



ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO
DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS

George Gabanyi

A UTILIZAÇÃO DA ANÁLISE DOS CUSTOS MERCADOLÓGICOS PARA
O SISTEMA DE PLANEJAMENTO E CONTROLE DO ESFORÇO
MERCADOLÓGICO DE UMA EMPRESA

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP / FGV - área de concentração: Marketing - como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração.



Orientação:

Profa. Polia Lerner Hamburger

São Paulo, 1981

ÍNDICE

I -	INTRODUÇÃO	1
II -	ESTUDO TEÓRICO	4
	1. Planejamento e Controle Mercadológicos	4
	2. Custos Mercadológicos	9
	2.1. Custos Mercadológicos e as Atividades e Funções da Mercadologia	10
	2.2. Custos Mercadológicos x Custos Industriais	12
	2.3. Custos Mercadológicos e o Sistema de Informações Mercadológicas	14
	3. Análise dos Custos Mercadológicos	16
	3.1. Propósito da Análise dos Custos Mercadológicos	17
	3.2. Contribuições da Análise dos Custos Mercadológicos	18
	3.3. Métodos de Análise dos Custos Mercadológicos	22
	3.3.1. Análise pela Natureza dos Itens de Custo	26
	3.3.2. Análise pela Atividade Desempenhada	27
	3.3.3. Análise pela Forma com que o Esforço Mercadológico é Aplicado (Análise Segmental)	29
	3.3.4. Preparar as Análises e Comentários para Apreciação da Administração	41
III -	APLICAÇÃO PRÁTICA DOS MÉTODOS DE ANÁLISE DOS CUSTOS MERCADOLÓGICOS	42
	1. Exemplo I - Abordagem do Lucro Líquido e da Margem de Contribuição	43

2. Exemplo II - Os Três Métodos de Análise dos Custos Mercadológicos.....	48
3. Limitações à Utilização da Análise dos Custos Mercadológicos	74
IV - PESQUISA DE CAMPO	76
1. Metodologia	76
1.1. Formulação do Problema	76
1.2. Tipo de Pesquisa	76
1.3. Universo	77
1.4. Amostragem	77
1.5. Hipóteses Levantadas	78
1.6. Objetivos Visados	79
1.7. Questionário	81
1.7.1. Pré-Teste	81
2. Tabulação	84
3. Análise	97
4. Revisão das Hipóteses	107
4.1. Resumo das Conclusões	111
V - CONCLUSÃO GERAL	112
Anexos	114
Bibliografia	137

AGRADECIMENTOS

A todos que, direta ou indiretamente, possibilitaram-me a realização desta monografia, meus sinceros agradecimentos.

Aos amigos Karol Sapiro e Boris Drizin, que me incentivaram e orientaram quando da elaboração da proposta para este trabalho. Ao colega Egydio B. Zanotta, cuja contribuição na pesquisa de campo foi muito valiosa.

Em especial, quero agradecer à Profa. Polia Lerner Hamburger, pela orientação e paciência com que aguardou que eu finalizasse esta dissertação, sempre me incentivando a não desistir.

À Beth, pela revisão e datilografia do texto final e, principalmente, pelo encorajamento e força de vontade com que me acompanhou durante a elaboração desta dissertação, e a quem, juntamente com meus pais, dedico este trabalho.

I - INTRODUÇÃO

Cada empresa é diferente de outra, tendo sua própria "personalidade" e sendo caracterizada pelo corpo de equipamentos, materiais e pessoas que a compõem e pelo meio ambiente em que opera.

É função dos dirigentes, tirar o melhor proveito das forças e limitações, tanto internas (pessoal, equipamentos, etc.) quanto externas (concorrentes, legislação, mercado, etc.) da empresa, para lhe assegurar lucratividade e condições para sua sobrevivência e expansão.

Para realizar estas funções com êxito, o dirigente deve dedicar muita atenção aos custos de sua estrutura produtiva, financeira e mercadológica. O que normalmente acontece, entretanto, é que o administrador dedica especial esforço às áreas de produção e finanças, devido à situação vigente na economia brasileira⁽¹⁾, e acaba se descuidando dos custos mercadológicos, sem levar em conta a alta porcentagem com que estes custos participam do preço com que o produto chega ao consumidor final⁽²⁾.

(1) Muitos administradores, por trabalharem em uma economia inflacionária, e também em um mercado muitas vezes vendedor, como ocorre em várias regiões brasileiras, acabam concentrando seus esforços na área de produção, a fim de assegurar baixos custos de fabricação, e na área de finanças, em face da escassez de recursos monetários e creditícios com que se defrontam.

(2) Nos Estados Unidos, os custos mercadológicos chegam a representar 50% do preço do produto final (muitos autores falam sobre a porcentagem que os custos de distribuição representam no preço do produto, entre os quais podemos citar: Frey, Albert W., Marketing Handbook, (New York: The Ronald Press Co., 1965), 2nd Edition, cap.21, p.1; Richers, Raimar, "A Estratégia e o Planejamento Integrado da Ação Mercadológica", em Arantes, Affonso C.A., Lima Filho, Alberto de O. e outros, Administração Mercadológica: Princípios e Métodos, (Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972), p.884; e Heckert, J. Brooks e Miner, Robert B., Distribution Costs, (New York: The Ronald Press Co., 1953), 2nd Edition, p.4) Infelizmente, não possuímos dados a este respeito no Brasil, acreditando, porém, que não deve haver grande variação em relação ao que ocorre nos Estados Unidos.

Paralelamente à pouca atenção dada pelos executivos à análise dos custos mercadológicos, o estudo teórico a respeito do tema não tem acompanhado o desenvolvimento das demais áreas da administração e do marketing, tendo sido, inclusive, a maior parte dos livros que tratam do assunto, escritos por contadores e não mercadólogos⁽³⁾.

A presente monografia busca apresentar a utilização da análise dos custos mercadológicos, ou de distribuição⁽⁴⁾, para o sistema de planejamento e controle do esforço mercadológico da empresa.

Os custos mercadológicos são conceituados como os custos das atividades mercadológicas da empresa, efetuadas para obter e servir a demanda.

O planejamento do esforço mercadológico trata de, verificar as oportunidades de ação e avaliados os recursos, determinar os objetivos da empresa e a melhor forma pela qual se procurará atingi-los.

O processo de controle objetiva verificar a performance de uma dada atividade em relação a uma meta de resultados pré-determinada, na tentativa de assegurar que os recursos estão sendo utilizados com a máxima eficiência possível.

Este trabalho foi dividido em três partes.

Na primeira parte, foi feita uma revisão da bibliografia existente sobre o assunto.

Foi abordado o tema do planejamento e do controle mercadológico, enfocando-se o assunto sob um ponto de vista prático e objetivo, mostrando-se, inclusive, as vantagens que um executivo pode auferir quando de um planejamento mercadológico.

(3) J. Brooks Heckert, autor de livro base sobre custos de distribuição, é professor de contabilidade, bem como Michael Schiff.

(4) Nesta monografia, as expressões custos mercadológicos e custos de distribuição serão utilizadas indistintamente, como sinônimos, apesar da conotação mais restrita que pode ser atribuída ao termo distribuição.

co bem elaborado.

Foram também analisados os custos mercadológicos separadamente, bem como em contraste com os custos industriais, as atividades e funções do marketing e o sistema de informações mercadológicas, buscando-se uma definição para os termos utilizados na dissertação, bem como para situar os custos mercadológicos dentro de um contexto mais amplo.

Foram ainda estudadas as técnicas de análise dos custos mercadológicos.

Na segunda parte, foram elaborados dois exemplos práticos , com os quais procuramos mostrar a aplicabilidade das técnicas de análise dos custos mercadológicos na empresa, assim como as ocasiões em que cada técnica deve ser utilizada e os resultados que se pode esperar de cada uma.

Encerrando esta segunda parte, foram abordadas as limitações existentes quando da utilização da análise dos custos mercadológicos para o planejamento e controle do esforço mercadológico da empresa.

Na terceira parte, foi feita uma pesquisa junto a empresas de grande porte, visando verificar de que forma estas empresas fazem uso da análise dos custos mercadológicos.

II - ESTUDO TEÓRICO

1. PLANEJAMENTO E CONTROLE MERCADOLÓGICOS

"A empresa seriamente empenhada em tirar o máximo proveito de seus recursos mercadológicos deve, acima de tudo, dedicar-se a duas áreas de ação administrativa: planejamento e controle. O planejamento é necessário para criar normas e condições operacionais condizentes com as suas possibilidades internas e as oportunidades que se lhe oferecem no mercado; o controle é indispensável para evitar o desperdício de recursos, quando da execução do plano mercadológico" (5).

Planejamento:

"Ato ou efeito de planejar; planificação; estabelecimento de um plano em relação a qualquer objetivo" (6).

"É decidir no presente o que fazer no futuro. Compreende a determinação de um futuro desejado e dos passos necessários para alcançá-lo" (7).

"É o delineamento de um futuro desejável e dos caminhos efetivos para alcançá-lo" (8).

(5) Richers, Raimar, op.cit., p.884.

(6) Enciclopédia Brasileira Mérito, vol.15, p.502.

(7) Kotler, Philip, Marketing Management: Analysis, Planning and Control, (Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall Inc., 1972), p.362.

(8) Ackoff, Russel L., Planejamento Empresarial, (Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora S/A, 1974), p.1.

Qualquer empresa, seja qual for seu porte, pequeno, mêdio ou grande, efetua algum tipo de planejamento, podendo este ser a curto, médio ou longo prazo, formal ou informalmente elaborado.

Podemos generalizar para empresas de grande porte, dizendo que existe um plano global ("Corporate Plan") que busca atingir os objetivos empresariais como um todo. Esse plano, por sua vez, é composto dos planos de cada departamento, os quais têm por objetivo alcançar as metas específicas de sua área, tendo sempre em vista os objetivos globais da empresa. (Vide Anexo I)

Para que o plano global possa levar a empresa à consecução de seus objetivos, é necessário haver plena coordenação entre os planos dos vários departamentos, evitando, assim, a ocorrência de desacertos, como por exemplo, no caso do departamento de mercadologia planejar um incremento nas vendas de um determinado produto, não havendo, entretanto, possibilidade de produção desta mercadoria em larga escala nem tampouco recursos disponíveis para comercialização destes bens no departamento financeiro.

Para que esta coordenação possa ser alcançada, é necessário haver uma conscientização, por parte de todos os departamentos, de que o objetivo da empresa, em última instância, é o lucro e que este só pode ser alcançado regularmente através da satisfação do consumidor.

O plano mercadológico deve servir de base para os planos dos vários departamentos, por ser o departamento de marketing responsável pela elaboração de uma programação que visa obter a satisfação do consumidor e, consequentemente, o lucro.

O planejamento mercadológico tem como função primordial conciliar os recursos da empresa com seus objetivos e oportunidades, visando aumentar a eficácia das atividades mercadológicas.

Na elaboração de um plano de marketing, podemos ter os seguintes estágios:

- a) Análise Situacional - trata de verificar a atual situação da companhia, o porquê desta situação e qual seria a tendência, em se mantendo o "status quo".
- b) Determinação dos Objetivos - onde a empresa quer chegar, com base em seu ambiente, filosofia empresarial, recursos e limitações.
- c) Determinação das Metas - são os alvos quantitativos a serem determinados para cada segmento de venda (produto, cliente, território, etc.).
- d) Determinação da Programação Mercadológica - constitui o esforço mercadológico para a consecução das metas. Nesta etapa, determina-se qual o composto mercadológico mais apropriado para se atingir as metas estabelecidas.
- e) Elaboração de um Orçamento - é a criação de uma estrutura lógica, que possa ser apresentada à diretoria, para uma avaliação final e para orientar a implantação do plano. O orçamento também é um instrumento indispensável para o controle do plano.
- f) Criação de um Sistema de Controle - busca criar condições para que as atividades mercadológicas possam ser avaliadas no futuro. (9)

Segundo o professor Raimar Richers⁽¹⁰⁾, existem dois ti

(9) Os estágios de desenvolvimento de um plano mercadológico, aqui expostos, foram baseados nas etapas apresentadas por Philip Kotler em seu livro anteriormente citado, pp.336-370 e por Raimar Richers, em seu artigo também já citado, pp.890-922. Não nos alongaremos em discussões a respeito desses estágios, por não serem objetivo precípuo deste trabalho, e por ter sido o assunto amplamente discutido em publicações especializadas.

(10) Richers, Raimar, op.cit., pp.918/919.

pos básicos de controle, a saber:

- a) Intrínsecos - que resultam de informações geradas pelo próprio planejamento (o orçamento é básico para este tipo de controle).
- b) Especiais - que exigem o levantamento e interpretação de dados adicionais (por exemplo, a visita de um gerente de vendas a um determinado território).

Em síntese, podemos dizer que um bom sistema de controle deve:

- . estabelecer padrões;
- . avaliar atividades e resultados;
- . comparar os resultados das avaliações com os padrões;
- . notificar as variações entre o realizado e o planejado;
- . tomar as necessárias ações corretivas.

O planejamento mercadológico não é algo estático, mas sim dinâmico, e deve ser alterado quando:

- a) for percebido que as premissas utilizadas, quando da elaboração do plano, não são verdadeiras; por exemplo, contava-se com a entrada de capital para novos empreendimentos, e isto não ocorreu; e
- b) a atual situação ambiental é diferente da prevista ; por exemplo, entrada de novos concorrentes no mercado.

Os benefícios, que uma firma pode auferir de um planejamento de marketing bem feito, são muitos e podem variar de indústria para indústria, de organização para organização, dependendo de uma longa série de variáveis, tanto internas como externas, que influem quando da elaboração e implantação do planejamento.

Alguns dos benefícios mais comuns para as empresas são

listados abaixo:

- a) força os executivos de marketing a serem mais claros e explícitos quando da avaliação da situação atual da companhia, e quando do estabelecimento de futuros objetivos de marketing;
- b) economiza tempo ao pessoal de marketing, por existir uma base para efetiva organização e coordenação de todo o esforço mercadológico;
- c) provê os critérios pelos quais as atuais operações de marketing podem ser controladas e avaliadas;
- d) tende a estimular o crescimento e desenvolvimento , forçando o estudo organizado de novas oportunidades mercadológicas;
- e) cria certo senso de urgência a respeito do desenvolvimento de novos negócios, pois chama a atenção para a necessidade de se prover reposição para produtos cujos ciclos de vida estejam em declínio;
- f) exige análise da competição, tanto direta como indireta, podendo, portanto, revelar oportunidades para crescimento através de fusão ou aquisição ;
- g) distingue, entre os fatores ou variáveis, os que são controláveis e os que não são. Os fatores incontroláveis são então levados em conta, ao se moldar o plano com uma maior flexibilidade para futuras operações, e
- h) contribui para efetivo controle financeiro, provendo a informação necessária para um orçamento sólido. A programação e o planejamento mercadológico são bases necessárias para o desenvolvimento de orçamentos que sejam viáveis⁽¹¹⁾ .

(11) Frey, Albert W., op.cit., cap.3, p.3.

Tanto o planejamento como o controle do esforço mercadológico de uma empresa só serão bem sucedidos se forem baseados em um sistema de informações bem estruturado. Neste sistema de informações, a análise dos custos de distribuição é ponto chave, no sentido de mostrar ao administrador quão eficazmente está sendo aplicado o esforço mercadológico de sua empresa.

2. CUSTOS MERCADOLÓGICOS

Como vimos no capítulo anterior, a análise dos custos de distribuição tem grande importância para a consecução de um plano mercadológico, que leve a empresa a resultados satisfatórios.

Uma firma incorre em vários tipos de custos na condução de seus negócios. Como exemplo destes custos temos: matéria-prima, pessoal, propaganda, manutenção, aluguel, etc. Estes custos podem ser divididos em três grandes grupos, de acordo com o objetivo para o qual são incorridos, a saber:

- a) Custos de Produção - são os custos incorridos na obtenção de "inputs" produtivos e para se produzir os bens;
- b) Custos de Promoção - são os custos incorridos para estimular as vendas do produto;
- c) Custos de Distribuição Física - são os custos incorridos na manutenção e movimentação dos bens.

Os custos financeiros e administrativos, em última análise, são incorridos para facilitar a produção, promoção ou distribuição física dos produtos.

Os custos de promoção e de distribuição física, em conjunto, constituem os custos mercadológicos da empresa.

Em outras palavras, podemos dizer que os custos mercadológicos são os custos que incidem em todas as atividades, desde o estágio em que os bens já estão produzidos, ou comprados (no caso de uma firma não industrial), até o momento em que o produto estiver nas mãos do consumidor.

De uma forma genérica, conceituaremos os custos mercadológicos como sendo os custos das atividades mercadológicas, que visam a obtenção e satisfação da demanda, isto é, os custos do esforço mercadológico da empresa.

2.1. Custos Mercadológicos e as Atividades e Funções da Mercadologia

Na literatura de marketing, não se encontra um consenso entre os autores sobre os conceitos de funções e atividades mercadológicas. Os conceitos encontrados são decorrentes dos princípios utilizados por vários autores, podendo-se chegar a conclusões diferentes, dependendo da abordagem empregada para a análise.

Por entender que a abordagem dos professores Richard J. Lewis e Leo G. Ericsson⁽¹²⁾ é a mais apropriada, utilizaremos seus conceitos. Para que estes fiquem bem claros, analisaremos brevemente as funções e atividades da mercadologia dentro de duas principais abordagens ao estudo da matéria: a funcional e a sistêmica.

(12) Lewis, Richard J. e Ericsson, Leo G., "Marketing Functions and Marketing Systems: A Synthesis", Journal of Marketing, vol.33, July/69, in Morris, George P. e Frye, Robert W., Current Marketing Views (San Francisco: Harper & Row Publishers, 1973), pp. 27/35.

Existe muito de comum entre as duas abordagens, apesar de, atualmente, a abordagem sistêmica estar em maior evidência. A grande contribuição, que a abordagem funcional trouxe ao estudo do marketing, foi a identificação das funções e atividades da mercadologia. A abordagem sistêmica foi mais além, mostrando a interdependência e interação das atividades e funções, o controle do sistema através do "feedback", e as limitações internas e externas do sistema. Pode-se dizer, então, que a abordagem funcional é um pré-requisito à abordagem sistêmica. (Vide Anexo II)

O termo função deve ser definido de acordo com a finalidade para a qual é usado; as funções mercadológicas devem ser inerentes ao propósito do processo mercadológico, ou seja, as funções são o propósito da mercadologia, isto é, obtenção e satisfação da demanda. ⁽¹³⁾

As atividades são os meios com os quais a empresa conta para o desempenho das funções mercadológicas, como por exemplo, propaganda, venda pessoal, armazenamento, etc., tendo-se atividades que visam obter e outras que visam satisfazer a demanda, além de atividades que são usadas tanto para uma como para outra função. (Vide Anexo III)

De um modo simplista, podemos dizer que as funções são os objetivos da mercadologia, ou seja, os resultados que se quer alcançar através da utilização do esforço mercadológico, e as atividades são os meios com os quais se conta para alcançar estes objetivos.

Como conceituados anteriormente, os custos mercado

(13) Esta definição do termo função foi desenvolvida por McGarry e pode ser encontrada em Lewis, Richard J. e Leo G., op.cit., p.28.

Edmund D.
Ericsson,

lógicos são os custos das atividades mercadológicas, que visam obter e satisfazer a demanda. As atividades mercadológicas, e consequentes custos, podem variar de empresa para empresa, dependendo de seu ramo, tipo, tamanho, mercado, etc., não existindo, assim, uma classificação de custos mercadológicos que seja satisfatória para toda e qualquer empresa, devendo ficar claro que, ao utilizar uma classificação de custos mercadológicos, a empresa deverá fazer uma adaptação de acordo com suas características próprias.

Apresentamos no Anexo IV um exemplo de classificação dos custos mercadológicos.

2.2. Custos Mercadológicos x Custos Industriais

Em primeira instância, podemos dizer que a análise dos custos de distribuição e a contabilidade dos custos de produção servem como ferramentas para controlar custos em suas respectivas áreas, podendo cada qual ser aplicada com maior eficiência quando as atividades mercadológicas, ou de produção, estiverem subdivididas de tal forma que permitam uma análise completa e detalhada de cada área.

Em comparação com a análise dos custos de distribuição, existe muito mais literatura e anos de aplicação prática das técnicas de contabilidade dos custos de produção, sendo que muitas destas técnicas têm servido também ao estudo dos custos de distribuição. (14)

(14) Longman, Donald R. e Schiff, Michael, Practical Distribution Cost Analysis, (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin Inc., 1955), p. 70, e Frey, Albert W., op.cit., cap.23, p.9.

Existe, entretanto, uma série de diferenças marcantes entre a contabilidade dos custos de produção e a análise dos custos mercadológicos, como as que apresentamos a seguir:

- a) Enquanto que a análise dos custos de produção está restrita a produtos e métodos operacionais, a análise dos custos de distribuição vai mais além, sendo requeridas muitas análises simples e cruzadas para suprir a informação necessária à orientação do departamento de marketing. O gerente mercadológico não fica satisfeito tão somente com o conhecimento dos custos incorridos na venda de cada produto. Ele necessita saber também os custos de distribuição incorridos por territórios, clientes, canais de distribuição, etc., para poder alocar melhor o esforço mercadológico da empresa.
- b) No controle dos custos de produção, a administração está preocupada com o efeito do volume nos custos, enquanto que no controle dos custos mercadológicos, a atenção do administrador está concentrada em saber o efeito dos custos no volume. O que se procura saber, neste último caso, é, por exemplo, que alteração ocorrerá no volume de vendas, se forem contratados mais três vendedores para atuar na região A, ou então, se houver um incremento de 40% no orçamento publicitário desta mesma região. Ao contrário, quando do estudo dos custos de produção, busca-se saber, por exemplo, quanto um aumento de 10% no volume de vendas afetará estes custos.
- c) Os custos mercadológicos precisam ser analisados não somente como fatores referentes a volume ou preço, mas também com respeito a relação entre o esforço mercadológico e os resultados provenientes da aplicação deste esforço, isto é, a produtividade mercadológica.

d) A análise dos custos mercadológicos é menos exata do que a contabilidade dos custos de produção, pois estes últimos são relativos a máquinas e homens, cujo trabalho pode ser supervisionado mais facilmente. Por outro lado, muitos dos custos mercadológicos são incorridos por vendedores, cujo trabalho nem sempre é rotineiro ou repetitivo, estando estes homens sob supervisão indireta, o que dificulta saber, por exemplo, quanto do tempo de um determinado vendedor é dedicado ao cliente A ou ao cliente B, ou quanto esforço o supervisor de vendas dedica ao território X ou Y. Além do mais, o consumidor, com seus desejos e peculiaridades, é frequentemente um fator importante no custo das atividades de marketing.

