entrevista, observação direta e análise documental. Este tipo de pesquisa enfatiza o subjetivismo, característico das ciências sociais, daquilo que é objeto de estudo, como a consciência, a intenção e a ação propriamente dita.

Para Grundy (1988) esta pesquisa insere-se na modalidade pesquisa ação interativa porque pesquisadores e participantes identificam juntos os problemas potenciais, as causas latentes e as possibilidades de intervenções. A autora destaca que a ação é melhorada em função da aplicação da sabedoria pessoal dos participantes e pela comunicação entre participantes e o pesquisador. Por sua vez, espera-se com a implantação possibilite geração de conhecimento sobre a empresa, seus clientes e gestores, aliás face ao escopo e enfoque da pesquisa ação é compatível a substituição do termo “gestores” por participantes.

As duas outras modalidades são a pesquisa ação técnica, onde o pesquisador testa uma abordagem particular de intervenção baseada em uma teoria pré-especificada e a pesquisa ação emancipatória quando promove uma consciência crítica, na ação política e práticas para promover a mudança.

O termo pesquisa ação foi criado em 1946, por Kurt Levin (1965), como perspectiva complementar ao formalismo e matematicismo que predominava nas ciências sociais, ao discurso para identificar comportamentos humanos. Concluiu, também, que mudança é mais efetiva quando os sujeitos participam ativamente do processo.

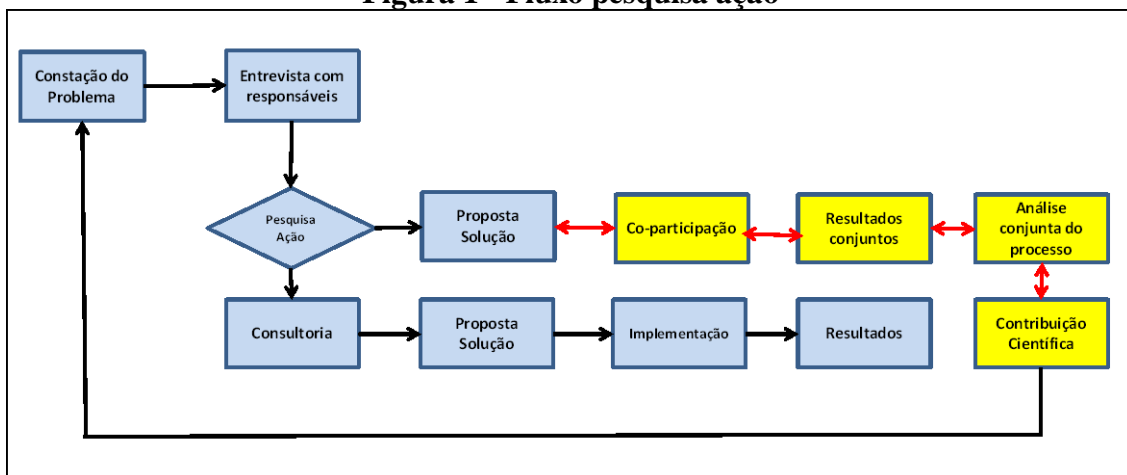
Organizações proporcionam oportunidades ideais para experimentação, nem sempre replicáveis, argumento que justifica a pesquisa ação, conforme Eden e Huxham (2009), que também entendem que os cenários de intervenção podem fornecer dados valiosos sobre o que as pessoas fazem e comentam, sendo mais propícios para a geração e o desenvolvimento de teoria que propriamente seu teste. Collis e Hussey (2005) classificam-na como pesquisa

aplicada e projetada para motivar uma mudança consciente em um ambiente parcialmente controlado. Vergara (2007) destaca o caráter intervencionista e classifica-a como “um tipo particular de pesquisa participante e de pesquisa aplicada que supõe intervenção participativa na realidade social”.

Thiollent (2009) contextualiza a pesquisa ação como participativa, menos autoritária e motivadora ao discutir coletivamente problemas e propor soluções com o “auxílio de consultores externos”. O autor destaca como limitação a “atuação dentro das linhas gerenciais e interesses predominantes”.

