

C  
o  
r  
r  
e  
s  
p  
o  
n  
d  
ê  
n  
c  
i  
a

Correspondência para/  
Correspondência para/  
Correspondence to  
Aléssio Bessa Sarquis, MSc  
Aluno do curso de  
Doutorado em  
Administração da  
Universidade  
de São Paulo - USP.  
Fone: (47) 436-5039  
e-mail:  
alesio.sarquis@ig.com.br

Artigo recebido em: 17/03/03  
Aprovado em: 02/06/03

## ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING: UMA PROPOSIÇÃO DE MODELO APLICÁVEL À PEQUENA EMPRESA

### PRESUPUESTO DE GASTOS DE MARKETING: UNA PROPUESTA DE MODELO APLICABLE A LA PEQUEÑA EMPRESA

### MARKETING EXPENSES BUDGETING: A PROPOSED MODEL FOR SMALL BUSINESSES

*Aléssio Bessa Sarquis, MSc*

Aluno do curso de Doutorado em  
Administração - USP.  
e-mail: alesio.sarquis@ig.com.br

*Ana Akemi Ikeda, Dra.*

Profa. Associada da Faculdade de Economia,  
Administração e Contabilidade - USP/ Vice-  
coord. do MBA Marketing da FIA/FEA/USP.

**Palavras-chave:**  
marketing - administração,  
pequenas e médias  
empresas,  
orçamento nas empresas.

**RESUMO:** Este artigo trata de orçamento de despesas de marketing enquanto um componente básico do planejamento de marketing e do processo de gerenciamento e controle das atividades de marketing. Tem por objetivos examinar os aspectos fundamentais do processo de estruturação do orçamento de despesas de marketing, sugerir métodos de planejamento, operacionalização e controle do orçamento, e colocar o orçamento de despesas de marketing em sua perspectiva de importância adequada. A elaboração deste trabalho foi baseada em um levantamento bibliográfico sobre o assunto e na vivência dos autores com pequenas empresas e com a implementação de orçamentos de despesas em diferentes organizações. Os principais assuntos tratados são: caracterização do orçamento de despesas de marketing, tipos de despesas que compõem o orçamento de marketing, abrangência e formato de apresentação do orçamento de despesas, sistemática de contabilização das despesas, definição do montante de gastos e da forma de distribuição de verba, e sistemática de controle e monitoramento do orçamento de despesas.

**Palabras clave:**  
marketing -  
administración,  
pequeñas y medianas  
empresas,  
presupuesto en las  
empresas.

**RESUMEN:** Este artículo trata del presupuesto de gastos de marketing en cuanto un componente básico del planeamiento de marketing y del proceso de administración y control de las actividades de marketing. Tiene por objetivos examinar los aspectos fundamentales del proceso de estructuración del presupuesto de gastos de marketing, sugerir métodos de planeamiento, operacionales y control de presupuesto, y poner el presupuesto de gastos de marketing en su perspectiva de importancia adecuada. La elaboración de este trabajo se basó en un análisis bibliográfico sobre el asunto y en la vivencia de los autores con pequeñas empresas y con la implementación de presupuestos de gastos en diferentes organizaciones. Los principales asuntos tratados son: caracterización del presupuesto de gastos de marketing, tipos de gastos que componen el presupuesto de marketing, abarcadura y forma de presentación del presupuesto de gastos, sistemática de contabilización de los gastos, definición del montante de gastos y de la forma de distribución del presupuesto, y sistemática de control y monitoreo del presupuesto de gastos.

**Key words:**  
marketing - administration,  
small and medium-sized  
companies,  
budgeting in companies.

**ABSTRACT:** This article deals with the budgeting of marketing costs as a basic component of marketing planning and the management and control of marketing activities. Its objectives are to examine the fundamental aspects in the process of compiling the marketing expenses budget, to suggest methods of budget planning, operationalization and control and to place marketing expenses budgeting within its perspective of due importance. This work was carried out based on a bibliographic survey on the subject and on the authors' experience of small businesses and of implementing expenses budgets in different companies. The principal subjects dealt with are: the definition of marketing expenses, the types of expenses that make up the marketing budget, the scope and presentation format of the expenses budget, the expenses accounting system, the determination of the amount of expenditure and the way in which resources are allocated, and the expenses budget control and monitoring system.

## 1. INTRODUÇÃO

Pesquisas têm mostrado que na pequena empresa o processo de planejamento e controle orçamentário ocorre de forma limitada, superficial, com visão de curto prazo, evidenciando a necessidade de sistemáticas mais estruturadas. No entanto, na publicação nacional há uma enorme carência a respeito de sistemáticas de estruturação e gerenciamento de orçamentos de marketing nas organizações. Uma pesquisa bibliográfica mais ampla pode facilmente revelar que diversos autores e articulistas em marketing, inclusive especialistas em planejamento de marketing, nada ou quase nada tratam do assunto. Ademais, existem alguns autores e especialistas em orçamento empresarial que tratam do assunto de modo limitado, restringindo-se ao orçamento de receitas/despesas de vendas.

Supostamente, as razões para isso podem estar representadas por três fatores: muitos autores entendem o orçamento de marketing como algo de menor importância, quando comparado com outras questões/decisões relacionadas ao processo de gerenciamento e planejamento de marketing; muitos acreditam que o assunto não carece de maior tratamento ou aprofundamento, uma vez que os princípios que regem o orçamento de marketing são semelhantes aos demais princípios de orçamento empresarial; ou, talvez, o fato de muitos não perceberem a contribuição do orçamento de marketing no processo de planejamento de marketing, nem sua importância como ferramenta de planejamento e controle das atividades de marketing.

Esses fatos já foram observados por Westwood (1997), ao apontar que "não é incomum encontrar planos de marketing, com objetivos, estratégias e programas de ação, sem qualquer cálculo de custos ou tentativa de se avaliar o custo/benefício que está sendo proposto", e por Ferrell et al (2000), ao afirmarem que "desenvolver um plano de marketing que ignora as realidades financeiras da organização é desperdício de tempo e mostra grande ingenuidade por parte do gerente de marketing". Em contrapartida, há autores como Campomar (1983), Skacel (1992), Gracioso (1996), Hiebing & Scott (1997), Westwood (1997), Welsch (1998), Kotler & Armstrong (1998), Frezatti (1999), Ferrell et al (2000) e Stevens et al (2001) que abordam, de alguma maneira, o orçamento de marketing e o mencionam como algo necessário ao processo de planejamento de marketing e/ou como ferramenta importante no processo de gerenciamento e controle das atividades de marketing/vendas. As argumentações mais relevantes apresentadas por esses autores são as seguintes:

- **Há necessidade de as empresas melhorarem a eficácia da gestão de marketing/vendas e a eficiência dos gastos de marketing.** Aspectos como o acirramento da competitividade, elevação da pressão dos custos/despesas, diversificação das ferramentas e estratégias de marketing e necessidade de maior agilidade na tomada de decisão

estão exigindo das empresas maior eficiência na aplicação dos recursos destinados ao marketing e à melhoria do processo de planejamento e controle de marketing.

- **Um planejamento de marketing bem elaborado necessita de um orçamento de marketing.** Através do orçamento de marketing é possível identificar os gastos necessários para implementação do plano de marketing, bem como efetuar as análises de lucros/perdas e de retorno/viabilidade do plano de marketing.
- **Em muitos ramos de atividade, os gastos de marketing representam uma porcentagem substancial do custo total das empresas.** Na indústria de cosméticos, os gastos de marketing significam algo em torno de 20% a 30% das vendas, requerendo um eficiente sistema de planejamento, controle e monitoramento do orçamento de despesas de marketing.
- **A definição sobre o montante de gastos em marketing é uma decisão difícil e de elevado risco.** Trata-se de uma decisão que requer muita análise e informações, e cujo resultado pode afetar seriamente o desempenho de marketing e a rentabilidade desejada pela empresa.
- **Nas empresas onde não existe orçamento de marketing, os administradores tendem a encarar os gastos de marketing de maneira descontrolada e extravagante.** A prática de utilização de orçamento como instrumento de gestão de marketing tende a criar uma consciência de custo no pessoal de marketing, fazendo-os planejar os gastos mais realisticamente, utilizar melhor os recursos disponíveis e adotar uma atitude direcionada para o atingir os objetivos/resultados.

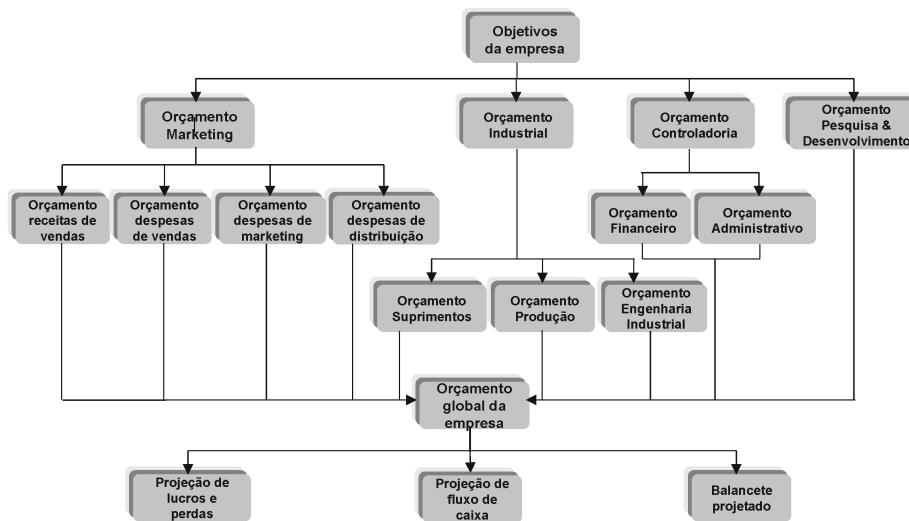
## 2. FUNDAMENTOS DO ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING

O orçamento de despesas de marketing pode ser definido como um processo formal e sistemático de planejamento e controle dos gastos relacionados com as atividades e estratégias de marketing, para um dado período de tempo (HIEBING & SCOTT, 1997). A figura 1 mostra que o orçamento de despesas de marketing é parte integrante do orçamento de marketing da empresa, o qual é composto pelo orçamento de receitas de vendas, orçamento de despesas de vendas e demais orçamentos de despesas de competência de marketing.

Por sua vez, o orçamento de marketing é parte integrante do orçamento global da empresa, em conjunto com o orçamento industrial, orçamento administrativo, orçamento financeiro e os demais tipos de orçamentos que compõem o orçamento empresarial. Apesar de isso ser simples de entender, na prática a elaboração do orçamento empresarial não é uma tarefa fácil. Conforme

aponta Westwood (1997), a soma inicial dos diversos orçamentos raramente se equilibra no primeiro momento, exigindo a realização de várias simulações, revisão na projeção das vendas, alteração nas linhas de produtos, redução no volume de gastos e ajuste nas atividades planejadas, até que o resultado final seja equilibrado e adequado com os objetivos desejados.

Figura 1- Processo de Elaboração do Orçamento Empresarial



Fonte: Adaptado de Westwood (1997)

Obviamente o orçamento de marketing deve estar vinculado aos objetivos da empresa, mas a situação ideal é aquela onde o processo de elaboração do orçamento de marketing tem por base o planejamento de marketing, com seus objetivos, estratégias e ações previamente definidos (WELSCH, 1998; FREZATTI, 1999 e LOW & MOHR, 1992). Portanto, a seqüência de atividades ideal para elaboração do orçamento de despesas de marketing é: 1) análise da situação de marketing da empresa; 2) determinação dos objetivos de marketing; 3) estabelecimento das estratégias de marketing; 4) definição do programa de ação; 5) elaboração do orçamento de receitas de vendas; e 6) finalmente, elaboração do orçamento de despesas de marketing.

Para estruturação e implementação de uma sistemática de orçamento de despesas de marketing, há necessidade de discutir sobre várias questões, sendo as principais as seguintes:

- a) Qual deve ser a amplitude do orçamento de despesas de marketing?
- b) Quais os tipos e itens de despesas que compõem o orçamento de despesas de marketing?

- c) Qual a abrangência e o formato de apresentação do orçamento de despesas de marketing?
- d) Como devem ser contabilizadas as despesas de marketing?
- e) Quem deve ser o responsável pela elaboração e aprovação do orçamento de despesas de marketing?
- f) Qual o método utilizado para definição do montante de gastos de marketing e como distribuir a verba pelas diversas ferramentas/atividades de marketing?
- g) Como serão efetuados o controle e monitoramento do orçamento de despesas de marketing?

### **AMPLITUDE DO ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING**

Os dados de um orçamento pouco significam se eles não tiverem alguma relação com a dimensão temporal. Orçamentos de despesas de marketing devem expressar as estimativas de gastos esperados para um determinado período de tempo.

Com base nas necessidades, no grau de organização administrativa e na visão de planejamento da empresa, o orçamento de despesas de marketing pode ter a amplitude mensal, bimestral, trimestral, semestral, anual ou de uma campanha de marketing específica. Naturalmente, orçamentos de despesas elaborados com base semestral ou anual são mais difíceis de serem preparados, pois requerem decisões e detalhes sobre períodos de tempo mais distantes.

Entretanto, de acordo com Stevens et all (2001), a maioria das empresas tem por prática preparar orçamento de despesas de marketing numa base anual, seguindo a mesma amplitude do planejamento anual de marketing.

### **DESPESAS QUE COMPÕEM O ORÇAMENTO DE MARKETING**

O orçamento de despesas de marketing contém, de forma detalhada, todos os tipos e itens de despesas de responsabilidade de marketing. As despesas de marketing podem ser classificadas segundo os tipos de mídias, as formas de gastos, a natureza das atividades e/ou ferramentas disponíveis de marketing.

A figura 2 apresenta o conjunto de despesas que, de modo geral, compõem o orçamento de despesas de marketing. Elas estão agrupadas em categorias de despesas como segue: despesas de comunicação de marketing, despesas de pesquisa de marketing, despesas de vendas, despesas de desenvolvimento de produtos, despesas de serviços aos clientes, despesas de distribuição e despesas administrativas de marketing.

Figura 2 - Despesas que Compõem o Orçamento de Marketing



Fonte: Elaborado a partir de MALBURG (1993), WESTWOOD (1997), WELSCH (1998) e STEVENS et alII (2001)

Cabe ressaltar que, na prática, as categorias de despesas que compõem o orçamento de marketing variam conforme as características da empresa, a natureza do mercado e o papel (escopo) do marketing na organização. Há empresas onde o orçamento de despesas de marketing é composto apenas das despesas de comunicação de marketing e pesquisa de marketing, mas há outras onde nele estão incluídas todas as categorias de despesas apresentadas na figura 2.

## ABRANGÊNCIA E FORMATO DE APRESENTAÇÃO DO ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING

A abrangência do orçamento de despesas de marketing varia em

decorrência do tamanho da empresa, tipo do mix de produto, diversidade dos segmentos/mercados-alvo, variedade de marcas, tamanho (e frequência) das campanhas de marketing e da natureza do mercado de atuação.

As formas alternativas de abrangência do orçamento de despesas de marketing são: por marca/grupos de marcas, por produto/linha de produto, por segmento de mercado/canal de distribuição, por região/área geográfica de atuação da empresa, por campanha de marketing específica, único orçamento consolidado para a empresa ou pela combinação de quaisquer das formas anteriores (WELSCH, 1998).

Quanto ao formato de apresentação, o orçamento de despesas de marketing tende a seguir as necessidades de controle e análise dos gastos de marketing da empresa. A figura 3 apresenta um modelo de formato de orçamento de despesas de marketing. Nele aparecem exemplificadas as categorias de despesas concernentes à comunicação de marketing, pesquisa de marketing e gastos administrativos de marketing, bem como o detalhamento dos respectivos itens (contas) de despesas de marketing.

Esse formato de apresentação tem como benefícios: 1) permite visualização rápida e objetiva do orçamento de despesas de marketing; 2) possibilita a verificação conjunta das contas, grupos de contas e categorias de despesas de marketing; 3) torna possível a realização de análises horizontal e vertical do orçamento.

A análise baseada na visão horizontal (por item de despesa, grupo de contas e/ou por categoria de despesas) apresenta o detalhamento dos gastos de marketing para cada subperíodo do orçamento (mês, bimestre ou trimestre) e possibilita analisar a evolução dos gastos ao longo do período, os subperíodos de maior e menor intensidade de gastos, a adequação da época de efetivação das despesas, além de possibilitar o controle ao longo do período do orçamento.

A análise baseada na visão vertical apresenta a participação percentual de cada item de despesa, grupo de contas e categoria de despesas no total do orçamento de marketing, bem como a participação percentual de cada item em relação ao total de despesas do grupo de contas ou da categoria a que pertence. Essa forma de visão possibilita melhor planejar a distribuição de verba pelo composto de marketing, melhor visualizar a importância e proporção de investimentos que está sendo direcionado para as mídias, ferramentas e/ou atividades de marketing, além de permitir análises comparativas (por item de despesa, por grupo de contas e por categoria de despesas) com as receitas de vendas (bruta ou líquida) da empresa.