2.3. Custos Mercadológicos e o Sistema de Informações Mercadológicas

A eficácia de uma empresa no mercado está intimamente relacionada com o sistema de informações mercadológicas, que pode ser definido como

"Uma estrutura interagente de pessoas, equipamentos, métodos e controles, a qual tem por objetivo criar um fluxo de informações, que seja capaz de prover uma base aceitável para a tomada de decisões por parte do executivo de marketing". (15)

Muitos autores têm enfocado este assunto atualmen

(15) Berenson, Conrad, "Marketing Information Systems", Journal of Marketing, vol. 33, nº 4, October/69, in Kelley, Eugene J. e Lazer, William, Managerial Marketing Policies, Strategies and Decisions, (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1973), pp.163/175.

te devido, principalmente, a terem se apercebido , assim como muitos executivos, da importância, quando do planejamento de ações a longo prazo, da empresa possuir um sistema de informações bem estruturado.

Segundo Philip Kotler, o sistema de informações mercadológicas é formado por quatro componentes básicos: o sistema de contabilidade interna, inteligência mercadológica, pesquisa mercadológica e a administração científica do marketing.⁽¹⁶⁾

O sistema de contabilidade interna deve suprir os executivos com informações sobre as atividades desempenhadas e sua performance: vendas, custos, estoques, fluxo de caixa, contas a pagar e a receber, etc. Os executivos de marketing têm uma necessidade especial de informações sobre vendas atuais e passadas, sobre custos por produtos, regiões, vendedores, etc. A maior parte do sistema de contabilidade interna tem sido orientada, no passado, para satisfazer as necessidades do pessoal de finanças. Só recentemente, os departamentos de contabilidade começaram a fornecer informações, sob forma especial, para os executivos de marketing.

O sistema de inteligência mercadológica inclui os procedimentos utilizados pela companhia para se colocar a par dos desenvolvimentos que ocorrem em seu meio ambiente.

O sistema de pesquisa mercadológica tem por função coletar, analisar e comunicar as informações específicas, que são necessárias aos executivos para a tomada de decisões ou solução de problemas.

(16) Kotler, Philip, op.cit., p.293.

O sistema de administração científica auxilia os executivos de marketing a analisar complexos problemas e operações mercadológicas, visando aperfeiçoá-los ou otimizá-los, usualmente através de modelos analíticos.⁽¹⁷⁾

Os componentes e a estrutura de funcionamento de um sistema de informações mercadológicas poderão variar de empresa para empresa, de acordo com as características intrínsecas de cada uma, devendo surgir, em todas elas, a necessidade de se quantificar os insumos de ação mercadológica, o que possibilitará ao executivo uma melhor avaliação dos resultados provenientes da alocação de seus recursos, objetivando assegurar que estes sejam utilizados com a máxima eficiência possível.

3. ANÁLISE DOS CUSTOS MERCADOLÓGICOS (18)

São muitas as empresas, cujos executivos se preocupam tão somente em apresentar grandes volumes de vendas, sem se importar com o custo incorrido para obter tais vendas. Na maioria das vezes, é parte integrante do salário dos gerentes de venda, uma porcentagem diretamente relacionada com o faturamento bruto das vendas realizadas; isto faz com que estes gerentes não se importem se suas vendas são produtivas ou não, visto que recebem sobre o volume de vendas e não sobre o lucro líquido, por

(17) Kotler, Philip, op.cit., pp.294/296

(18) Esta parte do trabalho foi baseada em grande parte no livro Distribution Costs de Heckert, J. Brooks e Miner, Robert B. (New York: Ronald Press Co., 1953), 2nd Edition.

exemplo.

A análise dos custos mercadológicos, como veremos, propõe-se exatamente a examinar os custos incorridos nas vendas dos produtos da empresa, e verificar a rentabilidade com que estas vendas são efetuadas em termos de territórios, clientes, canais de distribuição, etc.

3.1. Propósito da Análise dos Custos Mercadológicos

Entre os vários objetivos da análise dos custos mercadológicos, destacamos os três a seguir:

- a) Determinação do custo - os custos precisam ser determinados de modo a estabelecer preços de venda, formular políticas de distribuição e preparar os vários procedimentos operacionais.
- b) Controle do custo - com a determinação dos custos, abre-se caminho para o estabelecimento de padrões de custo, onde estes forem possíveis. Assim, pode-se designar responsabilidades aos indivíduos que supervisionam as atividades mercadológicas, para as quais os custos são incorridos. Se for feita uma coleta de dados detalhada, ter-se-ão condições para a tomada de ações corretivas, a curto e a longo prazo, conforme o caso.
- c) Direcionamento do esforço mercadológico - o propósito mais importante da análise dos custos de distribuição é o de suprir os executivos de marketing com a informação necessária para o planejamento e controle do esforço mercadológico. Os planos de vendas precisam ser desenvolvi

dos com base em programas ou projetos que ofereçam um retorno apreciável. O esforço de vendas precisa ser dirigido aos canais mais rentáveis, assim como os segmentos de vendas precisam ser estudados e, se apresentarem uma ineficiência muito grande, eliminados.

3.2. Contribuições da Análise dos Custos Mercadológicos

A contribuição da análise dos custos mercadológicos pode ser vista sob vários prismas:

a) Eliminação das disfunções empresariais

Como vimos, o propósito básico da análise dos custos mercadológicos de uma empresa é fornecer informações ao processo de planejamento e controle do esforço mercadológico, possibilitando analisar seu funcionamento e, assim, conseguir um melhor índice de produtividade do sistema de marketing, procurando eliminar diversas disfunções empresariais, que podemos reunir em dois grupos :

- . quando o programa mercadológico da empresa apresenta resultados pouco favoráveis, o executivo de marketing encontra a solução no aumento puro e simples do volume de vendas, presumindo que a eficiência de um programa mercadológico seja avaliada tão somente pelo volume de vendas ou nas faixas de mercado decorrentes, o que não é correto;
- . para aumentar o volume de vendas, os executivos pressionam a alta administração para receber maiores orçamentos, resistindo à idéia

de abandonar produtos ou clientes pouco rentáveis, relegando a análise dos custos a plano secundário e tratando os custos mercadológicos como um todo, isto é, sem a preocupação de analisar a eficiência das diversas atividades nos vários segmentos de venda em que tais custos são incorridos.

Charles H. Sevin⁽¹⁹⁾ aponta algumas disfunções que ocorrem em operações mercadológicas, fruto da falta de informações:

- . O orçamento mercadológico para um produto é muito grande. O atual nível de despesas acarreta um rendimento decrescente, de tal forma que lucros substanciais seriam obtidos através da mudança do esforço mercadológico para outros segmentos, onde o grau de rendimento decrescente não fosse tão grande.
- . O orçamento mercadológico para um produto é muito pequeno. Mesmo com a adição de outras despesas, ainda teríamos um aumento do retorno (contribuição ao lucro), ou então, o grau de rendimento decrescente continuaria baixo, comparado com o de outros segmentos.
- . O composto mercadológico é ineficiente. É o que ocorre quando se gasta mais, ou menos, do que o necessário, por exemplo, com a propaganda de um produto, comparativamente ao que se está gastando com o esforço pessoal de vendê-lo. Mudanças no composto mercadológico aumentariam a venda do produto ou sua contribuição aos custos fixos e ao lucro.
- . Os esforços mercadológicos são ineficiente -

(19) Sevin, Charles H., Marketing Productivity Analysis, McGraw Hill Inc., 1965), pp.6/7.

(New York :

mente rateados entre produtos, clientes e territórios. Se as alocações para os vários segmentos fossem mudadas, ainda que o nível total de despesas permanecesse o mesmo, as vendas totais, ou o lucro líquido, poderiam ser aumentados.

b) Aumento da produtividade mercadológica

A produtividade mercadológica é o índice entre vendas ou lucro líquido e os custos mercadológicos.

Há cinco maneiras de aumentar a produtividade das operações mercadológicas:

- . um aumento de vendas ou lucro líquido proporcionalmente maior que o aumento correspondente nos custos mercadológicos;
- . um aumento de vendas ou lucro líquido com o mesmo montante de custos mercadológicos;
- . um aumento de vendas ou lucro líquido com uma redução nos custos mercadológicos;
- . vendas ou lucro líquido inalteráveis com uma redução nos custos mercadológicos;
- . uma redução nas vendas ou lucro líquido proporcionalmente menor que o decréscimo correspondente nos custos mercadológicos. (20)

c) Estabelecimento de padrões de custo

A análise dos custos de distribuição possibilita a criação de padrões de custo para as diversas atividades de marketing, o que permitirá uma melhor avaliação e consequente direcionamento

(20) Sevin, Charles H., op.cit., p.9.

to do esforço mercadológico da empresa.

d) Benefícios à administração

A análise dos custos mercadológicos provê uma série de benefícios à administração, como os citados abaixo, auxiliando tanto o planejamento, como o controle do esforço mercadológico da empresa.

- . Fornece informações sobre a estrutura mercadológica da empresa, sob um novo prisma;
- . indica o montante e o tipo de despesas incorridas em cada atividade;
- . possibilita o cômputo de custos e lucros resultantes da venda de produtos específicos, clientes, territórios e cruzamentos(cliente x produto);
- . permite a avaliação dos métodos de distribuição;
- . permite a atribuição de responsabilidades de custos a pessoas e departamentos específicos e a mensuração de sua eficiência;
- . indica ineficiências no processo operacional;
- . fornece à administração um controle operacional e de custos bastante preciso;
- . facilita o processo orçamentário;
- . indica os efeitos, nos custos e lucros, de qualquer mudança que se efetue nos segmentos de venda;
- . obriga a revisão do plano mercadológico básico e da organização. ⁽²¹⁾

(21) Adaptado de Longman, Donald R. e Schiff, Michael, op.cit., p.72.

3.3. Métodos de Análise dos Custos Mercadológicos

Existem três maneiras pelas quais podemos analisar os custos mercadológicos de uma empresa: pela natureza dos itens de custo, pela atividade desempenhada e pela forma com que o esforço mercadológico é aplicado.

A utilização de um ou outro método, para se analisar os custos mercadológicos, vai depender dos meios de que a empresa dispõe, tais como: pessoal, dinheiro, estrutura administrativa, etc., e, principalmente, da finalidade para a qual a análise é feita. Veremos, mais adiante, qual a utilidade básica de cada um dos métodos de análise. Podemos adiantar, desde já, que, para um sistema eficaz de informações, os três tipos de análise devem ser empregados conjuntamente, visto que um método complementa o outro, como veremos adiante. Tendo em vista que cada método fornece um certo tipo de informação, para uma melhor tomada de decisão é necessário o conjunto de informações, que se pode obter através dos três métodos de análise dos custos mercadológicos.

Antes de examinar cada método em separado, devemos verificar os critérios de classificação dos custos.

Os custos, de uma forma geral, podem ser classificados em três categorias:

- a) custos variáveis, semi-variáveis e fixos
- b) custos controláveis e não controláveis
- c) custos diretos, semi-diretos e indiretos.

Para o método de análise pela natureza dos itens de custo, não é necessário que se faça distinção dos custos por categorias, visto que, neste método

Devemos observar que os custos semi-variáveis só existem pelo fato da classificação não ser suficientemente detalhada, pois, se fosse, a análise dos itens de custo teria somente elementos fixos e variáveis.⁽²³⁾

Custos mercadológicos fixos são os que permanecem aproximadamente constantes no seu total, dentro de um período de tempo específico, mesmo que ocorram substanciais variações no volume das operações. Por exemplo, o salário pago à pessoa encarregada da preparação e emissão de notas fiscais.

"Um custo, por si só, não é variável ou fixo; é o período de tempo, em relação ao uso dos fatores, que faz com que surja esta distinção".⁽²⁴⁾

"A distinção entre os custos mercadológicos fixos e variáveis depende de uma série de fatores, tais como o tamanho e a natureza do segmento específico de vendas do qual os custos estão sendo analisados, a permanência e amplitude de variação no volume de vendas, o intervalo de tempo e os acordos contratuais da empresa em questão".⁽²⁵⁾

Assim sendo, podemos dizer que, a longo prazo, todos os custos são variáveis e que, a curto prazo, alguns custos são variáveis e outros são fixos.⁽²⁶⁾

-
- (23) O que deve ser aqui considerado é se as informações, obtidas através de uma classificação minuciosamente detalhada, são de tal valia, de modo a compensar o tempo, dinheiro e esforço investidos em tal classificação de custos. (Custos x Valor de informação)
- (24) Blocker, John G., Cost Accounting, (New York: McGraw Hill Books Inc. 1948), p.667, in Heckert, J. Brooks e Miner, Robert B., op.cit., p.21.
- (25) Sevin, Charles H., op.cit., p.18.
- (26) Existem alguns autores que dizem que, a curto prazo, os custos devem ser considerados como fixos. Esta assertiva, em nosso entender, só é válida a curtíssimo prazo, quando os fatores, que influem na determinação do custo, se mantêm constantes. Consideramos, como curto prazo, um período de até um ano, e como longo prazo, mais de um ano.

b) Custos mercadológicos controláveis e não controláveis

Custos mercadológicos controláveis são aqueles que estão sujeitos ao controle de pessoas cujo desempenho esteja sendo avaliado. Por exemplo, o salário pago a um balconista de uma loja de departamentos é um item de custo controlável pelo dono da loja.

Os custos controláveis são geralmente custos variáveis; ainda assim, é útil fazer uso desta classificação em separado, pois ela tem sua atenção centralizada na responsabilidade dos indivíduos. Temos, entretanto, alguns custos controláveis que não são variáveis. No caso de um gerente territorial alugar um armazém, o aluguel será um custo fixo, apesar de controlável pelo gerente.

Custos mercadológicos não controláveis são os que fogem ao controle das pessoas cujos desempenhos estão sendo analisados. Por exemplo, o superintendente de transporte não tem controle sobre a quantia paga pelo licenciamento do equipamento.

A maioria dos custos não controláveis são custos fixos, havendo, entretanto, como no caso da relação entre custos variáveis e controláveis, exceções que devem ser consideradas.

O terceiro critério de classificação dos custos (diretos, semi-diretos e indiretos), por ser um dos passos fundamentais da análise segmental, será estudado mais adiante, juntamente com este método de análise.

Passemos, agora, a examinar cada método em separado.

3.3.1. Análise pela natureza dos itens de custo

Normalmente, as contas da demonstração de lucros e perdas, mesmo em pequenas empresas, possibilitam o registro e subsequente análise dos custos de distribuição pela sua natureza. Por exemplo, despesas de propaganda, salários, viagens, impostos, etc., são normalmente classificadas em contas separadas, permitindo uma análise direta. Esta é frequentemente a primeira e, infelizmente algumas vezes, a única análise feita.

A análise pela natureza dos itens de custo fornece informações gerais para o controle de custos. É possível, através destas informações, comparar as despesas de uma determinada conta com períodos anteriores (comparação horizontal) e também determinar a proporção entre a despesa e o volume de vendas (comparação vertical). Entretanto, estas comparações e relações podem encobrir ineficiências e um ponto fraco só será descoberto se for um caso extremo.

Este tipo de análise só é suficiente quando não há problemas de eficiência nas operações mercadológicas, o que geralmente não ocorre na prática. Sua principal limitação é fornecer informações sobre o custo das atividades mercadológicas como um todo. Não é de muita valia, para um gerente de vendas saber que os custos de vendas estão altos, sem saber quais são as operações improdutivas, quem são os responsáveis por elas, e assim por diante.

A análise pela natureza dos itens de custo deve ser usada somente como base para as análises posteriores, pois um executivo não

deve basear suas decisões em dados gerais, como os fornecidos por esta análise.

3.3.2. Análise pela atividade desempenhada

A análise pela atividade desempenhada, como vimos, é muito útil para o controle de custos e também para a análise segmental⁽²²⁾, como veremos mais adiante.

Visto que as atividades mercadológicas já foram definidas em capítulo anterior, passaremos a discutir diretamente os passos necessários para se realizar uma análise dos custos pelas atividades desempenhadas:

- a) Definir claramente as atividades mercadológicas desempenhadas pela empresa
- b) Classificar os itens de custo segundo as atividades

A definição das atividades mercadológicas e a classificação dos custos de distribuição segundo estas atividades, apesar de possuir aspectos de caráter geral, vão depender, em sua essência, das particularidades de cada empresa.

Como exemplo de custos de uma atividade mercadológica temos: atividade de venda

(22) É o terceiro tipo de análise, na qual se verifica de que maneira o esforço mercadológico é aplicado. Esta análise examina a produtividade conseguida em cada segmento de venda da empresa. Para tanto, os custos são alocados de acordo com o segmento em análise, para, no final, se conseguir saber o resultado apresentado em cada território, grupo de clientes, grupo de produtos, etc., da empresa.

pessoal - salários, comissões, treinamento, viagens, diversão, seguros, telefones, etc.

c) Estabelecer unidades de mensuração para as atividades mercadológicas

Enquanto que, para algumas atividades, o estabelecimento de unidades de mensuração é bem simples, para outras a tarefa é bem complexa; entretanto, para a grande maioria dos casos, é possível descobrir padrões quantitativos apropriados.

Como exemplo, temos:

<u>Atividade</u>	<u>Unidades de Mensuração</u>
Venda pessoal	Número de visitas
Faturamento	Número de linhas de pe <u>di</u> do
Processamento dos pedidos	Tempo gasto em proces <u>sar</u> um pedido
Transporte	Peso ou unidades trans <u>portadas</u> .

d) Computar os custos unitários das atividades mercadológicas

Isto é conseguido, dividindo-se o custo total de atividade pelo número de unidades de mensuração necessárias para efetuar a atividade. Assim, são estabelecidas unidades de custo padrão e, através da aplicação destes padrões, estes custos podem ser controlados.

Partindo-se da premissa que a análise das atividades desempenhadas fornece informações sobre o custo destas atividades, pelas

quais pessoas são responsáveis, devemos incluir, nesta análise, somente aqueles custos que sejam variáveis e controláveis.

Não devemos esquecer, entretanto, que, além do propósito de controle, esta análise serve de base para a análise pela forma de aplicação do esforço mercadológico, e como veremos adiante, alguns custos fixos e não controláveis são considerados como custos diretos. Assim sendo, em função de sua utilização, a análise por atividades pode ter seu objetivo ampliado e incluir uma parcela de custos fixos e não controláveis.

3.3.3. Análise pela forma com que o esforço mercadológico é aplicado (Análise Segmental)

Os dois primeiros tipos de análise, pela natureza dos custos e pela atividade desempenhada, são da maior valia para o controle de custos, não se preocupando com o direcionamento do esforço mercadológico. Deve-se ampliar a análise dos custos, até que esta revele a maneira pela qual o esforço mercadológico está sendo aplicado.

Estendendo-se a análise a este ponto, poder-se-á relacionar esforços e custos a resultados obtidos, para ajustar os esforços às oportunidades e coordenar melhor os fatos mercadológicos. Isto é conseguido através de análise segmental, que examina a produtividade conseguida em cada segmento de venda da empresa.

Analisaremos, a seguir, os passos necessários para esta análise:

a) Determinar qual segmento deve ser analisado

A determinação da análise a ser feita é consequência do(s) problema(s) específico(s) de cada empresa. As análises mais comuns são:

- . por Territórios: distritos, zonas de venda, estados, municípios, etc.;
- . por Produtos: itens individuais ou por classe de produtos;
- . por Canais de Distribuição: atacadistas, varejistas ou consumidores finais;
- . por Métodos de Venda: vendedores, catálogos, cupons, etc.;
- . por Clientes: clientes com compras anuais grandes ou pequenas;
- . por Pedidos: custo de processar pedidos de diversos tamanhos, medidos em dinheiro;
- .. por Vendedores: custo aplicado ao trabalho de um vendedor ou equipe de vendas;
- . por Método de Entrega: diretas, no domicílio do cliente, etc.;
- . pelo Tamanho ou Número de Unidades Físicas: utilização, tipos de embalagem, lotes de entrega, etc.
- . por Termos de Venda: a vista, a prazo, etc. (27)

(27) Baseado em Heckert, J. Brooks e Miner, Robert B., op. cit., p.24

Evidentemente, nem todas as análises de vem ser realizadas, assim como não é ne cessário que todas sejam feitas continuamente. Por exemplo, algumas podem ser feitas uma vez por ano, outras só em es tudos especiais, ou ainda, quando se es tá analisando um setor específico que es tá tendo um desempenho abaixo das expectativas.

Em muitos casos, é necessária a utilização de análises cruzadas. Assim, as ven das e os custos podem ser analisados por territórios e o custo de cada território pode ser subdividido, em função de produtos ou clientes.

b) Classificar os custos em relação à aná-
lise escolhida

Após selecionada a análise, devemos classificar os custos, com base em quão diretamente estão relacionados ao segmento em análise. Por exemplo, se estiver sendo feita uma análise territorial, devemos saber quais são os custos diretamente atribuíveis ao território e quais os que apresentam uma relação indireta.

Este é um dos passos fundamentais da análise segmental, pois, se os custos não forem corretamente classificados, os resultados da análise poderão levar os executivos a tomar decisões erradas.

Para efeito da análise segmental, os custos mercadológicos devem ser classificados como custos diretos, semi-diretos ou indiretos.

Custos mercadológicos diretos são aqueles custos imediatamente identificáveis com o segmento em análise e podem ser diretamente designados, na sua totalidade, a um segmento mercadológico específico, seja este um produto, um grupo de cliente ou outro qualquer.

Com base na definição dos custos diretos, no caso da empresa decidir eliminar um certo produto ou território ou outro segmento qualquer, todas as despesas diretas, relativas a este segmento, também seriam eliminadas. Por exemplo, os custos de manter um escritório e pessoal de vendas em um território específico, são considerados como custos diretos deste território.

Devemos observar que as despesas, que são diretas para um segmento, podem não ser para outro. Por exemplo, no caso de uma análise de vendedores, as despesas de viagem do vendedor A são consideradas como custos diretos para este determinado vendedor, enquanto que serão consideradas como custos semi-diretos em relação aos clientes X, Y e Z, pelos quais o vendedor divide o seu esforço.

Custos mercadológicos semi-diretos são aqueles relacionados, de uma forma mensurável, a um certo segmento em estudo. A alocação não pode ser feita imediata e diretamente, dependendo de se ter uma base mensurável para a medida.

A base de alocação da atividade de armazenagem pode ser quilogramas estocados e, do faturamento, o número de pedidos.

A base de alocação, que é usada no caso dos custos semi-diretos, é menos arbitrária do que uma base escolhida ao acaso, como vendas líquidas; os resultados de custo são, portanto, mais significativos do que no caso da escolha de bases de alocação para os custos indiretos.

Custos mercadológicos indiretos são os custos que não podem ser relacionados diretamente a produtos, clientes, etc., pois são incorridos para mais de um segmento, não possuindo nenhum relacionamento mensurável com um segmento de mercado específico, que seja distinto dos demais.

São reconhecidos como os custos gerais dos negócios e, portanto, se forem alocados, deverá ser usada alguma base arbitrária. Exemplos típicos de custos indiretos são: propaganda institucional e salários dos executivos. Deve haver bem pouca relação entre os custos da administração geral e as vendas do produto X em comparação com as vendas do produto Y.