A pesquisa ação tem como escopo, de maneira participativa, a resolução de um problema e a geração de conhecimento, característica que a difere da consultoria, conforme segregado na figura 1:

Figura 1 - Fluxo pesquisa ação

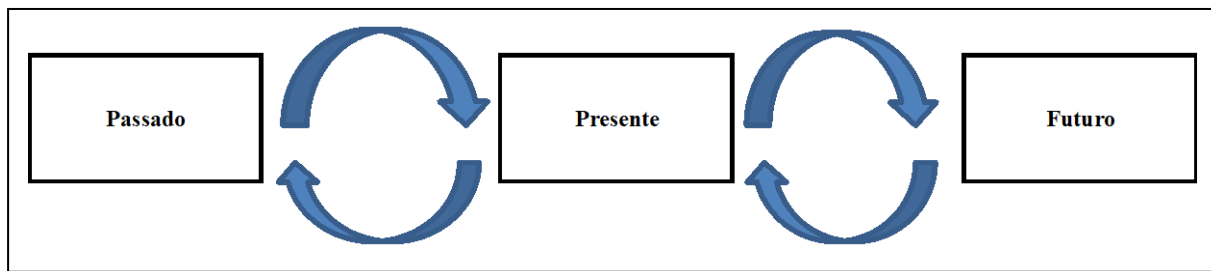


Na maior parte do tempo o ambiente de negócios é incerto, imprevisível, diversificado e multifacetado e faz-se necessário que os métodos de pesquisa se encaixem e interajam com essa realidade. Desta forma, entende-se a pesquisa ação, enquanto método de pesquisa-participante, capaz de absorver a realidade organizacional e influenciar as mudanças na empresa-objeto, porque como observa Oliveira (2011):

Em contabilidade, administração e controladoria os objetos de estudo reagem aos instrumentos de medição e análise, analogamente ao mundo das partículas atômicas, onde o aparato de observação especificado determina em grande parte o resultado obtido.

Destarte, não se pretende propor a pesquisa ação como método único, ou combater o positivismo nas ciências sociais como Bhaskar (2008), Damásio (2004), Morin (2010) ou Moles (1995), nem mesmo polarizar entre quantitativo ou qualitativo, saber, ciência ou não ciência. O caminho, neste caso, a perseguir para as organizações é a esquematização, do pensamento complexo proposto por Morin (2010), onde passado, presente e futuro se interagem permanentemente:

Figura 2 – Interação passado-presente-futuro



Fonte: Elaborado pelos autores, baseado em Morin (2010)

Tripp (2005) assevera que a pesquisa ação difere de outros tipos de pesquisa, como o estudo de caso, narrativo por natureza, porque “uma proporção muito maior dela é mais metodológica que substantiva”. Entende ainda, que são duas metodologias distintas que podem ser complementares.

4 Análise dos Resultados

Esta seção será dividida em duas partes. Na primeira abordaremos a empresa, seu entorno, aspectos competitivos e o ambiente interno: Gestão e processos. Na segunda parte a implantação propriamente dita e a coleta de informações para o relatório da pesquisa-ação, onde almeja-se compartilhar os conhecimentos oriundos da implantação de um call center de porte pequeno.

4.1 A Empresa e ambiente

Call centers são empresas prestadoras de serviços, ou centrais de atendimento, que tem como objetivo atender consumidores ou clientes. São uma extensão comercial ou técnica deste. Prestam serviços de telemarketing, comercialização de produtos, fornecem suporte técnico, programação ou agendamento. Participam das atividades meio ou fim de seus clientes.

A prestação de serviços é através de computadores, sistemas e operações e inteligência artificial. Utilizam tecnologias que permitem simultaneamente um grande número de ligações, através do sistema (Computer Telephony Integration) que realiza a integração do telefone ao computador, o gerenciamento das ligações e a distribuição das mesmas através das operações e o encaminhamento para os atendentes especializados

Para prestação dos serviços utilizam atendimento direto ou após o IVR - Interactive Voice Response que permite a interação do cliente com um áudio pré-gravado que possibilita a escolha, através de um menu, escolher o produto ou serviço. Também conhecido como URA's – Unidade de Resposta Audível este serviço é utilizado principalmente por empresas concessionárias de serviços públicos, tais como, telefonia, eletricidade, saneamento, área de saúde, empresas comerciais, industriais e serviços bancários, entre outros.