Figura 3 - Formato de Orçamento de Despesas de Marketing

ITENS DE DESPESAS	JAN-MAR/02	ABR-JUN/02	JUL-SET/02	OUT-DEZ/02	TOTAL	
	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	%
<b>COMUNICAÇÃO MARKETING</b>	<b>82.900</b>	<b>101.620</b>	<b>113.800</b>	<b>136.800</b>	<b>435.120</b>	<b>48,2</b>
<b>Propaganda</b>	<b>900</b>	<b>41.620</b>	<b>29.200</b>	<b>77.300</b>	<b>149.020</b>	<b>34,25</b>
Anúncios em revistas e jornais	29.020	26.800	45.700	101.520	23,33	
Anúncios em tv e rádio	2.600	1.500	15.600	19.700	4,53	
Anúncios em adesivos ebutton	900	900	1.800	1.800	0,41	
Anúncios em placas eoutdoor	10.000	16.000	26.000	5,98		
<b>Relações públicas/publicidade</b>	<b>5.300</b>	<b>18.400</b>	<b>13.300</b>	<b>10.300</b>	<b>47.300</b>	<b>10,87</b>
Patrocínio de ações comunitárias	2.500	2.500	4.500	2.500	12,000	2,76
Assessoria de imprensa (releases)	500	4.600	500	5.500	11,100	2,55
Doações e obras de caridade	1.500	1.500	1.500	1.500	6,000	1,38
Clipping de mídias	800	800	800	800	3,200	0,74
Perfil institucional	9.000	6.000	15.000	3,45		
<b>Promoção de vendas</b>	<b>51.150</b>	<b>22.500</b>	<b>39.000</b>	<b>26.500</b>	<b>139.150</b>	<b>31,98</b>
Feiras e exposições	47.650	35.000	82.650	18,99		
Desfiles de lançamento	15.000	18.500	33.500	7,70		
Materiais de merchandising	1.500	1.500	1.500	1.500	6,000	1,38
Concurso de vendas	4.000	4.000	8.000	1,84		
Amostra grátis	2.000	2.000	2.500	2.500	9,000	2,07
<b>Materiais de vendas</b>	<b>20.200</b>	<b>16.600</b>	<b>21.000</b>	<b>19.200</b>	<b>77.000</b>	<b>17,70</b>
Cartela de cores	4.500	3.800	4.500	3.800	16,600	3,82
Book tendências	10.200	8.800	12.000	9.900	40,900	9,40
Perfil de produto	1.500	500	1.500	3.500	0,80	
Mostruários	4.000	4.000	4.000	4.000	16,000	3,68
<b>Marketing direto</b>	<b>5.350</b>	<b>2.500</b>	<b>11.300</b>	<b>3.500</b>	<b>22.650</b>	<b>5,21</b>
Mala direta	2.850	8.800	11.650	2,68		
Site (home page)	2.500	2.500	3.500	11,000	2,53	
<b>PESQUISA DE MARKETING</b>	<b>23.000</b>	<b>31.000</b>	<b>42.500</b>	<b>29.000</b>	<b>125.500</b>	<b>13,9</b>
<b>Pesquisa de tendência - internacional</b>	<b>9.500</b>	<b>22.500</b>	<b>27.500</b>	<b>16.500</b>	<b>76.000</b>	<b>60,56</b>
Pesquisa via feiras internacionais	9.500	10.500	9.500	11.500	41,000	32,67
Pesquisa via premiere vision	12.000	18.000	5.000	35.000	27,89	
<b>Pesquisa de tendência - nacionais</b>	<b>10.700</b>	<b>6.200</b>	<b>12.700</b>	<b>9.200</b>	<b>38.800</b>	<b>30,92</b>
Pesquisa via focus group	4.000	6.500	10.500	8,37		
Pesquisa via painel de consumidores	1.200	1.700	1.700	2.700	7,300	5,82
Teste de marketing	5.500	4.500	4.500	6.500	21,000	16,73
<b>Pesquisa via materiais e publicações</b>	<b>2.800</b>	<b>2.300</b>	<b>2.300</b>	<b>3.300</b>	<b>10.700</b>	<b>8,53</b>
Assinatura de publicações especializadas	2.000	500	1.500	1.500	5.500	4,38
Aquisição de produtos, books e catálogos	800	1.800	800	1.800	5.200	4,14
<b>GASTOS ADMINISTRATIVOS</b>	<b>86.769</b>	<b>86.169</b>	<b>86.894</b>	<b>82.443</b>	<b>341.275</b>	<b>37,8</b>
<b>Gastos com pessoal</b>	<b>82.615</b>	<b>78.215</b>	<b>80.915</b>	<b>78.315</b>	<b>320.060</b>	<b>93,78</b>
Salários e pró-labore	48.995	48.995	48.995	48.995	195.980	57,43
Encargos sociais	13.941	13.941	13.941	13.941	55.764	16,34
Férias e 13o salário	9.195	9.195	9.195	9.195	36.780	10,78
Alimentação de funcionários	3.206	3.206	3.206	3.206	12.824	3,76
Transporte de funcionários	1.294	1.294	1.294	1.294	5.176	1,52
Assistência médica/odontológica	1.800	1.200	900	1.300	5.200	1,52
Seguro de vida	384	384	384	384	1.536	0,45
Formação e treinamento de pessoal	3.800	3.000	6.800	1,99		
<b>Gastos com material de consumo</b>	<b>1.188</b>	<b>1.165</b>	<b>1.375</b>	<b>1.035</b>	<b>4.763</b>	<b>1,40</b>
Fotocópias	120	180	200	150	650	0,19
Materiais de escritório/expediente	108	230	280	150	768	0,23
Postagem e malotes	100	120	80	100	400	0,12
Assinatura de jornais e revistas	225	-	180	-	405	0,12
Telefone e fac-símile	635	635	635	635	2.540	0,74
<b>Gastos com móveis e equipamentos</b>	<b>-</b>	<b>2.436</b>	<b>831</b>	<b>-</b>	<b>3.267</b>	<b>0,96</b>
Aquisição de móveis/equip. de escritórios	2.436	-	-	-	2.436	0,71
Manut./conservação de imobilizado	-	831	-	-	831	0,24
<b>Gastos com viagens/deslocamentos</b>	<b>1.993</b>	<b>2.380</b>	<b>2.800</b>	<b>2.120</b>	<b>9.293</b>	<b>2,72</b>
Refeições/lanches	400	420	380	400	1.600	0,47
Hospedagem	291	280	270	300	1.141	0,33
Passagem	1.142	1.500	2.000	1.300	5.942	1,74
Taxi e combustível (Km rodado)	160	180	150	120	610	0,18
<b>Gastos diversos</b>	<b>973</b>	<b>973</b>	<b>973</b>	<b>973</b>	<b>3.892</b>	<b>1,14</b>
Copa e cozinha	59	59	59	59	236	0,07
Energia elétrica	125	125	125	125	500	0,15
Água e esgoto	119	119	119	119	476	0,14
Jardinagem e conservação patrimonial	50	50	50	50	200	0,06
Higiene e limpeza	120	120	120	120	480	0,14
Seguros (patrimonial e veículos)	500	500	500	500	2.000	0,59
<b>TOTAL DESPESAS DE MARKETING</b>	<b>192.669</b>	<b>217.789</b>	<b>243.194</b>	<b>248.243</b>	<b>901.895</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaborado a partir de Hiebing & Scott (1997)



## SISTEMÁTICA DE CONTABILIZAÇÃO DAS DESPESAS DE MARKETING

A sistemática de contabilização das despesas de marketing compreende a determinação de centros de responsabilidades, a identificação das contas contábeis para as despesas de marketing, a fixação de critérios para rateios das despesas de marketing e os procedimentos para o lançamento contábil das despesas de marketing.

Denomina-se por centro de responsabilidade (também chamado de centro de custo, centro de lucro ou centro de investimento) uma determinada unidade ou subunidade organizacional de marketing responsável pelo planejamento, execução e controle de uma dada categoria de gastos de marketing e para o qual são alocadas (destinadas) as correspondentes despesas de marketing (WELSCH, 1998).

A determinação de centros de responsabilidades em marketing é efetivamente necessária para a adequada contabilização e controle das despesas de marketing. Sem eles, há uma forte tendência de que os gastos de marketing, sobretudo aqueles de natureza genérica e administrativa, não sejam adequadamente administrados, pois fica difícil estimá-los, controlá-los e identificar os responsáveis.

Em marketing, as formas de determinação de centros de responsabilidade variam segundo a estrutura organizacional e as necessidades de controle da empresa. As alternativas mais comumente citadas são: por função de marketing (vendas, propaganda, pesquisa, promoção de vendas), por produto/linhas de produtos, por marca/grupos de marcas, por área/região de vendas, por campanha de marketing, por mercado/segmentos de mercado, por canal de distribuição, por hierarquia funcional de marketing ou pela combinação de quaisquer das formas anteriores (WELSCH, 1998; SKACEL, 1992 e MALBURG, 1993).

Outro componente necessário para contabilização das despesas de marketing é a identificação das contas contábeis de marketing. Essa identificação passa pela criação, adequação ou inclusão de contas (com nomes e códigos contábeis) específicas para cada item e/ou tipo de despesas de marketing no plano geral de contas da empresa.

A figura 4 apresenta um modelo de plano geral de contas simplificado, contendo exemplos de centros de responsabilidades em marketing (baseados no critério hierarquia funcional) e as respectivas contas contábeis por item/tipo de despesas de marketing:

Figura 4 - Plano de Contas e Centros de Responsabilidades - Simplificado

Figura 4 - Plano de Contas e Centros de Responsabilidades - Simplificado

CENTROS DE RESPONSABILIDADES		CONTAS CONTÁBEIS	
Códigos	Denominação	Códigos	Denominação
5000	Gerência de marketing	1.3.8.0.1.0	Despesas com treinamento de pessoal
		1.3.8.0.1.1	Despesas com viagens e estadias
		1.3.8.0.1.2	Despesas com verba de representações
		1.3.8.0.1.3	Despesas com aquisição de revistas, jornais e livros
5010	Coord. de promoção de vendas e <i>merchandising</i>	1.3.8.2.0.1	Participação em feiras e exposição
		1.3.8.2.0.2	Promoção de degustação e demonstração de produtos
		1.3.8.2.0.3	Despesas com concurso de incentivo externo
		1.3.8.2.0.4	Despesas com amostra grátis e pilotagem
		1.3.8.2.0.5	Despesas com cartaz, cartazete e <i>display</i> para PDV
5020	Coord. de propaganda e relações públicas	1.3.8.3.0.1	Anúncio em tv, rádio e cinema
		1.3.8.3.0.2	Anúncio em jornais e revistas
		1.3.8.3.0.4	Anúncio em painel, <i>outdoor</i> e <i>front light</i>
		1.3.8.3.0.5	Despesas com patrocínio de atividades comunitárias
		1.3.8.3.0.6	Despesas com assessoria de imprensa
		1.3.8.3.0.7	Despesas com informativo próprio
5030	Assistente de pesquisa e informações de marketing	1.3.8.4.0.1	Despesas com aquisição de publicações/materiais de pesquisa
		1.3.8.4.0.2	Despesas com pesquisa evolutiva (IBOPE/NPD)
		1.3.8.4.0.3	Despesas com pesquisa <i>focus group</i>
		1.3.8.4.0.4	Despesas com visitação à feiras/eventos internacionais
		1.3.8.4.0.5	Despesas com visitação à clientes, fornecedores e distribuidores

Fonte: Elaborado a partir de Malburg (1993)

Para definição das contas contábeis, a área de marketing deve contar com o apoio da área de controladoria/contabilidade da empresa. Primeiro, porque é necessário compatibilizar a estrutura do orçamento de despesas de marketing com o sistema de contabilidade e orçamento da empresa. Segundo, porque as despesas de marketing precisam ser classificadas e contabilizadas segundo a sistemática de apresentação e análise do orçamento/resultados desejada pela empresa. Terceiro, porque cabe à área de controladoria/contabilidade consolidar o orçamento global da empresa, operacionalizar a contabilização das despesas de marketing e fornecer os dados/informações contábeis/orçamentários necessários para o controle do orçamento de despesas de marketing (SKACEL, 1992 e WELSCH, 1998).

Freqüentemente o pessoal de marketing ou a alta administração da empresa deseja dispor de dados mais detalhados para avaliar a performance por produto/linha de produtos, por marca/grupos de marcas, por categoria de clientes, por área/região de vendas, por mercado/segmento de mercado, por canal de distribuição ou por campanha de marketing. Do mesmo modo, é freqüente a necessidade de alocar (distribuir) determinados tipos de despesas de marketing entre vários centros de responsabilidades. Nessas situações, tanto a fixação de critérios para efetivação de rateio, quanto a definição da posição em que os gastos de marketing devem ser inseridos no demonstrativo de resultados do exercício (D.R.E.) passam a ser imprescindíveis para a contabilização das despesas de marketing.

A necessidade de rateios acontece geralmente com as contas de despesas de marketing de natureza administrativa, fixas e genéricas

(pertencentes a diferentes centros de responsabilidades, produtos, marcas, regiões de vendas, segmentos de mercados, categorias de clientes ou canais de distribuição). Exemplos de contas de despesas fixas comumente sujeitas a rateios são: gastos com limpeza, copa e jardinagem; gastos com água e esgoto; gastos com energia elétrica; gastos com seguros; gastos com aluguel/depreciação de imóveis e taxas de condomínio; e gastos com comunicação (chamadas locais, nacionais e internacionais).

Os principais critérios de rateio, possíveis de utilização sob a ótica de marketing, são: rateio proporcional ao faturamento (bruto ou líquido), rateio proporcional às vendas líquidas, rateio proporcional ao esforço requerido para realização, rateio proporcional ao estágio em que se encontra no ciclo de vida, rateio proporcional à posição em que se encontra na matriz de análise de portfólio, rateio proporcional ao impacto/benefício obtido com o esforço realizado, rateio proporcional ao potencial de mercado (para o caso de rateio por mercado/segmento de mercado ou canal de distribuição) ou a combinação de quaisquer das formas anteriores.

Quanto ao procedimento de lançamento contábil, Welsch (1998) propõe que as despesas de marketing sejam contabilizadas em duas etapas. Na primeira, após a conclusão do orçamento de marketing, as despesas devem ser provisionadas, em base mensal, debitando-se uma conta de despesa tipo "despesas de marketing" e creditando-se uma conta de provisão tipo "provisão de despesas de marketing". Na segunda, quando da efetivação das despesas, debitando-se a conta de provisão ("provisão de despesas de marketing") e creditando-se a conta de despesa específica relacionada ao fato gerador.

### **OS RESPONSÁVEIS PELA ELABORAÇÃO E APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING**

Todo orçamento de despesas de marketing deve ter os responsáveis claramente definidos. De maneira geral, o orçamento de despesas de marketing é de responsabilidade direta do pessoal de marketing, sendo o principal executivo de marketing da empresa o responsável geral pelo orçamento de marketing. Nas empresas maiores, é comum a utilização da abordagem em equipe, envolvendo gerente de marketing, gerente de produtos, gerente de mercado, gerente de vendas, gerente de contas, gerente de propaganda/relações públicas, gerente de promoção de vendas/merchandising e gerente de pesquisa/informações de marketing, para a discussão e elaboração do orçamento de despesas de marketing (LOW & MOHR, 1992). Essa abordagem tem por objetivos dispor de orçamentos capazes de: atender às necessidades e expectativas de marketing; comprometer os participantes com as atividades/parâmetros estabelecidos no orçamento de marketing; obter maior precisão e realismo nas estimativas

de despesas de marketing; estimular a consciência de custo no pessoal envolvido na execução dos gastos de marketing.

No entanto, mesmo utilizando a abordagem em equipe, é desejável que a preparação do orçamento de despesas de marketing tenha alguém responsável pela sua condução. Uma alternativa é designar a tarefa para o pessoal responsável por cada centro de responsabilidade de marketing. Outra alternativa é responsabilizar o pessoal encarregado por cada subunidade organizacional de marketing (ou seja, o gerente de promoção de vendas/merchandising, o gerente de propaganda/relações públicas e o gerente de pesquisa/informações de marketing) para elaboração do seu orçamento de despesas de marketing específico (WELSCH, 1998).

A responsabilidade pela aprovação final do orçamento de marketing é geralmente da alta administração, isto é: do presidente da empresa, do vice-presidente de marketing, do vice-presidente de vendas ou da diretoria executiva. No caso das empresas menores, a responsabilidade pela análise e aprovação final do orçamento de despesas é geralmente do proprietário, do gerente geral, do encarregado de vendas ou do encarregado de marketing.

#### **DEFINIÇÃO DO MONTANTE DE GASTOS DE MARKETING E DA FORMA DE DISTRIBUIÇÃO DE VERBAS**

Quanto a empresa deve destinar para o orçamento de despesas de marketing de uma dada marca, produto ou serviço? Definitivamente, essa não é uma questão de resposta única, simples e objetiva. Uma resposta mais elaborada a essa questão requer uma discussão sobre o método de definição do montante total de gastos do orçamento de marketing e sobre a forma como essa verba será distribuída pelas diversas ferramentas/atividades de marketing.

Embora exista um conceito comum de que quanto mais verba a empresa despender em atividade de marketing tanto mais vendas ela realizará, a verdade é que há um ponto no qual o dispêndio extra em atividades de marketing já não produz mais vendas adicionais lucrativas para a empresa (HOLTJE, GUAGLIARDI & MAZZON, 1982). Considerando que poucas empresas se encontram em posição de testar essa equação e identificar qual o ponto ótimo de investimento em marketing, é que a maioria das empresas costuma definir o montante de gastos em marketing baseado em aspectos pragmáticos e de acordo com a operação e características individuais da empresa.