Existem alguns itens de custos indiretos para os quais nenhuma base mensurável é encontrada, entretanto, a soma de tais custos é normalmente pequena. Relacionando-se cuidadosamente o esforço aplicado e os resultados obtidos, verificar-se-á que, para a maioria dos itens dos custos de distribuição, existe uma base de alocação apropriada. A arbitrariedade das bases usadas na alocação dos custos indiretos é diretamente proporcional ao grau de especificidade com que os dados são registrados.

A alocação ou não dos custos indiretos é um assunto muito controvertido e vai depender, como veremos adiante, da abordagem que se utilizar quando da alocação dos custos mercadológicos (abordagem do lucro líquido ou da margem de contribuição).

c) Selecionar as bases de alocação

Normalmente, em todas as análises de custos mercadológicos encontramos, além dos custos que são atribuídos diretamente ao segmento de venda, custos semi-diretos e indiretos, para os quais é necessário encontrar bases de alocação que sejam adequadas ao segmento que está sendo analisado.

Apesar de, à primeira vista, parecer algo simples, a escolha de bases para a alocação dos custos mercadológicos é uma tarefa complexa, que exige, do responsável pela análise, critérios de julgamento e, principalmente, bom senso para conseguir o perfeito balanceamento entre exatidão dos resultados, custo para se conseguir a informação e complexidade da aplicação. (28)

Existem dois critérios para orientar a escolha de bases adequadas de alocação:

- . A escolha deve ter um fundamento lógico, ou seja, a base deve ser a expressão numérica das flutuações das ativi-

(28) É claro que, quanto maior for a quantia envolvida, maior será a justificativa para a despesa incorrida na obtenção das informações necessárias.

dades que geram o custo, ou deve ter uma relação mensurável com tais flutuações. Por exemplo, no caso de uma análise por produtos, a parcela das despesas de viagem dos vendedores de linha geral deve ser função do tempo gasto pelos vendedores com cada produto. Neste caso, a base de alocação apropriada é a porcentagem do tempo total gasto.

- . A base deve ser escolhida, sob o ponto de vista prático, de modo a não se incorrer em um custo de mensuração demasiadamente alto. No exemplo acima citado, o custo de medir o tempo gasto pelos vendedores pode vir a ser proibitivo em relação ao valor dos resultados.

O custo de certas atividades pode variar de acordo com as características de um determinado segmento de venda e não ser afetado significativamente por outro. Por exemplo, a atividade de crédito e cobrança deve variar de acordo com as características creditícias do consumidor, tendo pouca influência a natureza do produto vendido.

Nem todos os custos das atividades devem ser alocados a todos os segmentos de venda, isto é, os custos mercadológicos, que variam inteiramente de acordo com as características de um segmento específico, não devem ser alocados a outros segmentos pelos quais não são afetados. Entretanto, ocorre comumente ser o custo da atividade afetado por características de um segmento, de uma forma, assim como pelas características de outro segmento de uma maneira diferente. Quando isto acon

tecer, a análise de cada segmento de venda deve ser considerada separadamente, a-locando-se os custos tanto para um como para o outro segmento, dependendo de qual estiver sendo analisado.

No Anexo V, apresentamos um exemplo de grupos de custos funcionais⁽²⁹⁾ e respec-tivas bases de alocação para três segmen-tos de venda.

d) Aplicar as bases selecionadas

Devemos fazer uma distinção, quando se trata da alocação dos custos diretos e no caso da alocação dos custos indiretos, como veremos a seguir:

- . Alocação dos custos diretos - como vimos anteriormente, os custos diretos podem ser destinados imediatamente ao segmento a que estão relacionados e, assim, os primeiros custos, a serem apli-cados ao segmento em análise, são os custos diretos. Em seguida, tendo sido determinadas as bases de alocação, são aplicados os custos semi-diretos e indiretos.

Não existem maiores problemas na apli-cação dos custos diretos, como podemos verificar no seguinte exemplo prático: no caso de uma análise por território, na qual desejamos alocar as despesas

(29) Os grupos de custos funcionais são formados pela reclassificação dos custos de distribuição de uma empresa, normalmente contabiliza-dos como uma despesa natural, e englobam todos os custos relaciona-dos a uma atividade mercadológica.

dos vendedores de linha geral, e que a base para a apropriação sejam as vendas de cada território.

<u>Território</u>	<u>Volume de Vendas</u>	<u>Porcentagem do total</u>	<u>Alocação das despesas de viagem</u>
A	Cr\$ 420.000,00	10	Cr\$ 1.500,00
B	Cr\$1.680.000,00	40	Cr\$ 6.000,00
C	Cr\$1.260.000,00	30	Cr\$ 4.500,00
D	<u>Cr\$ 840.000,00</u>	<u>20</u>	<u>Cr\$ 3.000,00</u>
Total	Cr\$4.200.000,00	100	Cr\$ 15.000,00

- . Alocação dos custos indiretos - um dos principais problemas da análise dos custos mercadológicos é quanto à alocação, ou não, dos custos indiretos.

Existem duas opiniões contrastantes sobre a alocação, ou não, dos custos indiretos. O primeiro grupo diz que todos os custos, diretos e indiretos, devem ser alocados aos segmentos, de modo a se determinar o lucro líquido destes. Este enfoque é normalmente chamado de abordagem do lucro líquido. A segunda corrente considera tão somente os custos que seriam incorridos ou eliminados, no caso de um segmento ser acrescentado ou eliminado, respectivamente. Neste caso, somente os custos diretos são alocados, pois a ênfase é dada à contribuição de cada segmento ao lucro líquido e aos custos não alocados. Este ponto de vista é comumente denominado abordagem da margem de contribuição.

Analisaremos, agora, cada abordagem em

separado.

Abordagem do lucro líquido - teoricamente, a abordagem do lucro líquido encara cada segmento como um negócio à parte, que deve assumir sua porção dos custos indiretos necessários à continuidade de suas operações. Assim, esta abordagem serve como um guia para a administração, na centralização de sua atenção sobre problemas que exijam tomadas de ações corretivas a longo prazo.

A abordagem do lucro líquido é especialmente apropriada à análise dos custos mercadológicos, em quatro situações bem definidas:

- . para fornecer informações sistemáticas e regulares de custos históricos; da informação de lucro ou prejuízo obtida, a empresa pode avaliar os aspectos positivos e negativos de cada segmento, através de uma ou mais das seguintes comparações: outros segmentos similares (uma região com outra); lucro esperado do segmento; lucro padrão do segmento; lucro do segmento em períodos anteriores;
- . para estudos especiais, a longo prazo, da lucratividade relativa de segmentos individuais;
- . para orçar custos, da maneira pela qual a administração quer que sejam incorridos por segmento;
- . para diretrizes de preços, a longo prazo, e para a determinação de normas de procedimento quanto ao "mark-up".

Por serem os custos indiretos alocados através de uma base arbitrária, o fato de um segmento de vendas mostrar prejuízo, após esta alocação, não deve resultar na imediata eliminação do mesmo, visto que muitos dos custos alocados são fixos por períodos de tempo limitados e a eliminação de um segmento ineficiente deixaria de absorver estes custos.

À medida em que se expande o tempo sob consideração, os custos fixos tendem a se tornar variáveis, passando a ser custos controláveis. A administração necessita, então, de informações do lucro líquido por segmento, de modo a poder planejar melhor o esforço a ser aplicado em cada segmento.

Abordagem da margem de contribuição - a margem de contribuição de um segmento de vendas é obtida deduzindo-se do lucro bruto tão somente os custos de distribuição que são específicos ao segmento. Estes custos podem ser descritos como aqueles que não seriam incorridos, se o segmento em análise fosse eliminado. São, em sua essência, custos diretos e eventualmente custos semi-diretos, dependendo, a inclusão destes últimos, de seu grau de controlabilidade, isto é, se tendem a ser custos variáveis ou não.

A abordagem da margem de contribuição deve ser usada em problemas que envolvem cursos alternativos de ação a curto prazo, sendo de especial utilidade para:

- . estudos especiais de amplitude restrita, objetivando auxiliar a administração

ção a tomar decisões em problemas tá
ticos, tais como o apreçamento de pro
dutos especiais;

- . relatórios periódicos de informação,
que podem ser utilizados para a tomada
de ações corretivas imediatas.

A abordagem da margem de contribuição
possui algumas vantagens em relação à
abordagem do lucro líquido, tais como:

- . facilidade na obtenção dos dados,
- . simplicidade de aplicação,
- . evita os erros causados pela arbitra-
riedade na escolha das bases de aloca-
ção para os custos indiretos,
- . melhor avaliação dos ganhos, ou perdas,
de um segmento específico, por não alo-
car custos sobre os quais este segmen-
to tem pouca ou nenhuma influência.

De uma forma geral, não podemos dizer
que uma abordagem é sempre melhor que a
outra, ou então que, constantemente, de-
vemos utilizar uma das duas. Na prática,
cada abordagem tem sua área de ação, com
base na natureza das decisões que a admi-
nistração tenha de tomar, sempre levando
em conta a relação entre o custo e o va-
lor das informações.

Em síntese, podemos dizer que a aborda-
gem da margem de contribuição é mais
útil em decisões táticas a curto prazo,
e que a abordagem do lucro líquido é
mais aplicável quando se trata de plane-
jamento estratégico a longo prazo.

3.3.4. Preparar as análises e comentários para a apreciação da administração

Com as análises feitas, os custos devem ser sumarizados quanto a seus elementos diretos, semi-diretos e indiretos; relacionados a vendas e margem bruta; comparados com padrões e orçamentos; interpretados em termos de causas e responsabilidades pela variação e reportados à administração como base para o planejamento e controle do esforço mercadológico.

A pessoa encarregada da análise dos custos mercadológicos deve saber onde quer chegar, que pontos está procurando analisar e de que forma estão classificados os custos, para, então, adotar uma ou outra técnica de análise dos custos, ou empregar os três tipos de análise de modo a se complementarem. Nesta hora se faz mister uma integração entre o mercadólogo e o contador, no sentido de que este último auxilie o primeiro, principalmente no que diz respeito à coleta de dados e informações necessárias aos tipos de análise mencionados.

III - APLICAÇÃO PRÁTICA DOS MÉTODOS DE ANÁLISE DOS CUSTOS MERCADOLÓGICOS

Passaremos agora a examinar os métodos de análise vistos até aqui sob um ponto de vista teórico, através de dois exemplos básicos, que pretendem mostrar a aplicação prática dos referidos métodos.

O primeiro exemplo visa mostrar a diferença entre a abordagem da margem de contribuição e a abordagem do lucro líquido, no que se refere à alocação ou não dos custos mercadológicos indiretos, ponto fundamental do processo de análise dos custos de distribuição.

O segundo exemplo tem por objetivo dar uma visão geral e conjunta dos três métodos de análise dos custos mercadológicos, buscando ainda enfocar as vantagens e limitações da utilização de cada método em separado e concomitantemente. Veremos também, através deste exemplo, de que forma a análise dos custos de distribuição pode auxiliar o administrador em sua tarefa de planejamento ou replanejamento do esforço mercadológico de sua empresa.

1. EXEMPLO I - ABORDAGEM DO LUCRO LÍQUIDO E DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

1.1. Demonstração de lucros e perdas simplificada para o período de 01.01.19X1 a 31.12.19X1

Vendas Líquidas		8.000.000,00
(-) C.M.V.		<u>5.500.000,00</u>
Margem Bruta		2.500.000,00
(-) Custos Diversos		
Salários e Comissões	915.000,00	
Despesas de Viagem	45.000,00	
Propaganda	518.000,00	
Promoção	155.000,00	
Despesas de Treinamento	55.000,00	
Armazenagem	86.000,00	
Expedição	112.000,00	
Processamento do Pedido	20.000,00	
Crédito e Cobrança	26.000,00	
Administração Geral	<u>130.000,00</u>	<u>2.062.000,00</u>
Lucro Líquido		<u><u>438.000,00</u></u>

1.2. Preparação da demonstração de lucros e perdas para
uma análise territorial

Vendas Líquidas		8.000.000,00
(-) C.M.V.		<u>5.500.000,00</u>
Margem Bruta		2.500.000,00
(-) Custos Diretos:		
Salários e Comissões	380.000,00	
Despesas de Viagem	45.000,00	
Propaganda	470.000,00	
Promoção	155.000,00	
Armazenagem	36.000,00	
Expedição	<u>67.000,00</u>	
Total Custos Diretos	1.153.000,00	
(-) Custos Semi-Diretos		
Sal.Com.Vend.Especiais	215.000,00	
Processamento do Pedido	<u>20.000,00</u>	
Total Custos Semi-Diretos	235.000,00	
(-) Custos Indiretos		
Salários dos Executivos de Marketing	320.000,00	
Despesas de Treinamento	55.000,00	
Propaganda	48.000,00	
Armazenagem	50.000,00	
Expedição	45.000,00	
Crédito e Cobrança	26.000,00	
Administração Geral	<u>130.000,00</u>	
Total Custos Indiretos	<u>674.000,00</u>	<u>2.062.000,00</u>
Lucro Líquido		<u><u>438.000,00</u></u>

1.3. Análise Territorial a partir da demonstração de lucros e perdas com base na abordagem da margem de contribuição

	<u>Total</u>	<u>Território A</u>	<u>Território B</u>	<u>Território C</u>	<u>Território D</u>
Vendas Líquidas	8.000.000,00	3.500.000,00	2.100.000,00	1.500.000,00	900.000,00
(-) C.M.V.	5.500.000,00	2.400.000,00	1.400.000,00	1.100.000,00	600.000,00
Margem Bruta	2.500.000,00	1.100.000,00	700.000,00	400.000,00	300.000,00
(-) Custos Diretos					
Salários e Comissões	380.000,00	160.000,00	90.000,00	80.000,00	50.000,00
Despesas de Viagem	45.000,00	15.000,00	10.000,00	8.000,00	12.000,00
Propaganda	470.000,00	190.000,00	130.000,00	80.000,00	70.000,00
Promoção	155.000,00	63.000,00	38.000,00	26.000,00	28.000,00
Armazenagem	36.000,00	14.000,00	9.000,00	7.500,00	5.500,00
Expedição	67.000,00	26.000,00	17.000,00	11.000,00	13.000,00
Total Custos Diretos	1.153.000,00	468.000,00	294.000,00	212.500,00	178.500,00
Margem de Contribuição	1.347.000,00	632.000,00	406.000,00	187.500,00	121.500,00
(-) Custos Semi-Diretos					
Sal.Com.Vend.Especiais	215.000,00				
Processamento do Pedido	20.000,00				
Total Custos Semi-Diretos	235.000,00				
Lucro Líquido antes da alocação dos Custos Indiretos	1.112.000,00				
(-) Custos Indiretos					
Salário dos Executivos de Marketing	320.000,00				
Despesas de Treinamento	55.000,00				
Propaganda	48.000,00				
Armazenagem	50.000,00				
Expedição	45.000,00				
Crédito e Cobrança	26.000,00				
Administração Geral	130.000,00				
Total Custos Indiretos	674.000,00				
Lucro Líquido	438.000,00				

1.4. Análise territorial a partir da demonstração de lucros e perdas com base na abordagem do lucro líquido

	<u>Total</u>	<u>Território A</u>	<u>Território B</u>	<u>Território C</u>	<u>Território D</u>
Vendas Líquidas	8.000.000,00	3.500.000,00	2.100.000,00	1.500.000,00	900.000,00
(-) C.M.V.	5.500.000,00	2.400.000,00	1.400.000,00	1.100.000,00	600.000,00
Margem Bruta	2.500.000,00	1.100.000,00	700.000,00	400.000,00	300.000,00
(-) Custos Diretos					
Salários e Comissões	380.000,00	160.000,00	90.000,00	80.000,00	50.000,00
Despesas de Viagem	45.000,00	15.000,00	10.000,00	8.000,00	12.000,00
Propaganda	470.000,00	190.000,00	130.000,00	80.000,00	70.000,00
Promoção	155.000,00	63.000,00	38.000,00	26.000,00	28.000,00
Armazenagem	36.000,00	14.000,00	9.000,00	7.500,00	5.500,00
Expedição	67.000,00	26.000,00	17.000,00	11.000,00	13.000,00
Total Custos Diretos	1.153.000,00	468.000,00	294.000,00	212.500,00	178.500,00
Margem de Contribuição	1.347.000,00	632.000,00	406.000,00	187.500,00	121.500,00
(-) Custos Semi-Diretos					
Sal.Com.Vend.Especiais	215.000,00	86.000,00	53.750,00	43.000,00	32.250,00
Processamento do Pedido	20.000,00	8.600,00	4.400,00	3.400,00	3.600,00
Total Custos Semi-Diretos	235.000,00	94.600,00	58.150,00	46.400,00	35.850,00
Lucro Líquido antes da alocação dos Custos Indiretos	1.112.000,00	537.400,00	347.850,00	141.100,00	85.650,00
(-) Custos Indiretos					
Salário dos Executivos de Marketing	320.000,00	128.000,00	80.000,00	64.000,00	48.000,00
Despesas de Treinamento	55.000,00	22.000,00	13.750,00	11.000,00	8.250,00
Propaganda	48.000,00	19.200,00	10.560,00	11.040,00	7.200,00
Armazenagem	50.000,00	21.500,00	13.000,00	10.000,00	5.500,00
Expedição	45.000,00	18.450,00	12.150,00	9.450,00	4.950,00
Crédito e Cobrança	26.000,00	11.440,00	6.760,00	4.940,00	2.860,00
Administração Geral	130.000,00	53.300,00	32.500,00	23.400,00	20.800,00
Total Custos Indiretos	674.000,00	273.890,00	168.720,00	133.830,00	97.560,00
Lucro Líquido	438.000,00	263.510,00	179.130,00	7.270,00	(11.910,00)

1.5. Conclusões a serem tiradas do Exemplo I

Como pode ser visto no Exemplo I, existe uma diferença muito grande quando se analisa os custos mercadológicos usando a abordagem do lucro líquido ou a abordagem da margem de contribuição. Pode-se facilmente verificar, através dos resultados obtidos que, usando a abordagem da margem de contribuição, o administrador se mostrará satisfeito com o desempenho obtido nos seus territórios de vendas, visto todos apresentarem uma lucratividade (margem de contribuição) satisfatória. Entretanto, ao utilizar a abordagem do lucro líquido, ou seja, alocar os custos indiretos aos territórios de vendas, verificará que dois dos quatro territórios não apresentam resultados satisfatórios, sendo que um deles (território D) apresenta prejuízo.

O administrador da empresa, sem fazer uma análise mais acurada, poderia pensar em eliminar o território D do seu quadro de vendas. Acontece, entretanto que, como nos mostra a análise feita através da margem de contribuição, todos os territórios, inclusive o território D, apresentam uma contribuição favorável ao rateio do custo fixo da empresa. Inversamente, se o administrador olhar somente a margem de contribuição apresentada pelos territórios, poderá ser iludido pelos números apresentados pelos territórios C e principalmente D, não se preocupando em tomar ações corretivas para melhorar os resultados.

Poderíamos ainda nos alongar nesta linha de pensamento que, entretanto, será abordada mais adiante, quando das conclusões a serem tiradas do Exemplo II.

É importante salientar, a partir do exemplo visto acima, que o administrador deve, antes de utilizar

uma ou outra abordagem, ter em mente os objetivos de sua análise, isto é, se pretende fazer uma análise sob o ponto de vista tático ou estratégico, se pretende examinar os resultados obtidos pela empresa a curto ou a longo prazo, etc.

2. EXEMPLO II

Antes de examinar diretamente o Exemplo II, mostraremos os passos, através dos quais se desenvolve este exemplo, visto que ele contém três grandes divisões, que são os três métodos de análise dos custos mercadológicos, apresentados no capítulo anterior.

Os métodos podem ser estudados separadamente, buscando-se entender sua forma e utilização possível, ou então em conjunto, visando uma melhor compreensão da análise dos custos mercadológicos como um todo e de sua utilidade para o planejamento e controle do esforço mercadológico da empresa.

