
Os custos de marketing (inter-relação contabilidade-marketing) — estudo empírico das empresas associadas à AINIA

Pablo Alcoy Sapena
Vicente Ripoll Feliu

ANTECEDENTES

Há dentro da Contabilidade Gerencial, uma área que analisa e estuda os custos comerciais ou de *marketing* das empresas, isto é, os custos oriundos das atividades realizadas desde o momento em que o bem é produzido até chegar ao cliente ou consumidor final.

A importância quantitativa de tais custos foi demonstrada em numerosos estudos, tanto em âmbito internacional, como no trabalho de Lewis (1991), em que os custos de *marketing* alcançavam 50% dos custos totais em determinadas linhas de produto, quanto em âmbito nacional, em que esses custos, em empresas industriais, alcançavam 8,3% dos custos totais, de acordo com o trabalho de Ripoll *et al.* (1995).

OBJETIVO DO TRABALHO

O objetivo geral do trabalho é analisar os custos de *marketing* e a inter-relação entre a função contábil e a função de *marketing*, visando obter evidência empírica dela. Para tanto, definiu-se vários objetivos específicos, dos quais se destacam:

- analisar os atuais sistemas de controle contábil que regulam a função de *marketing* das empresas associadas ao Instituto Tecnológico Agroalimentar (*Instituto Tecnológico Agroalimentario* — AINIA);
- examinar as características organizacionais que favorecem a adoção de técnicas de controle para a relação contabilidade-*marketing*;
- definir se a informação contábil é utilizada pela equipe de *marketing* na tomada de decisões;
- comparar os resultados com outros estudos, na medida do possível, para determinar se houve avanço;
- contrastar a utilização das técnicas e ferramentas contábeis (orçamentos fixos, flexíveis ou base zero, custo-volume-lucro, sistemas ABC), matemático-científicas (programação linear, simulação ou árvores de decisão) e de análise e planejamento de mercados (análise *dafo*, *benchmarking* ou matriz crescimento-participação de mercado — *Boston Consulting Group*), com o bom desempenho empresarial, a orientação seguida pelas empresas ou os resultados obtidos por elas.

Pertencentes ao Grupo Valenciano de Pesquisa em Contabilidade Gerencial (IMACC-EV), os autores desenvolvem seu trabalho na linha de investigação “Contribuições do *Management Accounting* à Gestão Estratégica de Custos”. Agradecem a Dra. Enma Castello da *Universidad de Alcalá de Henares*, Dr. Salvador Carmona da *Universidad Carlos III de Madrid*, Dr. Felipe Blanco da *Universidad del País Vasco* e Dr. Vicente Serra da *Universidad de Valencia*. A versão do idioma espanhol para o português foi feita por María Nuria Mauleón Montes e Roberta de Souza Palhares.

Recebido em fevereiro/2001
2ª versão em maio/2001

Pablo Alcoy Sapena é Professor Titular do Departamento de Contabilidade da *Universidad de Valencia*, Espanha.
E-mail: pablo.alcoy@uv.es

Vicente Ripoll Feliu é Professor Titular do Departamento de Contabilidade da *Universidad de Valencia*, Espanha.
E-mail: vicente.ripoll@uv.es

HIPÓTESE PRELIMINAR

A hipótese preliminar proposta é a de que, diante da orientação atual dos mercados, deve existir uma relação mais fluida entre as funções de *marketing* e de contabilidade, como aponta o trabalho de Foster & Gupta (1994), em discrepância com os trabalhos desenvolvidos em setores similares aos da AINIA, como os de Wilson & Bancroft (1983) ou Ratnatunga (1987), tendo em vista que, atualmente, as empresas estão concentrando sua atenção na satisfação das necessidades do consumidor.

ESTADO DA QUESTÃO

Dividiu-se a revisão da literatura em duas partes: a primeira refere-se aos trabalhos publicados até a investigação realizada por Ratnatunga (1987) e a segunda àqueles publicados posteriormente, pois considera-se que a partir de então ocorre mudança substancial, gerada pela resposta das empresas à mudança na orientação dos mercados.

Com relação à primeira etapa, já na década de 1920 foram encontrados em revistas especializadas artigos relacionados com as técnicas utilizadas pelas empresas para analisar e determinar os custos de *marketing*. Um dos primeiros trabalhos empíricos foi realizado por Schiff & Mellman (1962), que afirmavam não ser possível transferir as ferramentas desenvolvidas na área de produção para a de *marketing*. Winer (1966), por sua vez, já detectava a necessidade de os gerentes de *marketing* solucionarem questões como a análise custo-volume-lucros e o retorno dos investimentos.

Na década de 1970, destacam-se os trabalhos de Wilson (1971), Mossman, Crissy & Fischer (1974) e Harrison (1978), nos quais é apontado descompasso cultural entre a teoria e a prática contábil e entre a contabilidade e outras disciplinas (*marketing*). O descompasso ocorre quando um elemento integrante da cultura se transforma mais rapidamente que outro.

Chadwick & Ratnatunga (1981) observaram que os contabilistas não compreendiam as necessidades particulares de informação demandadas pela função de *marketing*. Nesse sentido, cabe destacar o trabalho de Scapens (1983), no qual se analisa o *gap* existente entre o modelo normativo desenvolvido pela teoria contábil e o modelo descritivo utilizado na prática empresarial.

Por outro lado, no trabalho empírico efetuado por Coates, Smith & Stancey (1983) concluiu-se que não existia uma análise formal do comportamento dos custos de *marketing*, o uso do custo variável era muito limitado e não havia evidência empírica alguma sobre a utilização das denominadas novas técnicas de gestão.

Nesta primeira parte, propõe-se a revisão da literatura considerada básica em dois níveis, centrando a análise em

trabalhos elaborados por instituições profissionais e em trabalhos elaborados por pesquisadores e publicados em revistas especializadas.

Trabalhos elaborados por instituições profissionais

A *National Association of Accountants* (NAA) elaborou, em 1971, um estudo baseado em questionário enviado a 25 gerentes de *marketing*. As conclusões obtidas indicavam que a relação entre contabilidade e *marketing* estava muito pouco desenvolvida e que a função de *marketing* não podia gerar, por si mesma, sistemas de informação próprios, em virtude da falta de tempo, dados e recursos.

O relatório do *Committee on Cost and Profitability Analysis for Marketing* da *American Accounting Association* (AAA), de 1972, concluiu, entre outras considerações, que os sistemas de informação contábil não haviam sido projetados para satisfazer as necessidades específicas de informação demandadas pela função de *marketing*.

Trabalhos elaborados por pesquisadores e publicados em revistas especializadas

Rayburn (1981), que fez parte do Comitê da AAA responsável pela elaboração do relatório de 1972, realizou um estudo com uma amostra de 500 empresas de todo o mundo selecionadas pela revista *Fortune*, no qual detectou a necessidade de as empresas desenvolverem técnicas específicas para controlar os custos de *marketing*.

Wilson & Bancroft (1983), em trabalho realizado na Grã Bretanha no setor de produtos de consumo não-duráveis, confirmaram o *gap* detectado por Wilson (1971) em estudo anterior. Embora, nas hipóteses iniciais, esperassem encontrar uma relação fluida e constante entre contabilidade e *marketing*, por tratar-se de um setor industrial muito competitivo, os resultados obtidos foram contrários.

Ratnatunga (1987) estudou, na Austrália, empresas com mais de 50 funcionários do setor de produtos alimentícios e ratificou os resultados apontados pelos autores anteriores, acrescentando algo novo: a divergência existente sobre os custos de *marketing* entre o ponto de vista da contabilidade (custos do período) e o do *marketing* (custos relacionados com o ciclo de vida do produto).