Existem diferentes métodos/abordagens utilizados para definição do montante total de gastos em marketing. Os mais comumente citados são (KOTLER & ARMSTRONG, 1998; HIEBING & SCOTT, 1997; STEVENS, et all, 2001; FREY apud WELSCH, 1998 e SKACEL, 1992):

- **Método "percentual das vendas"** - consiste em associar o orçamento de marketing a um percentual sobre as vendas da empresa. Esse percentual pode ser aplicado sobre as vendas atuais, passadas ou futuras, bem como sobre a receita operacional bruta ou receita operacional líquida.
- **Método "quantia fixa por unidade de produto"** - situação na qual a empresa estabelece uma certa quantia fixa (em moeda corrente) para cada unidade de produto vendido
- **Método "paridade competitiva"** - quando o orçamento de marketing é definido com base na média de gastos praticados pela indústria ou na estimativa de gastos dos principais concorrentes da empresa.
- **Método "objetivo-tarefa"** - compreende as situações onde o orçamento de despesas de marketing é definido a partir das reais necessidades de marketing da empresa. Nesse caso, primeiro são estabelecidos os objetivos, estratégias e ações de marketing, e posteriormente o orçamento é definido com base nas estimativas de gastos necessários para cumprir os objetivos/tarefas de marketing desejados.
- **Método "disponibilidade de recursos"** - algumas empresas definem o orçamento de marketing com base nos fundos disponíveis ou no que ela julga que pode gastar em marketing.
- **Método "lucro do ano anterior"** - situação na qual a empresa decide destinar parte do lucro obtido no exercício anterior (ou um certo percentual) para o orçamento de marketing.
- **Método "retorno sobre o investimento"** - há empresas que têm por prática destinar uma parte (em moeda corrente ou percentual) do retorno desejado ou obtido sobre um certo investimento para o orçamento de marketing.
- **Método "dotação arbitrária"** - situação na qual o montante de gastos em marketing é definido somente com base no arbítrio pessoal (vontade própria de alguém), sem qualquer fundamento em parâmetro ou regra racional preestabelecida.

O método mais comumente utilizado para definição do montante de gastos de marketing é o "percentual das vendas", baseado nas vendas do ano anterior ou nas estimativas de vendas previstas para o ano seguinte (BUELL, 1984 e HOLTJE, GUAGLIARDI & MAZZON, 1982). Entretanto, a situação ideal é aquela na qual a empresa se utilize de uma combinação desses métodos, a fim de obter as vantagens dos diferentes métodos e elevar a probabilidade de tomar uma decisão mais acertada. Uma boa recomendação é a utilização combinada dos métodos "objetivo-tarefa", "percentual das vendas" e "paridade competitiva". De início, pode-se utilizar o método "objetivo-tarefa" para prover a empresa de um orçamento de despesas de marketing capaz de viabilizar os objetivos de marketing ou a

implementação de um plano de marketing bem sucedido. Em seguida, pode-se utilizar o método "percentual das vendas" para obter um parâmetro da intensidade dos gastos de marketing e/ou para efetuar uma análise comparativa com o histórico de gastos da empresa. Por último, pode-se usar o método "paridade competitiva" como dispositivo para avaliar comparativamente o esforço de marketing da empresa em relação aos principais competidores e/ou possibilitar à empresa responder às pressões competitivas do mercado (HIEBING & SCOTT, 1997).

O segundo aspecto relacionado à definição do montante de gastos em marketing é a forma de distribuição (priorização) da verba pelas diversas ferramentas/atividades de marketing. Essa distribuição tem sido definida em função da importância dada às ferramentas/atividades de marketing pela empresa. De modo geral, a importância relativa das ferramentas de marketing tem sido apontada como segue, nesta ordem: propaganda, promoção de vendas, venda pessoal e relações públicas, no caso de bens de consumo; venda pessoal, promoção de vendas, propaganda e relações públicas, no caso de bens industriais (KOTLER, 1995).

As discussões mais frequentes sobre essa questão envolvem a decisão sobre promoção de venda e propaganda. A figura 5 apresenta uma relação de fatores importantes, que influenciam na alocação de verbas para propaganda e promoção de vendas. Obviamente que essa decisão não deve ser baseada apenas em um único fator, mas num conjunto de fatores potencialmente influentes.

Figura 5 - Fatores que Potencializam Investimentos em Propaganda e Promoção de Vendas

SITUAÇÕES ASSOCIADAS COM MARCA, PRODUTO OU SERVIÇO QUE:	POTENCIALIZA INVESTIMENTOS EM:	
	PROPAGANDA	PROM. DE VENDAS
01. Tem um alto nível de lealdade à marca	X	
02. Tem forte diferenciação competitiva	X	
03. O processo de compra é pouco planejado		X
04. Tem alto grau de risco percebido associado à compra	X	
05. A frequência de compras é elevada	X	
06. Está nos estágios de crescimento e maturidade no ciclo de vida	X	
07. Está nos estágios de introdução ou declínio do ciclo de vida		X
08. Possibilita um nível de rentabilidade acima da média da empresa	X	
09. Tem baixo <i>market share</i>		X
10. Dispõe de exclusividade e elevada a qualidade	X	
11. É comercializada em mercados de elevada sazonalidade		X
12. É destinado à crianças		X
13. Atua em mercados de elevada intensidade de concorrência		X
14. Enfrenta competidores orientados para promoção de vendas		X
15. Atua em mercados de elevada taxa de crescimento	X	
16. Atua em mercados onde a marca individual é valorizada	X	
17. O varejista/intermediário tem elevado poder de barganha/influência		X
18. A administração da empresa tem como foco o curto prazo		X

Fonte: Elaborado a partir de STRANG (1975), LILLEN & LITTLE (1976), LOW & MOHR (1992) e KOTLER & ARMSTRONG (1998).

Independente da abordagem/método empregado para definição do montante total de gastos e da forma como a verba será distribuída, raramente existe verba de marketing suficiente para atender às necessidades e expectativas do pessoal de marketing. Por isso, cabe ao responsável pela preparação do orçamento de despesas de marketing desenvolver a capacidade de elaborar orçamentos que sejam realísticos do ponto de vista dos gastos, mas viáveis em prover os recursos necessários para atingir os objetivos de marketing ou implementar um plano bem sucedido (HIEBING & SCOTT, 1997).

### **SISTEMÁTICA DE CONTROLE E MONITORAMENTO DO ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING**

A função de marketing envolve o planejamento, a execução e o controle das atividades de marketing. Dentre essas atividades está o orçamento de despesas de marketing, que se destaca pela importância que representa como instrumento de avaliação e controle das atividades de marketing. Apesar disso, segundo Kotler (1995), um estudo realizado junto a 75 empresas de diferentes tamanhos e vários ramos de atividades concluiu que muitas empresas adotam procedimentos inadequados de controle. Esse aspecto foi confirmado também por Stevens et al (2001), segundo os quais muitas companhias ainda não entenderam a importância de se estabelecer procedimentos de controle e monitoramento eficientes.

Por essa razão, alguns autores (SKACEL, 1992; KOTLER, 1995; MATTAR & SANTOS, 1999 e STEVENS et al, 2001) têm apresentado vários argumentos em defesa da importância da sistemática de controle e monitoramento para o processo de orçamento de marketing. Os principais argumentos são:

- O controle e a análise sistemáticos das despesas de marketing podem sinalizar desvios/situações que estejam afetando negativamente os resultados de marketing da empresa.
- O controle adequado do orçamento de despesas de marketing pode evitar que os gastos de marketing fujam significativamente do planejado, pondo em risco a situação financeira da empresa.
- O controle possibilita que o pessoal de marketing tenha real consciência do que está acontecendo com as despesas de marketing e que, diante de desvios/variações demasiados, possa reagir em tempo.
- A sistemática de controle serve como um mecanismo através do qual a empresa pode direcionar os esforços de marketing para atingir os objetivos desejados.
- O controle é uma atividade integrante e complementar do planejamento, sem a qual reduz-se significativamente a probabilidade de que os objetivos/ações planejados sejam realizados.

O controle pode ser definido como o esforço estruturado e sistemático de verificação e análise da implementação do orçamento de despesas de marketing, visando identificar se os gastos de marketing estão em conformidade com os

parâmetros orçados e se os resultados/desempenho de marketing estão de acordo com o esperado (WELSCH, 1998; SKACEL, 1992).

Há diferentes formas/procedimentos de operacionalização do controle e monitoramento do orçamento de despesas de marketing. Elas variam segundo as necessidades e propósitos do controle de marketing de cada empresa. Uma forma comumente adotada consiste em: (1) monitorar periodicamente a evolução das contas do orçamento de despesas de marketing; (2) efetuar a análise comparativa entre os valores orçados e os valores realizados por tipo/item de despesas de marketing, identificando as variações (% e/ou nominais) ocorridas; (3) emitir demonstrativos, mapas e/ou relatórios de desempenho e resultados para os vários níveis de responsabilidades; e (4) analisar as ocorrências de variações e desvios significativos, identificar as possíveis razões/explicações para as ocorrências e promover os eventuais ajustes necessários (cortes ou concessão de mais recursos), visando atingir os objetivos estabelecidos.

A figura 6 apresenta um modelo de relatório de controle e monitoramento do orçamento de despesas de marketing possível de utilização por empresas de diferentes tamanhos e ramos de atividades. Na coluna do centro aparece a descrição dos itens de despesas (contas contábeis), agrupados segundo a natureza de cada despesa. Nas colunas da esquerda é apresentado o quadro comparativo de gastos, orçados versus realizados, do último mês e as respectivas variações (nominal e em percentual) ocorridas. Nas colunas da direita está o quadro comparativo de gastos, orçados versus realizados, dos subperíodos acumulados ao longo do exercício do orçamento e as respectivas variações. Trata-se de um modelo bastante aplicável, de fácil visualização e prático para realização de controle/análise do orçamento de despesas de marketing.

O demonstrativo de resultados do exercício (D.R.E.) é outra forma de controle e análise das receitas e despesas de marketing. Ele projeta os resultados de marketing com base nas receitas e despesas de marketing e reflete quaisquer mudanças ou variação adicional ocorrida nas estimativas de receitas e despesas de marketing. A figura 7 apresenta um modelo típico de demonstrativo de resultados do exercício. Na coluna da esquerda aparece a discriminação das receitas e despesas da empresa, a margem de marketing e o resultado operacional líquido. Nas colunas da direita, aparece o quadro comparativo de resultados, realizados versus orçados e as respectivas variações, do último mês e dos subperíodos acumulados ao longo do exercício.

Um aspecto importante na sistemática de controle do orçamento de marketing é a periodicidade (frequência) com que o controle/análise é realizado. Em geral, o controle orçamentário pode ser executado com frequência trimestral, bimestral, mensal, quinzenal, semanal, diária ou sempre que necessário, mas é mais comum que ele ocorra em base mensal, seguindo o fechamento da contabilidade da empresa (WESTWOOD, 1997; WELSCH,



1998). Cabe destacar, entretanto, que existem empresas que o fazem em base diária, em função do elevado volume de gastos realizados pela área de marketing e porque dispõem de recursos tecnológicos (informatização) avançados. Porém, o fundamental é que o controle seja feito periodicamente, em base regular e durante todo o período do orçamento.

Os tipos de análises das despesas de marketing executados são: por produto/linha de produtos, por marca/grupos de marcas, por categoria de clientes, por área/região de vendas, por mercado/segmento de mercado, por canal de distribuição, por campanha de marketing, por conta ou grupo de despesas, por índices de despesas ou a combinação de quaisquer das formas anteriores.

Figura 6 - Orçamento de Despesas de Marketing Modelo de Relatório de Controle e Monitoramento

REALIZADO NO MÊS				Descrição	ACUMULADO DO ANO			
Realizado (R\$)	Orçado (R\$)	Variação			Realizado (R\$)	Orçado (R\$)	Variação	
		R\$	%	R\$			%	
				Pró-labore e ordenados 13º Salário Férias Assist. Médica Vale Transporte Auxílio Creche FGTS Treinamento e bolsas de estudo Recrutamento e seleção de pessoal				
				<b>DESPESAS COM PESSOAL</b>				
				Marketing franquias Campanhas publicitárias Material promocional Assessoria de Imprensa Malas diretas Brindes corporativos Campanhas comunit./institucionais Doações & patroc. esportivos/culturais Eventos de mercado Marketing internacional Outras despesas c/ eventos				
				<b>COMUNICAÇÃO DE MARKETING</b>				
				Combustível e passagem Hospedagem Refeições em viagens				
				<b>DESPESAS C/ VIAGENS</b>				
				Aluguel/manutenção de equipamentos Depreciação maq. e equipamentos Aluguel/manutenção de softwares Amortização software				
				<b>EQUIPAMENTOS E SOFTWARES</b>				
				Aluguel/manutenção de imóveis Seguro de imóveis Depreciação de imóveis/instalações				
				<b>IMÓVEIS</b>				
				Manutenção móveis e utensílios Depreciação de móveis e utensílios				
				<b>MÓVEIS E UTENSÍLIOS</b>				
				Formulários Material de expediente Material de limpeza/copa				
				<b>MATERIAL DE CONSUMO</b>				
				Comunicação nacional/internacional Comunicação movel Manut. equipto comunicação				
				<b>TELECOMUNICAÇÕES</b>				
				Água e esgoto Energia elétrica Correios Assinat. de jornais, revistas e periódicos Desp. com contratos e cartório				
				<b>DESPESAS GERAIS</b>				
				<b>TOTAL GERAL</b>				

Fonte: Modelo adotado pela empresa de contabilidade Exato Gestão Administrativa, com permissão de Deise C. Schramm (adaptado).

Figura 7 - Demonstrativo de Resultados do Exercício (D.R.E.) - Modelo De Controle E Análise De Resultados

DISCRIMINAÇÃO	MÊS: MAR/02				ACUMULADO: ATÉ MAR/02			
	ORÇADO (R\$)	REALIZADO (R\$)	VARIÇÃO		ORÇADO (R\$)	REALIZADO (R\$)	VARIÇÃO	
			R\$	%			R\$	%
<b>Receita operacional bruta (R.O.B.)</b>	<b>20.551</b>	<b>20.834</b>	<b>283</b>	<b>1,4</b>	<b>61.653</b>	<b>62.100</b>	<b>447</b>	<b>0,7</b>
.Devoluções	411	457	46	10,1	1.233	1.417	184	13,0
.Impostos	3.494	3.541	47	1,3	10.482	10.557	75	0,7
<b>Receita operacional líquida (R.O.L.)</b>	<b>16.646</b>	<b>16.836</b>	<b>190</b>	<b>1,1</b>	<b>49.938</b>	<b>50.126</b>	<b>188</b>	<b>0,4</b>
.Custo dos produtos vendidos	11.590	11.822	232	2,0	34.770	34.902	132	0,4
.Frete	740	750	10	1,3	2.220	2.294	74	3,2
.Comissões sobre vendas	822	833	11	1,3	2.466	2.548	82	3,2
.Pesquisa de marketing	41	39	-2	-5,1	123	132	9	6,8
.Comunicação de marketing	185	190	5	2,6	555	540	-15	-2,8
<b>Margem de Marketing (Res. oper. bruto)</b>	<b>3.268</b>	<b>3.202</b>	<b>-66</b>	<b>-2,1</b>	<b>9.804</b>	<b>9.710</b>	<b>-94</b>	<b>-1,0</b>
.Despesas comerciais	743	825	82	9,9	2.229	2.558	329	12,8
.Despesas administrativas	713	720	7	1,0	2.139	2.232	93	4,2
.Outras despesas	134	125	-9	-7,2	402	388	-15	-3,7
<b>Resultado Operacional líquido (M.L.)</b>	<b>1.678</b>	<b>1.532</b>	<b>-146</b>	<b>-9,5</b>	<b>5.034</b>	<b>4.533</b>	<b>-501</b>	<b>-11,0</b>
.Receitas financeiras	74	102	28	27,5	222	316	94	29,8
.Despesas financeiras	654	610	-44	-7,2	1.962	1.891	-71	-3,8
.Variação dos empréstimos	594	470	-124	-26,4	1.782	1.410	-372	-26,4
<b>Resultado Final</b>	<b>504</b>	<b>554</b>	<b>50</b>	<b>9,0</b>	<b>1.512</b>	<b>1.548</b>	<b>36</b>	<b>2,3</b>

Fonte: Elaborado a partir de MATTAR & SANTOS (1999) e STEVENS, et all (2001)

Um tipo de análise bastante recomendada é a utilização de índices de despesas. Essa análise consiste em estabelecer uma relação desejada entre as despesas de marketing e as receitas de vendas e tem por característica permitir ao pessoal de marketing avaliar a evolução, o desempenho e a eficiência dos gastos de marketing. Exemplos de índices de despesas de marketing são: índice de despesas com propaganda, índice de despesas com promoção de vendas, índice de despesas com relações públicas, índice de despesas com marketing direto, índice de despesas com vendas, índices de despesas com pesquisa de marketing, índice de despesas com desenvolvimento de produtos, índice de despesas com serviços aos clientes, índice de despesas com distribuição e índice de despesas administrativas de marketing (KOTLER, 1995 e STEVENS, 2001).

Enfim, o fluxo de dados/informações é um fator chave de sucesso para o sistema de controle e monitoramento do orçamento de marketing. Felizmente, para muitas empresas, todos os dados/informações efetivamente necessários para controlar e analisar os gastos de marketing podem ser encontrados dentro da própria empresa, junto à área de contabilidade/orçamentos. Para as empresas menores, é muito provável que esses dados/informações possam ser encontrados junto ao contador da empresa. Cabe ao pessoal de marketing ou responsável pelo controle do orçamento de despesas de marketing articular com essas áreas/contador a melhor forma de obter os relatórios e mapas de que precisa, nos formatos e na frequência desejados.