Passos do Exemplo II

2.1. Demonstração da conta de lucros e perdas para o ano de 19X3, 19X2 e 19X1

2.2. Análise pela natureza dos custos

2.2.1. Análise vertical para o ano de 19X3

2.2.2. Análise vertical para o ano de 19X2

2.2.3. Análise vertical para o ano de 19X1

2.2.4. Análise horizontal dos anos 19X3, 19X2 e 19X1

- 2.2.5. Obtenção do índice operacional médio
- 2.2.6. Comparação do índice operacional médio, com os índices operacionais de 19X3, 19X2 e 19X1
- 2.2.7. Conclusões a serem tiradas a partir da análise pela natureza dos custos

2.3. Análise das atividades desempenhadas

- 2.3.1. Definir as atividades mercadológicas
- 2.3.2. Desdobrar os itens de custo e classificá-los segundo as atividades
- 2.3.3. Estabelecer unidades de mensuração para as atividades mercadológicas
- 2.3.4. Computar o custo unitário das atividades mercadológicas
- 2.3.5. Conclusões a serem tiradas a partir da análise das atividades desempenhadas

2.4. Análise Segmental

- 2.4.1. Determinar qual segmento deve ser analisado
- 2.4.2. Classificar os custos em relação à análise escolhida
- 2.4.3. Selecionar as bases de alocação para os custos indiretos e semi-diretos
- 2.4.4. Aplicar as bases selecionadas
- 2.4.5. Conclusões a serem tiradas a partir da análise segmental

2.1. Demonstração da conta de lucros e perdas para os anos de 19X3, 19X2 e 19X1

2.1.1. Demonstração da conta de lucros e perdas para o ano de 19X3

Vendas Líquidas		104.824.051,00
(-) C.M.V.		<u>63.187.819,00</u>
Margem Bruta		41.636.232,00
(-) Despesas Mercadológicas		
Venda Pessoal	6.706.568,00	
Propaganda e Promoção	3.472.672,00	
Armazenagem e Manuseio	1.495.368,00	
Transporte	1.791.896,00	
Faturamento e Cobrança	<u>1.499.773,00</u>	<u>14.966.277,00</u>
Sub-Total		26.669.955,00
(-) Despesas Administrativas e Gerais		
Salários dos Executivos	993.355,00	
Salários Clericais	1.955.833,00	
Manutenção	115.387,00	
Comunicações	155.311,00	
Impostos e Seguros	<u>771.336,00</u>	<u>3.991.222,00</u>
Sub-Total		22.678.733,00
(-) Outras Despesas		<u>11.252.794,00</u>
Lucro Líquido		<u><u>11.425.939,00</u></u>

2.1.2. Demonstração da conta de lucros e perdas para o ano de 19X2

Vendas Líquidas		63.555.085,00
(-) C.M.V.		<u>43.337.446,00</u>
Margem Bruta		20.217.641,00
(-) Despesas Mercadológicas		
Venda Pessoal	3.533.482,00	
Propaganda e Promoção	1.837.416,00	
Armazenagem e Manuseio	698.296,00	
Transporte	1.184.910,00	
Faturamento e Cobrança	<u>899.068,00</u>	<u>8.153.172,00</u>
Sub-Total		12.064.469,00
(-) Despesas Administrati <u>v</u> as e Gerais		
Salários dos Executivos	793.700,00	
Salários Clericais	1.572.792,00	
Manutenção	85.894,00	
Comunicações	102.246,00	
Impostos e Seguros	<u>539.998,00</u>	<u>3.094.630,00</u>
Sub-Total		8.969.839,00
(-) Outras Despesas		<u>6.802.265,00</u>
Lucro Líquido		<u><u>2.167.574,00</u></u>

2.1.3. Demonstração da conta de lucros e perdas
para o ano de 19X1

Vendas Líquidas		38.806.950,00
(-) C.M.V.		<u>28.498.304,00</u>
Margem Bruta		10.308.646,00
(-) Despesas Mercadológicas		
Venda Pessoal	1.734.177,00	
Propaganda e Promoção	838.787,00	
Armazenagem e Manuseio	381.297,00	
Transporte	627.475,00	
Faturamento e Cobrança	<u>593.394,00</u>	<u>4.175.130,00</u>
Sub-Total		6.133.516,00
(-) Despesas Administrati <u>v</u>		
vas e Gerais		
Salários dos Executivos	511.728,00	
Salários Clericais	1.014.941,00	
Manutenção	66.168,00	
Comunicações	95.205,00	
Impostos e Seguros	<u>359.613,00</u>	<u>2.047.655,00</u>
Sub-Total		4.085.861,00
(-) Outras Despesas		<u>2.778.967,00</u>
Lucro Líquido		<u><u>1.306.894,00</u></u>

2.2. Análise pela natureza dos custos

2.2.1. Análise vertical para o ano de 19X3

Vendas Líquidas	104.824.051,00	100,00%
(-) C.M.V.	<u>63.187.819,00</u>	<u>60,28</u>
Margem Bruta	41.636.232,00	39,72%
(-) Despesas Mercadológicas		
Venda Pessoal	6.706.568,00	6,40%
Propaganda e Promoção	3.472.672,00	3,31
Armazenagem e Manuseio	1.495.368,00	1,43
Transporte	1.791.896,00	1,71
Faturamento e Cobrança	<u>1.499.773,00</u>	<u>1,42</u>
Total das Despesas Mercadológicas	14.966.227,00	14,27%
(-) Despesas Administrativas e Gerais		
Salários dos Executivos	993.355,00	0,95%
Salários Clericais	1.955.833,00	1,87
Manutenção	115.387,00	0,11
Comunicações	155.311,00	0,15
Impostos e Seguros	<u>771.336,00</u>	<u>0,74</u>
Total Despesas Administrativas e Gerais	3.991.222,00	3,82%
(-) Outras Despesas	<u>11.252.794,00</u>	<u>10,73</u>
Lucro Líquido	<u>11.425.939,00</u>	<u>10,90%</u>

2.2.2. Análise Vertical para o ano de 19X2

Vendas Líquidas	63.555.085,00	100,00%
(-) C.M.V.	<u>43.337.446,00</u>	<u>68,19%</u>
Margem Bruta	20.217.641,00	31,81%
(-) Despesas Mercadológicas		
Venda Pessoal	3.533.482,00	5,56%
Propaganda e Promoção	1.837.416,00	2,89
Armazenagem e Manuseio	698.296,00	1,10
Transporte	1.184.910,00	1,86
Faturamento e Cobrança	<u>899.068,00</u>	<u>1,42</u>
Total das Despesas Mercadológicas	8.153.172,00	12,83%
(-) Despesas Administrativas e Gerais		
Salários dos Executivos	793.700,00	1,25%
Salários Clericais	1.572.792,00	2,47
Manutenção	85.894,00	0,14
Comunicações	102.246,00	0,16
Impostos e Seguros	<u>539.998,00</u>	<u>0,85</u>
Total Despesas Administrativas e Gerais	3.094.630,00	4,87%
(-) Outras Despesas	<u>6.802.265,00</u>	<u>10,70</u>
Lucro Líquido	<u><u>2.167.574,00</u></u>	<u><u>3,41%</u></u>

2.2.3. Análise vertical para o ano de 19X1

Vendas Líquidas	38.806.950,00	100,00%
(-) C.M.V.	<u>28.498.304,00</u>	<u>73,43</u>
Margem Bruta	10.308.646,00	26,57%
(-) Despesas Mercadológicas		
Venda Pessoal	1.734.177,00	4,47%
Propaganda e Promoção	838.787,00	2,16
Armazenagem e Manuseio	381.297,00	0,98
Transporte	627.475,00	1,62
Faturamento e Cobrança	<u>593.394,00</u>	<u>1,53</u>
Total das Despesas Mercadológicas	4.175.130,00	10,76%
(-) Despesas Administrativas e Gerais		
Salários dos Executivos	511.728,00	1,32%
Salários Clericais	1.014.941,00	2,61
Manutenção	66.168,00	0,17
Comunicações	95.205,00	0,25
Impostos e Seguros	<u>359.613,00</u>	<u>0,93</u>
Total Despesas Administrativas e Gerais	2.047.655,00	5,28%
(-) Outras Despesas	<u>2.778.967,00</u>	<u>7,16</u>
Lucro Líquido	<u><u>1.306.894,00</u></u>	<u><u>3,37%</u></u>

2.2.4. Análise horizontal para os anos de 19X3, 19X2 e 19X1

Para este tipo de análise, é necessário que se tenha uma medida, um valor comum aos três anos, e para tanto, os resultados de 19X2 e 19X1 foram inflacionados para se atingir o índice de 19X3, baseando-se, para tal, no índice Médio de Disponibilidade Interna fornecido pela Fundação Getúlio Vargas.

1975 (19X3) = 613 - 19X3 = 100,0

1974 (19X2) = 480 - 19X2 = 127,7

1973 (19X1) = 373 - 19X1 = 164,3

Tomando-se por base 19X3, divide-se o índice deste ano pelos de 19X2 e 19X1, obtendo-se assim, os índices inflacionários para os anos de 19X2 e 19X1, respectivamente.

	<u>19X3</u>	<u>19X2</u>	<u>19X3/19X2</u> <u>em Cr\$</u>	<u>19X3/19X2</u> <u>em %</u>	<u>19X1</u>	<u>19X3/19X1</u> <u>em Cr\$</u>	<u>19X3/19X1</u> <u>em %</u>
Vendas Líquidas	104.824.051,00	81.159.843,00	23.664.208,00	29,16%	63.759.818,00	41.064.233,00	64,40%
(-) C.M.V.	63.187.819,00	55.341.918,00	7.845.901,00	14,17	46.822.713,00	16.365.106,00	34,95
Margem Bruta	41.636.232,00	25.817.925,00	15.818.307,00	61,24%	16.937.105,00	24.699.127,00	145,83%
(-) Despesas Mercado lógicas							
Venda Pessoal	6.706.568,00	4.512.256,00	2.194.312,00	48,63%	2.849.253,00	3.857.315,00	135,38%
Propaganda e Promoção	3.472.672,00	2.346.380,00	1.126.292,00	48,00	1.378.127,00	2.094.545,00	151,98
Armazenagem e Manuseio	1.495.368,00	891.724,00	603.644,00	67,69	626.471,00	868.897,00	138,70
Transporte	1.791.896,00	1.513.130,00	278.766,00	18,42	1.030.941,00	760.955,00	73,81
Faturamento e Cobrança	1.499.773,00	1.148.110,00	351.663,00	30,63	974.946,00	524.827,00	53,83
Total Despesas Mercad ológicas	14.966.277,00	10.411.600,00	4.554.677,00	43,75%	6.859.738,00	8.106.539,00	118,18%
(-) Despesas Adminis- trativas e Gerais							
Salários Executivos	993.355,00	1.013.554,00	(20.199,00)	(1,99%)	840.769,00	152.586,00	18,15%
Salários Clericais	1.955.833,00	2.008.455,00	(52.622,00)	(2,62%)	1.667.548,00	288.285,00	17,29
Manutenção	115.387,00	109.686,00	5.701,00	5,20%	108.714,00	6.673,00	6,14
Comunicações	155.311,00	130.568,00	24.743,00	18,95	156.422,00	(1.111,00)	(0,71%)
Impostos e Seguros	771.336,00	689.577,00	81.759,00	11,86	590.844,00	180.492,00	30,54%
Total Despesas Admi nistrativas e Gerais	3.991.222,00	3.951.840,00	39.382,00	1,00%	3.364.297,00	626.925,00	18,63%
(-) Outras Despesas	11.252.794,00	8.686.492,00	2.566.302,00	29,54	4.565.842,00	6.686.952,00	146,46
Lucro Líquido	11.425.939,00	2.767.993,00	8.657.946,00	312,79%	2.147.228,00	9.278.711,00	432,12%

2.2.5. Obtenção do índice operacional médio

Como vimos no capítulo anterior, a análise pela natureza dos custos fornece dados específicos para o controle, mostrando ao administrador não quais as operações onerosas e o porquê destas, mas tão somente quais são os custos e suas relações com períodos anteriores, assim como com vendas líquidas. Ora, estas relações só podem ser controladas tendo-se índices operacionais para o controle de custos.

Os índices operacionais podem ser obtidos com a análise vertical de 19X3 que, entretanto, possui a falha de ser referente a um só exercício. Para solucionar este problema, deve-se reunir os dados dos exercícios de 19X1 e 19X2 aos de 19X3, obtendo-se o índice operacional médio que pode, inclusive, ser reajustado no caso de ocorrerem mudanças significativas na empresa.

Com estes índices operacionais médios, o administrador possui um padrão, através do qual pode controlar o desempenho dos custos das atividades, sem, entretanto, poder tomar as devidas ações corretivas.

Vejamos agora como obter os índices operacionais médios.

Primeiramente, soma-se os dados de 19X1, 19X2 e 19X3 e divide-se por três, obtendo-se os valores médios em cruzeiros. Em seguida, é feita a análise vertical, chegando-se aos índices operacionais médios da empresa a serem utilizados para a análise. Cabe ressaltar que os valores utilizados no cálculo devem sofrer correção igual à adotada quando da análise horizontal.

Vendas Líquidas	83.247.904,00	100,00%
(-) C.M.V.	<u>55.117.483,00</u>	<u>66,21</u>
Margem Bruta	28.130.421,00	33,79%
(-) Despesas Mercado <u>l</u> ógicas		
Venda Pessoal	4.689.359,00	5,63%
Propaganda e Promoção	2.399.060,00	2,88
Armazenagem e Manuseio	1.004.522,00	1,21
Transporte	1.445.322,00	1,74
Faturamento e Cobrança	<u>1.207.510,00</u>	<u>1,45</u>
Total Despesas Mercado <u>l</u> ógicas	10.745.873,00	12,91%
(-) Despesas Adminis- trativas e Gerais		
Salários dos Executivos	949.226,00	1,14%
Salários Clericais	1.877.278,00	2,25
Manutenção	111.262,00	0,13
Comunicações	147.434,00	0,18
Impostos e Seguros	<u>683.919,00</u>	<u>0,82</u>
Total Despesas Adminis- trativas e Gerais	3.769.119,00	4,52%
(-) Outras Despesas	<u>8.168.376,00</u>	<u>9,81</u>
Lucro Líquido	<u><u>5.447.053,00</u></u>	<u><u>6,55%</u></u>

2.2.6. Comparação do índice operacional médio com os índices operacionais de 19X3, 19X2 e 19X1

	<u>Índice Operacional</u> <u>Médio</u>	<u>Índice Operacional</u> <u>19X3</u>	<u>Índice Operacional</u> <u>19X2</u>	<u>Índice Operacional</u> <u>19X1</u>
Vendas Líquidas	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
(-) C.M.V.	<u>66,21</u>	<u>60,28</u>	<u>68,19</u>	<u>73,43</u>
Margem Bruta	33,79%	39,72%	31,81%	26,57%
(-) Despesas Mercadológicas				
Venda Pessoal	5,63%	6,40%	5,56%	4,47%
Propaganda e Promoção	2,88	3,31	2,89	2,16
Armazenagem e Manuseio	1,21	1,43	1,10	0,98
Transporte	1,74	1,71	1,86	1,62
Faturamento e Cobrança	<u>1,45</u>	<u>1,42</u>	<u>1,42</u>	<u>1,53</u>
Total Despesas Mercadológicas	12,91%	14,27%	12,83%	10,76%
(-) Despesas Administrativas e Gerais				
Salários dos Executivos	1,14%	0,95%	1,25%	1,32%
Salários Clericais	2,25	1,87	2,47	2,61
Manutenção	0,13	0,11	0,14	0,17
Comunicações	0,18	0,15	0,16	0,25
Impostos e Seguros	<u>0,82</u>	<u>0,74</u>	<u>0,85</u>	<u>0,93</u>
Total Despesas Administrativas e Gerais	4,52%	3,82%	4,87%	5,28%
(-) Outras Despesas	<u>9,81%</u>	<u>10,73%</u>	<u>10,70%</u>	<u>7,16%</u>
Lucro Líquido	<u>6,55%</u>	<u>10,90%</u>	<u>3,41%</u>	<u>3,37%</u>

2.2.7. Conclusões a serem tiradas a partir da análise pela natureza dos custos

Várias conclusões podem ser tiradas, combinando-se a comparação dos índices operacionais e a análise horizontal feita para os três anos em estudo.

No ano de 19X3, houve um aumento das despesas mercadológicas, ocasionado, provavelmente, por um incremento no volume de vendas. As outras despesas mantiveram-se constantes em relação a 19X2, enquanto que as despesas gerais sofreram um decréscimo. Estas alterações, mais a redução do custo industrial (C.M.V. passou a 60,28% das vendas líquidas contra 68,19% em 19X2 e 73,43% em 19X1), levaram a um aumento espetacular do lucro líquido, que passou de 3,37% e 3,45% em 19X1 e 19X2, respectivamente, para 10,90% das vendas líquidas em 19X3, mostrando que algo de positivo ocorreu na empresa a partir de 19X1.

O administrador fica agora tolhido em suas conclusões, pois os dados fornecidos, em sua primeira análise dos itens de custo, chegam a mostrar os fatos, mas não o porquê dos resultados obtidos pela empresa. Ele quer saber quais são os territórios lucrativos, quais os produtos mais vendidos e que possuem maiores margens, quais as despesas que provocaram o aumento da atividade de venda pessoal, etc.

Estas conclusões poderão ser tiradas com base nos outros dois tipos de análise, que veremos a seguir.

2.3. Análise das Atividades Desempenhadas

Esta segunda análise serve tanto de complemento à primeira (análise pela natureza dos custos), quanto de base para a análise segmental. Em relação à primeira análise, ela fornece os dados de custos unitários de cada atividade mercadológica, que podem ser comparados com os dados de custo padrão da empresa, sendo, assim, reforçado o sistema de controle dos custos mercadológicos. Em relação à terceira análise, as bases de mensuração para as atividades mercadológicas são identificadas pela análise das atividades desempenhadas e, juntamente com o custo unitário a que se chega no final desta mesma análise, servem para orientar a alocação dos custos indiretos e diretos, passo fundamental da análise segmental.

Não foi feita a separação entre custos controláveis e custos não controláveis, pois os dados obtidos nesta análise servirão de base para a análise segmental, e assim, como explicado anteriormente, não separamos os custos segundo seu grau de controlabilidade.

2.3.1. Definir as atividades mercadológicas

Como vimos anteriormente, atividades mercadológicas são as atividades que buscam obter e satisfazer a demanda e, neste exemplo, são as seguintes:

- . Venda Pessoal
- . Propaganda e Promoção
- . Armazenagem e Manuseio
- . Transporte
- . Faturamento e Cobrança.

2.3.2. Desdobrar os itens de custo e classifica-
los segundo as atividades

<u>Atividade</u>	<u>Item de Custo</u>	<u>Valor em Cr\$</u>
Venda Pessoal		<u>6.706.568,00</u>
	Salários e Comissões	3.822.744,00
	Viagens	1.341.314,00
	Treinamento	603.591,00
	Seguros	201.197,00
	Comunicações	737.722,00
Propaganda e Promoção		<u>3.472.672,00</u>
	Produção	1.215.435,00
	Veiculação	2.257.237,00
Armazenagem e Manuseio		<u>1.495.368,00</u>
	Salários	299.074,00
	Material	628.054,00
	Seguro	568.240,00
Transporte		<u>1.791.896,00</u>
	Salários	358.379,00
	Seguro	609.245,00
	Frete	824.272,00
Faturamento e Cobrança		<u>1.499.773,00</u>
	Salários	74.989,00
	Processamento	374.943,00
	Devedores Incobráveis	1.049.841,00

2.3.3. Estabelecer unidades de mensuração para as
atividades mercadológicas

<u>Atividade</u>	<u>Unidade de Mensuração</u>
Venda Pessoal	Número de Visitas
Propaganda e Promoção	Número de Anúncios
Armazenagem e Manuseio	Quilogramas Estocados
Transporte	Peso das Unidades Transportadas
Faturamento e Cobrança	Número de Linhas do Pedido

2.3.4. Computar o custo unitário das atividades
mercadológicas

<u>Atividade</u>	<u>Custo da</u> <u>Atividade</u>	<u>Nº de Unidades</u> <u>de Mensuração</u>	<u>Custo Unitário</u> <u>da Atividade</u>
Venda Pessoal	Cr\$ 6.706.568,00	3.452	Cr\$ 1.942,81
Propaganda e Promoção	3.472.672,00	286	12.142,21
Armazenagem e Manuseio	1.495.368,00	99.657	15,00
Transporte	1.791.896,00	1.709.009	1,05
Faturamento e Cobrança	1.499.773,00	684	2.192,65

2.3.5. Conclusões a serem tiradas a partir da análise das atividades desempenhadas

Através desta análise, torna-se possível ao administrador identificar as atividades mercadológicas que são empregadas pela empresa, assim como os itens de custo que as compõem, o que lhe possibilita, em possuindo os dados de custo padrão, comparar os resultados obtidos pela empresa e, assim, verificar o desempenho de seu esforço mercadológico.

O custo unitário da atividade, que é obtido através desta análise (vide página 64), serve de orientação para a alocação dos custos diretos quando da análise segmental, que veremos a seguir.

2.4. Análise Segmental

Esta terceira análise é, sem sombra de dúvida, a mais importante entre as três que compõem a análise dos custos mercadológicos. É, também, a mais complexa de todas, podendo, inclusive, levar a erros de interpretação e consequente alocação dos esforços mercadológicos de forma incorreta, se não for feita com muito cuidado e baseada em dados colhidos com toda correção possível.

Com base nesta análise, o administrador poderá verificar quais são os clientes que estão comprando mais, qual o método de vendas que está produzindo

os melhores resultados, etc. Desta forma, o plano mercadológico estará mais de acordo com a realidade da empresa e do meio ambiente que a cerca.

Para esta análise, foram escolhidos os segmentos de venda "territórios" e "grupo de produtos", por serem estes segmentos dos mais importantes quando da análise dos custos mercadológicos.

2.4.1. Determinar qual segmento deve ser analisado

Analisaremos dois segmentos de venda, de real importância para a grande maioria das empresas:

A - Território

B - Grupo de Produtos

Seguiremos agora os passos da análise segmental para cada segmento de venda em análise, em separado, buscando mostrar a importância dos dados que podem ser obtidos através da análise segmental.

2.4.2.(A) - Classificar os custos em relação à análise escolhida

<u>Atividade</u>	<u>Custo</u>	<u>Classificação</u>
Venda Pessoal	Salários e Comissões	Direto
	Viagens	Direto
	Treinamento	Indireto
	Seguros	Direto
	Comunicações	Direto
Propaganda e Promoção	Produção	Indireto
	Veiculação	Direto
Armazenagem e Manuseio	Salários	Semi-Direto
	Material	Semi-Direto
	Seguros	Semi-Direto
Transporte	Salários	Direto
	Seguro	Semi-Direto
	Frete	Direto
Faturamento e Cobrança	Salários	Semi-Direto
	Processamento	Semi-Direto
	Devedores Incobráveis	Indireto
Despesas Administrativas e Gerais	Salários dos Executivos	Indireto
	Salários Clericais	Indireto
	Manutenção	Indireto
	Comunicações	Indireto
	Impostos e Seguros	Indireto
Outras Despesas		Indireto

2.4.3. (A) - Selecionar as bases de alocação para os custos indiretos e semi-diretos

<u>Atividade</u>	<u>Custo</u>	<u>Base de Alocação</u>
Venda Pessoal	Treinamento	Salário dos Vendedores
Propaganda e Promoção	Produção	Dados de Circulação da Média
Armazenagem e Manuseio	Salários	Peso das Unidades Transportadas
	Material	Peso das Unidades Transportadas
	Seguros	Peso das Unidades Transportadas
Transporte	Seguros	Peso das Unidades Transportadas
Faturamento e Cobrança	Salários	Número de Linhas do Pedido
	Processamento	Número de Linhas do Pedido
	Devedores Incobráveis	Porcentagem do Volume de Vendas
Despesas Administrativas e Gerais	Salários dos Executivos	Proporção dos Custos Diretos
	Salários Clericais	Proporção dos Custos Diretos
	Manutenção	Proporção dos Custos Diretos
	Comunicações	Proporção dos Custos Diretos
	Impostos e Seguros	Proporção dos Custos Diretos
Outras Despesas		Proporção dos Custos Diretos