As empresas contratantes normalmente terceirizam o processo de realização do serviço para ser executado pelo call center, processo conhecido como Business Process Outsourcing – BPO. As empresas terceirizam as atividades porque não faz parte do seu core business, de sua atividade principal, para redução de custos, ou ambas as situações.

A contratante define como o serviço será executado, as métricas de mensuração de resultados e pagam, em sua maioria, por posição de atendimento (PA) que consiste em um local com computador e demais aparatos necessários ao exercício da função pelo operador. Outros elementos podem compor a remuneração tais como índices de produtividade, clientes convertidos, vendas e outros.

Segundo o site especializado Callcenter o setor emprega em 2018 518,1 mil pessoas, em 270 mil PA's. Os clientes vêm pressionando as operadoras por cortes de custos e substituição da mão de obra por soluções digitais. Palavras como chatbot, programas que imitam a voz humana e que tenta conversação com as pessoas, omnichannel que consiste em integrar áreas da empresa para facilitar a vida do consumidor, robôs e inteligência artificial, se tornaram corriqueiras.

O call center, objeto do presente estudo, tem como clientes operadoras de telecomunicações, instituições financeiras, companhias áreas e cobrança de dívidas atrasadas. Empresa de pequeno porte para o ramo de atividade que é intensivo em mão de obra, com 1.500 funcionários e faturamento de R\$ 48 milhões em 2017, superior em 12,5% comparado ao exercício anterior. O resultado no último exercício foi negativo de R\$ 320 mil.

Os gestores e fundadores, são responsáveis pelas áreas operacional, financeira e comercial e desenvolvimento de negócios estão cientes da necessidade de informações financeiras além do fluxo de caixa, elaborado internamente, e demonstração de resultado apresentada mensalmente por escritório contábil.

A empresa também precisa de um sistema integrado em substituição as planilhas eletrônicas que são insuficientes para apresentar todas as informações que os gestores necessitam. Após a contratação dos pesquisadores fez-se uma primeira rodada de entrevistas para alinhar as expectativas dos gestores com a intervenção e o plano estratégico da empresa.

Verificou-se, comprovado por relatórios operacionais e e-mails de clientes que as demandas destes estão sendo atendidas, as métricas estão sendo cumpridas e as glosas por descumprimento são exceções. Em contraposição, o turnover é alto aumentando os gastos com contratação e treinamento.

Após a entrevista os pesquisadores e gestores definiram um cronograma:

- Implantação de um sistema ERP, de pequeno porte, objetivando uma implantação rápida e com baixo dispêndio de recursos;
- Estabelecimento de centros de responsabilidade para mensurar receitas, custos e despesas;
- Plano de contas em observância a Contabilidade das Pequenas e Médias Empresas (NBC TG 1000);
- Relatórios que possibilitem o controle unidade de negócios, no caso clientes, envolvendo margem de contribuição bruta, margem de contribuição após os custos indiretos e

o lucro líquido. O conceito de EBITDA / LAJIDA – Lucro Antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização;

- Comparação dos serviços contratados com os consumidos;
- Reuniões semanais de avaliação de resultados e revisão do planejamento;
- Resolução de conflitos, sempre que ocorrerem.

O prazo estimado para implantação foi de 180 dias, com mais 90 dias de acompanhamento. A retroalimentação durante todo o período.

4.1.1 O Processo de implantação

A fase inicial foi a definição do sistema integrado. Uma das principais variáveis a serem consideradas era o investimento. Assim soluções mais simples foram analisadas e optou-se por um software que integrasse todo o negócio, das compras ao pagamento, do faturamento ao recebimento do cliente. Situação sine qua non era que o módulo financeiro possibilitasse a elaboração e acompanhamento do fluxo de caixa. O sistema selecionado integrou as informações financeiras e folha de pagamento com o sistema contábil do escritório de contabilidade, onde folha e impostos eram gerados. O fluxo de caixa necessitou customização para atender as necessidades informacionais do gestor financeiro.