### 3. PROPONDO UM MODELO DE ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING PARA A PEQUENA EMPRESA

A pequena empresa deve elaborar orçamento empresarial para melhor administrar seus escassos recursos. Porém, pesquisas têm mostrado que na pequena empresa o processo de planejamento e controle orçamentário ocorre freqüentemente de forma limitada, superficial, sem uma sistemática adequadamente estruturada e com visão de curto prazo.

Isso foi confirmado no estudo realizado por Sarquis (1998) junto às pequenas empresas, do setor industrial, fornecedoras de bens de consumo, do ramo de confecção. Nesse estudo, Sarquis concluiu que as empresas, em sua maioria:

- Não dispõem de método adequado para definição do montante de gastos em marketing, nem para distribuição da verba pelas diversas ferramentas/atividades de marketing.
- Não dispõem de qualquer plano mercadológico/comercial formalizado, contendo objetivos, programa de ação, cronograma e investimentos requeridos.
- Não avaliam sistematicamente os resultados dos gastos de marketing, nem efetuam análises mais cuidadosas das despesas de marketing e/ou dos índices de despesas de marketing.
- Necessitam de um sistema melhor estruturado, mais organizado e de dados/informações contábeis/orçamentários mais detalhados, precisos e proveitosos.
- Carecem de melhor sistema de controle e monitoramento do desempenho/resultado por marca/grupos de marcas e/ou por produtos/linhas de produtos.
- Precisam de métodos mais aperfeiçoados de avaliação da performance das vendas, da equipe de vendas, das regiões/áreas de vendas e/ou dos canais de distribuição.

Diante dessas constatações, fica evidente a importância e necessidade de se desenvolver um modelo que oriente a pequena empresa na melhoria ou na estruturação da sua sistemática de planejamento, operacionalização e controle do orçamento de despesas de marketing.

Nesse sentido, apresenta-se a figura 8, contendo a representação gráfica de uma proposta de modelo para seleção da sistemática de gestão do orçamento de despesas de marketing pela pequena empresa.

Trata-se de um modelo abrangente, genérico e aplicável, com pequenas adaptações, para pequenas empresas de diferentes ramos de atividades, tanto do setor industrial como de serviços.

Esse modelo foi elaborado a partir das premissas e princípios de orçamento de despesas de marketing já apresentados e da experiência dos autores com as pequenas empresas e com a implementação de orçamentos de despesas de marketing, em diferentes empresas.

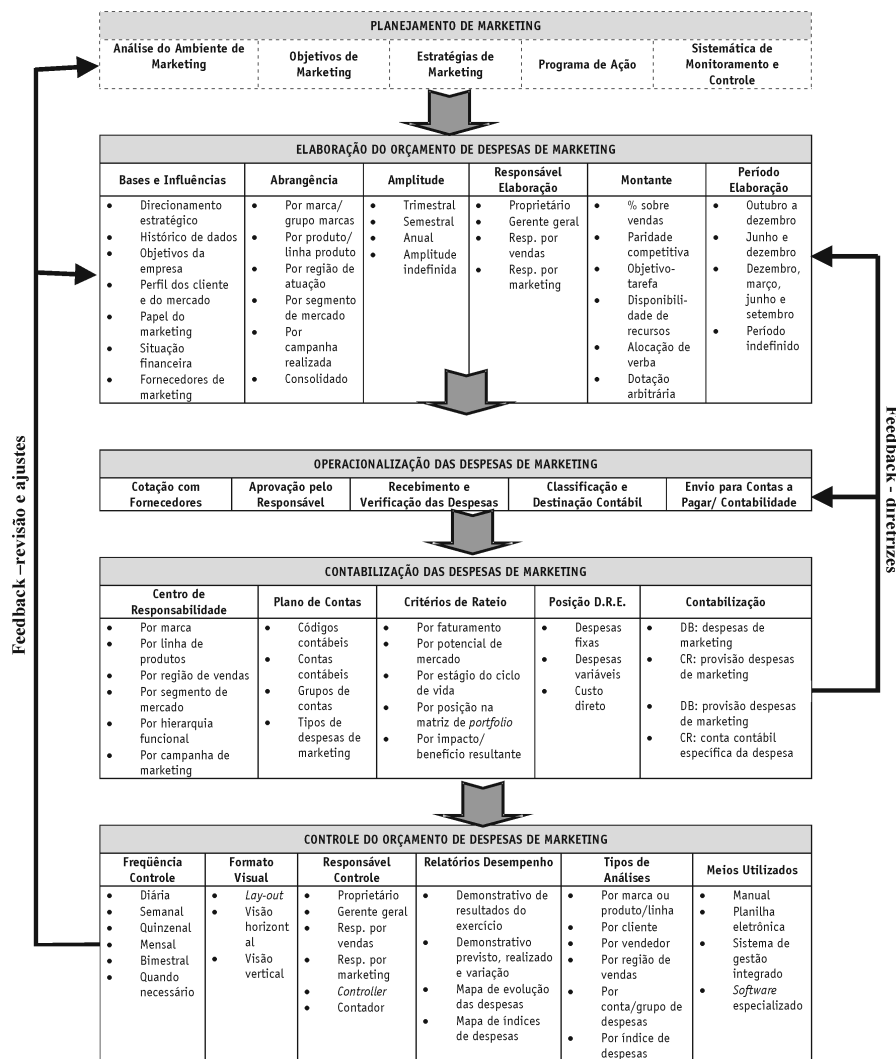
De acordo com o modelo, o processo de estruturação da sistemática de gestão do orçamento de despesas de marketing pela pequena empresa envolve quatro etapas: elaboração do orçamento de despesas de marketing, operacionalização das despesas de marketing, contabilização das despesas de marketing e controle do orçamento de despesas de marketing.

### **ETAPA 1: ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING**

Para elaboração do orçamento de despesas de marketing, a pequena empresa deve decidir sobre as seguintes questões: quais os fatores/bases sobre os quais o orçamento de despesas de marketing será preparado? qual a abrangência que terá o orçamento de despesas de marketing? qual será a amplitude temporal do orçamento de despesas de marketing? quem será o responsável pela condução da preparação do orçamento de despesas de marketing? qual o método a ser utilizado para definição do montante de gastos de marketing e como será distribuída a verba pelas diversas ferramentas/atividades de marketing? e em que período do ano o orçamento de despesas de marketing será elaborado?

No que se refere à questão sobre fatores/bases do orçamento, de acordo com o modelo, os fatores mais comumente utilizados são os seguintes: o plano de marketing da empresa; o direcionamento estratégico da empresa, marca ou linha de produto; o histórico de vendas e gastos da empresa; os objetivos gerais da empresa; o perfil e características dos clientes, consumidores e principais competidores; o papel/escopo esperado do marketing; a atual situação financeira da empresa; as oportunidades/influências apresentadas por fornecedores de serviços de marketing. Nesse aspecto, cabe ressaltar, a situação ideal é que a pequena empresa prepare o orçamento de despesas de marketing com base no seu plano de marketing (na análise do ambiente de marketing, nos objetivos/resultados esperados de marketing, nas estratégias de marketing e no programa de ação de marketing), pois ele contém, na essência, as definições, explicações, argumentações, prioridades e o retorno/benefícios das despesas do orçamento de marketing.

Figura 8 - Modelo para Seleção da Sistemática de Gestão do Orçamento de Despesas de Marketing pela Pequena Empresa



Com relação à questão sobre abrangência do orçamento, as opções principais para a pequena empresa são: por marca/grupo de marcas, por produto/linha de produto, por região/área de vendas, por segmento de mercado, por canal de distribuição, por campanha realizada ou um único orçamento consolidado para a empresa.

No que se refere à questão sobre amplitude temporal, as alternativas para o orçamento de despesas de marketing da pequena empresa são: trimestral, semestral, anual ou amplitude indefinida, para os casos onde o orçamento de despesas de marketing é elaborado por campanha de marketing realizada. Aqui, a recomendação inicial é que a amplitude do

orçamento de despesas de marketing siga a mesma dimensão temporal do plano de marketing da empresa.

Com relação à questão sobre responsabilidade pelo orçamento, na pequena empresa, o orçamento de despesas de marketing pode ser de responsabilidade do próprio proprietário da empresa, do gerente geral, do responsável por vendas ou do responsável por marketing.

No que se refere ao item sobre definição do montante de gastos em marketing, a pequena empresa pode utilizar os seguintes métodos: estabelecer um percentual sobre as vendas passadas, atuais ou futuras; adotar a média de gastos praticados pela indústria ou a estimativa de gastos dos principais competidores; ter por base as reais necessidades de gastos de marketing; considerar somente os fundos disponíveis ou o que julga que pode gastar em marketing; utilizar o arbítrio pessoal, a vontade própria. Porém, a recomendação é que a pequena empresa utilize a combinação dos métodos "percentual das vendas", "paridade competitiva" e "objetivo-tarefa", pois eles possibilitarão a pequena empresa gastar baseada na sua capacidade financeira, nas pressões competitivas do mercado e nas reais necessidades de marketing da empresa.

Com relação à questão sobre período para preparação do orçamento de despesas de marketing, as opções recomendadas para a pequena empresa são: no caso de orçamento anual - outubro a dezembro; junho e dezembro, no caso de orçamento semestral; dezembro, março, junho e setembro, no caso de orçamento trimestral; nos dois ou três meses que antecedem a campanha, no caso de orçamento por campanha de marketing.

## ETAPA 2: OPERACIONALIZAÇÃO DAS DESPESAS DE MARKETING

Nessa etapa, a pequena empresa deve decidir sobre a estruturação dos procedimentos necessários para operacionalização das despesas de marketing. As principais questões a serem decididas são: como deve ser a identificação, a seleção e a cotação de serviços/materiais junto aos fornecedores de marketing? quando e como as despesas de marketing devem ser apreciadas e aprovadas pelo responsável pelo orçamento de marketing? como devem ser recebidos os materiais/serviços de marketing adquiridos e qual a forma de verificação das notas (faturas) de pagamento? como deve ser realizado a classificação contábil das despesas de marketing e a destinação (alocação) para os centros de responsabilidades? e quando e como as notas de despesas devem ser enviadas para o responsável por contas a pagar e pela contabilidade da empresa?

As opções de procedimentos para efetivação das despesas de marketing não serão detalhadas neste *paper*, pois são semelhantes aos princípios e procedimentos adotados para os demais tipos de despesas da empresa.

### ETAPA 3: CONTABILIZAÇÃO DAS DESPESAS DE MARKETING

A terceira etapa do processo de estruturação da sistemática de orçamento de despesas de marketing pela pequena empresa consiste nas definições sobre os procedimentos para contabilização das despesas de marketing. Nessa etapa, as principais decisões são: quantos e quais serão os centros de responsabilidades de marketing? quais serão as despesas de competência de marketing e como essas despesas serão denominadas no plano de contas da empresa? quais os critérios a serem utilizados para o rateio das despesas de marketing? em que posição no demonstrativo de resultados do exercício (D.R.E.) as despesas de marketing serão inseridas? e como as despesas de marketing devem ser operacionalmente contabilizadas? Abaixo, segue mais informações sobre cada uma destas questões.

A pequena empresa dispõe de várias possibilidades para estabelecer centros de responsabilidades em marketing, tendo como principais as seguintes: por marca/grupos de marcas, por produto/linhas de produtos, por região/área de vendas, por segmento de mercado, por canal de distribuição, por hierarquia funcional ou por campanha de marketing.

Os tipos de despesas de competência de marketing, possíveis de aplicação na pequena empresa, são: despesas de comunicação de marketing, despesas de pesquisa de marketing, despesas de vendas, despesas de desenvolvimento de produtos, despesas de serviços aos clientes, despesas de distribuição e despesas administrativas de marketing.

As opções de critérios de rateio das despesas de marketing, sob a ótica de marketing, disponíveis de utilização pela pequena empresa são: rateio proporcional ao faturamento bruto ou líquido da marca, produto, região ou segmento; rateio proporcional ao esforço/gasto requerido; rateio proporcional ao estágio em que se encontra no ciclo de vida; rateio proporcional à posição em que se encontra na matriz de análise de portfolio; rateio proporcional ao impacto/benefício obtido; rateio proporcional ao potencial de mercado (para o caso de rateio por mercado/segmento de mercado ou canal de distribuição) ou a combinação de quaisquer das formas anteriores.

Quanto à seleção da posição das despesas de marketing no demonstrativo de resultados do exercício (D.R.E.), a pequena empresa pode escolher as seguintes alternativas: considerar as despesas de marketing como despesas fixas; considerar as despesas de marketing como despesas variáveis de vendas; considerar as despesas de marketing como custo direto da marca/produtos vendidos. A recomendação é que a pequena empresa considere as despesas administrativas de marketing como custo fixo e as demais despesas de competência de marketing como custo variável de vendas.

Na pequena empresa, a contabilização das despesas de marketing pode

ocorrer como segue: 1) após a conclusão do orçamento de marketing, provisionando as despesas, em base mensal, via débito numa conta de despesa tipo "despesas de marketing" e crédito numa conta de provisão tipo "provisão de despesas de marketing"; e/ou 2) quando da efetivação das despesas, debitando a conta de provisão ("provisão de despesas de marketing") e creditando a conta de despesa específica relacionada ao fato gerador.

#### **ETAPA 4: CONTROLE E MONITORAMENTO DO ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING**

Nessa etapa, a pequena empresa deve definir os procedimentos de controle e monitoramento do orçamento de despesas de marketing. As decisões a serem tomadas são as seguintes: com que frequência a pequena empresa pretende efetuar o controle e monitoramento do orçamento de despesas de marketing? qual o formato de apresentação/análise do relatório de acompanhamento do orçamento de despesas de marketing? quem será o responsável pelo controle e análise do orçamento de despesas de marketing? quais os tipos de relatórios de controle/desempenho que serão utilizados? quais os tipos de análises que serão efetuadas? e quais os meios que a pequena empresa utilizará para efetuar o controle das despesas de marketing?

Quanto à questão sobre frequência de controle, a pequena empresa pode decidir pelas seguintes alternativas de frequência: bimestral, mensal, quinzenal, semanal, diária ou sempre que necessário. O fundamental é que a pequena empresa o faça sistematicamente, em base regular e durante todo o período do orçamento.

Quanto à forma de apresentação/análise do relatório de acompanhamento do orçamento de despesas de marketing, a pequena empresa deve optar por um lay-out capaz de: facilitar a visualização do orçamento; possibilitar a verificação global das despesas de marketing; permitir a realização de análises horizontal e vertical do orçamento. O formato apresentado na figura 6 é perfeitamente aplicável para a pequena empresa.

Quanto ao item responsabilidade na pequena empresa, a responsabilidade pelo controle do orçamento de despesas de marketing pode ser do próprio proprietário da empresa, do gerente geral, do responsável por vendas, do responsável por marketing, do controller ou do contador. Entretanto, frequentemente a responsabilidade pelo orçamento empresarial na pequena empresa é de competência do proprietário-gerente e ele tem o apoio do contador da empresa.

Quanto à questão sobre tipos de relatórios/mapas, as principais alternativas de controle e monitoramento do orçamento de despesas de marketing possíveis de utilização pela pequena empresa são: demonstrativo de resultados do exercício (D.R.E.); relatório de controle comparativo



"previsto versus realizado", contendo a variação (percentual e nominal) por despesas de marketing; mapa de evolução das despesas de marketing; mapa de índices das despesas de marketing em relação ao volume de vendas.

Quanto aos tipos de análises, a pequena empresa dispõe das seguintes opções para análise das despesas: análise por marca/grupos de marcas; análise por produto/linhas de produtos; análise por vendedor; análise por região/área de vendas; análise por conta, grupo e/ou categorias de despesas; análise por índices de despesas de marketing.

Quanto aos meios para realização do planejamento e controle do orçamento, a pequena empresa pode utilizar as seguintes alternativas: adotar o método manual, dispor de um *software* de planilha eletrônica, adaptar o próprio sistema informatizado de gestão da empresa ou adquirir um *software* especializado em planejamento e controle orçamentário. As opções mais utilizadas pela pequena empresa são a planilha eletrônica e o sistema informatizado de gestão da empresa.

Após ter tomado as decisões constantes nas quatro etapas descritas pelo modelo, a pequena empresa terá selecionado sua sistemática de planejamento, de operacionalização e de controle do orçamento de despesas de marketing, de modo consciente, sistemático e fundamentado. Ao implementá-la, a pequena empresa estará dando um grande passo para a melhoria da gestão de marketing/vendas; para a criação de uma consciência interna orientada pelo custo-resultado; para a melhor utilização dos recursos/gastos de marketing.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Alguns comentários e recomendações finais são necessários para que a pequena empresa seja bem sucedida no esforço de estruturar ou promover melhorias em sua sistemática de orçamento de despesas de marketing. As principais recomendações são:

- Selecionar a sistemática de orçamento de despesas de marketing ideal para sua empresa, implementando-a de modo gradual. Iniciar adotando os procedimentos mais básicos e, posteriormente, fazer os aperfeiçoamentos ao longo da evolução e consolidação do processo.
- Procurar sempre basear as decisões do orçamento de despesas em aspectos concretos e significativos da empresa, como: o programa de trabalho de marketing e os objetivos/diretrizes de marketing. O ideal é basear as decisões no plano anual de marketing da empresa, pois isso tornará o orçamento mais fundamentado, realista e proveitoso.
- Aceitar o fato de que o orçamento de despesas de marketing é um instrumento gerencial versátil, modificável e que deve ser sempre atualizado, em função das mudanças realizadas nos objetivos, nas

estratégias e no programa de atividades de marketing da empresa, e/ou em função das alterações significativas ocorridas no ambiente de marketing.