2.4.4.(A) - Aplicar as Bases Seleccionadas

	Total	Território 1	Território 2	Território 3	Território 4
Vendas Líquidas	104.824.051,00	41.929.621,00	29.350.734,00	23.061.291,00	10.482.405,00
(-) C.M.V.	63.187.819,00	25.275.127,00	17.692.589,00	13.901.321,00	6.318.782,00
Margem Bruta	41.636.232,00	16.654.494,00	11.658.145,00	9.159.970,00	4.163.623,00
(-) Custos Diretos					
Venda Pessoal - Salários e Comissões	3.822.744,00	1.503.848,00	1.022.130,00	768.536,00	528.230,00
Viagens	1.341.314,00	527.664,00	358.641,00	269.663,00	185.346,00
Seguros	201.197,00	79.144,00	53.792,00	40.446,00	27.815,00
Comunicações	737.722,00	290.232,00	197.263,00	148.322,00	101.905,00
Propaganda e Promoção - Veiculação	2.257.237,00	828.706,00	568.256,00	481.439,00	378.836,00
Transporte - Salários	358.379,00	131.486,00	90.148,00	76.505,00	60.240,00
Frete	824.272,00	302.472,00	207.273,00	175.941,00	138.584,00
Total dos Custos Diretos	9.542.865,00	3.663.554,00	2.497.503,00	1.960.852,00	1.420.956,00
Margem de Contribuição	32.093.367,00	12.990.940,00	9.160.642,00	7.199.118,00	2.742.667,00
(-) Custos Semi-Diretos					
Armazenagem e Manuseio - Salários	299.074,00	109.746,00	75.206,00	63.838,00	50.284,00
Material	628.054,00	230.472,00	157.933,00	134.054,00	105.595,00
Seguros	568.240,00	208.522,00	142.892,00	121.292,00	95.534,00
Transporte - Seguros	609.245,00	223.568,00	153.201,00	130.043,00	102.433,00
Faturamento e Cobrança - Salários	74.989,00	27.520,00	18.858,00	16.007,00	12.604,00
Processamento	374.943,00	137.588,00	94.283,00	80.034,00	63.038,00
Total dos Custos Semi-Diretos	2.554.545,00	937.416,00	642.373,00	545.268,00	429.488,00
Lucro Após Custos Semi-Diretos	29.538.822,00	12.053.524,00	8.518.269,00	6.653.850,00	2.313.179,00
(-) Custos Indiretos					
Venda Pessoal - Treinamento	603.591,00	237.449,00	161.389,00	121.347,00	83.406,00
Propaganda e Promoção - Produção	1.215.435,00	446.225,00	305.985,00	259.236,00	203.989,00
Faturamento e Cobrança - Dev.Incobráveis	1.049.841,00	419.936,00	293.955,00	230.965,00	104.985,00
Desp.Admin. e Gerais - Sal. dos Executivos	993.355,00	381.354,00	259.975,00	204.113,00	147.913,00
Sal. Clericais	1.955.833,00	750.854,00	511.869,00	401.881,00	291.229,00
Manutenção	115.387,00	44.297,00	30.198,00	23.709,00	17.183,00
Comunicações	155.311,00	59.625,00	40.647,00	31.913,00	23.126,00
Impostos e Seguros	771.336,00	296.120,00	201.869,00	158.492,00	114.855,00
Outras Despesas	11.252.794,00	4.320.006,00	2.945.015,00	2.312.205,00	1.675.568,00
Total dos Custos Indiretos	18.112.883,00	6.955.866,00	4.750.902,00	3.743.861,00	2.662.254,00
Lucro Líquido	11.425.939,00	5.097.658,00	3.767.367,00	2.909.989,00	(349.075,00)

2.4.2.(B) - Classificar os Custos em relação à análise escolhida

<u>Atividade</u>	<u>Custo</u>	<u>Classificação</u>
Venda Pessoal	Salários e Comissões	Semi-Direto
	Viagens	Semi-Direto
	Treinamento	Indireto
	Seguros	Semi-Direto
	Comunicações	Semi-Direto
Propaganda e Promoção	Produção	Direto
	Veiculação	Direto
Armazenagem e Manuseio	Salários	Direto
	Material	Direto
	Seguros	Direto
Transporte	Salários	Direto
	Seguro	Direto
	Frete	Direto
Faturamento e Cobrança	Salários	Semi-Direto
	Processamento	Semi-Direto
	Devedores Incobráveis	Indireto
Despesas Administrativas e Gerais	Salário dos Executivos	Indireto
	Salários Clericais	Indireto
	Manutenção	Indireto
	Comunicações	Indireto
	Impostos e Seguros	Indireto
Outras Despesas		Indireto

2.4.3. (B) - Selecionar as bases de alocação para os custos indiretos e semi-diretos

<u>Atividade</u>	<u>Custo</u>	<u>Base de Alocação</u>
Venda Pessoal	Salários e Comissões	Tempo gasto com cada grupo de produtos
	Viagens	Tempo gasto com cada grupo de produtos
	Seguros	Tempo gasto com cada grupo de produtos
	Comunicações	Tempo gasto com cada grupo de produtos
	Treinamento	Proporção dos custos diretos e semi-diretos
Faturamento e Cobrança	Salários	Número de linhas do pedido
	Processamento	Número de linhas do pedido
	Devedores Incobráveis	Porcentagem do volume de vendas
Despesas Administrativas e Gerais	Salários dos Executivos	Proporção dos custos diretos e semi-diretos
	Salários Clericais	Proporção dos custos diretos e semi-diretos
	Manutenção	Proporção dos custos diretos e semi-diretos
	Comunicações	Proporção dos custos diretos e semi-diretos
	Impostos e Seguros	Proporção dos custos diretos e semi-diretos
Outras Despesas		Proporção dos custos diretos e semi-diretos

2.4.4.(B) - Aplicar as Bases Seleccionadas

	<u>Total</u>	<u>Grupo de Pro- dutos A</u>	<u>Grupo de Pro- dutos B</u>	<u>Grupo de Pro- dutos C</u>	<u>Grupo de Pro- dutos D</u>
Vendas Líquidas	104.824.051,00	40.881.379,00	27.254.256,00	20.964.809,00	15.723.607,00
(-) C.M.V.	63.187.819,00	24.643.249,00	16.428.832,00	12.637.564,00	9.478.174,00
Margem Bruta	41.636.232,00	16.238.130,00	10.825.424,00	8.327.245,00	6.245.433,00
(-) Custos Diretos					
Propaganda e Promoção - Produção	1.215.435,00	478.030,00	325.007,00	244.302,00	168.096,00
Veiculação	2.257.237,00	887.771,00	603.585,00	453.704,00	312.177,00
Armazenagem e Manuseio - Salários	299.074,00	111.913,00	76.981,00	63.164,00	47.016,00
Material	628.054,00	235.018,00	161.661,00	132.645,00	98.730,00
Seguro	568.240,00	212.635,00	146.265,00	120.012,00	89.328,00
Transporte - Salários	358.379,00	138.047,00	92.175,00	75.690,00	52.467,00
Seguro	609.245,00	234.681,00	156.698,00	128.672,00	89.194,00
Frete	824.272,00	317.509,00	212.003,00	174.086,00	120.674,00
Total Custos Diretos	6.759.936,00	2.615.604,00	1.774.375,00	1.392.275,00	977.684,00
Margem de Contribuição	34.876.296,00	13.622.526,00	9.051.049,00	6.934.970,00	5.267.751,00
(-) Custos Semi-Diretos					
Venda Pessoal - Salários e Comissões	3.822.744,00	1.070.368,00	993.913,00	917.458,00	841.005,00
Viagens	1.341.314,00	375.568,00	348.742,00	321.915,00	295.089,00
Seguros	201.197,00	56.335,00	52.311,00	48.287,00	44.264,00
Comunicações	737.722,00	206.562,00	191.807,00	177.055,00	162.298,00
Faturamento e Cobrança - Salários	74.989,00	27.521,00	20.052,00	15.935,00	11.481,00
Processamento	374.943,00	137.604,00	100.260,00	79.675,00	57.404,00
Total Custos Semi-Diretos	6.552.909,00	1.873.958,00	1.707.085,00	1.560.325,00	1.411.541,00
Lucro Após Custos Semi-Diretos	28.323.387,00	11.748.568,00	7.343.964,00	5.374.645,00	3.856.210,00
(-) Custos Indiretos					
Venda Pessoal - Treinamento	603.591,00	203.531,00	157.839,00	133.876,00	108.345,00
Faturamento e Cobrança - Dev.Incobráveis	1.049.841,00	354.006,00	274.533,00	232.856,00	188.446,00
Desp.Admin. e Gerais - Sal. dos Executivos	993.355,00	334.959,00	259.762,00	220.326,00	178.308,00
Sal. Clericais	1.955.833,00	659.507,00	511.450,00	433.804,00	351.072,00
Manutenção	115.387,00	38.908,00	30.174,00	25.593,00	20.712,00
Comunicações	155.311,00	52.371,00	40.614,00	34.448,00	27.878,00
Impostos e Seguros	771.336,00	260.094,00	201.704,00	171.082,00	138.456,00
Outras Despesas	11.252.794,00	3.794.442,00	2.942.606,00	2.495.870,00	2.019.876,00
Total dos Custos Indiretos	16.897.448,00	5.697.818,00	4.418.682,00	3.747.855,00	3.033.093,00
Lucro Líquido	11.425.939,00	6.050.750,00	2.925.282,00	1.626.790,00	823.117,00

2.4.5. Conclusões a serem tiradas a partir da análise segmental

Pelos resultados desta análise, o administrador pode identificar quais são os territórios e grupos de produtos que apresentam os melhores resultados para sua empresa. No caso dos grupos de produtos, os quatro grupos apresentam resultados positivos, sendo que o melhor desempenho é o do grupo de produtos A e o mais fraco, o do grupo D. No caso dos territórios, nem todos apresentam desempenho satisfatório, sendo que o território 4 apresenta, inclusive, resultados negativos. O administrador possui, agora, dados que possibilitam uma análise mais eficaz do desempenho mercadológico da empresa, tornando possível a tomada de decisões que levem a uma melhora deste desempenho. No caso do exemplo acima, o administrador pode elaborar uma série de alternativas que, dependendo do caso e do momento, apresentarão melhores resultados que os atuais, por exemplo, poderá aumentar o quadro de vendedores do território 4, procurando fazer com que este se torne lucrativo ou, então, procurar expandir as vendas dos produtos dos grupos C e D (os menos vendidos) ou ainda poderá estabelecer que se venda mais produtos do grupo A (o grupo de melhor desempenho) no território D (o território com resultado negativo), na tentativa de aumentar o desempenho deste território. O administrador deve levar em consideração, ao adotar qualquer solução, se as consequências não afetarão os demais territórios e grupos de produtos, bem como os demais segmentos de venda.

O que cabe ressaltar, é que estas análises, como veremos na conclusão geral, auxiliam o administrador na formulação de novas estratégias e táticas, que levarão a empresa a tirar maior proveito de seus recursos e oportunidades, através de um melhor desempenho do esforço mercadológico.

3. LIMITAÇÕES À UTILIZAÇÃO DA ANÁLISE DOS CUSTOS MERCADO-LÓGICOS

Os resultados da análise dos custos mercadológicos, por si sô, não constituem uma medida eficiente para a tomada de decisões por parte do administrador. Isto ocorre porque esta análise não pondera os aspectos qualitativos, que devem ser levados em conta quando se toma uma decisão, nem tampouco leva em consideração a personalidade, experiência e demais aspectos subjetivos do administrador. A análise dos custos mercadológicos fornece ao administrador meios para avaliar sua programação mercadológica e para elaborar caminhos alternativos para uma eventual decisão de mudança nesta programação.

Uma outra limitação⁽³⁰⁾ muito importante, que é feita à análise dos custos de distribuição, é devido ao fato desta ser parte integrante do sistema de informações mercadológicas, o qual, por sua vez, é alvo de críticas por parte dos executivos de muitas empresas. Philip Kotler⁽³¹⁾ aponta seis tipos de reclamações, que

(30) Deve ficar claro que esta limitação está diretamente relacionada a quão eficientemente está montado o sistema de informações mercadológicas em uma empresa.

(31) Kotler, Philip, op. cit., p.292

são feitas em muitas empresas ao sistema de informa
ções:

- a) informação do tipo errado em excesso;
- b) informação do tipo certo em pequena quantidade;
- c) o sistema de informações da empresa está muito des
centralizado;
- d) informação não é fornecida;
- e) informação muitas vezes não está conferida;
- f) informação chega às mãos do executivo muito tarde.

Um outro fator, que devemos considerar, é se as informa
ções, que são obtidas através da análise dos custos de distribuição, serão de tal valia para a administração, de modo a compensar o custo (tempo, dinheiro, esforço, etc.) aplicado nesta análise; em outras palavras, quando a administração estiver planejando um estudo de custos mercadológicos, deverá levar em conta a relação entre o custo a ser empregado e o valor da informa
ção a ser obtida.

Uma quarta limitação, quanto à utilização da an
álise dos custos de distribuição, decorre do fato destes cus
tos serem referentes ao passado e, assim sendo, deve-se ter muita cautela quando de sua análise e quanto às conclusões a serem tiradas para um plano futuro.

Estas limitações não devem, entretanto, levar o admi
nistrador a relegar a análise dos custos mercadológi
cos a um segundo plano. Elas têm a intenção de alertá-lo quanto ao conteúdo e escopo das informações que re
cebe, e de que esta análise não é suficiente para que possa tomar decisões definitivas, devendo sempre ser utilizada dentro de um contexto mais amplo, o sistema de informações mercadológicas, do qual é parte inte
grante e fundamental.

IV - PESQUISA DE CAMPO

Na primeira parte deste estudo, foi feito um levantamento da bibliografia existente sobre o assunto e foi demonstrada a metodologia da aplicação dos vários tipos de análise dos custos mercadológicos, enquanto que, na segunda parte, foi feito um exemplo da aplicação dos três métodos de análise dos custos mercadológicos a uma empresa.

Esta terceira parte do estudo visa verificar se, e de que forma, as empresas brasileiras aplicam a análise dos custos mercadológicos para o planejamento e controle de seu esforço mercadológico.

1. METODOLOGIA

1.1. Formulação do Problema

"Em que grau as empresas se utilizam da análise dos custos mercadológicos para o sistema de planejamento e controle do esforço mercadológico".

1.2. Tipo de Pesquisa

Nesta pesquisa foi utilizado o método do estudo descritivo estatístico, visto buscar-se uma visão global sobre as empresas e não um estudo profundo sobre um ou outro aspecto da aplicação dos custos mercadológicos pelas empresas brasileiras.

1.3. Universo

O universo para esta pesquisa foi composto pelas quinhentas maiores empresas de capital privado do país, com base no volume de vendas, publicado na revista Maiores e Melhores, de Exame, em Setembro de 1977.

1.4. Amostragem

Para a escolha da amostra, foi utilizado o método da amostragem probabilística simples, visando chegar aos resultados mais próximos da realidade, não de um segmento específico, mas sim das grandes empresas brasileiras de uma forma geral.

Foram selecionadas 83 empresas com base no seguinte cálculo:

$$n = \frac{P \cdot Q \cdot N}{\sqrt{(N-1)} + P \cdot Q}, \text{ onde}$$

n = Tamanho da amostra

N = Tamanho do universo

P = % de empresas que se utilizam da análise dos custos mercadológicos

Q = % de empresas que não se utilizam da análise dos custos mercadológicos

$\sqrt{}$ = Desvio padrão

O coeficiente de confiança utilizado foi de 95,5%, que equivale a dois erros padrão, e a margem de erro foi de 10%, enquanto que as empresas, que se utilizam e as que não se utilizam da análise dos custos mercadológicos, foram consideradas em igual proporção, por não se ter nenhum dado concreto a indicar predominância de algum dos dois tipos de empresa e, assim sendo, $P = Q = 50\%$.

Depois de determinada a amostra a ser utilizada,

foi feita a listagem das empresas a serem entrevistadas, com base em uma tabela de números aleatórios ("random numbers") encontrada na página 242, tabela 5, do livro "Essentials of Statistics in Marketing", dos autores C. S. Greensted, A. K. S. Jardine e J. D. MacFarlane, na seguinte ordem: de cima para baixo, da esquerda para direita, os três primeiros números de cada grupo composto de cinco colunas de dois números cada. No caso de haver repetição de número, o número repetido era eliminado e seguia-se pela ordem determinada na tabela.

1.5. Hipóteses Levantadas

Derivadas do problema central, foram levantadas cinco hipóteses básicas que nortearam o desenvolvimento do trabalho, a saber:

Hipótese 1 - As grandes empresas efetuam regularmente o planejamento mercadológico.

Hipótese 2 - As grandes empresas possuem um sistema de informações mercadológicas organizado.

Hipótese 3 - Nas grandes empresas, o desempenho mercadológico é analisado regularmente.

Hipótese 4 - As grandes empresas possuem, dentro de sua estrutura organizacional, um setor ou uma pessoa encarregada do levantamento dos custos mercadológicos.

Hipótese 5 - As grandes empresas utilizam-se dos três métodos de análise dos custos mercadológicos.

1.6. Objetivos Visados

Com base no problema central e nas hipóteses levantadas, foram fixados os objetivos abaixo relacionados, visando a comprovação das hipóteses e servindo de base para a elaboração do questionário .

1. Existência de processo formal de planejamento mercadológico nas empresas.
2. Periodicidade com que é feito o planejamento mercadológico.
3. Periodicidade da revisão do planejamento mercadológico.
4. Cargos ocupados pelos responsáveis pela elaboração do planejamento mercadológico.
5. Razões/motivações para que as empresas não façam, formalmente, o planejamento mercadológico.
6. Existência de sistema de informações mercadológicas nas empresas.
7. Setores da empresa envolvidos/abrangidos pelo sistema de informações mercadológicas.
8. Razões/motivações para que as empresas não tenham um sistema de informações mercadológicas.
9. Até que ponto as empresas efetuam a análise do desempenho mercadológico.
10. Periodicidade da realização da análise do desempenho mercadológico.
11. Cargos ocupados pelos responsáveis pela elaboração da análise do desempenho mercadológico.
12. Como as empresas realizam a análise do desem

penho mercadológico. Qual o método?

13. Razões/motivações das empresas para não realizarem a análise do desempenho mercadológico.
14. Existência, nas empresas, de setor especializado na coleta dos custos mercadológicos.
15. Localização do setor de coleta dos custos mercadológicos na estrutura organizacional das empresas.
16. Razões/motivações das empresas para não terem um setor encarregado da coleta dos custos mercadológicos.
17. Existência, nas empresas, de um setor com a função da análise dos custos mercadológicos.
18. Localização do setor de análise dos custos mercadológicos na estrutura organizacional das empresas.
19. Razões/motivações das empresas para não terem um setor de análise dos custos mercadológicos.
20. Como as empresas obtêm seus custos mercadológicos.
21. Objetivos visados pelas empresas que realizam a análise dos custos mercadológicos.
22. Métodos de análise dos custos mercadológicos empregados pelas empresas.

Os objetivos de 1 a 5 foram usados para a corroboração da primeira hipótese.

Os objetivos de 6 a 8 foram usados para a corroboração da segunda hipótese,

Os objetivos de 9 a 13 foram usados para a corroboração da terceira hipótese.

Os objetivos de 14 a 19 foram usados para a corro
boração da quarta hipótese.

Os objetivos de 20 a 22 foram usados para a corro
boração da quinta hipótese.

1.7. Questionário

O método de coleta de dados, sem dúvida alguma, que mais se ajustava aos objetivos da pesquisa, foi o da entrevista pessoal, com a aplicação de um questionário estruturado.

1.7.1. Pré-Teste

A elaboração do questionário foi feita tendo-se sempre em mente os objetivos visados pela pesquisa. Para um melhor resultado, antes de ser efetuada a pesquisa propriamente dita, o questionário foi pré-testado junto a três empresas, não tendo sido notada a necessidade de qualquer modificação substancial.

Em sua forma final, o questionário constou de 17 perguntas fechadas e de 5 perguntas abertas, num total de 22 perguntas, além dos dados de classificação da empresa. (Ver de Anexo VII)

Pergunta 01) Existe um processo formal de planejamento mercadológico em sua empresa ? (derivada do 1º objetivo)

Pergunta 02) Com que regularidade é feito este planejamento ? (derivada do 2º objetivo)

- Pergunta 03) Com que regularidade é feita a revi
são deste plano? (derivada do 3º ob
jetivo)
- Pergunta 04) Quem é o responsável pela elaboração
deste plano? (derivada do 4º objeti
vo)
- Pergunta 05) Por que não é feito formalmente o pla
nejamento mercadológico em sua empre
sa? (derivada do 5º objetivo)
- Pergunta 06) Existe um sistema de informações mer
cadológicas em sua empresa? (deriva
da do 6º objetivo)
- Pergunta 07) Quais são os setores e/ou atividades
abrangidos por este sistema de infor
mações mercadológicas? (derivada do
7º objetivo)
- Pergunta 08) Por que não existe o sistema de infor
mações mercadológicas em sua empresa?
(derivada do 8º objetivo)
- Pergunta 09) É feita a análise do desempenho mer
cadológico em sua empresa? (derivada
do 9º objetivo)
- Pergunta 10) Com que regularidade é feita esta a
nálise? (derivada do 10º objetivo)
- Pergunta 11) Quem é o responsável por esta análi
se? (derivada do 11º objetivo)
- Pergunta 12) Como é feita a análise do desempenho
mercadológico em sua empresa? (deri
vada do 12º objetivo)
- Pergunta 13) Por que não é feita a análise do de
sempenho mercadológico de sua empre
sa? (derivada do 13º objetivo)

Pergunta 14) Existe, dentro de sua empresa, um se tor com a função específica da cole ta dos custos mercadológicos? (deriva da do 14º objetivo)

Pergunta 15) Como está situado este setor na es trutura organizacional? (derivada do 15º objetivo)

Pergunta 16) Qual a razão de não haver em sua em presa um setor encarregado da coleta dos custos mercadológicos? (derivada do 16º objetivo)

Pergunta 17) Existe, dentro de sua empresa, um se tor com a função da análise dos cus tos mercadológicos? (derivada do 17º objetivo)

Pergunta 18) Como está situado este setor na es trutura organizacional? (derivada do 18º objetivo)

Pergunta 19) Qual a razão de não haver, em sua em presa, um setor encarregado da análi se dos custos mercadológicos? (derivada do 19º objetivo)

Pergunta 20) Como são obtidos os custos mercadolo gicos em sua empresa? (derivada do 20º objetivo)

Pergunta 21) Com que objetivo é feita a análi se dos custos mercadológicos em sua em presa? (derivada do 21º objetivo)

Pergunta 22) Qual(is) o(s) método(s) de análi se dos custos mercadológicos em prega do(s) em sua empresa? (derivada do 22º objetivo)

2. TABULAÇÃO

Conforme visto no item 1.4 - Amostragem, página 77, foram selecionadas para pesquisa 83 empresas; entretanto, apenas 80 empresas responderam ao questionário, o que explica a divergência entre o total de empresas selecionadas e o total constante da tabulação que segue.

1. Existência de processo formal de planejamento mercadológico

	Capital Nacional				Capital Estrangeiro		Geral	
	Familiar		Não Familiar		N	%	N	%
	N	%	N	%				
Sim	6	67	26	79	38	100	70	86
Não	3	33	7	21	-	-	10	14
Total	9	100	33	100	38	100	80	100

2. Periodicidade com que é feito o Planejamento Mercadológico

	Capital Nacional				Capital Estrangeiro		Geral	
	Familiar		Não Familiar		N	%	N	%
	N	%	N	%				
Mensal	-	-	3	12	-	-	3	4
Trimestral	-	-	4	15	3	8	7	10
Semestral	-	-	3	12	3	8	6	9
Anual	6	100	16	61	32	84	54	77
Total	6	100	26	100	38	100	70	100

Obs: A base utilizada para esta tabela é 70, pois somente para as empresas que responderam positivamente à primeira pergunta é que foi feita esta questão.

3. Periodicidade da revisão do Planejamento Mercadológico

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
Mensal	3	50	13	50	13	34	29	41
Trimestral	1	17	7	27	18	47	26	37
Quadrimestral	1	17	-	-	1	3	2	3
Semestral	1	16	4	15	4	11	9	13
Anual	-	-	2	8	1	3	3	4
Não Faz	-	-	-	-	1	3	1	2
Total	6	100	26	100	38	100	70	100

Obs: Idem à pergunta anterior.

4. Cargos Ocupados pelos responsáveis pela elaboração do Planejamento Mercadológico

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
Gerente Mercadológico	2	33	11	42	26	68	39	56
Gerente de Planejamento	1	17	-	-	1	3	2	3
Gerente de Vendas	1	17	-	-	-	-	1	1
Diretor Comercial	2	33	11	42	8	21	21	30
Presidente/Vice-Presidente	-	-	4	16	3	8	7	10
Total	6	100	26	100	38	100	70	100

Obs: Idem pergunta nº 2.