No que concerne ao segundo nível ou período desta revisão, o trabalho de Foster & Gupta (1994) vem a ser uma das contribuições empíricas mais representativas para a análise e o estudo da relação entre contabilidade e *marketing*. Nele, apreende-se maior integração entre as funções, fundamentalmente em virtude da orientação da empresa para a satisfação das necessidades do consumidor, em toda a cadeia de valor, e da mudança na ênfase dada à direção horizontal em detrimento da vertical.

O trabalho mencionado condicionou a revisão bibliográfica aqui apresentada até o ano de 1999, uma vez que a manutenção da mesma estrutura desenvolvida por Foster & Gupta (1994) permitiu a complementação da análise desses trabalhos e a determinação da direção tomada pelos estudos realizados durante o último quinquênio. Nessa revisão, observou-se que as áreas de gestão empresarial em que mais se produziram publicações relacionadas a custos de *marketing* foram:

- planejamento e orçamentos;
- sistemas de custos baseados em atividades (ABC);
- análise da rentabilidade dos clientes;
- periodização de custos e avaliação de ativos de *marketing*;
- cálculo do resultado.

Destacam-se, nessas cinco áreas, as contribuições a seguir relatadas.

- Planejamento e orçamentos — destacam-se os trabalhos de Czyzewski & Hull (1991) e Shields & Young (1991), nos quais se relacionam os orçamentos com o ciclo de vida do produto, a redução de custos e o custo objetivo. No trabalho empírico de Carr & Tomkins (1996), incorporam-se a análise da cadeia de valor, os condutores de custos e as vantagens competitivas à gestão de orçamentos. Para Gofton (1997), 80% das empresas diversificaram, nos dois últimos anos, os procedimentos utilizados na alocação dos orçamentos.
- Sistemas de custos baseados em atividades — nesta área de análise, as contribuições práticas estão relacionadas com uma melhor alocação dos custos. Cabe destacar o trabalho de Selnes (1992), que alude a uma melhor alocação dos custos de *marketing*, em vez de utilizar-se o critério clássico baseado em unidades monetárias vendidas.
- Análise da rentabilidade dos clientes — a incorporação da informação relativa à rentabilidade apresentada por clientes ou grupos de clientes é fundamental quando a empresa está focalizada no consumidor. Nesse sentido, os trabalhos de Foster & Gupta (1994), Datta (1996) e Dweyer (1997) enfatizam tal relação, ou seja, estabelecem vínculos entre a satisfação ou o ciclo de vida do cliente e a rentabilidade.
- Periodização dos custos e avaliação dos ativos de *marketing* — a literatura faz uma análise restrita desses dois aspectos. Uma justificativa pode ser a influência exercida pelos princípios contábeis. No entanto, considerando a evidência empírica apresentada por White & Miles (1996) e por Schultz & Gronstedt (1997), pode-se afirmar que, nos últimos anos, se observa certa necessidade de ava-

liar os **clientes** ou as **marcas** por meio de uma série de critérios relacionados com a participação de mercado, com o apoio publicitário ou com o crescimento da marca ou do produto — critérios que não guardam relação alguma com os métodos convencionais utilizados na contabilidade, que se vinculam aos lucros ou à receita por vendas.

Contudo, o efeito gerado pelos custos de *marketing* não tem a mesma conseqüência dos custos de produção no que se refere ao tempo. Um desembolso em matéria-prima produz geralmente um *output*, ou saída de produto acabado, em um espaço de tempo relativamente curto. A publicidade e a promoção de vendas podem obter efeitos nos resultados de períodos contábeis posteriores ao desembolso; nesse sentido, destaca-se o trabalho de Simon & Sullivan (1993).

- Cálculo do resultado — nesta última área, estabeleceu-se uma discussão sobre como determinar a eficácia e a eficiência dos custos de *marketing*. Autores como O'Sullivan (1996) buscam uma relação a longo prazo entre cliente e fornecedor, para melhorar a eficácia e a efetividade de suas relações com o mercado, enquanto outros, como Friedman (1990) e Orsmond (1992), utilizam, respectivamente, os aspectos da satisfação do cliente e do *benchmarking* para obter uma melhor medida dos resultados.

INDÚSTRIA AGROALIMENTAR E AINIA

Em grande parte dos países membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), é a indústria de processamento de alimentos que contribui em maior escala para o *output* industrial. Assim, um terço do comércio agrícola e alimentar corresponde a alimentos processados. Na Espanha, a indústria de alimentação, bebidas e tabaco — classificação habitualmente utilizada — é a primeira do país, com 19,4% do total da receita bruta da indústria (INE, 1996). Trata-se de setor composto por pequenas e médias empresas, muito conservador, que assimila os avanços tecnológicos desenvolvidos em outros setores. Com a introdução de novas tecnologias, é possível deter o desaparecimento de pequenas e médias empresas. No âmbito da Comunidade Valenciana, o setor é muito dinâmico, uma vez que aglutina 12% dos trabalhadores e 15% das vendas do setor secundário.

É evidente que a pesquisa e o desenvolvimento (P&D) são um dos motores do desenvolvimento industrial. A Espanha, de acordo com Castellano, Enguidanos & Garcia-Alvarez (1999), ocupa o décimo segundo lugar em gastos com P&D na OCDE; tais investigações são realizadas nas universidades e em outras instituições públicas ou centros oficiais. No caso da Comunidade Valenciana, com a fina-

lidade de facilitar o acesso de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico (P&DT) às empresas, foi criada a AINIA. A inclusão das Agências de Transferência de Resultados de Investigações (*Oficinas de Transferencia de Resultados de Investigación — OTRIs*) nos centros públicos de pesquisa e na AINIA, de acordo com o Programa Nacional de Investigação Científica e Técnica (*Plan Nacional de Investigación Científica y Técnica*), gerou forte impulso na transferência de tecnologia. Nesse sentido, cabe destacar a criação do Instituto Tecnológico de Acondicionamento e Embalagem (*Instituto Tecnológico del Envase y Embalaje — ITENE*), dentro da rede do Instituto da Média e Pequena Indústria Valenciana (*Instituto de la Mediana y Pequeña Industria Valenciana — IMPIVA*), a partir da Unidade Técnica de Acondicionamento (*Unidad Técnica del Envase*), criada em 1991 pela AINIA.

A AINIA é uma associação privada sem fins lucrativos, de âmbito nacional, constituída por empresários do setor agroalimentar e afins. Criado em 1987 por iniciativa desses empresários e do IMPIVA, é dependente do Conselho da Indústria, Comércio e Turismo do Governo de Valência (*Consellería de Industria, Comercio y Turismo de la Generalidad Valenciana*). A AINIA está inscrita no Registro de Centros de Inovação e Tecnologia, da Comissão Interministerial de Ciência e Tecnologia, do Ministério da Educação e Cultura. Pertence à Federação Espanhola de Entidades de Inovação e Tecnologia (FEDIT) e à Federação Europeia de Organizações de Investigação Industrial e Cooperativa (FEICRO), entre outras.

O objetivo do Instituto é fomentar a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico do setor, incrementar a qualidade de produção, melhorar a competitividade e incentivar a modernização e a diversificação das indústrias agroalimentares, por meio da prestação de serviços e de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, públicos ou por contrato.

INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA

O objetivo da pesquisa aqui relatada é validar, tomando como objeto de estudo as empresas associadas à AINIA, a hipótese geral e as específicas apresentadas a seguir. Uma vez que a investigação de Wilson & Bancroft (1983) foi realizada no setor de produtos de consumo não-duráveis e a de Ratnatunga (1987) no setor de produtos alimentícios, um objetivo secundário é comparar tais resultados com os da indústria agroalimentar espanhola. Esse é outro dos motivos pelos quais a AINIA foi escolhida.

HIPÓTESES ESPECÍFICAS

Propôs-se hipóteses específicas de pesquisa para cada uma das funções; assim, destacam-se entre as de *marketing*:

- as empresas direcionadas a vendas ou ao consumidor são aquelas que devem apresentar lucros em maior proporção do que as empresas dirigidas ao produto. No entanto, tal orientação não depende de a empresa considerar-se bem-sucedida;
- as empresas que utilizam técnicas de análise e planejamento de mercados são as que devem obter lucros em maior proporção e considerar-se empresas bem-sucedidas;
- as empresas orientadas a vendas ou ao consumidor são as que devem utilizar, em maior medida, técnicas de análise e planejamento de mercados.

Entre as hipóteses relativas à função contábil, selecionou-se as seguintes:

- as empresas que apresentaram lucros devem utilizar, com maior frequência, técnicas contábeis e matemático-científicas;
- as empresas que se consideram bem-sucedidas não têm por que utilizar em maior medida as técnicas contábeis nem obter lucros;
- nem todas as empresas que utilizam técnicas matemático-científicas consideram-se bem-sucedidas.

De acordo com Merli (1994, p.32), considera-se que uma empresa orientada ao produto seja aquela que, a partir de um tipo de organização burocrática (vertical), enfoca suas atividades no produto que comercializa; a que se dirige a vendas é aquela que, mantendo uma organização burocrática, considera a venda como o objetivo prioritário; e, por último, a empresa orientada ao consumidor é a que prescindir da organização burocrática, adotando medidas descentralizadoras e optando por uma organização horizontal, em que o objetivo fundamental é a satisfação de seus consumidores ou clientes.

Por outro lado, segundo afirmam Hooley, West & Lynch (1984), uma empresa pode ser classificada como bem-sucedida quando se considera, com respeito à concorrência, **melhor** ou **muito melhor**, dentro de uma escala de cinco categorias, em dois dos três aspectos a seguir: lucros, volume de vendas e participação de mercado.

METODOLOGIA DA PESQUISA

O universo analisado é composto pelo grupo de empresas associadas à AINIA. Esse conjunto era integrado por 515 empresas, embora após uma pequena seleção (que eliminou os sócios institucionais e órgãos públicos) seu número tenha se reduzido para 463.

O estudo tem por base dois questionários, um voltado para a análise da função contábil e o outro para a de *marketing*, enviados para a mesma empresa com a finalidade de obter informação sobre ambas as funções. O ques-

tionário destinado à função contábil tinha 27 questões e deveria ser respondido pelo responsável financeiro, contábil ou administrativo. Já o questionário destinado à função de *marketing* tinha 30 questões e era o responsável pela área de *marketing* ou comercial quem deveria preenchê-lo. Nos dois questionários existiam 14 perguntas idênticas com o objetivo de comparar as respostas dos dois responsáveis.

As questões foram desenvolvidas com base nos questionários utilizados por Wilson & Bancroft (1983), Ratnatunga (1987) e Foster & Gupta (1990). Foi realizada uma adaptação para a década de 1990 e para o contexto espanhol. Nessa revisão, colaboraram colegas da Universidade de Valência e da Cátedra Jaime I de Castellón, pertencentes aos departamentos de Direção de Empresas (*Marketing*), Contabilidade e Economia Aplicada (Estatística). As pesquisas foram enviadas para a Direção Geral ou a Gerência com o intuito de envolvê-las no processo^(*).

Elaborou-se um teste prévio do questionário que foi enviado a dez empresas, selecionadas por diferentes motivos: acreditar que se tratavam das empresas mais representativas dentro de seu subsetor, proximidade geográfica, ou existência de algum vínculo pessoal. As informações obtidas foram incorporadas aos questionários definitivos, o que deu lugar às respectivas modificações. O estudo das empresas associadas à AINIA não corresponde exclusivamente à Comunidade Valenciana (326 empresas), uma vez que 137 delas se localizam fora dessa comunidade.

PROJETO TÉCNICO DA PESQUISA

O método de captação de informação utilizado foi o de pesquisa postal. Do universo de 463 empresas, o tamanho da amostra foi de 85 (18,36% de índice de resposta) empresas para a função contábil e de 83 (17,93% de índice de resposta) para a função de *marketing*. No total, obteve-se um índice médio de resposta de 18,14%.

No que diz respeito ao erro de amostragem, foi obtido +/- 9,62% para a função contábil e +/- 9,95% para a de *marketing*, ambos inferiores a +/- 10%. De acordo com Ortega (1987, p.384), na investigação comercial a margem de erro admissível varia entre +/- 3% e +/- 10%.

No estudo realizado por Rayburn (1981), obteve-se um índice de resposta de 15%, inferior ao observado no estudo aqui relatado. No trabalho de Foster & Gupta (1994), tal índice foi de 23,63% e no de Ratnatunga (1987), de 37,5%, ambos superiores ao deste estudo. No entanto, nesses dois casos o erro de amostragem foi superior a +/- 10%, ou seja, de +/- 12,11% e +/- 10,18%, respectivamente.

O nível de confiança com o qual se trabalhou foi de 95% para as duas amostras e, em razão dos valores de p e q serem desconhecidos, adotou-se o mais desfavorável, isto é, $p = q = 50\%$.

Com relação ao trabalho de campo, os questionários foram enviados às 463 empresas no período de 15 de setembro a 15 de outubro de 1998, e recebidos de volta até o final de dezembro de 1998. Nesse mesmo período, foi realizado um envio seletivo para 55 empresas, nas quais trabalhavam ex-alunos participantes de programas de formação da AINIA, cujas respostas foram recebidas até o final de janeiro de 1999.

ANÁLISE ESTATÍSTICA

As respostas foram compiladas na folha de cálculo Excel. Para a análise estatística foi utilizado o programa Minitab. Quanto às análises realizadas sobre as respostas obtidas, destacam-se:

- frequências simples e acumuladas;
- frequências cruzadas — correlações;
- estudo de contrastes:
 - análise do viés entre o primeiro e o segundo envio. Não foram encontradas diferenças significativas entre eles;
 - teste de homogeneidade ou qui-quadrado (χ^2);
 - teste Anova ou análise da variância (F de Snedecor);
 - análise específica das 14 perguntas comuns aos dois questionários

ANÁLISE DE PERGUNTAS CRUZADAS

Função de *marketing*

Foram realizados vários cruzamentos de perguntas com a finalidade de determinar se as empresas orientadas ao produto, às vendas ou ao consumidor (pergunta 1) ou aquelas que utilizavam técnicas de análise e planejamento de mercado (pergunta 5) foram as que apresentaram prejuízo ou lucros (pergunta 29) ou se, ao contrário, foram aquelas que se consideraram bem-sucedidas ou não (pergunta 30).

A análise estatística adequada seria o Teste de Homogeneidade, mas como na maioria dos cruzamentos propostos existe, pelo menos, um campo com menos de cinco respostas, considerou-se oportuno aplicar o Teste de Anova, utilizando, em cada caso, as classificações de Prejuízo/Lucros, Orientação ao Produto/Vendas/Consumidor e Empresa Bem-sucedida/Malsucedida, como se fossem subamostras.