Paralelamente, foi alterado o plano de contas para contemplar as mudanças e preparar para geração de relatórios gerenciais, que seriam customizados objetivando garantir consistência nas informações para suporte ao processo decisório.

Após 120 dias a elaboração dos primeiros relatórios foi possível. Refinamentos foram efetuados e as seguintes situações e ações sobressaíram:

- A maioria das operações não retornavam as margens esperadas, abaixo dos valores estimados por ocasião do fechamento dos contratos. Algumas com geração de caixa negativo, medido pelo Ebitda.
- Diversos custos tais turnover, benefícios e absenteísmo acima dos valores planejados por ocasião da negociação dos contratos;
- Serviços acrescentados pelos clientes, para atingir as métricas, não vinham sendo cobrados. Assim, algumas operações tinham mais funcionários e recursos alocados que aqueles efetivamente pagos pelos clientes.
- Foram mapeadas algumas ações tais como otimização da mão de obra em clientes onde o volume contratado diverge do volume consumido;
- Área comercial renegociará contratos com baixas margens ou margens negativas. Os últimos, caso não seja possível a revisão, serão rescindidos dentro dos prazos legais.
- Meta de redução de custos com treinamento, redução do absenteísmo e turnover.
- Redução de custos e despesas com mão de obra.

- Eliminação de um produto do portfólio em função das baixas margens e da impossibilidade de aumento do faturamento ou redução de custos.

Os relatórios proporcionaram uma visão da contribuição de cada um dos clientes e suscitaram diversos questionamentos sobre questões operacionais, interrogações improváveis anteriormente porque as informações apresentadas estavam em valores consolidados e com base no custeio por absorção.

4.1.2 Aspectos positivos na implantação

Os aspectos descritos são frutos da observação dos participantes, análise documental e intervenção dos pesquisadores, ressaltando que neste tipo de pesquisa o pesquisador cumpre um papel ativo e pode contribuir com o resultado

- Aparente alteração no comportamento dos funcionários (maior compromisso), principalmente da equipe envolvida na implantação do sistema integrado;
- Uma sensível melhora nos dados e documentos enviados a contabilidade;
- Antecipação de medidas saneadoras tomadas pelos próprios gestores departamentais;
- Os participantes passaram a ter uma visão holística da empresa, entender como cada departamento contribui para os resultados apresentados aos clientes;
- Mudança no clima organizacional;
- Os relatórios apresentaram os resultados de forma sintética, mas possibilitando compreender as margens e a geração de caixa. Alguns números foram escrutinados, confrontados e comparados;
- Aumento da previsibilidade do fluxo de caixa com a maior integração entre Compra e Financeiro
- Foram propostas metas a serem atingidas para margem bruta, EBITDA e margem líquida.

4.1.3 Aspectos negativos na implantação

As sociedades tendem ao processo de equilíbrio. Ensina-nos Senge (2001) que “os líderes que tentam mudar a organização frequentemente se surpreendem ao se verem aprisionados em processos de equilíbrio”. Assim, um dos desafios da equipe de pesquisadores foi a reação a implantação, ou a mudança. Nestes momentos, quando as pessoas creem que serão impactadas negativamente é comum comprometerem-se verbalmente e não o fazem em ação. Neste caso o domínio da linguagem pelos pesquisadores foi importante para diagnosticar a situação, envolver os colaboradores, disseminar conhecimentos ou dirimir ou ajudar a solucionar conflitos.

Ao colocarem suas atividades diárias a frente, ou desconsiderando o projeto, os colaboradores estão, ainda que inconscientemente, sabotando-o. Coube aos pesquisadores

romper a tentativa de equilíbrio através da eliminação de medos, adoção do compromisso participativo e compartilhando informações e conhecimentos.

O compromisso participativo extrapola o comprometimento porque além das ações necessárias a implantação, o colaborador participa com considerações críticas e soluções para problemas de qualquer natureza (técnica, cultural, social ou financeira). Um dos caminhos para o compromisso participativo é o exercício da orientação interrogativa crítica, que consiste em realizar questionamentos pelas partes na busca de soluções. Diverge do método interrogativo tradicional porque é bidirecional e incorpora o pensamento crítico, buscando a racionalidade e equidistância das situações-problema, com foco principal em otimizar a realização do trabalho e melhorar também os resultados econômico-financeiros.