5. Razões para que as empresas não façam, formalmente, o Planejamento Mercadológico

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
Não possui estrutura	-	-	1	14	-	-	1	10
Não é necessário	1	34	4	58	-	-	5	50
Não é habitual	1	33	1	14	-	-	2	20
Instabilidade de Co- mercialização	1	33	-	-	-	-	1	10
Mentalidade mais vol- tada para o curto prazo	-	-	1	14	-	-	1	10
Total	3	100	7	100	-	-	10	100

Obs: A base utilizada para esta tabela é 10, pois tão somente as dez empresas que responderam negativamente à primeira questão é que responderam esta pergunta.

6. Existência do Sistema de Informações Mercadológicas na empresa

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
Sim	8	89	32	97	37	97	77	96
Não	1	11	1	3	1	3	3	4
Total	9	100	33	100	38	100	80	100

9. Elaboração da Análise do Desempenho Mercadológico

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
Sim	9	100	31	94	38	100	78	97
Não	-	-	2	6	-	-	2	3
Total	9	100	33	100	38	100	80	100

10. Periodicidade da realização da Análise do Desempenho Mercadológico

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
Mensal	4	45	25	81	24	64	53	68
Bimestral	1	11	-	-	2	5	3	4
Trimestral	2	22	4	13	7	18	13	17
Quadrimestral	1	11	-	-	-	-	1	1
Semestral	1	11	-	-	2	5	3	4
Anual	-	-	2	6	3	8	5	6
Total	9	100	31	100	38	100	78	100

Obs: A base utilizada para esta tabela é 78, pois, das 80 empresas entrevistadas, 2 não realizam a análise do desempenho mercadológico.

11. Cargos ocupados pelos responsáveis pela elaboração da
Análise do Desempenho Mercadológico

	Capital Nacional				Capital Es- trangeiro		Geral	
	Familiar		Não Familiar					
	N	%	N	%	N	%	N	%
Gerente Mercadológico	3	33	16	52	24	63	43	55
Gerente de Planeja- mento	1	11	3	10	3	8	7	9
Gerente de Vendas	3	33	1	3	5	13	9	12
Gerente Financeiro	-	-	2	6	1	3	3	4
Ger.Administrativo	-	-	1	3	-	-	1	1
Diretor Comercial	2	23	4	13	3	8	9	12
Presidente/Vice- Presidente	-	-	4	13	2	5	6	7
Total	9	100	31	100	38	100	78	100

Obs: Idem pergunta nº 10.

12. Metodologia adotada na Análise do Desempenho Mercadológico

Tipos de Análise:

- Através da análise dos custos mercadológicos
- Através da comparação histórica com anos anteriores
- Através da comparação do realizado com o planejado
- Através da análise da concorrência e da participação no mercado

	Capital Nacional				Capital Es- trangeiro		Geral	
	Familiar		Não Familiar					
	N	%	N	%	N	%	N	%
a	-	-	1	3	2	5	3	4
b	1	11	3	10	-	-	4	5
c	5	56	7	23	14	37	26	33
d	-	-	1	3	-	-	1	1
a / b	-	-	1	3	-	-	1	1
a / c	-	-	2	6	2	5	4	5
b / c	3	33	7	23	12	32	22	28
a / b / c	-	-	9	29	6	16	15	20
a / b / c / d	-	-	-	-	2	5	2	3
Total	9	100	31	100	38	100	78	100

Obs: Idem pergunta nº 10.

13. Razões para a não realização da Análise do Desempenho Mercadológico

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
Não é necessário pois toda produção é vendida	-	-	1	50	-	-	1	50
Não é necessário por ser monopolista e vender 75% da produção para firmas coligadas	-	-	1	50	-	-	1	50
Total	-	-	2	100	-	-	2	100

Obs: A base utilizada para esta tabela é 2, pois somente duas empresas não fazem a análise do desempenho mercadológico, conforme visto na pergunta nº 9.

14. Existência de setor com função específica de Coleta dos Custos Mercadológicos

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
Sim	3	33	20	61	25	66	48	60
Não	6	64	13	39	13	34	32	40
Total	9	100	33	100	38	100	80	100

15. Localização do Setor de Coleta dos Custos Mercadológicos na Estrutura Organizacional

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
Gerência Mercadológica	1	34	2	10	11	44	14	29
Gerência Administrativo/Financeira	-	-	7	35	7	28	14	29
Gerência de Vendas	-	-	2	10	2	8	4	9
Gerência Geral	-	-	-	-	1	4	1	2
Diretoria Comercial	-	-	3	15	-	-	3	6
Controladoria	1	33	4	20	3	12	8	17
Staff	-	-	1	5	1	4	2	4
Depto.de Custos e Orçamentos	1	33	1	5	-	-	2	4
Total	3	100	20	100	25	100	48	100

Obs: A base utilizada para esta tabela é 48, pois tão somente 48 empresas responderam afirmativamente à pergunta anterior. so
per

16. Razões apontadas para a não existência de um setor em carregado da coleta dos custos mercadológicos

- a) utilizam-se de instrumentos de outros setores
- b) utilizam-se de levantamentos elaborados para outros fins
- c) os custos mercadológicos são coletados com os demais custos da empresa
- d) não é necessário

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
a	2	33	1	8	7	54	10	31
b	-	-	-	-	-	-	-	-
c	4	67	11	84	6	46	21	66
d	-	-	1	8	-	-	1	3
Total	6	100	13	100	13	100	32	100

Explicações Adicionais

a) Quais setores?

Capital Nacional Familiar: Gerente de Produtos e Balan
cetes

Capital Nacional Não Familiar: Departamento Financeiro

Capital Estrangeiro: Departamento Financeiro, Controla
doria e Custos

Obs: A base utilizada para esta tabela é 32, pois foi este o número de empresas que respondeu negativamente à pergunta 14.

17. Existência de setor com função específica de Análise dos Custos Mercadológicos

	Capital Nacional				Capital Es- trangeiro		Geral	
	Familiar		Nao Familiar		N	%	N	%
	N	%	N	%				
Sim	5	55	25	76	31	82	61	76
Não	4	45	8	24	7	18	19	24
Total	9	100	33	100	38	100	80	100

18. Localização do setor de Análise dos Custos Mercadológicos na estrutura organizacional

	Capital Nacional				Capital Es- trangeiro		Geral	
	Familiar		Nao Familiar		N	%	N	%
	N	%	N	%				
Gerência Mercadológica	3	60	7	28	14	45	24	39
Gerência de Vendas	-	-	1	4	1	3	2	3
Gerência de Planejamento	-	-	1	4	-	-	1	2
Gerência Geral	-	-	-	-	1	3	1	2
Diretoria Comercial	-	-	5	20	-	-	5	8
Diretoria Administrativo/Financeira	-	-	5	20	12	39	17	28
Controladoria	2	40	3	12	2	7	7	11
Staff	-	-	3	12	1	3	4	7
Total	5	100	25	100	31	100	61	100

Obs: A base utilizada para esta tabela é 61, pois foram 61 empresas que responderam positivamente à pergunta anterior.

19. Razões apontadas para a não existência de um setor em carregado da Análise dos Custos Mercadológicos

- a) não é necessário
- b) não tem estrutura
- c) é feita em conjunto com as demais análises
- d) utiliza instrumentos de outros setores

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
a	3	75	6	75	1	14	10	53
b	1	25	-	-	-	-	1	5
c	-	-	2	25	5	72	7	37
d	-	-	-	-	1	14	1	5
Total	4	100	8	100	7	100	19	100

Explicação Adicional

d) Quais setores?

Capital Estrangeiro: Controladoria

Obs: A base utilizada para esta tabela é 19, pois tão somente 19 em presas responderam negativamente à pergunta 17.

20. Como as empresas obtêm seus custos mercadológicos

- a) através do plano de contas da empresa
- b) através da redivisão (alocação) dos custos encontrados no plano de contas (contas naturais) entre as atividades mercadológicas
- c) através da redivisão (alocação) dos custos encontrados no plano de contas (contas naturais) entre os vários segmentos de vendas (por território, por tipo de cliente, etc.)

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Não Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
a	6	67	13	40	11	29	30	37
b	-	-	6	18	12	31	18	23
c	2	22	10	30	9	23	21	26
a / b	-	-	1	3	1	3	2	3
a / c	-	-	2	6	1	3	3	4
b / c	-	-	-	-	1	3	1	1
a / b / c	1	11	1	3	3	8	5	6
Total	9	100	33	100	38	100	80	100

21. Objetivos visados pelas empresas que realizam Análise dos Custos Mercadológicos

As respostas a esta pergunta, por parte das empresas , foram muito variadas, não permitindo um agrupamento maior e, conseqüentemente, não foi possível a formação de um quadro sintético como nas outras perguntas.

As respostas mais frequentes apontavam os seguintes fatores:

Capital Nacional Familiar

- . Maximização do lucro
- . Controle das despesas
- . Otimização dos investimentos

Capital Nacional Não Familiar

- . Maximização do lucro
- . Controle das despesas
- . Avaliação da eficácia da estratégia adotada
- . Aumentar a rentabilidade
- . Melhor tomada de decisões com base na melhor avaliação dos custos

Capital Estrangeiro

- . Maximização do lucro
- . Controle das despesas
- . Acompanhamento do plano mercadológico
- . Para melhor alocação do orçamento
- . Para melhor análise do desempenho de vendas

22. Métodos de Análise dos Custos Mercadológicos adotados pelas empresas

- a) Análise pela natureza do custo
- b) Análise da atividade desempenhada
- c) Análise segmental
- d) Não é feita a análise

	Capital Nacional				Capital Es-		Geral	
	Familiar		Nao Familiar		trangeiro		N	%
	N	%	N	%	N	%		
a	6	67	10	30	12	32	28	35
b	1	11	3	9	8	21	12	15
c	1	11	8	25	6	16	15	19
a / b	-	-	4	12	2	5	6	8
a / c	-	-	2	6	1	3	3	3
b / c	-	-	-	-	-	-	-	-
a / b / c	1	11	1	3	5	13	7	9
d	-	-	5	15	4	10	9	11
Total	9	100	33	100	38	100	80	100

3. ANÁLISE

1. A grande maioria das empresas pesquisadas realiza o planejamento mercadológico. Das 38 empresas de capital estrangeiro pesquisadas, a totalidade efetua o planejamento mercadológico, enquanto que este número decresce entre as empresas nacionais. Entre as empresas pesquisadas de capital nacional não familiar (33), 26 delas efetua o planejamento mercadológico, ou seja, 79%. Em relação às empresas de capital familiar, do total de 9 empresas pesquisadas, somente 6 delas (67%) efetua o planejamento mercadológico.

2. Das 70 empresas que responderam positivamente à primeira pergunta, 77% realiza este planejamento anualmente, enquanto que o restante das empresas realiza como segue: 10% trimestralmente, 9% semestralmente, 4% mensalmente.

Todas as 6 empresas de capital nacional familiar, que realizam o planejamento mercadológico, o fazem anualmente.

Dentre as empresas de capital nacional não familiar, tão somente 61% realiza o planejamento mercadológico anualmente, sendo que, entre as de capital estrangeiro, este número cresce para 84%.

3. As revisões mensais (29 empresas) e trimestrais (26 empresas) do planejamento mercadológico predominam entre as empresas pesquisadas, sejam elas de capital nacional ou estrangeiro.

Cabe ainda ressaltar que 9 empresas preferem revi

sar seu planejamento mercadológico semestralmente.

4. Dois são os cargos a quem a maioria das empresas atribui a responsabilidade do planejamento mercadológico: Gerente Mercadológico (56% dos casos) e Diretor Comercial (30%).

A responsabilidade maior pela elaboração do planejamento mercadológico recai, em todos os três grupos de empresas analisados, na área comercial, representada em algumas empresas pela Diretoria Comercial e, em outras, pela Gerência Mercadológica.

5. Como vimos anteriormente, apenas algumas empresas de capital nacional não efetuam o planejamento mercadológico.

As razões para esta conduta, em 58% das empresas de capital nacional não familiar e 34% das empresas de capital nacional familiar, que não realizam o planejamento mercadológico, é de que "este não é necessário".

Dentre estas empresas, 14% das de capital nacional não familiar e 33% das de capital nacional familiar, não realizam o planejamento mercadológico "por não ser habitual".

6. Entre as 80 empresas pesquisadas, a quase totalidade delas, 77 empresas (96%), tem sistema de informações mercadológicas.

7. Dentre as empresas que possuem o sistema de informações mercadológicas, estas informações provêm principalmente dos setores de vendas (83%), produto (75%), distribuição (55%) e propaganda (49%). Estes quatro setores são igualmente predominantes entre as empresas de capital estrangeiro (86% para equipe de vendas e para produtos e 62% para distribuição e propaganda); capital nacional familiar (88% - vendas, 50% - produtos e distribuição, 38% - propaganda) e capital nacional não familiar (78% vendas, 69% - produto, 47% - distribuição e 38% - propaganda).

8. Das três empresas que não possuem o sistema de informações mercadológicas, duas delas (uma de capital nacional familiar e uma de capital estrangeiro) alegaram não ser necessário pois o mercado já consome toda sua produção. Uma empresa de capital nacional não familiar alegou não possuir estrutura para tal.

9. A pesquisa revelou que a grande maioria das empresas, sejam elas de capital nacional ou estrangeiro, realiza a Análise de Desempenho Mercadológico (97%), sendo que apenas no estrato correspondente às empresas de capital nacional não familiar é que encontramos duas que não têm o hábito de aferir seu desempenho mercadológico.

10. Entre as empresas que realizam a Análise de Desempenho Mercadológico, 68% prefere realizá-la mensalmente, enquanto que 17% a faz trimestralmente.

As demais empresas (15%) realizam a Análise de Desempenho Mercadológico bimestralmente (4%), quad trimestralmente (1%), semestralmente (4%) e anualmente (6%).

As empresas de capital estrangeiro realizam, predominantemente, a Análise de Desempenho Mercadológico mensalmente (64%) e trimestralmente (18%).

As de capital nacional não familiar realizam a Análise de Desempenho Mercadológico mensalmente (81%), trimestralmente (13%) e anualmente (6%).

As de capital nacional familiar realizam a Análise de Desempenho Mercadológico mensalmente (45%), tri trimestralmente (22%), bimestralmente (11%), quadri trimestralmente (11%) e semestralmente (11%).

11. O cargo, ao qual a maioria das empresas pesquisa das, que realizam a Análise de Desempenho Mercadológico, atribui a responsabilidade por esta análi se, é o de Gerente Mercadológico (55%); 12% atri bui ao Gerente de Vendas e 12% ao Diretor Comercial. Os demais 21% estão divididos entre Gerente de Planejamento (9%), Presidente/Vice-Presidente - (7%), Gerente Financeiro (4%) e Gerente Administrativo (1%).

Cabe ressaltar que, nas empresas de capital nacio nal familiar, a responsabilidade pela Análise de Desempenho Mercadológico recai, em 89% dos casos, na área comercial (Gerente Mercadológico, Gerente de Vendas e Diretor Comercial) enquanto que nas em presas de capital nacional não familiar esta pro porção cai para 68%; nas empresas de capital es trangeiro, esta proporção é de 84%.

12. Entre as empresas pesquisadas, que realizam a Análise de Desempenho Mercadológico, 33% (56% das empresas de capital nacional familiar, 23% das não familiar e 37% das de capital estrangeiro) prefere adotar apenas a Análise do Desempenho Mercadológico através da comparação do realizado com o planejado.

28% (33% de capital nacional familiar; 23% de capital nacional não familiar; 32% de capital estrangeiro) adotam, além do método anterior (comparação do realizado com o planejado), a comparação histórica com os anos anteriores.

20% das empresas (29% de capital nacional não famirem os dois métodos anteriores, também se utilizam da análise dos custos mercadológicos.

5% das empresas (6% de capital nacional não famianálise dos custos mercadológicos juntamente com a comparação do realizado com o planejado; 1% das empresas (3% de capital nacional não familiar) utilizam-se da análise dos custos mercadológicos em conjunto com a comparação histórica com os anos anteriores.

Os restantes 13% do total das empresas, que realizam a Análise de Desempenho Mercadológico, fazem-na através de um dos outros três métodos em separado (4% - análise dos custos mercadológicos, 5% - comparação histórica com anos anteriores e 1% através da análise da concorrência e da participação no mercado) ou através dos quatro métodos em conjunto. (3%).

13. Apenas duas empresas de capital nacional não famianálise de desempenho mercadológico. Uma delas alegou não ser necessária "pois toda sua produção é vendida" e a outra alegou "não ser necessária por ser monopolista e vender 75% da sua produção para firmas coligadas".

14. No geral, a existência de setor especializado na coleta dos custos mercadológicos foi constatada em apenas 60% do total das empresas pesquisadas.

Este setor foi mais encontrado nas empresas de capital estrangeiro (66%) do que nas de capital nacional familiar (33%) e não familiar (61%).

15. O setor de coleta dos custos mercadológicos está localizado, nas 48 empresas que responderam positivamente a pergunta anterior, em 29% dos casos junto à Gerência Mercadológica, 29% - Gerência Administrativo-Financeira, 17% - Controladoria e 9% - Gerência de Vendas. Os restantes 16% estão divididos entre os vários departamentos da empresa.

Nota-se, neste caso, uma maior concentração em setores não comerciais (Gerência Administrativo - Financeira, Controladoria, etc.)

Nas empresas de capital estrangeiro, o setor de coleta dos custos mercadológicos está predominantemente localizado junto à Gerência Mercadológica (44%) e junto à Gerência Administrativo-Financeira (28%).

Nas empresas de capital nacional não familiar, o setor de coleta dos custos mercadológicos está predominantemente localizado junto à Gerência Administrativo-Financeira (35%) e Controladoria (20%), enquanto que nas empresas de capital nacional familiar está igualmente dividido entre a Gerência Mercadológica (34%), Controladoria (33%) e Departamento de Custos e Orçamento (33%).

16. As empresas, que não possuem um setor encarregado da coleta dos custos mercadológicos, num total de

32, apontaram como razões para tal: serem os custos mercadológicos coletados com os demais custos da empresa (66%); utilizarem-se de instrumentos de outros setores (31%). O restante 3% alegou não ser necessário.

17. 76% das empresas pesquisadas afirmaram possuir um setor com a atribuição de analisar os custos mercadológicos.

Cabe ressaltar que a incidência desse setor é maior entre as empresas de capital estrangeiro (82%) e capital nacional não familiar (76%), do que nas empresas de capital nacional familiar (55%).

18. A Gerência de Marketing (39%) e Diretoria Administrativo-Financeira (28%) são as duas áreas preferidas pelas empresas para a localização do setor de análise dos custos mercadológicos. Secundariamente, este setor é localizado nas áreas de Controladoria (11%), Diretoria Comercial (8%) e Staff (7%).

Os restantes 7% dividem-se entre os demais departamentos da empresa.

Nas empresas de capital nacional familiar, em 60% dos casos, o setor de análise dos custos mercadológicos está localizado junto à Gerência Mercadológica e, em 40%, junto à Controladoria.

Nas empresas de capital nacional não familiar existem três departamentos onde o setor de análise dos custos mercadológicos está predominantemente localizado : Gerência Mercadológica (28%), Diretoria Comercial (20%) e Diretoria Administrativo- Financei

ra (20%).

Já nas empresas de capital estrangeiro, o setor de análise dos custos mercadológicos está predominantemente localizado junto à Gerência Mercadológica (45%) e Diretoria Administrativo-Financeira (39%).

Deve-se observar também que, em 50% do total das empresas que possuem o setor de análise dos custos mercadológicos, este está localizado junto a área comercial (Gerência Mercadológica, Gerência de Vendas e Diretoria Comercial).

19. Duas foram as principais razões apontadas pelas 19 empresas que não possuem um setor encarregado da análise dos custos mercadológicos: não ser necessário (53%) e ser feita em conjunto com as demais análises (37%).

5% das empresas disseram não possuir estrutura e 5% alegou utilizar instrumentos do setor de contabilidade..

Entre as empresas de capital nacional, tanto familiar como não familiar, a resposta predominante foi não ser necessário (75% dos casos), enquanto que nas empresas de capital estrangeiro, a resposta predominante foi ser feita em conjunto com as demais análises (72%).

20. A grande maioria das empresas pesquisadas (86%) obtém seus custos mercadológicos através de um só método, sendo que os restantes 14% utilizam-se de dois ou mais métodos de análise conjuntamente.

O método mais utilizado é o de obtenção do custo

mercadológico através do plano de contas da empresa (37%), vindo, a seguir, a alocação dos custos encontrados no plano de contas pelos vários segmentos de venda (26%) e através da alocação dos custos encontrados no plano de contas entre as atividades mercadológicas (23%).

Nas empresas de capital estrangeiro, nota-se, em primeiro lugar, a utilização do método de alocação dos custos pelas atividades mercadológicas (31%), vindo, a seguir, a utilização do plano de contas da empresa (29%) e alocação dos custos mercadológicos entre os vários segmentos de venda (23%).

Nas empresas de capital nacional não familiar, o método mais utilizado é o da obtenção do custo mercadológico através do plano de contas da empresa (40%), em seguida, alocação dos custos entre os segmentos de venda (30%), e através da alocação dos custos entre as atividades mercadológicas (18%).

No caso das empresas de capital nacional familiar, nota-se uma pequena diferença, pois 67% utiliza-se tão somente do plano de contas, 22% faz a alocação dos custos pelos segmentos de venda e 11% utiliza-se dos três métodos em conjunto.

21. Como já foi observado quando da tabulação desta pergunta, o número variado de objetivos não permite um agrupamento maior das respostas.

Entretanto, podemos ressaltar que, dentre todas as empresas, independente da procedência de seu capital, dois objetivos são os mais visados, qual seja, maximização do lucro e controle das despesas.

22. O método de análise dos custos mercadológicos mais frequentemente adotado pelas empresas pesquisadas é a análise pela natureza do custo (35%); a análise segmental é feita em 19% dos casos e a análise da atividade desempenhada, em 15%; 11% das empresas utilizam-se de dois métodos de análise e 9% utiliza-se dos três métodos em conjunto.

Cabe ressaltar que, em 11% do total de empresas pesquisadas, não é feita a análise dos custos mercadológicos.

Entre as empresas de capital nacional familiar, 67% utiliza-se do método da análise pela natureza do custo, 11% do método da análise da atividade desempenhada, 11% do método da análise segmental, enquanto que 11% se utiliza dos três métodos conjuntamente.

Entre as empresas de capital nacional não familiar, 30% utiliza-se do método da análise pela natureza do custo, 25% utiliza-se do método da análise segmental, 21% utiliza-se de dois ou mais métodos de análise conjuntamente. Em 15% das empresas não é feita a análise dos custos mercadológicos e em 9% dos casos é utilizado o método da análise da atividade desempenhada.