Orientação da empresa *versus* resultados

Na tabela 1, cruzaram-se as respostas relativas às perguntas 1 e 29 do questionário de *marketing*, em frequências.

(*) Em Alcoy Sapena (1999) aparecem compilados os questionários e as respostas.

Tabela 1
Orientação da Empresa Versus Resultados

Orientação da Empresa	Resultados							
	Prejuízo		Lucros		Ns/Nr		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Produto	6	7	22	26,5	12	14,5	40	48
Vendas	0	0	24	29,0	6	7,0	30	36
Consumidor	0	0	12	14,5	1	1,5	13	36
Total	6	7	58	70,0	19	23,0	83	100

Setenta por cento das empresas declararam lucros. No entanto, as orientadas às vendas e aquelas voltadas para a satisfação das necessidades do consumidor foram as que, em maior medida, obtiveram resultados positivos. Em contrapartida, 7% das empresas que declararam prejuízo mantinham orientação ao produto.

A estatística F de Snedecor para nível de significância e confiabilidade de 5% e 95%, respectivamente, e um grau de liberdade no numerador e quatro no denominador ($F_{1/4}$), deve ser inferior a 7,71 (eliminadas as respostas “não sei” e “não responderam” — ns/nr). Aplicada ao cruzamento proposto, obtém-se o resultado de 5,164, o que leva a crer que não existam diferenças significativas no comportamento de ambas as questões apresentadas, ou seja, que a orientação da empresa influi nos resultados.

Orientação da empresa versus empresa bem-sucedida

Cruzaram-se, na tabela 2, as respostas (frequências) obtidas nas perguntas 1 e 30 do questionário de *marketing*. Para classificar uma empresa como bem-sucedida, aplicou-se o critério utilizado por Hooley, West & Lynch (1984), isto é, uma empresa é bem-sucedida quando se considera **melhor** ou **muito melhor** do que a concorrência em dois dos três critérios propostos na pergunta 30, em termos de: lucros, volume de vendas e participação de mercado.

Tabela 2
Orientação da Empresa Versus Empresa Bem-sucedida

Orientação da Empresa	Empresa					
	Bem-sucedida		Malsucedida		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%
Produto	10	12	30	36	40	48
Vendas	4	5	26	31	30	36
Consumidor	8	10	5	6	13	16
Total	22	27	61	73	83	100

Como se pode observar, 27% dessas empresas consideraram-se **bem-sucedidas**, correspondendo o percentual mais elevado às empresas orientadas ao produto. Por outro lado, 73% consideraram-se **malsucedidas**, sendo as empresas orientadas ao produto as que representaram, mais uma vez, o índice mais elevado, com 31%.

A F de Snedecor ($F_{1/4}$) deve ser inferior a 7,71. Aplicada ao cruzamento proposto, foi obtido um resultado de 15,02, o que denota a existência de diferenças significativas no comportamento das questões apresentadas, ou seja, são variáveis independentes.

Técnicas de análise e planejamento de mercado versus resultados

Para realizar a análise, catalogaram-se as empresas que faziam uso dessas técnicas, desde que as utilizassem ou tivessem experimentado pelo menos 30% delas, de acordo com Ratnatunga (1987). Como se pode observar na tabela 3, cruzaram-se as respostas das perguntas 5 e 29 do questionário de *marketing*, em frequências.

Dos 70% de empresas que declararam lucros, vê-se que 40% não utilizavam as técnicas enumeradas e 30% as utilizavam. Mais uma vez, destaca-se o fato de 7% das empresas que apresentaram prejuízo serem aquelas que não utilizavam tais técnicas.

A estatística F de Snedecor ($F_{2/3}$) deve ser inferior a 9,55. Aplicada ao cruzamento proposto, obtém-se um resultado de 4,983, o que aponta para o fato de não existir diferenças significativas no comportamento de ambas as questões apresentadas. Em outras palavras, há dependência entre o uso de técnicas de análise e planejamento de mercado e os resultados obtidos pelas empresas, embora outras variáveis incidam na relação, pois, como se pode comprovar, 40% não fazem uso das técnicas e obtêm lucros.

Técnicas de análise e planejamento de mercado versus empresa bem-sucedida

Neste ponto, cruzou-se a utilização de técnicas com a auto-avaliação de cada empresa no que diz respeito ao seu **sucesso** em comparação à concorrência, quanto a: lucros, volume de vendas e participação de mercado. Como se pode perceber na tabela 4, relacionaram-se as respostas em frequências das perguntas 5 e 30 do questionário de *marketing*.

Ao analisar os dados resultantes, comprova-se que as empresas que se consideraram bem-sucedidas utilizavam as técnicas em maior proporção (20%); em contrapartida,

Tabela 3**Técnicas de Análise e Planejamento de Mercado Versus Resultados**

Técnicas de Análise e Planejamento de Mercado	Resultados							
	Prejuízo		Lucros		Ns/Nr		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Utiliza	0	0	25	30	13	16	38	46
Não Utiliza	6	7	33	40	6	7	45	54
Total	6	7	58	70	19	23	83	100

Tabela 4**Técnicas de Análise e Planejamento de Mercado Versus Empresa Bem-sucedida**

Técnicas de Análise e Planejamento de Mercado	Resultados					
	Bem-sucedida		Malsucedida		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%
Utiliza	17	20	21	25	38	45
Não Utiliza	5	6	40	49	45	55
Total	22	26	61	74	83	100

as empresas malsucedidas não as utilizavam na mesma medida (49%). Novamente, é revelador o fato de as empresas bem-sucedidas estarem preocupadas em dispor de informação adequada com respeito à tomada de decisões relativas ao mercado. Isso é confirmado no Teste Anova.

A F de Snedecor ($F_{1/2}$) deve ser inferior a 18,51. Aplicada ao cruzamento proposto, foi obtido um resultado de 11,24, o que leva a considerar que não existem diferenças significativas no comportamento das questões apresentadas, ou seja, que há dependência entre o uso de técnicas de análise e planejamento de mercado e a consideração da empresa como bem-sucedida ou não.

Técnicas de análise e planejamento de mercado versus orientação da empresa

Para realizar esta análise cruzou-se o uso de técnicas robustas com a orientação da empresa. Como se observa na tabela 5, relacionaram-se as respostas em frequências obtidas nas perguntas 5 e 1 do questionário de *marketing*.

Na análise dos dados obtidos, comprova-se que, nas empresas orientadas ao produto, o percentual maior corresponde às empresas que não utilizavam as técnicas (35%). Em contrapartida, entre as empre-

sas direcionadas a vendas e ao consumidor, os percentuais mais elevados correspondem àquelas que as utilizavam (23% e 10%, respectivamente). Tal resultado é revelador, uma vez que a leitura dos dados indica que as empresas orientadas a vendas ou ao consumidor são as que demandam maior nível de informação para adequar-se às decisões relacionadas com o mercado.

A F de Snedecor ($F_{2/3}$) deve ser inferior a 9,55. Aplicada ao cruzamento proposto, obtém-se o resultado de 8,134, o que aponta para a não-existência de diferenças significativas no comportamento das questões apresentadas, isto é, que as empresas dirigidas ao produto não utilizavam as técnicas de análise e planejamento de mercado, e aquelas orientadas a vendas ou ao consumidor, sim.