A pesquisa ação não se justificaria se adotasse mecanismos do comando e controle, caso em que tornaria mera consultoria. Thiollent (2009) assevera que é necessário “criar o espaço para diagnóstico, investigação sem preconceitos, discussão e amadurecimento coletivo”. Este espaço foi proporcionado pelos pesquisadores mediante o pensamento crítico, e por vezes, questionamentos usando o método socrático, para questões de difícil solução ou conflituosas e receberam respostas estruturantes e criativas dos participantes. A intenção precípua dos pesquisadores de compromisso e interação.

Grande número de repostas foram aplicadas aproximando os resultados das expectativas dos atores envolvidos, sobretudo os gestores das áreas operacionais que em um primeiro momento estavam preocupados com a redução dos recursos e eventuais dificuldades para atingir as métricas pactuadas com os clientes.

Os resultados financeiros não se confirmaram de imediato, parte porque algumas ações, sobretudo as que envolvem clientes e repactuação de contratos, não são imediatas.

Diversos problemas de ordem técnica, de alocação de recursos, de prazos, pressão cotidiana e conflitos entre participantes e gestores foram surgindo e solucionado, sem prejudicar, em absoluto, a proposta de participação advogada para a pesquisa ação por Thiollent (2009) e Morin (2004). Eden e Huxham (2009), no entanto, destacam que no cenário da pesquisa ação haverá forças favoráveis e contrárias, porém, reconhecer que a intervenção resultará em mudança e desafiará o status quo é o mais importante. A mudança e seu impacto no grupo, na possibilidade de melhoria do resultado, foram pontos de destaque no presente trabalho.

Em um momento de incertezas a mudança é o caminho para romper com a letargia e a ação é necessária para a mudança como salientada por Lewin (1946), Grundy (1988), Morin (2004), Collis e Hussey (2005), Vergara (2007), Thiollent (2009) e Eden e Huxham (2009)

Por fim, observou-se mudanças culturais salientadas pelos participantes. Ao menos em parte, podem ser atribuídas as características participativas da pesquisa ação, assim como, maior interação entre as áreas, trabalho em equipe, alteração na estrutura (menos formal), possivelmente mais flexível, aspecto visto por alguns autores como essenciais para a sobrevivência em um ambiente de mudanças rápidas e drásticas. Flexibilidade, participação e autonomia dos colaboradores são defendidas desde a escola das relações humanas e, ultimamente associadas aos benefícios da redução das hierarquias, melhoria na comunicação, inovação, como Martin (2011), Tachizawa e Scaico (2006), Hope e Fraser (2003), Kanter (1997) e Hammer e Champy (1994).

Considerações finais

O processo decisório, e a qualidade das decisões, sustentam-se em informações que permitam a compreensão do negócio, ou de determinados eventos que impactam o resultado. A CC, empresa no ramo de call center, em rápido crescimento, deparou com a necessidade de implantação de um sistema de informações para prover os gestores com informações sobre custos dos serviços por unidade de negócios, margens e geração de caixa.

A implantação de sistema integrado, métodos de custeio e relatórios integrando conhecimentos técnicos aos objetivos preconizados ao escolher a pesquisa ação foram alcançados. A empresa conseguiu adequado grau de informação para o momento, através da participação dos colaboradores apoiados pelos pesquisadores. O termo adequado para o momento refere-se ao fato de que a medida que a empresa incorpora as informações ao processo decisório novos questionamentos e informações são necessários, evento este que foi diagnóstico antes, durante e posteriormente ao processo.

No período da implantação os resultados financeiros ficaram aquém das expectativas, divergente dos comportamentais, posto que a empresa incentivou e tomou providências no sentido de uma ampla comunicação, flexibilização da estrutura com a redução dos níveis hierárquicos e a criação de um clima propício à inovação (crescimento endógeno) com sugestões e implantação de ideias. O método do pensamento crítico implantado pelos pesquisadores foi fundamental neste processo ao permitir aos participantes a oportunidade de expressar e ver suas ideias implantadas, na maioria das vezes.