Nas empresas de capital estrangeiro, verifica-se que 32% utiliza o método da análise pela natureza do custo, 21% o método da análise da atividade desempenhada, 16% o método da análise segmental, 21% dois ou mais métodos de análise em conjunto, enquanto que, em 10% dos casos, não é feita a análise.

4. REVISÃO DAS HIPÓTESES

O critério utilizado para verificação das hipóteses, a apresentadas no início deste capítulo, foi de caráter subjetivo, tendo sido estabelecido a partir da porcentagem de respostas, comprobatórias ou não, dadas às perguntas referentes a cada hipótese, conforme segue:

- . acima de 80% = fortemente confirmada
- . de 60 a 79% = confirmada
- . de 40 a 59% = indiferente
- . de 20 a 39% = não confirmada
- . de 0 a 19% = não confirmada fortemente

Apesar de ter sido utilizado o método estatístico para seleção da amostra, as hipóteses levantadas têm apenas caráter exploratório. Assim sendo, justifica-se o critério de análise acima colocado, em lugar de uma análise estatística mais sofisticada.

As hipóteses levantadas poderão servir de base para um estudo posterior mais aprofundado.

As hipóteses foram verificadas através de questionário (vide Anexo VII) aplicado a 80 empresas de grande porte.

A análise detalhada do resultado do questionário foi feita anteriormente, portanto agora será apenas verificado se as hipóteses foram ou não confirmadas pela pesquisa.

A hipótese 1 "As grandes empresas efetuam regularmente o planejamento mercadológico" foi testada através das perguntas 1 a 5, onde pode ser verificado que:

- 70 das 80 empresas pesquisadas efetuam regularmente o planejamento mercadológico, seja anual, semestral ou trimestralmente;

- . a revisão deste planejamento também é feita regularmente;
- . existe, nas empresas, uma pessoa responsável pela elaboração desse planejamento;
- . as principais razões apresentadas pelas 10 empresas, que não efetuam o planejamento mercadológico, são :
 - a) não é necessário e b) não é habitual.

Podemos concluir, pela análise acima, que esta hipótese foi fortemente confirmada.

A hipótese 2 "As grandes empresas possuem um sistema de informações mercadológicas organizado" foi testada através das perguntas 6 a 8, onde pudemos verificar que:

- . 77 das 80 empresas pesquisadas possuem um sistema de informações mercadológicas, que abrange principalmente os setores de equipe de vendas e produto e, em segundo plano, distribuição e propaganda;
- . as empresas, que não possuem um sistema de informações mercadológicas, alegam não ser necessário ou não possuir estrutura para tal.

Concluimos, pela análise acima, que esta hipótese foi fortemente confirmada pela pesquisa.

É interessante observar que sete empresas, que não possuem um sistema formal de planejamento mercadológico, possuem um sistema de informações mercadológicas, o que nos leva a concluir que estas empresas ou efetuam um planejamento mercadológico empírico ou o seu sistema de informações mercadológicas está baseado em informações verbais de sua equipe de vendas.

A hipótese 3 "Nas grandes empresas o desempenho mercadológico é analisado regularmente" foi testada através das perguntas 9 a 13 e constatou-se o seguinte:

- . 78 das 80 empresas pesquisadas elaboram regularmente a análise do desempenho mercadológico, sendo que a maioria delas o faz mensalmente;

- . o gerente mercadológico é o responsável por esta análise na maioria das empresas;
- . esta análise é feita principalmente através da comparação histórica com anos anteriores e da comparação do realizado com o planejado;
- . a alegação das empresas que não efetuam a análise do desempenho mercadológico é de que quase toda sua produção é vendida.

Pela análise acima, conclui-se que a hipótese 3 foi fortemente confirmada pela pesquisa.

A hipótese 4 "As grandes empresas possuem, dentro de sua estrutura organizacional, um setor ou uma pessoa encarregada do levantamento dos custos mercadológicos" foi testada através das perguntas 14 a 19, onde pode ser observado que:

- . 48 das 80 empresas pesquisadas possuem um setor com função específica de coleta dos custos mercadológicos, sendo que este setor se localiza principalmente junto à gerência administrativo-financeira, controladoria e gerência mercadológica;
- . as 32 empresas, que não possuem um setor encarregado da coleta dos custos mercadológicos, alegaram serem estes custos coletados com os demais custos da empresa ou utilizar-se instrumentos de outros setores;
- . 61 das 80 empresas pesquisadas possuem um setor de análise dos custos mercadológicos, estando este localizado principalmente junto à gerência mercadológica e gerência administrativo-financeira;
- . entre as 19 empresas que não possuem este setor de análise, as razões são: a) não ser necessário e b) ser feita em conjunto com as demais análises.

É importante ressaltar que, apesar de somente 48 empresas terem um setor específico de coleta dos custos mercadológicos, 61 empresas possuem um setor de análise dos custos mercadológicos, o que nos leva a concluir

que os custos mercadológicos são coletados na empresa, seja através de setor específico ou não, e que a sua análise, na maioria dos casos, é feita separadamente da análise dos demais custos da empresa.

A hipótese foi, portanto, confirmada pela análise das respostas.

A hipótese 5 "As grandes empresas utilizam-se dos três métodos de análise dos custos mercadológicos" foi testada através das perguntas 20 a 22 e foi verificado que:

- . 69 das 80 empresas pesquisadas utilizam-se tão somente de um dos três métodos de obtenção dos custos mercadológicos;
- . os principais objetivos desta análise são: maximização do lucro e controle das despesas;
- . 55 das 80 empresas utilizam-se de um dos três métodos de análise dos custos mercadológicos.

Podemos concluir que a hipótese 5 não foi confirmada pela análise das respostas, ou seja, a maioria das empresas não se utiliza dos três métodos de análise dos custos mercadológicos conjuntamente.

4.1. Resumo das Conclusões

Hipótese 1: "As grandes empresas efetuam regularmente o planejamento mercadológico"	fortemente confirmada
Hipótese 2: "As grandes empresas possuem um sistema de informações mercadológicas organizado"	fortemente confirmada
Hipótese 3: "Nas grandes empresas, o desempenho mercadológico é analisado regularmente"	fortemente confirmada
Hipótese 4: "As grandes empresas possuem, dentro de sua estrutura organizacional, um setor ou uma pessoa encarregada do levantamento dos custos mercadológicos"	confirmada
Hipótese 5: "As grandes empresas utilizam-se dos três métodos de análise dos custos mercadológicos"	não foi confirmada

V - CONCLUSÃO GERAL

Procuramos, com esta monografia, mostrar como a análise dos custos mercadológicos pode servir de base para o planejamento e controle do esforço mercadológico de uma empresa.

Este trabalho foi dividido em três partes.

Na primeira parte, foi feito um levantamento da bibliografia existente, visando dar uma base teórica ao estudo. Foram analisados os aspectos referentes a planejamento e controle mercadológicos, sistema de informação mercadológica, obtenção e análise dos custos mercadológicos, bem como a interação que há entre esses aspectos.

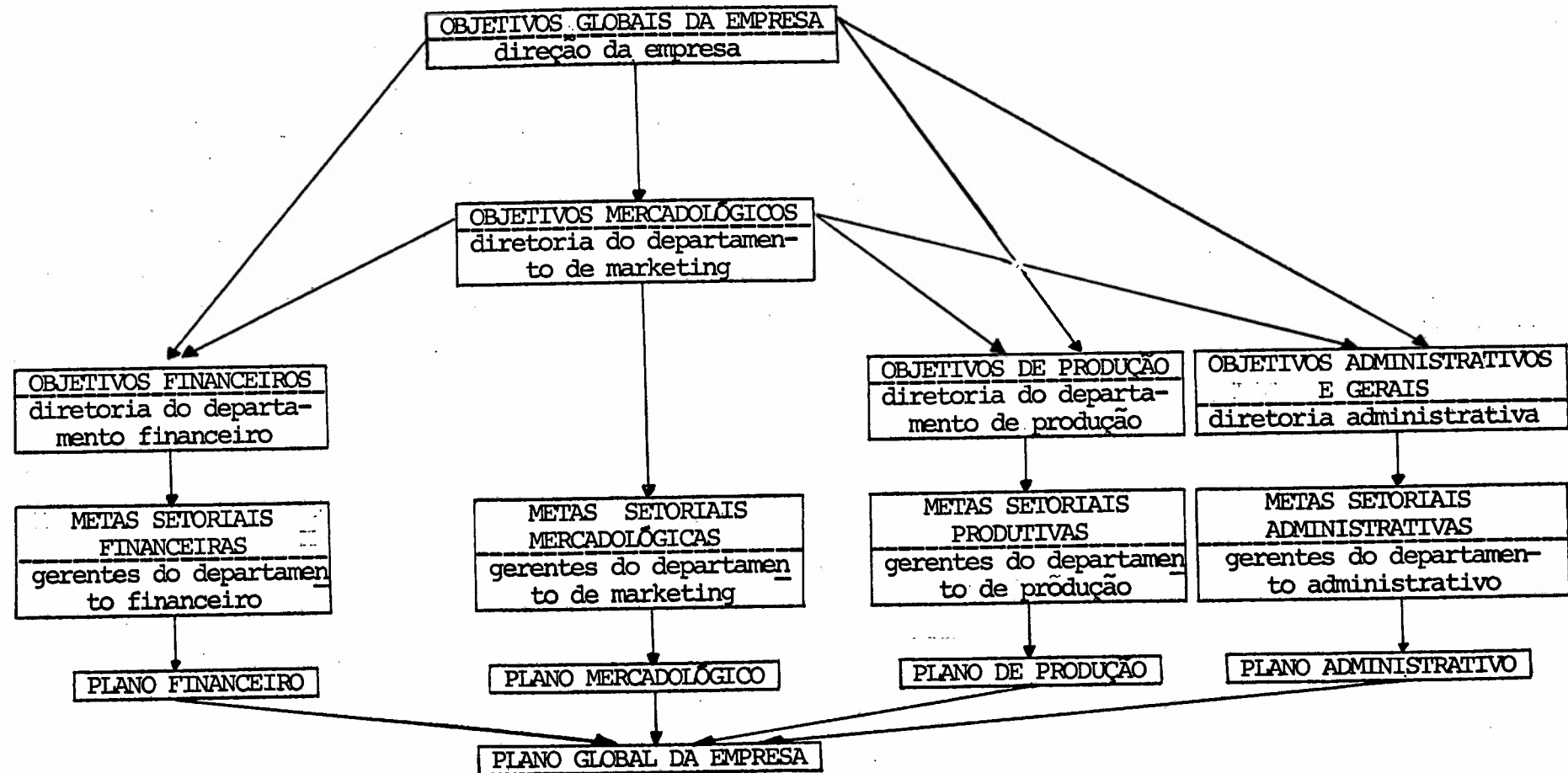
Na segunda parte, foram elaborados dois exemplos da aplicação prática da análise dos custos mercadológicos. Com estes exemplos, pode ser verificado, em complementação à parte teórica, o nível de atuação de cada um dos três métodos de análise dos custos mercadológicos, a importância das informações obtidas através de cada um, o grau de complexidade para a obtenção destas informações e, principalmente, pode ser constatada a complementação dos três métodos no sentido de que as informações, fornecidas por eles, podem (e devem quando de um estudo completo) ser estudadas e analisadas em conjunto. Desta forma, podem fornecer ao administrador uma visão clara e completa dos resultados da aplicação do esforço mercadológico e também o porquê destes resultados, permitindo-lhe, após longa e cuidadosa análise e reflexão, concluir se o plano mercadológico, usado até então, está correspondendo às expectativas, ou seja, apresentando resultados satisfatórios, ou caso contrário, constatar quais os pontos fracos de seu planejamento e elaborar uma nova programação mercadológica, que possibilite uma melhor aplicação dos recursos e oportunidades da empresa, visando atingir os objetivos desta.

Na terceira parte, foi feita uma pesquisa junto a oitenta empresas de grande porte, selecionadas entre as quinhentas maiores empresas de capital privado, com base no volume de vendas, publicado pela Revista Exame de setembro de 1977. Esta pesquisa teve, por objetivo básico, verificar como as empresas se utilizam da análise dos custos mercadológicos para o planejamento e controle do esforço mercadológico. Para tanto, foram estudados os diversos aspectos vistos na primeira parte, e pudemos verificar que as grandes empresas, de uma forma mais complexa ou empírica, fazem uso da análise dos custos mercadológicos.

Este estudo não pretendeu esgotar o assunto, mas apresentar uma visão global da análise dos custos mercadológicos, verificar se, e de que forma, esta análise é utilizada pe las grandes empresas e, principalmente, mostrar de que for ma esta análise pode ser útil ao administrador mercadológico, tanto em sua função de controle (que em muitas empre sas é feito por elementos ligados à parte financeira) quan to em sua função de planejamento.

ANEXO I

PLANEJAMENTO MERCADOLÓGICO E PLANEJAMENTO GLOBAL DA EMPRESA



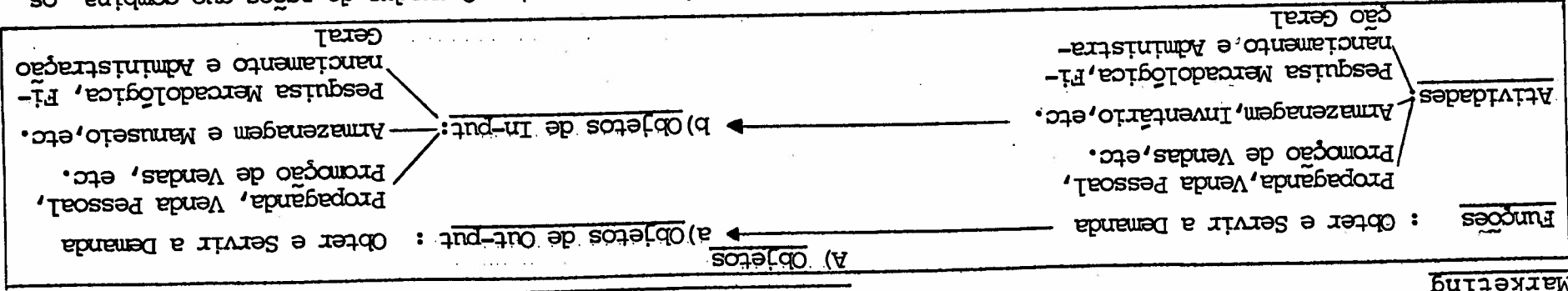
ANEXO II

ABORDAGEM FUNCIONAL E SISTEMICA AO MARKETING

Abordagem Sistêmica

Sistema de Marketing

Marketing



c) Processamento: O quadro de ações que combina os in-puts (atividades) de marketing de modo a obter os out-puts (fun-ções desejados).

d) "Feedback" - Controle: Pesquisa Mercadológica e Administração Geral

e) Restrições: 1) Externas: governo, concorrência, con-sumidor, etc.
2) Internas: objetivos, diretrizes, fi-nanças, etc.

B) Atributos: Caracteriza os objetos do sistema, tornando possível a designação de um valor e de uma des-crição dimensional.

C) Relações: São os vínculos que ligam objetos a objetos e atributos a atributos dentro do sistema

a) Funcional: relações entre objetos que são indis-pensáveis um para o outro

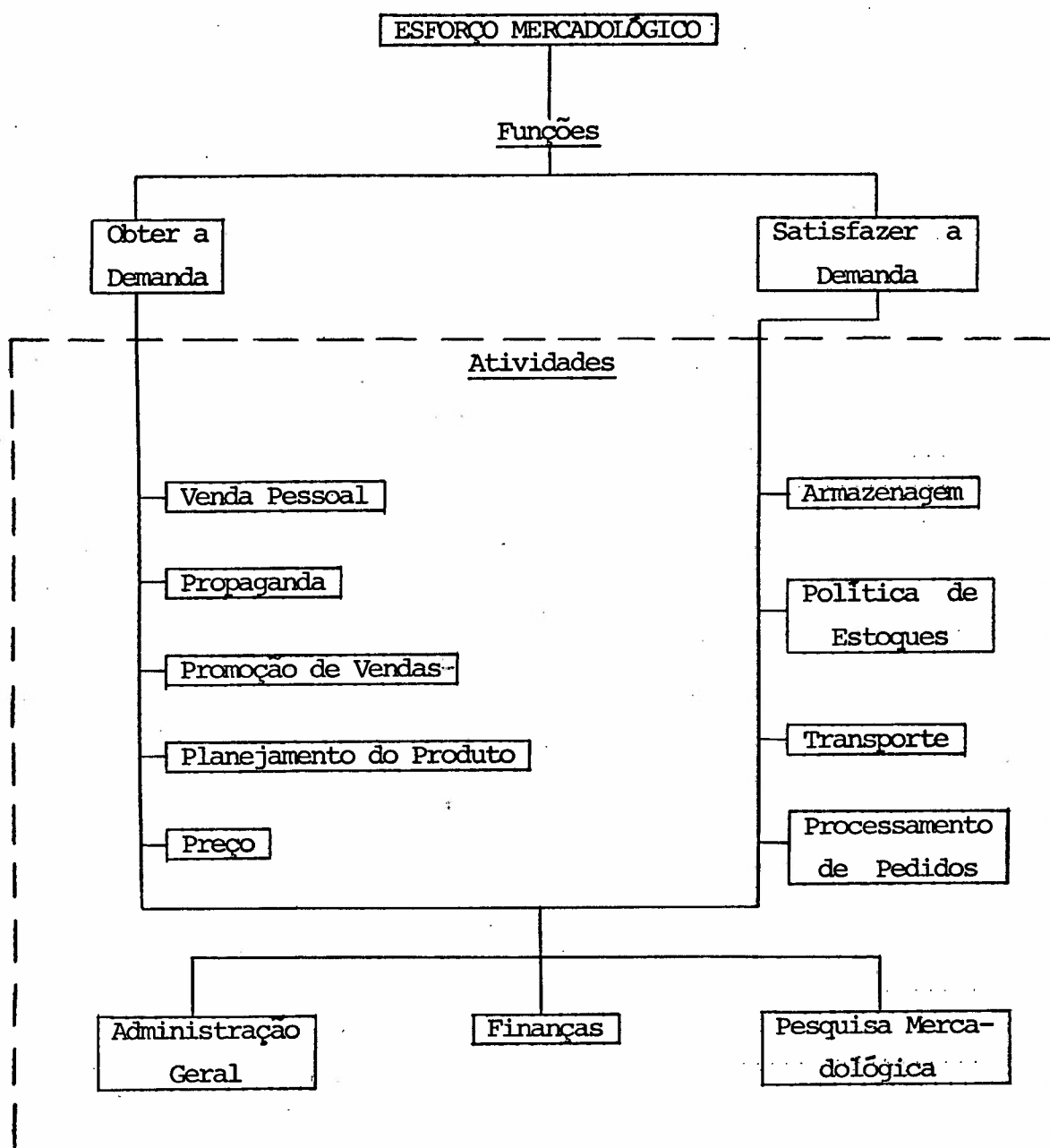
b) Complementar: não indispensáveis um para o outro, mas quando combinados, o efeito é si-nergético e interativo, favorecendo po-sitivamente o sistema

c) Redundantes: Sem efeitos nos resultados
1) Quantitativo

d) Contraditório: Os efeitos nos resultados são nega-tivos. 1) Quantitativo

2) Qualitativo

Fonte: Lewis, Richard J. e Ericsson, Leo G., "Marketing Functions and Marketing Systems: A Synthesis", in Morris, George P. e Frye, Robert W., Current Marketing Views (San Fran-cisco: Harper & Row Publishers, 1973), p. 33

ANEXO III

Fonte: Lewis, Richard J. e Ericsson, Leo G., "Marketing Functions and Marketing Systems: A Synthesis", in Morris, George P. e Frye, Robert W., Current Marketing Views, (San Francisco: Harper & Row Publishers, 1973), p.31.