Função contábil

Neste tópico foram comparadas várias respostas para determinar se as empresas que apresentaram perdas ou lucros (pergunta 26) ou aquelas que se consideraram bem-sucedidas ou não (pergunta 27) foram as que utilizavam técnicas contábeis (pergunta 2) ou se contrariamente, faziam uso de técnicas matemático-científicas (pergunta 3). Para tal fim, propuseram-se os cruzamentos abaixo descritos.

Técnicas de contabilidade versus resultados

Na tabela 6 constam os resultados obtidos no cruzamento das respostas concernentes às técnicas de contabilidade utilizadas (pergunta 2) e os resultados declarados pelas empresas (pergunta 26). Para determinar quando uma empresa usava as técnicas contábeis ou não, utilizou-se o critério de Ratnatunga (1987); entretanto, ao tratar-se de técnicas utilizadas com mais assiduidade, o limite elevou-se para 40% (utilizavam ou tinham experimentado) das mencionadas no questionário.

Tabela 5**Técnicas de Análise e Planejamento de Mercado Versus Orientação da Empresa**

Técnicas de Análise e Planejamento de Mercado	Orientação da Empresa							
	Produto		Vendas		Consumidor		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Utiliza	11	13	19	23	8	10	38	46
Não Utiliza	29	35	11	13	5	6	45	54
Total	40	48	30	36	13	16	83	100

Tabela 6**Técnicas de Contabilidade Versus Resultados**

Técnicas de Contabilidade	Resultados							
	Prejuízo		Lucros		Ns/Nr		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Utiliza	0	0	46	54	7	8	53	62
Não Utiliza	6	7	20	24	6	7	32	38
Total	6	7	66	78	13	15	85	100

Como se pode verificar na leitura dos dados obtidos, mantém-se a linha observada no cruzamento de perguntas da função de *marketing*, pois apenas as empresas que apresentaram perdas foram as que não utilizavam as técnicas de contabilidade. Contudo, tais técnicas eram utilizadas em maior medida (54%) por aquelas que obtiveram lucros, embora alta porcentagem (24%) tenha obtido lucros sem as utilizar.

A F de Snedecor ($F_{1/2}$) deve ser inferior a 18,51 (eliminadas as respostas ns/nr). Aplicada ao cruzamento proposto, foi obtido o resultado de 13,34, o que demonstra a não-existência de diferenças significativas no comportamento de ambas as questões apresentadas, ou seja, existe dependência entre elas.

Técnicas de contabilidade versus empresa bem-sucedida

Cruzaram-se as respostas referentes à consideração que a empresa tinha de si mesma quanto a ser ou não bem-sucedida, com respeito à concorrência, em termos de lucros, volume de vendas e participação de mercado (pergunta 27), com as técnicas de contabilidade utilizadas (pergunta 2). Na tabela 7 estão compiladas as respostas em frequência e percentuais relativos.

Neste caso, as empresas (62%) fazem uso das técnicas de contabilidade, independentemente de se considerarem empresas bem-sucedidas (23%) ou não (32%). Tal fato

Tabela 7**Empresa Bem-sucedida Versus Técnicas de Contabilidade**

Empresa	Técnicas de Contabilidade					
	Utiliza		Não Utiliza		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%
Bem-sucedida	20	23	11	13	31	36
Malsucedida	27	32	21	25	48	57
Ns/Nr	6	7	0	0	6	7
Total	53	62	32	38	85	100

deve-se, provavelmente, à utilização mais freqüente delas.

A F de Snedecor ($F_{1/4}$) deve ser inferior a 7,71 (eliminadas as respostas ns/nr). Aplicada ao cruzamento proposto, obteve-se o resultado de 10,6, o que denota a existência de diferenças significativas no comportamento de ambas as questões apresentadas, ou seja, não existe dependência entre o uso de técnicas de contabilidade e a consideração como empresa bem-sucedida ou não.

Técnicas matemático-científicas versus resultados

Como se pode observar na tabela 8, relacionou-se a utilização das técnicas matemático-científicas (pergunta 3) com os resultados declarados pelas empresas (pergunta 26).

Tabela 8**Técnicas Matemático-Científicas Versus Resultados**

Resultados	Técnicas Matemático-Científicas					
	Utiliza		Não Utiliza		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%
Prejuízo	0	0	6	7	6	7
Lucros	37	44	29	34	66	78
Ns/Nr	11	13	2	2	13	15
Total	48	57	37	45	85	100

A linha observada no cruzamento de perguntas da função de *marketing* foi mantida, pois somente as empresas que apresentaram prejuízo (7%) foram as que não utilizavam técnicas. Ao contrário, as técnicas foram mais amplamente utilizadas (44%) por aquelas que apresentaram lucros, embora alto percentual (34%) tenha obtido lucros sem as utilizar.

A F de Snedecor ($F_{1/2}$) deve ser inferior a 18,51 (eliminadas as respostas ns/nr). Aplicada ao cruzamento proposto, obteve-se o resultado de 5,0, o que aponta para a não-existência de diferenças significativas no comportamento de ambas as questões apresentadas, ou seja, os resultados dependem das técnicas matemático-científicas utilizadas.

Técnicas matemático-científicas versus empresa bem-sucedida

As respostas cruzadas relativas às técnicas matemático-científicas utilizadas pelas empresas (pergunta 3) e sua percepção como empresa bem-sucedida ou não (pergunta 27) estão representadas na tabela 9.

Tabela 9

Técnicas Matemático-Científicas Versus Empresa Bem-sucedida

Técnicas Matemático-Científicas	Empresa							
	Bem-sucedida		Malsucedida		Ns/Nr		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Utiliza	11	13	37	44	6	7	54	64
Não Utiliza	20	23	11	13	0	0	31	36
Total	31	36	48	57	6	7	85	100

No caso, as empresas bem-sucedidas eram as que utilizavam em menor medida (23%) as técnicas matemático-científicas, enquanto as malsucedidas utilizavam tais técnicas em maior proporção (44%), o que demonstra a existência de uma relação oposta à esperada.

A F de Snedecor ($F_{1/2}$) deve ser inferior a 18,51 (eliminadas as respostas ns/nr). Aplicada ao cruzamento proposto, obteve-se o resultado de 13,76, o que indica a não-existência de diferenças significativas no comportamento de ambas as questões apresentadas; existe dependência, mas nesse caso em relação inversa à esperada.

Resultados versus empresa bem-sucedida

Do cruzamento das respostas relativas ao resultado da empresa (pergunta 26) e sua percepção como empresa bem-sucedida ou não (pergunta 27), obtiveram-se os resultados reunidos na tabela 10.

As empresas malsucedidas (57%) estão representadas em maior número e observa-se que a grande maioria delas (50%) obteve lucros, da mesma maneira que as bem-sucedidas, cujo porcentual mais elevado (28%) também obteve lucros. Aqui, são 13 as empresas que não responderam (ns/nr), mas a metade delas (6%) autodefiniu-se como malsucedida.

Tabela 10

Resultados Versus Empresa Bem-sucedida

Resultados	Empresa							
	Bem-sucedida		Malsucedida		Ns/Nr		Total	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Prejuízo	6	7	0	0	0	0	6	7
Lucros	24	28	42	50	0	0	66	78
Ns/Nr	1	1	6	7	6	7	13	15
Total	31	36	48	57	6	7	85	100

A F de Snedecor ($F_{2/6}$) deve ser inferior a 5,14 (eliminadas as respostas ns/nr). Aplicada ao cruzamento proposto, obteve-se o resultado de 14,99, o que indica a não-existência de diferenças significativas no comportamento de ambas as questões apresentadas, ou seja, o resultado das empresas não depende da autodefinição como empresa bem-sucedida ou não.