Por delimitação, aliás uma das críticas à pesquisa ação é que os resultados obtidos na empresa-objeto não podem ser universalizados ou estender-se, de forma imediata, a todas as demais porque é patente a influência do ambiente, dos eventos, além do comportamento e ação dos participantes e intervenção dos pesquisadores. Porém, como todo instrumento de gestão os resultados conseguidos possivelmente serão factíveis em empresas em situação similar, ocasionando ganhos de produtividade, maneiras eficientes de realizar o trabalho, mudança no clima organizacional e redução de custos.

Embora os participantes atribuam ganhos obtidos pela empresa a implantação partir da metodologia pesquisa ação, esta assertiva deve ser vista com reservas devido ao conjunto de técnicas e métodos consagrados já aplicados. Assim, constituem oportunidade para novas pesquisas nesta linha e no segmento de prestação de serviços.

Referências

- BERLINER, C.; BRIMSON, J.A. **Cost management for today's advanced manufacturing**. Boston: Harvard Business Review Press, 1988
- BERTÓ, D J.; BEULKE, R. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2013
- BHASKAR, R. **A realistic theory of science**. London: Routledge, 2008
- CALLCENTER. **Resumo da atividade**.
<http://callcenter.inf.br/busca/?txtTextoBusca=RANKING>, em 07/09/2018, as 21:21 hs.
- COLLIS, J; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**. 2ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- DAMASIO, A. **Em busca de Espinoza: prazer e dor na ciência dos sentimentos**. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.
- EDEN, E; HUXHAM, C. **Pesquisa ação no estudo das organizações**. In **Handbook de estudos organizacionais – reflexões e novas direções**. v.2. (orgs) Clegg, Stewart R; Hardy, Cynthia; Nord, Walter R. São Paulo Atlas, 2009. P. 93-117.
- GIMENEZ, L; OLIVEIRA, A.B.S. **Contabilidade para gestores**. São Paulo: Atlas, 2011.
- GRUNDY, S.J. **Three modes of action research**. 3ed. Geelong: Deakin University Press, 1988.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Gestão do Lucro**. São Paulo: Atlas, 2006
- _____. **Estruturação de sistemas de custos pra gestão da rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.
- HAMMER, M; CHAMPY, J. **Reengenharia – Revolucionado a empresa**. 24ª ed, Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- HANSEN, D.R.; MOWEN, M.M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001
- HUSSEIN, M. **Controle de custos – 25 princípios para administrar estrategicamente**. São Paulo: Publifolha, 2002.
- KANTER, R.M. **Quando os Gigantes Aprendem a Dançar – Dominando os desafios de estratégia de gestão de carreiras dos anos 90**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- MARTIN. R.L. **Catalizadores da Inovação**. Harvard Business Review. Junho 2011 pp44-49.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 11a Ed. São Paulo: 2018.
- MOLES, A.A. **As ciências do impreciso**. Rio de Janeiro: Civilização, 1995.
- MORIN, A. **Pesquisa ação integral e sistêmica: uma antropopedagogia renovada**. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.
- MORIN, A; GADOUA, G; POTVIN, G. **Saber, ciência, ação**. São Paulo: Cortez, 2007.
- MORIN, E. **Para onde vai o mundo?** 2ª Ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2010.



OLIVEIRA, A.B.S.O. **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Controladoria – Fundamentos do controle empresarial**. 2ª Ed. São Paulo: 2015

SENGE, P. **A quinta disciplina – arte e prática da organização que aprende**. 9ª Ed. São Paulo: Ed Best Seller, 2001.

TACHIZAWA, T; SCAICO, O. **Organização flexível: qualidade na gestão de processos**. São Paulo: 2006.

THIOLLENT, M. **Pesquisa ação nas organizações**. 2ª Ed. São Paulo: 2009.

TRIPP, D. **Pesquisa ação: uma introdução metodológica**. Educação e pesquisa, São Paulo, V.31, n° 3, p.443-466, set/dez.2005.

VERGARA, S.C. **Projetos e relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2007.