ANEXO IV

CLASSIFICAÇÃO DE CONTAS DOS CUSTOS MERCADOLÓGICOS

100 - 199 - Despesas de Venda Direta

100 - 149 - Despesas da Matriz

- 101 - Salários da administração e supervisão
- 102 - Salários dos funcionários
- 103 - Salários de vendedores especiais
- 104 - Comissões de vendedores especiais
- 105 - Comissões de distribuidores
- 106 - Despesas de viagem
- 107 - Entretenimento
- 108 - Educação e Treinamento
- 109 - Seguro de propriedade, vida, obrigações, etc.
- 110 - Seguro em grupo
- 111 - Impostos
- 112 - Benefícios sociais
- 113 - Luz, força e elevador
- 114 - Manutenção e reparos
- 115 - Depreciação do ativo
- 116 - Depreciação das instalações
- 117 - Telefone
- 118 - Telegramas
- 119 - Estampilhas
- 120 - Material de escritório
- 121 - Diversos

150 - 199 - Despesas da Filial

- 151 - Salário da administração e supervisão
- 152 - Salários dos escriturários
- 153 - Salário dos vendedores
- 154 - Salário dos vendedores especiais
- 155 - Comissões de vendedores
- 156 - Comissões de vendedores especiais
- 157 - Comissões de agentes, corretores e consignatários
- 158 - Despesas de viagem dos vendedores
- 159 - Despesas de viagem geral
- 160 - Operação e manutenção de automóveis
- 161 - Depreciação de automóveis
- 162 - Entretenimento
- 163 - Trabalho perdido, cobrável aos vendedores
- 164 - Seguro de propriedades, vida, obrigações, etc.
- 165 - Seguro de compensação dos trabalhadores
- 166 - Impostos de propriedade
- 167 - Impostos de seguros sociais
- 168 - Impostos de vendas e consumo
- 169 - Impostos de licença, privilégio, etc.
- 170 - Calor e luz
- 171 - Aluguel
- 172 - Reparos e manutenção
- 173 - Depreciação de instalações
- 174 - Telefone
- 175 - Telégrafos
- 176 - Suprimentos de escritórios
- 177 - Despesas gerais de vendas do escritório

- 200 - 299 - Propaganda e Promoção de Vendas
- 200 - 249 - Despesas do Escritório Matriz
 - 201 - Salários de administração e supervisão
 - 202 - Salários de escriturários
 - 203 - Salários de produção de propaganda
 - 204 - Espaço de publicações gerais
 - 205 - Espaço de publicações especializadas
 - 206 - Despesas de mala direta
 - 207 - Tempo de rádio
 - 208 - Arte final e texto de propaganda
 - 209 - Suprimentos e material de produção e propaganda
 - 210 - Impressões
 - 211 - Despesas de veiculação
 - 212 - Testes de rádio e T.V.
 - 213 - Comissão da agência de propaganda
 - 214 - Despesas com agência de propaganda
 - 215 - Despesas de concorrência
 - 216 - Convenções e demonstrações
 - 217 - Contribuições
 - 218 - Despesas de viagens
 - 219 - Seguros de propriedade, vida, obrigações, etc.
 - 220 - Seguro de compensação dos trabalhadores
 - 221 - Impostos de propriedades
 - 222 - Impostos de seguros sociais
 - 223 - Calor, luz e energia
 - 224 - Reparos e manutenção
 - 225 - Depreciação de instalações
 - 226 - Telefones

- 227 - Telegramas
- 228 - Correios
- 229 - Suprimento de escritório
- 230 - Despesas gerais de propaganda do escritório matriz

250 - 299 - Despesas da Filial

- 251 - Salários da administração e supervisão
- 252 - Salários dos escriturários
- 253 - Demonstradores
- 254 - Espaço em jornais
- 255 - Mala direta
- 256 - Catálogos
- 257 - Suporte dos varejistas e displays
- 258 - Cartazes de estrada
- 259 - Permissões de propaganda
- 260 - Distribuição de amostras
- 261 - Demonstrações
- 262 - Despesas de concorrência
- 263 - Contribuições
- 264 - Despesas de viagens
- 265 - Seguro de propriedade, vida, obrigações, etc.
- 266 - Seguro de compensação dos trabalhadores
- 267 - Impostos de propriedades
- 268 - Impostos de seguros sociais
- 269 - Comunicações e correios
- 270 - Suprimentos de escritório
- 271 - Despesas gerais de propaganda da filial

300 - 399 - Transportes

300 - 349 - Despesas do Escritório Matriz

- 301 - Salários da administração e supervisão
- 302 - Salários dos escriturários
- 303 - Salários dos motoristas de caminhão
- 304 - Salários dos mecânicos
- 305 - Operação e manutenção dos caminhões
- 306 - Depreciação dos caminhões
- 307 - Suprimentos para transportes
- 308 - Seguros de propriedade, vida, obrigações, etc.
- 309 - Seguros de compensação dos trabalhadores
- 310 - Tarifas
- 311 - Impostos de propriedade
- 312 - Impostos de licença
- 313 - Impostos de seguros sociais
- 314 - Calor, luz e energia
- 315 - Reparos e manutenção
- 316 - Depreciação de instalações
- 317 - Depreciação de prédios
- 318 - Suprimento para escritório
- 319 - Despesas gerais de transporte do escritório matriz

350 - 399 - Despesas da Filial

- 351 - Salários da administração e supervisão
- 352 - Salários dos escriturários
- 353 - Frete de saída da fábrica para o depósito e clientes
- 354 - Frete de saída do depósito para clientes
- 355 - Frete de entrada das mercadorias devolvidas
- 356 - Entregas externas
- 357 - Salários dos motoristas
- 358 - Salários dos mecânicos
- 359 - Operação e manutenção dos caminhões
- 360 - Depreciação dos caminhões
- 361 - Suprimento para transportes
- 362 - Aluguel
- 363 - Seguros de propriedade, vida, obrigações, etc.
- 364 - Seguros de compensação dos trabalhadores
- 365 - Impostos de propriedades
- 366 - Impostos de seguros sociais
- 367 - Calor, luz e energia
- 368 - Reparos e manutenção
- 369 - Depreciação das instalações
- 370 - Suprimento para escritório
- 371 - Despesas gerais de transporte da filial

400 - 499 - Armazenagem e Manuseio

400 - 449 - Despesas da Matriz

- 401 - Salários da administração e supervisão
- 402 - Salários dos escriturários
- 403 - Salários do pessoal de armazenagem
- 404 - Suprimento para embarque e armazenagem
- 405 - Despesas de armazenagem
- 406 - Seguros de propriedade, vida, obrigações, etc.
- 407 - Seguros de compensação dos trabalhadores
- 408 - Impostos de propriedade
- 409 - Impostos de seguros sociais
- 410 - Calor, luz, energia e despesas de elevador
- 411 - Reparos
- 412 - Manutenção
- 413 - Depreciação de acessórios e equipamentos
- 414 - Depreciação do edifício
- 415 - Comunicação
- 416 - Despesas gerais de armazenagem do escritório matriz

450 - 499 - Despesas da Filial

- 451 -- Salários da administração e supervisão
- 452 - Salários dos escriturários
- 453 - Salários do pessoal dos armazéns
- 454 - Suprimento para embarque e armazenagem
- 455 - Despesas de conserto e recondicionamento
- 456 - Despesas de armazenagem
- 457 - Aluguel
- 458 - Seguros de propriedade, vida, obrigações, etc.
- 459 - Seguros de compensação dos trabalhadores
- 460 - Impostos de propriedade
- 461 - Impostos de seguros gerais
- 462 - Calor, luz e energia
- 463 - Reparos
- 464 - Manutenção
- 465 - Depreciação de acessórios e equipamentos
- 466 - Comunicação
- 467 - Despesas gerais de armazenagem da filial

500 - 599 - Crédito e Cobrança

500 - 549 - Despesas do Escritório Matriz

- 501 - Salários da administração e supervisão
- 502 - Salários dos escriturários
- 503 - Perda por maus pagadores
- 504 - Serviços de crédito
- 505 - Despesas legais
- 506 - Despesas de viagens
- 507 - Seguros de vida, obrigações, etc,
- 508 - Seguros de compensação dos trabalhadores
- 509 - Impostos intangíveis
- 510 - Impostos de seguros sociais
- 511 - Calor e luz
- 512 - Reparos e manutenção
- 513 - Depreciação das instalações
- 514 - Telefones
- 515 - Telégrafo
- 516 - Correio
- 517 - Suprimento de escritórios
- 518 - Despesas gerais de crédito

600 - 699 - Finanças

600 - 649 - Despesas do Escritório Matriz

- 601 - Salários dos executivos financeiros
- 602 - Salários dos escriturários
- 603 - Juros
- 604 - Descontos de vendas
- 605 - Serviços financeiros
- 606 - Taxas de fiduciários, administradores e agen
tes de repasse
- 607 - Taxas legais
- 608 - Taxas de contadores
- 609 - Despesas governamentais
- 610 - Seguros de compensação dos trabalhadores
- 611 - Taxas de seguros sociais
- 612 - Depreciação de instalações
- 613 - Comunicação
- 614 - Suprimento do escritório
- 615 - Despesas gerais financeiras

700 - 799 - Despesas Gerais de Distribuição

700 - 749 - Despesas do Escritório Matriz

- 701 - Contabilização de distribuição
- 702 - Despesas de pesquisa de mercado e vendas
- 703 - Despesas pessoais
- 704 - Pensões
- 705 - Vencimentos e contribuições
- 706 - Impostos de franquia e corporações gerais
- 707 - Seguros (uso e ocupação)
- 708 - Despesas de relações públicas
- 709 - Todas outras despesas aplicáveis à distribui
ção
- Demais despesas aplicáveis à distribuição

Fonte: Heckert, J. Brooks e Miner, Robert B., Distribution Costs (New York: The Ronald Press Co., 1953), 2nd Edition, pp.34/39.

ANEXO V

GRUPO DE CUSTOS FUNCIONAIS E BASES PARA A ALOCAÇÃO DOS CUSTOS MERCADOLÓGICOS

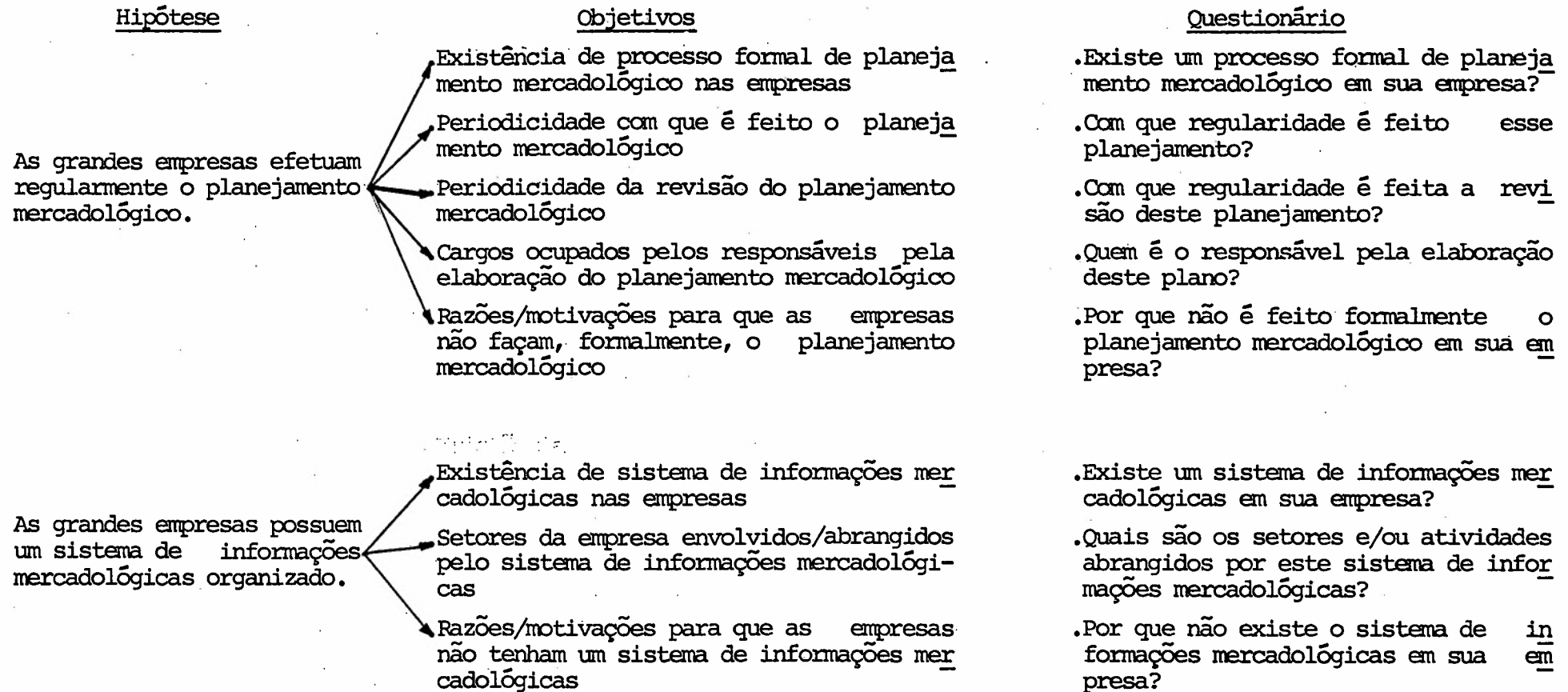
<u>Grupo de Custo Funcional</u>	<u>Bases para Alocação</u>		
	<u>Grupo de Produto</u>	<u>Classe de Tamanho de Conta</u>	<u>Território de Venda</u>
1. <u>Vendas-Custo Direto</u> Chamadas pessoais por vendedor e supervisão à clientela. Salários de vendas, incentivos, viagens e outras despesas	Tempo de venda dedicado a cada produto, bem como chamadas ou estudos especiais	Número de chamadas x tempo para cada chamada, chamadas ou estudos especiais	Direta
2. <u>Vendas - Custos Indiretos</u> Supervisão de campo, despesas de campo dos escritórios de venda, despesas com administração de venda, treinamento do pessoal de vendas. Pesquisa de mercado, desenvolvimento de novos produtos, estatísticas e tabulações, contabilidade de vendas	Proporcionalmente ao tempo efetivo de vendas ou tempo estimado para projetos	Proporcionalmente ao tempo efetivo de vendas ou tempo estimado para projetos	Carga igual para cada vendedor
3. <u>Propaganda</u> Custos de mídia de T.V., rádio, revistas, etc. Custos de produção da propaganda. Salário do departamento de propaganda.	Direta ou análise do espaço e tempos para mídia. Outros custos proporcionalmente ao custo para mídia	Valores iguais para cada conta, ou número de consumidores finais e potenciais na zona de operação de cada conta	Direta ou análise dos dados de circulação da mídia
4. <u>Promoção de Vendas</u> Promoções para o consumidor como por exemplo cupons, prêmios, etc. Promoções comerciais como: remarcação de preço, displays nos pontos de venda, propaganda cooperativa, etc,	Direta ou análise dos dados disponíveis	Direta ou análise dos dados disponíveis	Direta ou análise dos dados disponíveis

<u>Grupo de Custo</u> <u>Funcional</u>	<u>Bases para Alocação</u>		
	<u>Grupo de Produto</u>	<u>Classe de Tamanho de Conta</u>	<u>Território de Venda</u>
5. <u>Transporte</u> Ferrovia, rodovia, etc. Pagamento a transportadoras para entrega de produtos acabados da fábrica aos atacadistas e consumidores. Custo do tráfego entre os departamentos.	Valores aplicáveis x tonelagem	Análise de amostra das notas de embarque	Valores aplicáveis x tonelagem
6. <u>Armazenagem e Manuseio</u> Armazenagem do estoque de produtos acabados. Aluguéis (ou custos equivalentes), custo de armazéns públicos, seguro contra fogo, impostos sobre estoques de produtos acabados, manuseio, empilhamento, carga e descarga. Custos de material, equipamento e trabalho.	Espaço ocupado no armazém pelo estoque médio. Número de unidades transportadas.	Número de unidades transportadas	Número de unidades transportadas
7. <u>Processamento da Ordem</u> Verificação e processamento de ordens, do consumidor à fabricação, para preços, pesos e carga acumulada para caminhão, datas de embarque, coordenação com planejamento da produção, informação às máquinas. Preço departamental. Preparação das n.f. aos consumidores. Contabilização do frete. Manuseio de recebimentos. Provisão para devolvedores duvidosos. Salários, suprimentos, custo de espaço e equipamento (teletipos, copiadoras, etc.)	Número de linhas do produto	Número de linhas do produto	Número de linhas do produto

Fonte: Sevin, Charles H., Marketing Productivity Analysis, (New York: McGraw Hill Inc., 1965), pp.13/15

ANEXO VI

QUADRO DEMONSTRATIVO DA INTERLIGAÇÃO HIPÓTESE/OBJETIVOS/QUESTIONÁRIO



Hipótese

Nas grandes empresas, o desempenho mercadológico é analisado regularmente

Objetivos

- Até que ponto as empresas efetuam a análise do desempenho mercadológico
- Periodicidade da realização da análise do desempenho mercadológico
- Cargos ocupados pelos responsáveis pela elaboração da análise do desempenho mercadológico
- Como as empresas realizam a análise do desempenho mercadológico
- Razões/motivações das empresas para não realizarem a análise do desempenho mercadológico

As grandes empresas possuem dentro de sua estrutura organizacional, um setor ou uma pessoa encarregada do levantamento dos custos mercadológicos.

- Existência, nas empresas, de setor especializado na coleta dos custos mercadológicos
- Localização do setor de coleta de custos mercadológicos na estrutura organizacional das empresas
- Razões/motivações das empresas para não ter um setor encarregado da coleta dos custos mercadológicos
- Existência, nas empresas, de um setor com a função de análise dos custos mercadológicos
- Localização do setor de análise dos custos mercadológicos na estrutura organizacional das empresas
- Razões/motivações das empresas para não ter um setor de análise dos custos mercadológicos

Questionário

- É feita a análise do desempenho mercadológico de sua empresa?
- Com que regularidade é feita esta análise?
- Quem é o responsável por esta análise?
- Como é feita a análise do desempenho mercadológico em sua empresa?
- Por que não é feita a análise do desempenho mercadológico de sua empresa?
- Existe, dentro de sua empresa, um setor com a função específica de coleta dos custos mercadológicos?
- Como está situado este setor na estrutura organizacional?
- Qual a razão de não haver, em sua empresa, um setor encarregado da coleta dos custos mercadológicos?
- Existe, dentro de sua empresa, um setor com a função de análise dos custos mercadológicos?
- Como está situado este setor na estrutura organizacional?
- Qual a razão de não haver, em sua empresa, um setor encarregado da análise dos custos mercadológicos?

Hipótese

As grandes empresas utilizam-se dos três métodos de análise dos custos mercadológicos.

Objetivos

- Como as empresas obtêm seus custos mercadológicos
- Objetivos visados pelas empresas que realizam a análise dos custos mercadológicos
- Métodos de análise dos custos mercadológicos empregados pelas empresas

Questionário

- .Como são obtidos os custos mercadológicos em sua empresa?
- .Com que objetivo é feita a análise dos custos mercadológicos em sua empresa?
- .Qual(is) o(s) método(s) de análise dos custos mercadológicos empregado(s) em sua empresa?

QUESTIONÁRIO

01. Existe um processo formal de planejamento mercadológico em sua empresa?
☐) sim
☐) não - passar à questão 5
02. Com que regularidade é feito este planejamento?
☐) mensalmente
☐) trimestralmente
☐) semestralmente
☐) anualmente
☐) outro (especificar)
03. Com que regularidade é feita a revisão deste plano?
☐) mensalmente
☐) trimestralmente
☐) semestralmente
☐) anualmente
☐) outro (especificar)
☐) não é feita revisão. Porque?
04. Quem é o responsável pela elaboração deste plano?
☐) o Gerente Mercadológico
☐) o Gerente de Planejamento
☐) o Diretor Comercial
☐) o Presidente da Empresa
☐) outro(s) (especificar)
05. Porque não é feito formalmente o planejamento mercadológico em sua empresa?
☐) não possui estrutura
☐) não é necessário
☐) não é habitual
☐) outro(s) (especificar)
06. Existe um sistema de informações mercadológicas em sua empresa?
☐) sim
☐) não - passar à questão 8

07. Quais são os setores e/ou atividades abrangidos por este sistema de informações mercadológicas?

- ☐ produtos
- ☐ equipe de vendas
- ☐ distribuição
- ☐ propaganda
- ☐ outro (especificar)

08. Porque não existe o sistema de informações mercadológicas em sua empresa?

- ☐ o sistema de informações mercadológicas é algo complexo de ser aplicado na prática
- ☐ nossa empresa não possui estrutura para tal
- ☐ já existem controles suficientes na empresa. Quais?
- ☐ outro(s) (especificar)

09. É feita a análise do desempenho mercadológico de sua empresa?

- ☐ sim
- ☐ não - passar à questão 13

10. Com que regularidade é feita esta análise?

- ☐ mensalmente
- ☐ trimestralmente
- ☐ semestralmente
- ☐ anualmente
- ☐ outro (especificar)

11. Quem é o responsável por esta análise?

- ☐ o Gerente Mercadológico
- ☐ O Gerente Financeiro
- ☐ o Gerente de Planejamento
- ☐ outro(s) (especificar)

12. Como é feita a análise do desempenho mercadológico em sua empresa?

- ☐ através da análise dos custos mercadológicos
- ☐ através de comparação histórica com anos anteriores
- ☐ através da comparação do realizado com o planejado
- ☐ outro (especificar)

13. Porque não é feita a análise do desempenho mercadológico de sua empresa?

14. Existe dentro de sua empresa um setor com a função específica de coleta dos custos mercadológicos?

() sim

() não - passar à questão 16

15. Como está situado este setor na estrutura organizacional?

16. Qual a razão de não haver em sua empresa um setor encarregado da coleta dos custos mercadológicos?

() utilizam-se instrumentos de outros setores(quais?)

() utilizam-se levantamentos elaborados para outros fins(quais?)

() os custos mercadológicos são coletados em conjunto com os demais custos da empresa

() outro (especificar)

17. Existe dentro de sua empresa um setor com a função da análise dos custos mercadológicos?

() sim

() não - passar à questão 19

18. Como está situado este setor na estrutura organizacional?

19. Qual a razão de não haver em sua empresa um setor encarregado da análise dos custos mercadológicos?

20. Como são obtidos os custos mercadológicos em sua empresa?

- ☐ através do plano de contas da empresa
- ☐ através da redivisão (alocação) dos custos encontrados no plano de contas (contas naturais) entre as atividades mercadológicas
- ☐ através da redivisão (alocação) dos custos encontrados no plano de contas (contas naturais) entre os vários segmentos de venda (por território, por tipo de cliente, etc.)
- ☐ outro (especificar)

21. Com que objetivo é feita a análise dos custos mercadológicos em sua empresa?

22. Qual(is) o(s) método(s) de análise dos custos mercadológicos em pregado(s) em sua empresa?

- ☐ análise pela natureza do custo
- ☐ análise da atividade desempenhada
- ☐ análise segmental
- ☐ outro (especificar)

Classificação

Nome da Empresa:

Setor:

Capital: ☐ nacional

☐ estrangeiro

Administração: ☐ predominantemente familiar

☐ predominantemente não familiar

Cargo do entrevistado:

Entrevistador:

Data da entrevista: .../.../77 Horário:

Obs: Pedir o cartão do entrevistado.

BIBLIOGRAFIA

1. Livros

ALDERSON, Wroe e GREEN, Paul E., Planning and Problem Solving in Marketing, Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1964

FREY, Albert W., Marketing Handbook, New York: The Ronald Press Co., 1964, 2nd Edition

HECKERT, J. Brooks e MINER, Robert B., Distribution Costs, New York: The Ronald Press Co., 1953, 2nd Edition

HECKERT, J. Brooks e WILSON, James D., Controllershship: The Works of Accounting Executive, New York: The Ronald Press Co., 1952

HECKERT, J. Brooks, The Analysis and Control of Distribution Costs, New York: The Ronald Press Co., 1940

KOTLER, Philip, Marketing Management: Analysis, Planning and Control, Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1972

LONGMAN, Donald R. e SCHIFF, Michael, Practical Distribution Cost Analysis, Homewood, Ill.: Richard D. Irwin Inc., 1955

MORRIS, George P. e FRYE, Robert W., Current Marketing Views, San Francisco: Harper & Row Publishers, 1973

SEVIN, Charles H., Distribution Cost Analysis, Washington: U.S. Department of Commerce, Economic Series, nº 50, 1946

SEVIN, Charles H., Marketing Productivity Analysis, St. Louis: McGraw Hill Book Co., 1965

SHAPIRO, Stanley J. e CHEBAT, Jean Charles, Marketing Management, Readings in Operational Effectiveness, New York: Harper & Row Publishers, 1974

SIMON, Sanford R., Managing Marketing Profitability, New York: American Management Association, 1969

2. Artigos

A.M.A. Committee on Distribution Costs and Efficiency ,
"The Values and Uses of Distribution Costs Analysis" ,
Journal of Marketing, vol. 21, nº 4, April/1957

BEIK, Leiland L. e BUZBY, Stephen L., "Profitability
Analysis by Market Segments", Journal of Marketing ,
vol. 37, nº 3, July/1973

BERENSON, Conrad, "Marketing Information Systems", Journal
of Marketing, vol. 33, nº 4, October/1969

CONVERSE, Paul D., "The Puzzle of Marketing Costs" ,
Journal of Marketing, vol. 21, nº 4, April/1957

CRAVENS, David W., WOODRUFF, Robert B. e STAMPER, Joe C.
"An Analytical Approach for Evaluating Sales Territory
Performance", Journal of Marketing, vol.36, nº 1,
January/1972

HARKNESS, John C., "A Basic Concept of Sales Control",
Journal of Marketing, vol. 21, nº 1, July/1956

PARKER, Donald D., "Improved Efficiency and Reduced Costs
in Marketing", Journal of Marketing, vol.26, nº2, April
1962.

SNITZLER, James R., "How Wholesalers Can Cut Delivery
Costs", Journal of Marketing, vol.23,nº1, July/1958