- Estar preparada para enfrentar resistências internas ao processo de planejamento e controle orçamentário. Investir um certo tempo na sensibilização, treinamento e orientação do pessoal envolvido. Promover palestras, reuniões ou grupo de trabalho sobre o assunto.
- Evitar que o próprio dirigente seja a grande resistência ao processo de orçamento de despesas de marketing. Na pequena empresa, nada acontece sem o apoio e comprometimento do proprietário ou gerente geral. De fato, os benefícios de marketing decorrentes da implantação da sistemática de orçamento de despesas de marketing são infinitamente superiores ao custo e esforço requerido para implantação.
- Cuidar para que a preparação do orçamento de despesas de marketing não se transforme num ritual ou procedimento sem sentido. O orçamento de marketing deve ser numa oportunidade para se exercitar o planejamento, controle e eficiência gerencial.
- Por fim, entender que o planejamento e controle orçamentário de marketing não substituem a necessidade de um bom administrador de marketing, nem é capaz de corrigir erros de decisão em marketing. Apesar de ser um instrumento importante e necessário para a eficácia gerencial de marketing, ele não pode ser superior aos indivíduos que o utilizam.

## 1. INTRODUCCIÓN

Las investigaciones han demostrado que en la pequeña empresa el proceso de planeamiento y control presupuestario ocurre de forma limitada, superficial, con visión de corto plazo, evidenciando la necesidad de sistemáticas más estructuradas. Entretanto, en la publicación nacional hay una enorme escasez a respecto de sistemáticas de estructuración y administración de presupuestos de marketing en las organizaciones. Un estudio bibliográfica más amplia puede fácilmente revelar que diversos autores y articulistas en marketing, inclusive especialistas en planeamiento de marketing, no tratan del asunto nada o casi nada. Además existen algunos autores y especialistas en presupuesto empresarial que tratan del asunto de modo limitado, restringiéndose al presupuesto de ingresos / gastos de ventas.

Supuestamente, las razones para eso pueden estar representadas por tres factores: muchos autores entienden al presupuesto de marketing como algo de menor importancia cuando comparado con otras cuestiones/decisiones relacionadas al proceso de administración y planeamiento de marketing; muchos creen que el asunto no carece de mayor tratamiento o profundización, una vez que los principios que rigen el presupuesto de marketing son semejantes a los demás principios de presupuesto empresarial; o, talvez, al hecho que

muchos no notan la contribución del presupuesto de marketing en el proceso de planeamiento de marketing, ni su importancia como herramienta de planeamiento y control de las actividades de marketing.

Estos hechos ya fueron observados por Westwood (1997), al señalar que "no es poco común encontrar planes de marketing con objetivos, estrategias y programas de acción sin cualquier cálculo de costes o tentativa de evaluarse el costo/beneficio que está siendo propuesto", y por Ferrell et al (2000) al afirmar que "desarrollar un plan de marketing que ignora las realidades financieras de la organización es un desperdicio de tiempo y demuestra gran ingenuidad por parte del gerente de marketing". En contrapartida, hay autores como Campomar (1983), Skacel (1992), Gracioso (1996), Hiebing & Scott (1997), Westgood (1997), Welsch (1998), Kotler & Armstrong (1998), Frezatti (1999), Ferrell et al (2000) y Steven et al (2001) que abordan, de alguna manera, el presupuesto de marketing y lo mencionan como algo necesario en el proceso planeamiento de marketing y/o como herramienta importante en el proceso de administración y control de las actividades de marketing/ventas. Las argumentaciones más relevantes presentadas por estos autores son las siguientes:

- **Hay necesidad de que las empresas mejoren la eficacia de la gestión de marketing/ventas y la eficiencia de los gastos de marketing.** Aspectos como el aumento de competitividad, elevación de la presión de los costes/gastos, diversificación de las herramientas y estrategias de marketing y necesidad de mayor agilidad en la tomada de decisión están exigiendo de las empresas una mayor eficiencia en la aplicación de los recursos destinados al marketing y a la mejoría del proceso de planeamiento y control de marketing.
- **Un planeamiento de marketing bien elaborado necesita un presupuesto de marketing.** A través del presupuesto de marketing es posible identificar los gastos necesarios para la implementación del plano de marketing, bien como efectuar los análisis de ganancias/ pérdidas y de retorno/viabilidad del plan de marketing.
- **En muchos ramos de actividad los gastos de marketing representan un porcentaje substancial del coste total de las empresas.** En la industria de cosméticos, los gastos de marketing significan algo alrededor del 20% al 30% de las ventas, requiriendo un eficiente sistema de planeamiento, control y monitoreo del presupuesto de los gastos de marketing.
- **La definición sobre el montante de gastos en marketing es una decisión difícil y de elevado riesgo.** Se trata de una decisión que requiere mucho análisis e informaciones y cuyo resultado puede afectar seriamente el desempeño del marketing y la rentabilidad deseada por la empresa.
- **En las empresas donde no existe presupuesto de marketing, los administradores tienden a encarar los gastos de marketing de manera descontrolada y extravagante.** La práctica de utilización del presupuesto

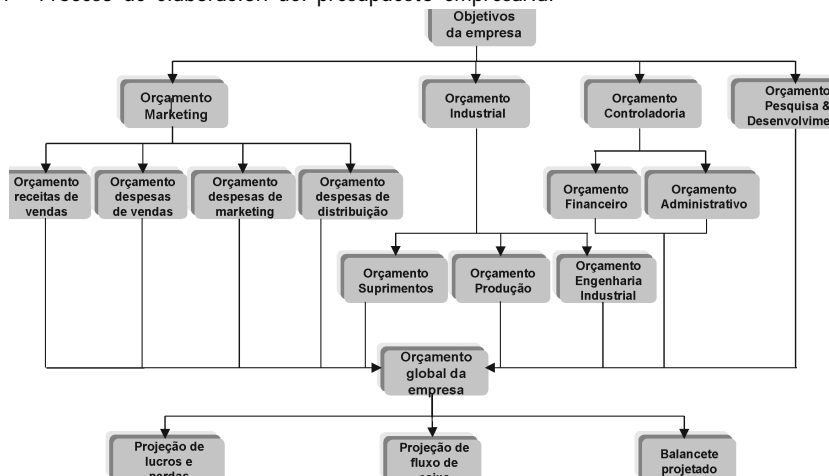
como instrumento de gestión de marketing tiende a crear una conciencia de coste no personal de marketing, haciéndoles planear los gastos más de acuerdo con la realidad, utilizar mejor los recursos disponibles y adoptar una actitud objetivada a alcanzar los objetivos/resultados.

## 2. FUNDAMENTOS DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE MARKETING

El presupuesto de gastos de marketing puede ser definido como un proceso formal y sistemático de planeamiento y control de los gastos relacionados con las actividades y estrategias de marketing para un determinado período de tiempo (HIEBING & SCOTT, 1997). La figura 1 muestra que el presupuesto de gastos de marketing es parte integrante del presupuesto de marketing de la empresa, el cual es compuesto por el presupuesto de ganancias de ventas, presupuesto de gastos de ventas y demás presupuestos de gastos de competencia de marketing.

Por su lado, el presupuesto de marketing es parte integrante del presupuesto global de la empresa en conjunto con el presupuesto industrial, presupuesto administrativo, presupuesto financiero y los demás tipos de presupuestos que componen el presupuesto empresarial. A pesar de eso ser simple de entender, en la práctica la elaboración del presupuesto empresarial no es una tarea fácil. Según señala Westwood (1997), la suma inicial de los diversos presupuestos raramente se equilibra en el primer momento, exigiendo la realización de varias simulaciones, revisión en la proyección de las ventas, alteración en las líneas de productos, reducción en el volumen de gastos y ajuste en las actividades planeadas, hasta que el resultado final sea equilibrado y adecuado con los objetivos deseados.

Figura 1 - Proceso de elaboración del presupuesto empresarial



Fuente: Adaptado de Westwood (1997)

Obviamente el presupuesto de marketing debe estar vinculado a los objetivos de la empresa, mas la situación ideal es aquella en la cual el proceso de elaboración del presupuesto de marketing tiene por base el planeamiento de marketing con sus objetivos, estrategias y acciones previamente definidos (WELSCH, 1998; FREZATTI, 1999 Y LOW & MOHR, 1992). Por lo tanto, la secuencia de actividades ideal para la elaboración del presupuesto de gastos de marketing es: 1) análisis de la situación de marketing de la empresa; 2) determinación de los objetivos de marketing; 3) establecimiento de las estrategias de marketing; 4) definición del programa de acción; 5) elaboración del presupuesto de ingresos de ventas; y 6) finalmente, elaboración del presupuesto de gastos de marketing.

Para la estructuración e implementación de una sistémica de presupuesto de gastos de marketing hay necesidad de discutir sobre varias cuestiones, siendo las siguientes las principales:

- a) ¿Cuál debe ser la amplitud del presupuesto de gastos de marketing?
- b) ¿Cuáles tipos de ítem de gastos componen el presupuesto de gastos de marketing?
- c) ¿Cuál es la alcance y el formato de presentación del presupuesto de gastos de marketing?
- d) ¿Cómo deben ser contabilizados los gastos de marketing?
- e) ¿Quién debe ser el responsable por la elaboración y aprobación del presupuesto de gastos de marketing?
- f) ¿Cuál es el método utilizado para la definición del montante de gastos de marketing y cómo distribuir el dinero por las diversas herramientas/ actividades de marketing?
- g) ¿Cómo serán efectuados el control y el monitoreo del presupuesto de gastos de marketing?

### **AMPLITUD DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE MARKETING**

Los datos de un presupuesto poco significan si ellos no tienen alguna relación con la dimensión temporal. Los presupuestos de gastos de marketing deben expresar las estimativas de gastos esperados para un determinado período de tiempo.

Con base en las necesidades, en el grado de organización administrativa y en la visión de planeamiento de la empresa, el presupuesto de gastos de marketing puede tener la amplitud mensual, bimestral, trimestral, semestral, anual o de una campaña de marketing específica. Naturalmente, los presupuesto de gastos elaborados con base semestral o anual son más difíciles de ser preparados, pues requieren decisiones y detalles sobre períodos de tiempo más distantes.

Entretanto, de acuerdo con Stevens et al (2001), la mayoría de las empresas

tiene por práctica preparar el presupuesto de gastos de marketing en una base anual, siguiendo la misma amplitud del planeamiento anual de marketing.

### GASTOS QUE COMPONEN EL PRESUPUESTO DE MARKETING

El presupuesto de gastos de marketing contiene, de forma detallada, todos los tipos e ítem de gastos de responsabilidades de marketing. Los gastos de marketing pueden ser clasificados según los tipos de media, las formas de gastos, la naturaleza de las actividades y/o herramientas disponibles de marketing.

La figura 2 presenta el conjunto de gastos que, de modo general, componen el presupuesto de gastos de marketing. Ellos están agrupados en categorías de gastos como sigue: gastos de comunicación de marketing, gastos de estudio de marketing, gastos de ventas, gastos de desarrollo de productos, gastos de servicios a los clientes, gastos de distribución y gastos administrativos de marketing.

Figura 2 - gastos que componen el presupuesto de marketing



Fuente: Elaborado a partir de Malburg (1993), Westwood (1997), Welsch (1998) y Stevens et al (2001)

Cabe resaltar que, en la práctica, las categorías de gastos que componen el presupuesto de marketing varían conforme las características de la empresa, la naturaleza del mercado y el papel (objetivo) del marketing en la organización. Hay empresas donde el presupuesto de gastos de marketing está compuesto apenas por gastos de comunicación de marketing y estudio de marketing, mas hay otras donde en él están incluidas todas las categorías de gastos presentadas en la figura 2.

### **ALCANCE Y FORMATO DE PRESENTACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE MARKETING**

El alcance del presupuesto de gastos de marketing varia en consecuencia del tamaño de la empresa, tipo del mix del producto, diversidad de los segmentos/mercados-objetivados, variedad de marcas, tamaño (y frecuencia) de las campañas de marketing y de la naturaleza del mercado de actuación.

Las formas alternativas de alcance del presupuesto de gastos de marketing son: por marca/grupos de marcas, por producto/línea de producto, por segmento de mercado/canal de distribución, por región/área geográfica de actuación de la empresa, por campaña de marketing específica, único presupuesto consolidado para la empresa o por la combinación de cualquiera de las formas anteriores (WELSCH, 1998).

En cuanto al formato de presentación, el presupuesto de gastos de marketing tiende a seguir las necesidades de control y análisis de los gastos de marketing de la empresa. La figura 3 presenta un modelo de formato de presupuesto de gastos de marketing. En él aparecen ejemplificadas las categorías de gastos concernientes a la comunicación de marketing, estudio de marketing y gastos administrativos de marketing, bien como el detalle de los respectivos ítem (cuentas) de gastos de marketing.

Este formato de presentación tiene como beneficios: 1) permite visualización rápida y objetiva del presupuesto de gastos de marketing; 2) posibilita la verificación conjunta de las cuentas, grupos de cuentas y categorías de gastos de marketing; 3) hace posible la realización de análisis horizontal y vertical del presupuesto.

El análisis basado en la visión horizontal (por ítem de gasto, grupo de cuentas y/o por categoría de gastos) presenta el detalla de los gastos de marketing para cada subperíodo del presupuesto (mes, bimestre o trimestre) y posibilita analizar la evolución de los gastos a lo largo del período, los subperíodos de mayor y menos intensidad de gastos, la adecuación de la época de efectuación de los gastos, además de posibilitar el control a lo largo del período del presupuesto.

El análisis basado en la visión vertical presenta la participación porcentual de cada ítem de gasto, grupo de cuentas y categoría de los gastos en el total del presupuesto de marketing, bien como la participación porcentual de cada ítem en relación al total de gastos del grupo de cuentas o de la categoría a que pertenece. Esta forma de visión posibilita planear mejor la distribución de

dinero por el compuesto de marketing, visualizar mejor la importancia y proporción de inversiones que está siendo destinado a la media, herramientas y/o actividades de marketing, además de permitir análisis comparativos (por ítem de gasto, por grupo de cuentas y por categoría de gastos) con los ingresos de ventas (bruto o líquido) de la empresa.