RESULTADOS GLOBAIS

Quanto aos resultados globais, merecem destaque as questões relacionadas a seguir.

- Desde o trabalho de Ratnatunga (1987) até o momento, e diante da hipótese de que muitas empresas estivessem voltadas ao *marketing* ou ao consumidor, esperava-se detectar maior utilização de técnicas, pois a função de *marketing* demanda informação contábil mais sofisticada, mas não foi o que ocorreu. Apenas entre 20% e 30% das empresas utilizavam regularmente técnicas de análise e planejamento de mercados (quatro das dez técnicas propostas) e técnicas matemático-científicas (três das dez técnicas propostas).
- Da mesma forma, essas técnicas tampouco foram desenvolvidas pela própria função de *marketing*.
- Esperava-se que as empresas bem-sucedidas dessa indústria competitiva utilizassem, em maior medida, tais técnicas. No entanto, apenas 20% das empresas utilizavam técnicas de análise e planejamento de mercados para a função de *marketing* e 13% utilizavam técnicas matemático-científicas para a função contábil.
- Detectou-se interesse pela utilização dessas técnicas apenas quando as empresas eram questionadas com relação ao seu futuro, ou seja, quando a pergunta era: Como orientaria sua empresa? Que técnicas deveria utilizar?

COMPARAÇÃO COM OUTROS ESTUDOS

Da comparação com outros estudos foram obtidas as conclusões a seguir descritas.

- Na prática, o sistema de cálculo mais utilizado (65%) era o custo completo. Tal resultado segue a linha das conclusões alcançadas nos trabalhos de Rayburn (1981) e Coates, Smith & Stancey (1983),

mas diverge das do trabalho de Ratnatunga (1987), no qual o sistema de custo variável era o mais utilizado.

- Foi detectada certa necessidade de desenvolvimento da análise dos desvios e das responsabilidades nos orçamentos de *marketing* por parte dos responsáveis pela área de *marketing* (60% das respostas). Esse resultado diverge do obtido por Wilson & Bancroft (1983).
- A maior parte das empresas (salientando que apenas 32% das companhias utilizavam sistemas de custos variáveis) destinava os custos indiretos para grupos ou famílias de produto, o que resultava em alocações arbitrárias. Esse resultado segue a linha daquele obtido nos trabalhos da AAA (1972) e de Rayburn (1981).
- A maioria das respostas colhidas indicou que a **redução de custos** não pode ser aplicada à área de publicidade e promoção, pelo fato de que esses custos geram, normalmente, mais vendas. Os contabilistas que responderam ao estudo da AAA (1972), cujas empresas estavam enfocadas principalmente no produto, admitiram a dificuldade de reconhecer a relação causa-efeito, motivo pelo qual realizavam alocações arbitrárias e analisavam os custos em função das vendas.

Entende-se que a área de marketing precisa de informação ad hoc sobre o produto, o preço, o ciclo de vida do produto e a eficiência da publicidade e da promoção.

- O sistema de informação contábil foi desenvolvido favoravelmente desde os estudos da NAA (1971) e da AAA (1972). Atualmente, a maior parte das empresas dispõe de um sistema de informação contábil para *marketing* (Sicom) apoiado em folhas de cálculo, o qual facilita a tomada de decisões sobre a melhor combinação no *mix* de *marketing*.
- Quando os responsáveis pelas áreas de *marketing* e contabilidade foram questionados sobre suas atitudes, geralmente concordaram ao afirmar que os relacionamentos interpessoais e de comunicação entre as duas funções eram bons. Os estudos da NAA (1971) e da AAA (1972) mostraram inexistência de relação. Wilson & Bancroft (1983) detectaram que as relações cruzadas entre os departamentos tinham melhorado em comparação com as de estudos anteriores. No estudo aqui relatado, foram apuradas as mesmas evidências, que passaram a ser consideradas o ponto de partida para o desenvolvimento de adequada interface entre ambas as funções.

- No que diz respeito à função de *marketing*, 75% das empresas participantes da pesquisa haviam criado um cargo específico de “responsável pelos custos de *marketing*”, cuja função era organizar e promover o entendimento entre as áreas de *marketing* e contabilidade. Em sua pesquisa, Wilson & Bancroft (1983) observaram que apenas 8% das empresas tinham implantado o referido cargo, enquanto Ratnatunga (1987) chegou a 57%.
- Finalmente, outro indicador significativo desse movimento positivo na interface deveria ser o seguinte: as empresas com lucros e as bem-sucedidas (ou seja, as que se consideravam líderes em seus respectivos segmentos) deveriam ser aquelas que utilizassem com maior frequência as técnicas contábeis, de análise e planejamento de mercados e matemático-científicas. Essa hipótese foi confirmada, contradizendo resultados obtidos em estudos anteriores.

PROBLEMAS QUE IMPEDEM O MAIOR DESENVOLVIMENTO DA INTER-RELAÇÃO

Ao analisar os resultados, surgem vários problemas que impedem o maior desenvolvimento da inter-relação das funções, dos quais podem ser destacados os mencionados a seguir.

- Na maioria das empresas, os contabilistas não eram capazes de proporcionar informação não-rotineira, como o orçamento para o lançamento de um novo produto. Normalmente, os executivos de *marketing* não utilizavam a informação contábil ou pelo fato de ela não ser fornecida de maneira adequada ou porque grande quantidade de relatórios inúteis para sua função era apresentada. O resultado do estudo da NAA (1971) foi similar, enquanto Wilson & Bancroft (1983) detectaram alguma criatividade dos contabilistas na hora de procurar novas e diferentes formas para solucionar os problemas específicos de *marketing*. Entende-se que a área de *marketing* precisa de informação *ad hoc* sobre o produto, o preço, o ciclo de vida do produto e a eficiência da publicidade e da promoção.
- As técnicas convencionais eram as mais utilizadas. As novas técnicas foram rejeitadas por serem inúteis ou complicadas demais. Rayburn (1981) obteve resultados similares em seu estudo, motivo pelo qual manifestou sua preocupação pela complacência ante tais atitudes.
- Muitas das subfunções do *marketing* tinham formalizado seu próprio sistema de planejamento por meio de pacotes informáticos, que funcionavam independentemente.

mente do sistema de informação contábil (SIC). A solução desse problema consistiria no desenvolvimento de um SIC que utilizasse a entrada de um documento para diversas finalidades, departamentos ou funções.

- O responsável pelos **custos de marketing** deveria depender, hierarquicamente, do responsável de *marketing* e, funcionalmente, do responsável de contabilidade, para poder assimilar a filosofia de *marketing*. Assim, o responsável por esse **cargo estratégico** estaria capacitado para elaborar relatórios contábeis que facilitam a tomada de decisões em *marketing*.
- Outro problema específico corresponde ao princípio de relacionar vendas presentes com custos presentes, pelo fato de desconhecer-se que alguns custos de *marketing*, como os de promoção e publicidade, podem gerar vendas ou lucros a médio e longo prazos.

CONCLUSÕES

O cruzamento das respostas para as funções de *marketing* e contábil, reproduzidas nos quadros de 1 a 10 do tópico “Análise de Perguntas Cruzadas”, possibilitou a obtenção das conclusões relatadas a seguir.

Os sistemas de informação contábil devem ser coerentes com o meio ou o âmbito que envolve a organização, o que gera um vínculo de eficácia que posicionará a empresa em melhores condições para formular suas estratégias ou detectar suas necessidades.

Quanto à função de *marketing*, cabe destacar que o resultado da empresa depende da orientação adotada (produto, vendas ou consumidor). As empresas com perdas (7%) estão dirigidas ao produto, ao passo que as empresas com lucros (70%) estão enfocadas em vendas ou no consumidor (43,5%).

A orientação da empresa e sua classificação como bem-sucedida ou não são variáveis independentes, uma vez que existem diferenças significativas entre ambas. Os percentuais mais elevados da empresa bem-sucedida (12%) e da malsucedida (36%) foram obtidos nas empresas orientadas para o produto.

Ao comparar as técnicas de análise e planejamento de mercados com os resultados obtidos, detecta-se a existência de dependência entre ambas as questões. Mais uma vez, destaca-se o fato de as empresas com prejuízo (7%) não utilizarem tais técnicas, ao contrário daquelas que obtiveram lucro (70%), as quais as utilizavam em 30% dos casos.

Relacionando as técnicas de análise e planejamento de mercados com a consideração de empresa bem-sucedida ou malsucedida, observa-se que elas são variáveis dependentes, ou seja, 26% das empresas consideraram-se bem-sucedidas e, ao mesmo tempo, 20% utilizavam mais essas técnicas. Ao contrário, 74% consideraram-se malsucedidas e 49% delas não utilizavam as técnicas em questão.

Ao cruzar as técnicas de análise e planejamento de mercados com a orientação da empresa, observa-se dependência entre ambas, pelo fato de as empresas dirigidas ao produto (48%) serem aquelas que, com maior frequência, não utilizavam tais técnicas (35%). Ao contrário, as empresas enfocadas em vendas e no consumidor (52%) costumavam utilizá-las (33%).

Entre as conclusões obtidas na função contábil, destaca-se que o resultado das empresas depende da utilização das técnicas de contabilidade. As empresas com prejuízo (7%) são aquelas que não utilizavam técnicas contábeis e, ao contrário, as empresas com lucro (78%) utilizavam em maior proporção (54%) tais técnicas.

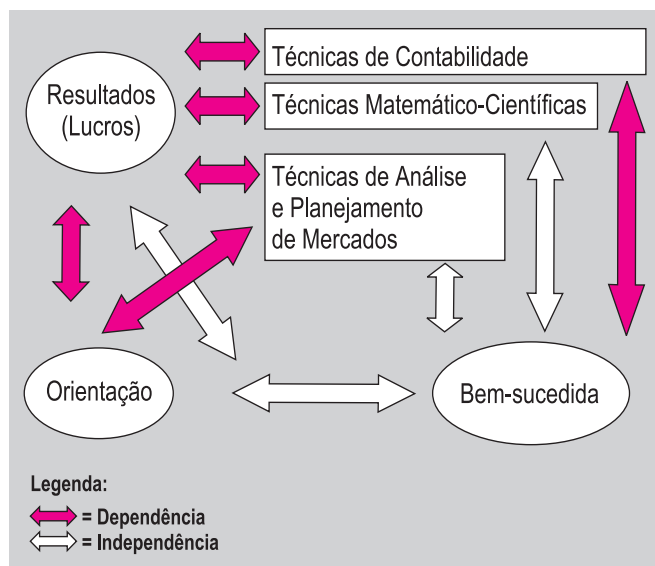
Ao comparar a utilização de técnicas de contabilidade com o sucesso ou não de uma empresa, percebe-se que se trata de variáveis independentes, ou seja, existem diferenças significativas entre elas. Os resultados mais elevados foram obtidos nas empresas malsucedidas (57%), utilizando técnicas contábeis (32%) ou não (25%).

Na comparação entre as técnicas matemático-científicas e os resultados, detecta-se a dependência entre eles. Mais uma vez, salienta-se o fato de as empresas com prejuízo (7%) não utilizarem as referidas técnicas; ao contrário, aquelas que apresentaram lucros (78%) utilizavam tais técnicas em maior grau (44%).

Quando se relacionou as técnicas matemático-científicas com a classificação como empresa bem-sucedida, detectou-se serem elas variáveis dependentes, mas em direção contrária à esperada, uma vez que a dependência lógica deveria ser que a empresa bem-sucedida utilizasse em maior medida as técnicas matemático-científicas. No caso, das empresas bem-sucedidas, que representavam 36%, 23% não utilizavam técnicas matemático-científicas, bem como das malsucedidas, que representavam 57%, 44% utilizavam essas técnicas em maior proporção.

Para finalizar, foi realizado o cruzamento entre os resultados e a classificação como empresa bem-sucedida. Mais uma vez, foi detectada independência entre elas, pelo fato de os percentuais mais elevados, tanto nas empresas malsucedidas (57%) quanto nas bem-sucedidas (36%), terem sido observados nas que obtiveram lucros (50% e 28% respectivamente).

O gráfico a seguir permite melhor visualização dessas relações, assim como possibilita apreciar esquematicamente a dependência ou independência entre as variáveis propostas. Em outras palavras, as empresas orientadas para



Relações Entre as Variáveis Propostas

o consumidor são aquelas que obtêm resultados mais positivos e, também, as que mais utilizam técnicas contábeis, de análise e planejamento de mercado e matemático-científicas. Por outro lado, nota-se dependência apenas entre a auto-avaliação da empresa como bem-sucedida e a utilização de técnicas de análise e planejamento de mercado e entre esta última variável e a orientação da empresa.

Assim, chega-se à conclusão de que os sistemas de informação contábil devem ser coerentes com o meio ou o âmbito que envolve a organização, o que gera um vínculo de eficácia que posicionará a empresa em melhores condições para formular suas estratégias ou detectar suas necessidades. Os sistemas de informação contábil devem ser enfocados nos fatores críticos — custo, qualidade, tempo, variabilidade, flexibilidade, marcas, atendimento ao cliente ou segmentos de mercado — que proporcionem aos usuários uma informação *ad hoc* e relevante, com vistas a assumir o menor risco possível diante da tomada de decisões em *marketing*. ♦

RESUMO

Os custos de *marketing* representam um dos elementos mais importantes na estrutura de custos de muitas empresas, tanto no aspecto qualitativo quanto no quantitativo. Neste trabalho, tem-se como objetivo analisar esses custos e determinar a inter-relação existente entre a função contábil e a de *marketing*, visando conhecer: os sistemas de controle que regulam a função de *marketing* das empresas associadas ao Instituto Tecnológico Agroalimentar (*Instituto Tecnológico Agroalimentario — AINIA*), que faz parte do Instituto da Média e Pequena Indústria Valenciana (*Instituto de la Mediana y Pequeña Industria Valenciana — IMPIVA*); as características organizacionais que favorecem a adoção de técnicas de controle para a relação contabilidade-*marketing*; e se a informação contábil é utilizada pelo departamento de *marketing* na tomada de decisões. Efetua-se, também, uma comparação entre os resultados obtidos na pesquisa e os de outros trabalhos empíricos. Por fim, compara-se a utilização de técnicas e ferramentas contábeis, matemático-científicas e de análise e planejamento de mercado com o bom desempenho das empresas, a orientação que elas seguem e os resultados (lucros) obtidos.

Palavras-chave: custos de *marketing*, setor agroalimentar, inter-relação contabilidade-*marketing*, técnicas e ferramentas de controle, orientação da empresa ao consumidor ou cliente.

ABSTRACT

The marketing costs represents one of the most important components, in quantitative and qualitative terms, in the cost structure of many companies. The primary aim of the present empirical study is analyze these costs and to determine: the interrelation between accounting and marketing in order to know which are the control systems in the marketing departments of companies associated to AINIA; the organizational characteristics that allow the adoption of tools to control the relation between accounting and marketing; if the accounting information is used in the decision making in the marketing department; to compare the results obtained with prior empirical studies; and lastly, to test the relation of the use of accounting and scientific techniques and the analysis of markets with the company results.