Figura 3 - Formato de presupuesto de gastos de marketing

ITENS DE DESPESAS	JAN-MAR/02	ABR-JUN/02	JUL-SET/02	OUT-DEZ/02	TOTAL	
	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	%
<b>COMUNICAÇÃO MARKETING</b>	<b>82.900</b>	<b>101.620</b>	<b>113.800</b>	<b>136.800</b>	<b>435.120</b>	<b>48,2</b>
<b>Propaganda</b>	<b>900</b>	<b>41.620</b>	<b>29.200</b>	<b>77.300</b>	<b>149.020</b>	<b>34,25</b>
Anúncios em revistas e jornais		29.020	26.800	45.700	101.520	23,33
Anúncios em tv e rádio		2.600	1.500	15.600	19.700	4,53
Anúncios em adesivos ebruffon	900		900		1.800	0,41
Anúncios em placas eoutdoor		10.000		16.000	26.000	5,98
<b>Relações públicas/publicidade</b>	<b>5.300</b>	<b>18.400</b>	<b>13.300</b>	<b>10.300</b>	<b>47.300</b>	<b>10,87</b>
Patrocínio de ações comunitárias	2.500	2.500	4.500	2.500	12.000	2,76
Assessoria de imprensa (relações)	500	4.600	500	5.500	11.100	2,55
Doações e obras de caridade	1.500	1.500	1.500	1.500	6.000	1,38
Clipping de mídias	800	800	800	800	3.200	0,74
Perfil institucional		9.000	6.000		15.000	3,45
<b>Promoção de vendas</b>	<b>51.150</b>	<b>22.500</b>	<b>39.000</b>	<b>26.500</b>	<b>139.150</b>	<b>31,98</b>
Feiras e exposições	47.650		35.000		82.650	18,99
Desfiles de lançamento		15.000		18.500	33.500	7,70
Materiais de merchandising	1.500	1.500	1.500	1.500	6.000	1,38
Concurso de vendas		4.000		4.000	8.000	1,84
Amostra grátis	2.000	2.000	2.500	2.500	9.000	2,07
<b>Materiais de vendas</b>	<b>20.200</b>	<b>16.600</b>	<b>21.000</b>	<b>19.200</b>	<b>77.000</b>	<b>17,70</b>
Cartela de cores	4.500	3.800	4.500	3.800	16.600	3,82
Book tendências	10.200	8.800	12.000	9.900	40.900	9,40
Perfil de produto	1.500		500	1.500	3.500	0,80
Mostruários	4.000	4.000	4.000	4.000	16.000	3,68
<b>Marketing direto</b>	<b>6.350</b>	<b>2.600</b>	<b>11.300</b>	<b>3.600</b>	<b>22.650</b>	<b>5,21</b>
Malas diretas	2.850		8.800		11.650	2,68
Site (home page)	2.500	2.500	2.500	3.500	11.000	2,53
<b>PESQUISA DE MARKETING</b>	<b>23.000</b>	<b>31.000</b>	<b>42.500</b>	<b>29.000</b>	<b>125.500</b>	<b>13,9</b>
<b>Pesquisa de tendência - internacional</b>	<b>9.500</b>	<b>22.500</b>	<b>27.500</b>	<b>16.500</b>	<b>76.000</b>	<b>60,66</b>
Pesquisa via feiras internacionais	9.500	10.500	9.500	11.500	41.000	32,67
Pesquisa via premiere vision		12.000	18.000	5.000	35.000	27,89
<b>Pesquisa de tendência - nacionais</b>	<b>10.700</b>	<b>6.200</b>	<b>12.700</b>	<b>9.200</b>	<b>38.800</b>	<b>30,92</b>
Pesquisa via focus group	4.000		6.500		10.500	8,37
Pesquisa via painel de consumidores	1.200	1.700	1.700	2.700	7.300	5,82
Teste de marketing	5.500	4.500	4.500	6.500	21.000	16,73
<b>Pesquisa via materiais e publicações</b>	<b>2.800</b>	<b>2.300</b>	<b>2.300</b>	<b>3.300</b>	<b>10.700</b>	<b>8,53</b>
Assinatura de publicações especializadas	2.000	500	1.500	1.500	5.500	4,38
Aquisição de produtos, books e catálogos	800	1.800	800	1.800	5.200	4,14
<b>GASTOS ADMINISTRATIVOS</b>	<b>86.769</b>	<b>85.169</b>	<b>86.894</b>	<b>82.443</b>	<b>341.275</b>	<b>37,8</b>
<b>Gastos com pessoal</b>	<b>82.615</b>	<b>78.215</b>	<b>80.915</b>	<b>78.315</b>	<b>320.060</b>	<b>93,78</b>
Salários e pró-labore	48.995	48.995	48.995	48.995	195.980	57,43
Encargos sociais	13.941	13.941	13.941	13.941	55.764	16,34
Férias e 13º salário	9.195	9.195	9.195	9.195	36.780	10,78
Alimentação de funcionários	3.206	3.206	3.206	3.206	12.824	3,76
Transporte de funcionários	1.294	1.294	1.294	1.294	5.176	1,52
Assistência médica/odontológica	1.800	1.200	900	1.300	5.200	1,52
Seguro de vida	384	384	384	384	1.536	0,45
Formação e treinamento de pessoal	3.800		3.000		6.800	1,99
<b>Gastos com material de consumo</b>	<b>1.188</b>	<b>1.165</b>	<b>1.375</b>	<b>1.035</b>	<b>4.763</b>	<b>1,40</b>
Fotocópias	120	180	200	150	650	0,19
Materiais de escritório/expendente	108	230	280	150	768	0,23
Postagem e malotes	100	120	80	100	400	0,12
Assinatura de jornais e revistas	225		180		405	0,12
Telefone e fac-símile	635	635	635	635	2.540	0,74
<b>Gastos com móveis e equipamentos</b>	<b>-</b>	<b>2.436</b>	<b>831</b>	<b>-</b>	<b>3.267</b>	<b>0,96</b>
Aquisição de móveis/equip. de escritórios		2.436			2.436	0,71
Manuf./conservação de imobilizado			831		831	0,24
<b>Gastos com viagens/deslocamentos</b>	<b>1.993</b>	<b>2.380</b>	<b>2.800</b>	<b>2.120</b>	<b>9.293</b>	<b>2,72</b>
Refeições/lanches	400	420	380	400	1.600	0,47
Hospedagem	291	280	270	300	1.141	0,33
Passagem	1.142	1.500	2.000	1.300	5.942	1,74
Taxi e combustível (Km rodado)	160	180	150	120	610	0,18
<b>Gastos diversos</b>	<b>973</b>	<b>973</b>	<b>973</b>	<b>973</b>	<b>3.892</b>	<b>1,14</b>
Copa e cozinha	59	59	59	59	236	0,07
Energia elétrica	125	125	125	125	500	0,15
Água e esgoto	119	119	119	119	476	0,14
Jardinagem e conservação patrimonial	50	50	50	50	200	0,06
Higiene e limpeza	120	120	120	120	480	0,14
Seguros (patrimonial e veículos)	500	500	500	500	2.000	0,59
<b>TOTAL DESPESAS DE MARKETING</b>	<b>192.669</b>	<b>217.789</b>	<b>243.194</b>	<b>248.243</b>	<b>901.895</b>	<b>100,0</b>

Fuente: Elaborado a partir de Hiebing & Scott (1997)



## SISTEMÁTICA DE CONTABILIZACIÓN DE LOS GASTOS DE MARKETING

La sistemática de contabilización de los gastos de marketing incluye la determinación de centros de responsabilidades, la identificación de las cuentas contables para los gastos de marketing, la fijación de criterios para prorrateos de los gastos de marketing y los procedimientos para el lanzamiento contable de los gastos de marketing.

Por centro de responsabilidad se denomina (también llamado centro de coste, centro de ganancia, o centro de inversión) una determinada unidad o subunidad organizacional de marketing responsable por el planeamiento, ejecución y control de una determinada categoría de gastos de marketing y para el cual son ubicados (destinados) los correspondientes gastos de marketing (WELSCH, 1998).

La determinación de centros de responsabilidades en marketing es efectivamente necesaria para la adecuada contabilización y control de gastos de marketing. Sin ellos hay una fuerte tendencia a que los gastos de marketing, sobretodo aquellos de naturaleza genérica y administrativa, no sean adecuadamente administrados, pues resulta difícil estimarlos, controlarlos e identificar los responsables.

En marketing, las formas de determinación de centros de responsabilidad varían según la estructura organizacional y las necesidades de control de la empresa. Las alternativas más comúnmente citadas son: por función de marketing (ventas, propaganda, estudio, promoción de ventas), por producto/líneas de productos, por marca/grupos de marcas, por área/región de ventas, por campaña de marketing, por mercado/segmento de mercados, por canal de distribución, por jerarquía funcional de marketing o por la combinación de cualquiera de las formas anteriores (WELSCH, 1998; SKACEL, 1992 E MALBURG, 1993).

Otro componente necesario para la contabilización de los gastos de marketing es la identificación de las cuentas contables del marketing. Esta identificación pasa por la creación, adecuación o inclusión de las cuentas (con nombres y códigos contables) específicas para cada ítem y/o tipo de gastos de marketing en el plan general de cuentas de la empresa.

La figura 4 presenta un modelo de plano general de cuantas simplificado, conteniendo ejemplos de centros de responsabilidades en marketing (basados en el criterio de jerarquía funcional) y las respectivas cuentas contables por ítem/tipo de gastos de marketing:

Figura 4 - Plan de Cuentas y Centros de Responsabilidades - Simplificado

CENTROS DE RESPONSABILIDADES		CUENTAS CONTABLES	
Códigos	Denominación	Códigos	Denominación
5000	Gerencia de marketing	1.3.8.0.1.0	Gastos con entrenamiento de personal
		1.3.8.0.1.1	Gastos con viajes y estadías
		1.3.8.0.1.2	Gastos con honorarios para representantes
		1.3.8.0.1.3	Gastos con adquisición de revistas, periódicos y libros
5010	Coord. de promoción de ventas y Merchandising	1.3.8.2.0.1	Participación en ferias y exposiciones
		1.3.8.2.0.2	Promoción de degustación y demostración de productos
		1.3.8.2.0.3	Gastos con concurso de incentivo interno
		1.3.8.2.0.4	Gastos con muestras gratis y próstas
		1.3.8.2.0.5	Gastos con cables y display para PDV
5020	Coord. de propaganda y relaciones públicas	1.3.8.3.0.1	Anuncio en TV, radio y cine
		1.3.8.3.0.2	Anuncio en periódicos y revistas
		1.3.8.3.0.4	Anuncio en panel, outdoor y front light
		1.3.8.3.0.5	Gastos con patrocinio de actividades comunitarias
		1.3.8.3.0.6	Gastos con asesoría de prensa
		1.3.8.3.0.7	Gastos con informativo propio
		1.3.8.4.0.1	Gastos con adquisición de publicaciones/materiales de investigación
5030	Asistente de estudio e informaciones de marketing	1.3.8.4.0.2	Gastos con investigación evolucionista (BOPE-PRO)
		1.3.8.4.0.3	Gastos con investigación focus group
		1.3.8.4.0.4	Gastos con visitas a ferias / eventos internacionales
		1.3.8.4.0.5	Gastos con visitas a clientes, proveedores y distribuidores

Fuente: Elaborado a partir de Malburg (1993)

Para la definición de las cuentas contables el área de marketing debe contar con el apoyo del área de control/contabilidad de la empresa. Primero, porque es necesario compatibilizar la estructura del presupuesto de gastos de marketing con el sistema de contabilidad y presupuesto de la empresa. Segundo, porque los gastos de marketing tienen que ser clasificados y contabilizados según la sistemática de presentación y análisis del presupuesto/resultados dejado por la empresa. Tercero, porque le corresponde al área de control/contabilidad consolidar el presupuesto global de la empresa, operar la contabilización de los gastos de marketing y proveer los datos/informaciones contables/presupuestarios necesarios para el control del presupuesto de gastos de marketing (SKACEL, 1992 y WELSCH, 1998).

Frecuentemente el personal de marketing o la alta administración de la empresa desea disponer de datos más detallados para evaluar el comportamiento por producto/línea de productos, por marca/grupos de marcas, por categoría de clientes, por área/región de ventas, por mercado/segmento de mercado, por canal de distribución o por campaña de marketing. Del mismo modo es frecuente la necesidad de destinar (distribuir) determinados tipos de gastos de marketing entre varios centros de responsabilidades. En estas situaciones, tanto la fijación de criterios para la efectución de prorrato, en cuanto a definición de la posición en que los gastos de marketing deben ser inseridos en el demostrativo de resultados del ejercicio (D.R.E.) pasan a ser

imprescindibles para la contabilización de los gastos de marketing.

La necesidad de prorrateos existe generalmente con las cuentas de gastos de marketing de naturaleza administrativa, fijas y genéricas (pertenecientes a diferentes centros de responsabilidades, productos, marcas, regiones de ventas, segmentos de mercados, categorías de clientes o canales de distribución). Los ejemplos de cuentas de gastos fijos comúnmente sujetas a prorrateos son: gastos con limpieza, antecocina y jardinería; gastos con aguas y cloacas; gastos con energía eléctrica; gastos con seguros; gastos con alquiler/devaluación de inmuebles y tasas de condominio; y gastos con comunicación (llamadas locales, nacionales e internacionales).

Los principales criterios de prorrateo posibles de utilización bajo la óptica de marketing son: prorrateo proporcional a lo facturado (bruto o líquido), prorrateo proporcional a las ventas líquidas, prorrateo proporcional al esfuerzo requerido para la realización, prorrateo proporcional a la fase en que se encuentra en el ciclo de vida, prorrateo proporcional a la posición en que se encuentra en la matriz de análisis de portfolio, prorrateo proporcional al impacto/beneficio obtenido con el esfuerzo realizado, prorrateo proporcional al potencial de mercado (para el caso de prorrateo por mercado/segmento de mercado o canal de distribución) o la combinación de cualquiera de las formas anteriores.

En cuanto al procedimiento del lanzamiento contable, Welsch (1998) propone que los gastos de marketing sean contabilizados en dos etapas. En la primera, después de la conclusión del presupuesto de marketing, los gastos deben ser aprovisionados, con base mensual, debitándose una cuenta de gastos tipo "gastos de marketing" y acreditándose una cuenta de previsión tipo "suministro de gastos de marketing". En la segunda, en relación a la efectuación de los gastos, debitándose la cuenta de suministro ("suministro de gastos de marketing") y acreditándose la cuenta de gasto específico relacionada al hecho generador.

### **LOS RESPONSABLES POR LA ELABORACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE MARKETING**

Todo presupuesto de gastos de marketing debe tener los responsables claramente definidos. De modo general el presupuesto de gastos de marketing es de responsabilidad directa del personal de marketing, siendo el principal ejecutivo de marketing de la empresa el responsable general por el presupuesto de marketing. En las empresas mayores es común la utilización del abordaje en equipo, envolviendo al gerente de marketing, al gerente de productos, al gerente de mercado, al gerente de ventas, al gerente de cuantas, al gerente de propaganda/ relaciones públicas, al gerente de promoción de ventas/merchandising y

al gerente de estudio/informaciones de marketing, para la discusión y elaboración del presupuesto de gastos de marketing (Low & Mohr, 1992). Ese abordaje tiene por objetivos disponer los presupuestos capaces de: atender a las necesidades y expectativas de marketing; comprometer a los participantes con las actividades/parámetros establecidos en el presupuesto de marketing; obtener mayor precisión y realismo en las estimativas de gastos de marketing; estimular la conciencia de coste en el personal envuelto en la ejecución de los gastos de marketing.

Entretanto, mismo utilizando el abordaje en equipo, es oportuno que la preparación del presupuesto de gastos de marketing tenga a alguien responsable por su conducción. Una alternativa es designar la tarea a el personal responsable por cada centro de responsabilidad de marketing. Otra alternativa es responsabilizar al personal encargado de cada subunidade organizacional de marketing (o sea, el gerente de promoción de ventas/merchandising, el gerente de propaganda/relaciones públicas y el gerente de estudio/informaciones de marketing) de la elaboración de su presupuesto de gastos de marketing específico (Welsch, 1998).

La responsabilidad de la aprobación final del presupuesto de marketing es generalmente de la alta administración, esto es, del presidente de la empresa, del vicepresidente de marketing, del vicepresidente de ventas o de la dirección ejecutiva. En el caso de empresas menores la responsabilidad por el análisis y aprobación final del presupuesto de gastos es generalmente del propietario, del gerente general, del encargado de ventas o del encargado de marketing.

#### **DEFINICIÓN DEL MONTANTE DE GASTOS DE MARKETING Y DE LA FORMA DE DISTRIBUCIÓN DEL DINERO**

¿Cuánto debe destinar la empresa para el presupuesto de gastos de marketing de una determinada marca, producto o servicio? Definitivamente esa no es una cuestión de una única respuesta simple y objetiva. Una respuesta más elaborada para esa pregunta requiere una discusión sobre el método de definición del montante total de gastos del presupuesto de marketing y sobre la forma como ese dinero será distribuido por las diversas herramientas/actividades de marketing.

Aunque exista un concepto común de que cuanto más dinero la empresa gaste en actividades de marketing más ventas ella realizará, la verdad es que hay un punto en el cual el gasto extra en actividades de marketing ya no produce más ventas adicionales lucrativas para la empresa (Holtje, Guagliardi & Masón, 1982). Considerando que pocas empresas se encuentran en posición de testar esa ecuación e identificar cuál es el punto óptimo de inversión en marketing es que la mayoría de

las empresas acostumbra definir el montante de gastos en marketing basado en aspectos pragmáticos y de acuerdo con la operación y características individuales de la empresa.

Existen diferentes métodos/abordajes utilizados para la definición del montante total de gastos de marketing. Los más comúnmente citados son (Kotler & Armstrong, 1998; Hiebing & Scott, 1997; Stevens, et al; Frey apud Welsch, 1998 y Skacel, 1992);

- **Método "porcentual de las ventas"** - consiste en asociar el presupuesto de marketing a un porcentual sobre las ventas de la empresa. Ese porcentual puede ser aplicado sobre las ventas actuales, pasadas o futuras, bien como sobre los gastos operacionales brutos o gastos operacionales líquidos.
- **Método "cantidad fija por unidad de producto"** - situación en la cual la empresa establece una cierta cantidad fija (en moneda corriente) para cada unidad de producto vendido.
- **Método "paridad competitiva"** - cuando el presupuesto de marketing es definido con base en el promedio de gastos practicados por la industria o en la estimativa de gastos de los principales competidores de la empresa.
- **Método "objetivo-tarea"** - abarca las situaciones donde el presupuesto de gastos de marketing es definido a partir de las reales necesidades de marketing de la empresa. En ese caso son establecidos primeramente los objetivos, estrategias y acciones de marketing, y posteriormente el presupuesto es definido con base en las estimativas de gastos necesarios para cumplir los objetivos/tareas de marketing deseados.
- **Método "disponibilidad de recursos"** - algunas empresas definen el presupuesto de marketing con base en los fondos disponibles o en lo que ella considera que puede gastar en marketing.
- **Método "ganancia del año anterior"** - situación en la cual la empresa decide destinar parte de la ganancia obtenida en el ejercicio anterior (o un cierto porcentual) para el presupuesto de marketing.
- **Método "retorno sobre la inversión"** - hay empresas que tienen como práctica destinar una parte (en moneda corriente o porcentual) del retorno deseado o obtenido sobre una cierta inversión para el presupuesto de marketing.
- **Método "dotación arbitraria"** - situación en la cual el montante de gastos en marketing es definido solamente con base en el arbitrio personal (voluntad propia de alguien) sin cualquier fundamento en parámetro o regla racional preestablecida.

El método más comúnmente utilizado para la definición del

montante de gastos de marketing es el "porcentual de las ventas" basado en las ventas del año anterior o en las estimativas de ventas previstas para el año siguiente (Buell, 1984 y Holtje, Guagliardi & Masón, 1982). Entretanto, la situación ideal es aquella en la cual la empresa utiliza una combinación de esos métodos, con la finalidad de obtener las ventajas de los diferentes métodos y elevar la probabilidad de tomar una decisión más cierta. Una buena recomendación es la utilización combinada de los métodos "objetivo-tarea", "porcentual de las ventas" y "paridad competitiva". En principio, se puede utilizar el método "objetivo-tarea" para proveer a la empresa un presupuesto de marketing capaz de viabilizar los objetivos de marketing o la implementación de un plan de marketing exitoso. Seguidamente, se puede utilizar el método "porcentual de las ventas" para obtener un parámetro de intensidad de los gastos de marketing y/o para efectuar un análisis comparativo con el historial de gastos de la empresa. Por último, se puede usar el método "paridad competitiva" como dispositivo para evaluar comparativamente el esfuerzo de marketing de la empresa en relación a los principales competidores y/o posibilitar que la empresa responda a las presiones competitivas del mercado (Hiebing & Scott, 1997).

El segundo aspecto relacionado con la definición del montante de los gastos en marketing es la forma de distribución (prioridad) del dinero por las diversas herramientas/actividades de marketing. Esa distribución ha sido definida en función de la importancia dada por la empresa a las herramientas/actividades de marketing. De modo general, la importancia relativa de las herramientas de marketing ha sido señalada como sigue y en este orden: propaganda, promoción de ventas, venta personal y relaciones públicas, en el caso de bienes de consumo; venta personal, promoción de ventas, propaganda y relaciones públicas, en el caso de bienes industriales (Kotler, 1995).

Las discusiones más frecuentes sobre esta cuestión envuelven la decisión sobre promoción de venta y propaganda. La figura 5 presenta una relación de factores importantes que influyen la distribución de dinero para propaganda y promoción de ventas. Obviamente que esta decisión no debe basarse apenas en un único factor, mas en un conjunto de factores potencialmente influyentes.

Independiente del abordaje/método empleado para definición de montante total de gastos y de la forma como el dinero será distribuido, raramente existe dinero de marketing suficiente para atender las necesidades y expectativas del personal de marketing. Por eso le corresponde al responsable de la preparación del presupuesto de gastos de marketing desarrollar la capacidad de elaborar presupuestos que se ajusten a la realidad desde el punto de vista de los gastos, más viables en proveer los recursos necesarios para alcanzar los objetivos de marketing o implementar un plan exitoso (Hiebing & Scott, 1997).

Figura 5 - Factores que Potencian Inversiones en Propaganda y Promoción de Ventas

SITUACIONES ASOCIADAS CON MARCA, PRODUCTO O SERVICIO QUE:	POTENCIA INVERSIONES EN:	
	PROPAGANDA	PROM. DE VENTAS
01. Tiene un nivel alto de lealtad a la marca	X	
02. Tiene fuerte diferenciación competitiva	X	
03. El proceso de compra es poco planeado		X
04. Tiene alto grado de riesgo percibido asociado a la compra	X	
05. La frecuencia de compras es elevada	X	
06. Está en las fases de crecimiento y madurez en el ciclo de vida	X	
07. Está en las fases de introducción o declino del ciclo de vida		X
08. Posibilita un nivel de rentabilidad antes del promedio de la empresa	X	
09. Tiene bajo market share		X
10. Dispone de exclusividad y elevada calidad	X	
11. Es comercializada en mercados de elevada sazonalidad		X
12. Es destinado a los niños		X
13. Actúa en mercados de elevada intensidad de competencia		X
14. Enfrenta competidores orientados para promoción de ventas		X
15. Actúa en mercados de elevada tasa de crecimiento	X	
16. Actúa en mercados donde la marca industrial es reconocida	X	
17. El minorista/intermediario tiene elevada poder de búsqueda/influencia		X
18. La administración de la empresa tiene como enfoque el corto plazo		X

Fuente: Elaborado a partir de Strang (1975), Lilien & Little (1976), Low & Mohr (1992) y Kotler & Armstrong (1998).

### SISTEMÁTICA DE CONTROL Y MONITOREO DEL PRESUPUESTO DE EMPRESAS DE MARKETING

La función del marketing consiste en el planeamiento, la ejecución y el control de las actividades de marketing. Entre esas actividades se encuentra el presupuesto de gastos de marketing que se destaca por la importancia que representa como instrumento de evaluación y control de las actividades de marketing. A pesar de eso, según Kotler (1995), un estudio realizado con 75 empresas de diferentes tamaños y varios ramos de actividades concluyó que muchas empresas adoptan procedimientos inadecuados de control. Ese aspecto fue confirmado también por Stevens et al (2001) quienes afirman que muchas compañías aún no entendieron la importancia de establecer procedimientos de control y monitoreo eficientes.

Por ese motivo, algunos actores (Skatel, 1992; Kotler, 1995; Mattar & Santos, 1999 y Stevens et al, 2001) presentaron varios argumentos en defensa de la importancia de la sistemática de control y monitoreo para el proceso de presupuesto de marketing. Los principales argumentos son:

- El control y el análisis sistemáticos de los gastos de marketing pueden indicar desvíos/situaciones que estén afectando negativamente los resultados de marketing de la empresa.
- El control adecuado del presupuesto de gastos de marketing puede evitar que los gastos de marketing se alejen significativamente de lo

planeado, poniendo en riesgo la situación financiera de la empresa.

- El control posibilita que el personal de marketing tenga real conciencia de lo que está sucediendo con los gastos de marketing y que ante demasiados desvíos/situaciones puede reaccionar a tiempo.
- La sistemática de control sirve como un mecanismo a través del cual la empresa puede orientar los esfuerzos de marketing para alcanzar los objetivos deseados.
- El control es una actividad integrante y complementaria de planeamiento sin la cual se reduce significativamente la probabilidad de que los objetivos/ acciones planeados sean realizados.

El control puede ser definido como el esfuerzo estructurado y sistemático de verificación y análisis de implementación del presupuesto de gastos de marketing, objetivando identificar si los gastos de marketing están en conformidad con los parámetros estipulados y si los resultados/desempeño de marketing están de acuerdo con lo esperado (WELSCH, 1998; SKACEL, 1992).

Hay diferentes formas/procedimientos de operación del control y monitoreo del presupuesto de gastos de marketing. Ellas varían según las necesidades y propósitos del control de marketing de cada empresa. Una forma comúnmente adoptada consiste en: (1) monitorear periódicamente la evolución de las cuentas de presupuesto de gastos de marketing; (2) efectuar el análisis comparativo entre los valores estipulados y los valores realizados por tipo/ítem de gastos de marketing, identificando las variaciones (% y/o nominales) ocurridas; (3) emitir demostrativos, mapas y/o informes de desempeño y resultados para los varios niveles de responsabilidades; y (4) analizar las ocurrencias de variaciones y desvíos significativos, identificar las posibles razones/explicaciones para las ocurrencias y promover los eventuales ajustes necesarios (cortes o concesión de más recursos), objetivando alcanzar los objetivos establecidos.

La figura 6 presenta un modelo de informe de control y monitoreo del presupuesto de gastos de marketing posible de ser utilizado por empresas de diferentes tamaños y ramos de actividades. En la columna del centro aparece la descripción de los ítem de gastos (cuentas contables) agrupados según la naturaleza de cada gasto. En las columnas de la izquierda es presentado el cuadro comparativo de gastos, estipulados versus realizados, del último mes y las respectivas variaciones (nominal y en porcentual) ocurridas. En las columnas de la derecha está el cuadro comparativo de gastos, estipulados versus realizados, de los subperíodos acumulados a lo largo del ejercicio del presupuesto y las respectivas variaciones. Se trata de un modelo bastante aplicable, de fácil visualización y práctico para la realización de control/análisis del presupuesto de gastos de marketing.

El demostrativo de resultados del ejercicio (D.R.E.) es otra forma de control y análisis de los ingresos y gastos de marketing. Él proyecta los resultados de marketing con base en los ingresos y gastos de marketing y refleja cualquier cambio o variación adicional ocurrida en las estimativas de ingresos y gastos de marketing. La figura 7 presenta un modelo típico de demostrativo de resultados



del ejercicio. En la columna de la izquierda aparece la discriminación de los ingresos y gastos de la empresa, el margen de marketing y el resultado operacional líquido. En las columnas de la derecha aparece el cuadro comparativo de resultados, realizados versus estipulados, y las respectivas variaciones del último mes y de los subperíodos acumulados a lo largo del ejercicio.

Un aspecto importante en la sistemática de control del presupuesto de marketing es la periodicidad (frecuencia) con que el control/análisis es realizado. En general, el control presupuestario puede ser ejecutado con frecuencia trimestral, bimestral, mensual, quincenal, semanal, diaria o siempre que sea necesario, pero es más común que él ocurra mensualmente, siguiendo el cerramiento de la contabilidad de la empresa (WESTWOOD, 1997; WELSCH, 1889). Cabe destacar, entretanto, que existen empresas que lo hacen diariamente en función del elevado volumen de gastos realizados por el área de marketing y porque disponen de recursos tecnológicos (informatización) avanzados. De todos modos es fundamental que el control sea hecho periódicamente, con base regular durante todo el período del presupuesto.

Los tipos de análisis de los gastos de marketing ejecutados son: por producto/línea de productos, por marca/grupos de marcas, por categoría de clientes, por área/región de ventas, por mercado/segmento de mercado, por canal de distribución, por campaña de marketing, por cuenta o grupo de gastos, por índices de gastos o la combinación de cualquiera de las formas anteriores.

FIGURA 6 - PRESUPUESTO DE GASTOS DE MARKETING MODELO DE INFORME DE CONTROL Y MONITOREO

Realizado (R\$)	Orçado (R\$)	Variação		Descrição	Realizado (R\$)	Orçado (R\$)	Variação	
		R\$	%				R\$	%
				Pro-labore e ordenados				
				13º Salário				
				Férias				
				Assist. Médica				
				Vale Transporte				
				Auxílio Creche				
				FORTS				
				Tratamento e bolsas de estudo				
				Recrutamento e seleção de pessoal				
				<b>DESPESAS COM PESSOAL</b>				
				Marketing franquias				
				Campanhas publicitárias				
				Material promocional				
				Assessoria de Imprensa				
				Malas diretas				
				Brindes corporativos				
				Campanhas comunit./institucionais				
				Despachos & patroc. esportivos/culturais				
				Eventos de mercado				
				Marketing internacional				
				Outras despesas c/ eventos				
				<b>COMUNICAÇÃO DE MARKETING</b>				
				Combustível e passagem				
				Hospedagem				
				Refeições em viagens				
				<b>DESPESAS C/ VIAGENS</b>				
				Aluguel/manutenção de equipamentos				
				Depreciação maq. e equipamentos				
				Aluguel/manutenção de softwares				
				Amortização software				
				<b>EQUIPAMENTOS E SOFTWARES</b>				
				Aluguel/manutenção de imóveis				
				Seguro de imóveis				
				Depreciação de imóveis/instalações				
				<b>IMÓVEIS</b>				
				Manutenção móveis e utensílios				
				Depreciação de móveis e utensílios				
				<b>MÓVEIS E UTENSÍLIOS</b>				
				Formulários				
				Material de expediente				
				Material de limpeza/copa				
				<b>MATERIAL DE CONSUMO</b>				
				Comunicações nacional/internacional				
				Comunicação móvel				
				Manut. equípo comunicação				
				<b>TELECOMUNICAÇÕES</b>				
				Água e esgoto				
				Energia elétrica				
				Correios				
				Assinat. de jornais, revistas e periódicos				
				Desp. com contratos e cartório				
				<b>DESPESAS GERAIS</b>				
				<b>TOTAL GERAL</b>				

Fuente: Modelo adoptado por la empresa de contabilidad Exato Gestão Administrativa com permiso de Deise C. Schramm (adaptado)

Figura 7 - Demostrativo de Resultados del Ejercicio (D.r.e.) Modelo de Control Y Análisis de Resultados

DESCRIPCIÓN	M.E. MARZO				A.CUMULADO: MARZAGO			
	PREVISTO (R\$)	REALIZADO (R\$)	VAR. (R\$)	%	PREVISTO (R\$)	REALIZADO (R\$)	VAR. (R\$)	%
<b>INGRESOS OPERACIONALES</b>	10.000	10.000	0	100	10.000	10.000	0	100
Ventas	10.000	10.000	0	100	10.000	10.000	0	100
<b>GASTOS OPERACIONALES</b>	8.000	8.000	0	100	8.000	8.000	0	100
Gastos administrativos	2.000	2.000	0	100	2.000	2.000	0	100
Gastos de marketing	6.000	6.000	0	100	6.000	6.000	0	100
<b>RESULTADO OPERACIONAL</b>	2.000	2.000	0	100	2.000	2.000	0	100
<b>GASTOS DE MARKETING</b>	6.000	6.000	0	100	6.000	6.000	0	100
Propaganda	1.000	1.000	0	100	1.000	1.000	0	100
Promoción de ventas	2.000	2.000	0	100	2.000	2.000	0	100
Relaciones públicas	1.000	1.000	0	100	1.000	1.000	0	100
Marketing directo	1.000	1.000	0	100	1.000	1.000	0	100
Estudio de marketing	1.000	1.000	0	100	1.000	1.000	0	100
Desarrollo de productos	1.000	1.000	0	100	1.000	1.000	0	100
Servicios a los clientes	1.000	1.000	0	100	1.000	1.000	0	100
Distribución	1.000	1.000	0	100	1.000	1.000	0	100
Administrativos de marketing	1.000	1.000	0	100	1.000	1.000	0	100

Fuente: Elaborado a partir de Mattar & Santos (1999) y Stevens, et al (2001)

Un tipo de análisis bastante recomendado es la utilización de índices de gastos. Ese análisis consiste en establecer una relación deseada entre los gastos de marketing y los ingresos de ventas, y tiene como característica permitir al personal de marketing evaluar la evolución, el desempeño y la eficiencia de los gastos de marketing. Ejemplos de índices de gastos de marketing son: índice de gastos en propagandas, índice de gastos en promoción de ventas, índice de gastos en relaciones públicas, índice de gastos en marketing directo, índice de gastos en ventas, índice de gastos en estudio de marketing, índice de gastos en desarrollo de productos, índice de gastos en servicios a los clientes, índice de gastos en distribución e índice de gastos administrativos de marketing (KOTLER, 1995 y STEVENS , 2001).

Finalmente, el flujo de datos/informaciones es un factor clave de éxito para el sistema de control y monitoreo del presupuesto de marketing. Afortunadamente, para muchas empresas, todos los datos/informaciones efectivamente necesarios para controlar y analizar los gastos de marketing pueden ser encontrados dentro de la propia empresa en el área de contabilidad/presupuestos. Para las empresas menores es muy probable que esos datos/informaciones puedan ser encontrados con el contador de la empresa. Le corresponde al personal de marketing o al responsable por el control del presupuesto de gastos de marketing articular con esas áreas/contador la mejor manera de obtener los informes y mapas que necesita en los formatos y en la frecuencia deseados.

### 3. PROPONIENDO UN MODELO DE PRESUPUESTO DE GASTOS DE MARKETING PARA LA PEQUEÑA EMPRESA

La pequeña empresa debe elaborar un presupuesto empresarial para administrar mejor sus escasos recursos. Entretanto, las investigaciones han

demostrado que en la pequeña empresa el proceso de planeamiento y control presupuestario ocurre frecuentemente de modo limitado, superficial, sin una sistemática adecuadamente estructurada y con visión de corto plazo.

Esto fue confirmado en el estudio realizado por Sarquis (1998) en las pequeñas empresas del sector industrial proveedoras de bienes de consumo del ramo de la confección. En ese estudio Sarquis concluyó que las empresas en su mayoría:

- No disponen de un método adecuado para la definición del montante de gastos en marketing ni para la distribución del dinero para las diversas herramientas/actividades de marketing.
- No disponen de cualquier plan mercadológico/comercial formalizado conteniendo objetivos, programa de acción, cronograma e inversiones requeridas.
- No evalúan sistemáticamente los resultados de los gastos de marketing ni efectúan análisis más cuidadosos de los gastos de marketing y/o de los índices de gastos de marketing.
- Necesitan un sistema mejor estructurado, más organizado y de datos/informaciones contables/presupuestarios más detallados, precisos y provechosos,
- Carecen de un mejor sistema de control y monitoreo del desempeño/resultado por marca/grupos de marcas y/o por productos/líneas de productos.
- Necesitan métodos más perfeccionados de evaluación de la actuación de las ventas, del equipo de ventas, de las regiones/áreas de ventas y/o de los canales de distribución.

Frente a estas constataciones, resulta evidente la importancia y necesidad de desarrollar un modelo que oriente a la pequeña empresa en el mejoramiento o en la estructuración de su sistemática de planeamiento, operación y control del presupuesto de gastos de marketing.

En ese sentido, se presenta la figura 8 conteniendo la representación gráfica de una propuesta de modelo para la selección de la sistemática de gestión del presupuesto de gastos de marketing por la pequeña empresa. Se trata de un modelo abarcador, genérico y aplicable, con pequeñas adaptaciones, para pequeñas empresas de diferentes ramos de actividades, tanto del sector industrial como de servicios.

Este modelo fue elaborado a partir de premisas y principios de presupuesto de gastos de marketing ya presentados y de la experiencia de los autores con las pequeñas empresas y con la implementación de presupuestos de gastos de marketing en diferentes empresas.

De acuerdo con el modelo, el proceso de estructuración de la sistemática de gestión del presupuesto de gastos de marketing por la pequeña empresa consiste de cuatro etapas: elaboración del presupuesto de gastos de marketing, operación de los gastos de marketing, contabilización de los gastos de marketing y control del presupuesto de gastos de marketing.