Uniterms: marketing costs, agri-food sector, accounting-marketing inter-relationship, control techniques and tools, orientation of the company to the consumer or client.

RESUMEN

Los costes de *marketing* representan uno de los elementos más importantes, tanto cualitativa como cuantitativamente, en la estructura de coste de muchas empresas. El presente trabajo empírico tiene como objetivo analizar dichos costes y determinar la interrelación existente entre la función contable y de *marketing*, para conocer: qué sistemas de control son los que regulan la función de *marketing* de las compañías asociadas al Instituto Tecnológico Agroalimentario (AINIA), perteneciente al Instituto de la Mediana y Pequeña Industria Valenciana (IMPIVA); las características organizacionales que favorecen la adopción de técnicas de control para

la relación contabilidad-marketing; si la información contable es utilizada por *marketing* en la toma de decisiones; la comparación de los resultados con otros trabajos empíricos; y por último, la contrastación de la utilización de técnicas y herramientas: contables, matemático-científicas y de análisis y planificación de mercados, con el éxito empresarial, la orientación de las compañías y los resultados (beneficios) obtenidos por las mismas.

Palabras clave: costes de *marketing*, sector agroalimentario, interrelación contabilidad-*marketing*, técnicas y herramientas de control, orientación de la empresa a consumidor o cliente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AINIA. *Memoria*. Espanha: Instituto Tecnológico Agroalimentario, 1997.
- ALCOY SAPENA, P. *El proceso de captación de los costes de marketing (interrelación contabilidad-marketing). Estudio del caso AINIA*. 1999. Tese (Doutorado) — Universidad de Valencia, Espanha.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE REPORTS. Report on the committee on cost and profitability analysis for marketing. *The Accounting Review*, v.47, p.575-615, 1972. Supplement.
- CARR, C.; TOMKINS, C. Strategic investment decisions: the importance of SMC. A comparative analysis of 51 case in U.K., U.S. and German companies. *Management Accounting Research*, p.199-217, Jun. 1996.
- CASTELLANO, E.; ENGUIDANOS, M.; GARCIA-ALVAREZ, J.M. Análisis sobre el sector agroalimentario valenciano. *Revista D'estudis Autònoms de la Generalitat Valenciana*, v.5, n.61, p.32-34, 1999.
- CHADWICK, L.; RATNATUNGA, J. Marketing asks more of accountants. *Accountants Weekly*, p.17-19, Oct. 23. 1981.
- COATES, J.B.; SMITH, J.E.; STANCEY, R.J. Results of a preliminary survey into the structure of divisional companies, divisionalised performance appraisal and the associated role of management accounting. In: COOPER, D.; SCAPENS, R.; ARNOLD, J. *Management accounting research and practice*. USA: Intitute of Cost and Management Accountants, 1983.
- CZYZEWSKI, A.B.; HULL, R.P. Improving profitability with life cycle costing. *Journal of Cost Management*, v.5, n.2, p.27-29, 1991.
- DATTA, Y. Market segmentation: an integrated framework. *Long Range Planning*, p.797-811, Dec. 1996.
- DWEYER, F.R. Customer lifetime valuation to support marketing decision making. *Journal of Direct Marketing*, p.6-13, Autumn 1997.
- FOSTER, G.; GUPTA, M. Manufacturing overhead cost driver analysis. *Journal of Accounting and Economics*, v.12, n.1-3, p.309-337, 1990.
- _____. Marketing, cost management and management accounting. CONSORTIUM FOR ADVANCED MANUFACTURING INTERNATIONAL (CAM), 1. Apr. 1994.
- FRIEDMAN, R.A. *Compensation at API (A)*. Harvard Business School Case No.9-490-051. USA: HBS, 1990.
- GOFTON, K. Budgets the hottest issue. *Marketing*, p.7-8, Dec. 1997.
- HARRISON, G.L. Educational and constraints on the development on an accounting / marketing interface. *Accounting and Finance*, v.18, n.1, May 1978.
- HOOLEY, G.J.; WEST, C.J.; LYNCH, J.E. Marketing lessons from U.K.'s: high-flying companies. *Journal of Marketing Management*, v.1, n.1, p.65-74, Summer 1984.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE). *Pesquisa industrial*. Madrid: INE, 1996.
- LEWIS, R.J. Activity-based costing for marketing. *Management Accounting*, p.33-38, Nov. 1991.
- MERLI, G. *Nueva estrategia de aprovisionamiento para la fabricación*. Madrid: Díaz de Santos, 1994.
- MOSSMAN, F.H.; CRISSY, W.J.E.; FISCHER, P.M. The new approaches to analysing marketing profitability. *Journal Marketing*, v.38, n.2, p.43-48, Apr. 1974.
- NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS (NAA). *Information for marketing management*. USA: NAA Research Study, 1971.
- O'SULLIVAN, D. Relationship marketing. *Accountancy Ireland*, p.30-31, Apr. 1996.
- ORSMOND, J. Establishing benchmarks for ad costs. *Marketing*, p.18-20, Oct. 1992.
- ORTEGA, E. *La dirección de marketing*. Madrid: Esic Madrid, 1987.
- RATNATUNGA, J. *The impact of financial control in marketing: with specific reference to the Australian food marketing industry*. 1987. Tese (Doutorado) — University of Bradford, Reino Unido.
- RAYBURN, L.G. Marketing costs — accountants to the rescue. *Management Accounting*, v.62, n.7, p.32-41, Jan. 1981.
- RIPOLL, V.; ALCOY, P.; AYUSO, A.; CRESPO, C.; SANCHEZ, A.; TAMARIT, C. *Factores determinantes de la gestión de la empresa Valenciana: implicaciones en la reducción de costes y en los sistemas de información de gestión*. Proyecto de Investigación Pre-competitivo. Espanha: Universidad de Valencia, 1995.
- SCAPENS, R.W. Closing the gap between theory and practice. *Management Accounting*, v.61, n.1 p.34-36, 1983.
- SCHIFF, M.; MELLMAN, M. *Financial management of the marketing function*. New York: Financial Executives Research Foundation, 1962.
- SCHULTZ, D.E.; GRONSTEDT, A. Making marcom an investment. *Marketing Management*, p.40-49, Fall 1997.
- SELNES, F. Analysing marketing profitability: sales are a dangerous cost-drive. *European Journal of Marketing*, v.26, n.2, p.15-26, 1992.
- SHIELDS, M.D.; YOUNG, S.M. Managing product life cycle costs: an organisational model. *Journal of Cost Management*, p.39-52, Fall 1991.
- SIMON, C.J.; SULLIVAN, M.W. The measurement and determinants of brand equity: a financial approach. *Marketing Science*, p.28-52, Winter 1993.
- WHITE, J.; MILES, M.P. The financial implications of advertising as an investment. *Journal of Advertising Research*, p.43-52, Jul. Aug. 1996.
- WILSON, R.M.S. The role of the accountant in marketing. *Marketing Forum*, p.21-33, May/June 1971.
- WILSON, R.M.S.; BANCROFT, A.L. The application of management accounting techniques to the planning and control of marketing of consumer non-durables. *Occasional Paper Series*, Institute of Cost and Management Accountants, 1983.
- WINER, L. A Profit — oriented decision system. *Journal of Marketing*, v.30, n.2, p.38-44, Jan. 1966.