### **ETAPA 1: ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE MARKETING**

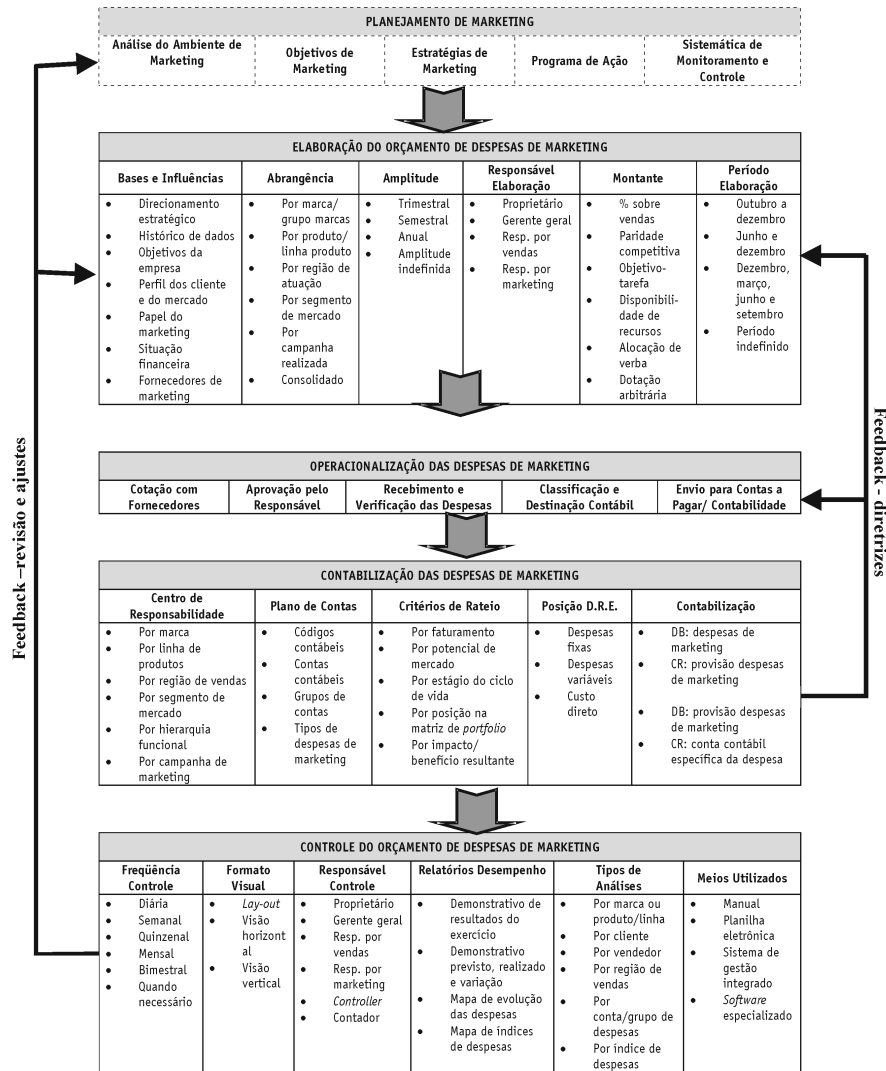
Para la elaboración del presupuesto de gastos de marketing la pequeña empresa debe decidir sobre las siguientes cuestiones: ¿Cuáles son los factores/bases sobre los cuales el presupuesto de gastos de marketing será preparado? ¿cuál es el alcance que tendrá el presupuesto de gastos de marketing? ¿cuál será la amplitud temporal del presupuesto de gastos de marketing? ¿quién será el responsable por la conducción de la preparación del presupuesto de gastos de marketing? ¿cuál será el método a ser utilizado para la definición del montante de gastos de marketing y cómo será distribuido el dinero por las diversas herramientas/actividades de marketing? y ¿en qué período del año el presupuesto de gastos de marketing será elaborado?

En lo que se refiere a la cuestión sobre factores/bases del presupuesto, de acuerdo con el modelo, los factores más comúnmente utilizados son los siguientes: el plan de marketing de la empresa; el direccionamiento estratégico de la empresa, marca o línea de producto; el historial de ventas y gastos de la empresa; los objetivos generales de la empresa; el perfil y características de los clientes, consumidores y principales competidores; el papel/objetivo esperado del marketing; la actual situación financiera de la empresa; las oportunidades/influencias presentadas por los proveedores de servicio de marketing. En este aspecto cabe resaltar que la situación ideal es que la pequeña empresa prepare el presupuesto de gastos de marketing con base en su plan de marketing (en el análisis del ambiente de marketing, en los objetivos/resultados esperados de marketing, en las estrategias de marketing y en el programa de acción de marketing), pues él contiene, en la esencia, las definiciones, explicaciones, argumentaciones, prioridades y el retorno/beneficios de los gastos del presupuesto de marketing.

En relación a la cuestión sobre el alcance del presupuesto, las opciones principales para la pequeña empresa son: por marca/grupo de marcas, por producto/línea de producto, por región/área de ventas, por segmento de mercado, por canal de distribución, por campaña realizada o un único presupuesto consolidado para la empresa.

En lo que se refiere a la cuestión sobre amplitud temporal, las alternativas para el presupuesto de gastos de marketing de la pequeña empresa son: trimestral, semestral, anual o amplitud indefinida, para los casos en los cuales el presupuesto de gastos de marketing es elaborado por campaña de marketing realizada. Aquí, la recomendación inicial es que la amplitud del presupuesto de gastos de marketing siga la misma dimensión temporal del plan de marketing de la empresa.

Figura 8 - Modelo para Selección de la Sistemática de Gestión del Presupuesto de Gastos de Marketing por la Pequeña Empresa



En relación a la cuestión sobre responsabilidad por el presupuesto en la pequeña empresa el presupuesto de gastos de marketing puede ser de responsabilidad del propio, propietario de la empresa, del gerente general, del responsable de ventas o del responsable de marketing.

En lo que se refiere al ítem sobre la definición del montante de gastos en marketing, la pequeña empresa puede utilizar los siguientes métodos: establecer un porcentual sobre las ventas pasadas, actuales o futuras, adoptar el promedio de gastos practicados por la industria o la estimativa de gastos de los principales competidores; tener por base las reales necesidades de gastos

de marketing; considerar solamente los fondos disponibles o lo que juzga que puede gastar en marketing; utilizar el arbitrio personal, la voluntad propia. Entretanto, la recomendación es que la pequeña empresa utilice la combinación de los métodos "porcentual de las ventas", "paridad competitiva" y "objetivo-tarea", pues ellos posibilitarán a la pequeña empresa gastar basada en su capacidad financiera, en las presiones competitivas del mercado y en las reales necesidades de marketing de la empresa.

En relación a la cuestión sobre período para la preparación del presupuesto de gastos de marketing, las opciones recomendadas para la pequeña empresa son: en el caso de presupuesto anual - octubre a diciembre; junio y diciembre, en el caso de presupuesto semestral; diciembre, marzo, junio y septiembre, en el caso de presupuesto trimestral; en los dos o tres meses que anteceden a la campaña, en el caso de presupuesto por campaña de marketing.

## **ETAPA 2: OPERACIÓN DE LOS GASTOS DE MARKETING**

En esta etapa la pequeña empresa debe decidir sobre la estructuración de los procedimientos necesarios para la operación de los gastos de marketing. Las principales cuestiones a ser decididas son: ¿Cómo debe ser la identificación, la selección y la cotización de servicios/materiales con los proveedores de marketing? ¿cuándo y cómo los gastos de marketing deben ser apreciados y aprobados por el responsable del presupuesto de marketing? ¿cómo deben ser recibidos los materiales/servicios de marketing adquiridos y cuál la forma de verificación de las facturas de pago? ¿cómo debe ser realizada la clasificación contable de los gastos de marketing y la destinación (distribución) para los centros de responsabilidades? y ¿cuándo y cómo las facturas de gastos deben ser enviadas al responsable de cuentas a pagar y de la contabilidad de la empresa?

Las opciones de procedimientos para efectucción de los gastos de marketing no serán detalladas en este paper, pues son semejantes a los principios y procedimientos adoptados en los demás tipos de gastos de la empresa.

## **ETAPA 3: CONTABILIZACIÓN DE LOS GASTOS DE MARKETING**

La tercera etapa del proceso de estructuración de la sistemática de presupuesto de gastos de marketing por la pequeña empresa consiste en las definiciones sobre los procedimientos para la contabilización de los gastos de marketing. En esta etapa las principales decisiones son: ¿Cuántos y cuáles serán los centros de responsabilidades de marketing? ¿cuáles serán los gastos de competencia de marketing y cómo esos gastos serán denominados en el plan de cuentas de la empresa? ¿cuáles serán los criterios a ser utilizados para el prorrateo de los gastos de marketing? ¿en que posición del demostrativo de resultados del ejercicio (D.R.E.) serán inseridos los gastos de marketing? y ¿cómo los gastos de marketing deben ser operacionalmente contabilizados? A continuación siguen más informaciones sobre cada una de estas cuestiones.

La pequeña empresa dispone de varias posibilidades para establecer centros de responsabilidades en marketing, teniendo como principales las siguientes: por marca/grupos de marcas, por producto/líneas de productos, por regiones/áreas de ventas, por segmento de mercado, por canal de distribución, por jerarquía funcional o por campaña de marketing.

Los tipos de gastos de competencia de marketing posibles de ser aplicados en la pequeña empresa son: gastos de comunicación de marketing, gastos de estudio de marketing, gastos de ventas, gastos de desarrollo de productos, gastos de servicios a los clientes, gastos de distribución y gastos administrativos de marketing.

Las opciones de criterios de prorrateo de los gastos de marketing, bajo la óptica de marketing, disponibles de utilización por la pequeña empresa son: prorrateo proporcional a lo facturado bruto o líquido de la marca, producto, región o segmento; prorrateo proporcional al esfuerzo/gasto requerido; prorrateo proporcional a la fase en que se encuentra en el ciclo de vida; prorrateo proporcional a la posición en que se encuentra la matriz de análisis del portfolio; prorrateo proporcional al impacto/beneficio obtenido; prorrateo proporcional al potencial de mercado (para el caso de prorrateo por mercado/segmento de mercado o canal de distribución) o la combinación de cualquiera de las formas anteriores.

En cuanto a la selección de la posición de los gastos de marketing en el demostrativo de resultados del ejercicio (D.R.E.), la pequeña empresa puede elegir las siguientes alternativas: considerar los gastos de marketing como gastos fijos, considerar los gastos de marketing como gastos variables de ventas, considerar los gastos de marketing como coste directo de la marca/productos vendidos. La recomendación es que la pequeña empresa considere los gastos administrativos de marketing como coste fijo y los demás gastos de competencia de marketing como coste variable de ventas.

En la pequeña empresa la contabilización de los gastos de marketing puede ocurrir como sigue: 1) después de la conclusión del presupuesto de marketing, suministrando los gastos, en base mensual, vía débito en una cuenta de gastos tipo "gastos de marketing" y crédito en una cuenta de suministro tipo "suministro de los gastos de marketing"; y/o 2) cuando la efectuación de los gastos, debitando la cuenta de suministro ("suministro de los gastos de marketing") y acreditando la cuenta de gastos específicos relacionada al hecho generador.

#### **ETAPA 4: CONTROL Y MONITOREO DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE MARKETING**

En esta etapa la pequeña empresa debe definir los procedimientos de control y monitoreo del presupuesto de gastos de marketing. Las decisiones a ser tomadas son las siguientes: ¿Con qué frecuencia la pequeña empresa pretende efectuar el control y monitoreo del presupuesto de gastos de marketing? ¿cuál sería el formato de presentación/análisis del informe de

acompañamiento del presupuesto de gastos de marketing? ¿quién será el responsable por el control y análisis del presupuesto de gastos de marketing? ¿cuáles serán los tipos de informes de control/desempeño a ser utilizados? ¿qué tipos de análisis serán efectuados? y ¿cuáles serán los medios que la pequeña empresa utilizará para efectuar el control de los gastos de marketing?

En cuanto a la cuestión de frecuencia de control, la pequeña empresa puede decidir entre las siguientes alternativas de frecuencia: mensual, quincenal, semanal, diaria o siempre que fuere necesario. Lo fundamental es que la pequeña empresa lo haga sistemáticamente, en base regular y durante todo el período del presupuesto.

En cuanto a la forma de presentación/análisis del informe de acompañamiento del presupuesto de gastos de marketing, la pequeña empresa debe optar por un lay-out capaz de: facilitar la visualización del presupuesto; posibilitar la verificación global de los gastos de marketing; permitir la realización de análisis horizontal y vertical del presupuesto. El formato presentado en la figura 6 es perfectamente aplicable en la pequeña empresa.

En cuanto al ítem responsabilidad en la pequeña empresa, la responsabilidad por el control de presupuesto de gastos de marketing puede ser del propio propietario de la empresa, del gerente general, del responsable por ventas, del responsable por marketing, del controller o del contador. Entretanto, frecuentemente la responsabilidad por el presupuesto empresarial en la pequeña empresa es de competencia del propietario-gerente y él tiene el apoyo del contador de la empresa.

En cuanto a la cuestión sobre tipos de informes/mapas, las principales alternativas de control y monitoreo del presupuesto de gastos de marketing posibles de utilización por la pequeña empresa son: demostrativo de resultados del ejercicio (D.R.E.); informe de control comparativo "previsto versus realizado", conteniendo la variación (porcentual y nominal) por gastos de marketing; mapa de la evolución de los gastos de marketing; mapas de índices de los gastos de marketing en relación al volumen de ventas.

En cuanto a los tipos de análisis, la pequeña empresa dispone de las siguientes opciones para análisis de gastos: análisis por marca/grupos de marcas; análisis por producto/línea de productos; análisis por vendedor; análisis por región/área de ventas; análisis por cuenta, grupo y/o categorías de gastos; análisis por índices de gastos de marketing.

En cuanto a los medios para la realización del planeamiento y control del presupuesto, la pequeña empresa puede utilizar las siguientes alternativas: adoptar el método manual, disponer de un software de planilla electrónica, adoptar el propio sistema informatizado de gestión de la empresa o adquirir un software especializado en planeamiento y control presupuestario. Las opciones más utilizadas por la pequeña empresa son la planilla electrónica y el sistema informatizado de gestión de empresa.



Después de haber tomado las decisiones que constan en las cuatro etapas descritas por el modelo, la pequeña empresa habrá seleccionado su sistemática de planeamiento, de operación y de control del presupuesto de gastos de marketing de modo conciente, sistemático y fundamentado. Al implementarlo la pequeña empresa estará dando un grande paso para la mejoría de la gestión de marketing/ventas; para la creación de una conciencia interna orientada por el coste-resultado; para la mejor utilización de los recursos/gastos de marketing.

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

Algunos comentarios y recomendaciones finales son necesarios para que la pequeña empresa sea exitosa en el esfuerzo de estructurar o promover mejorías en su sistemática de presupuesto de gastos de marketing. Las principales recomendaciones son:

- Seleccionar la sistemática de presupuesto de gastos de marketing ideal para su empresa, implementándola de modo gradual. Comenzar adoptando los procedimientos más básicos y, posteriormente, hacer los perfeccionamientos a lo largo de la evolución y consolidación del proceso.
- Tratar siempre de basar las decisiones de presupuesto de gastos en aspectos concretos y significativos de la empresa, como: el programa de trabajo de marketing y los objetivos/directrices de marketing. Lo ideal es basar las decisiones en el plano anual de marketing de la empresa, pues eso hará al presupuesto más fundamentado, realista y provechoso.
- Aceptar el hecho de que el presupuesto de gastos de marketing es un instrumento gerencial versátil, modificable y que debe ser siempre actualizado en función de los cambios realizados en los objetivos, en las estrategias y en el programa de actividades de marketing de la empresa, y/o en función de las alteraciones significativas ocurridas en el ambiente de marketing.
- Estar preparada para enfrentar resistencias internas al proceso de planeamiento y control presupuestario. Invertir un cierto tiempo en la sensibilización, entrenamiento y orientación del personal envuelto. Promover coloquios, reuniones o grupos de trabajo sobre el asunto.
- Evitar que el propio dirigente sea la grande resistencia al proceso de presupuesto de gastos de marketing. En la pequeña empresa nada ocurre sin el apoyo y comprometimiento del propietario o gerente general. De hecho, los beneficios de marketing originados con la implementación de la sistemática de presupuesto de gastos de marketing son infinitamente superiores al coste y esfuerzo requerido para la implantación.

- Cuidar con que la preparación del presupuesto de gastos de marketing no se transforme en un ritual o procedimiento sin sentido. El presupuesto de marketing debe ser una oportunidad para ejercitarse el planeamiento, control y eficiencia gerencial.
- Finalmente, entender que el planeamiento y control presupuestario de marketing no substituyen la necesidad de un buen administrador de marketing ni son capaces de corregir errores de decisión en marketing. A pesar de ser un instrumento importante y necesario para la eficacia gerencial de marketing, él no puede ser superior a los individuos que lo utilizan.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BUELL, V. P. **Marketing Management: a strategic planning approach**. USA: McGraw-Hill Book Company, 1984.
- CAMPOMAR, M. C. **Revisando um modelo de plano de marketing**. Revista Marketing, São Paulo, ano 17, no 121, nov/83.
- FERRELL, O. C.; HARTLINE, M. D.; LUCAS JR, G. H. & LUCK, D. **Estratégia de marketing**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.
- GRACIOSO, F. **Planejamento estratégico orientado para o mercado**. São Paulo: Atlas, 1996.
- HIEBING, R. G. & COOPER S. W. **The successful marketing plan: a disciplined and comprehensive approach**. Illinois: NTC Business Books, 1997
- HOLTJE, H. F.; GUAGLIARDI, J. A. & MAZZON, J. A. **Marketing: exercícios e casos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982
- KOTLER, P. & ARMSTRONG, G. **Princípios de marketing**. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1998
- KOTLER, P. **Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1995
- LILLEN, G. L. & LITTLE, J. D. C. **The Advisor project: a study of industrial marketing budgets**. Sloan Management Review, Spring, 1976
- LOW, G. S. & MOHR, J. J. **The advertising sales promotion trade-off: theory and practice**. Cambridge, Massachusetts: Marketing Science Institute, Oct. 1992
- MALBURG, C. R. **Business plans to manage day-to-day operations: real life results for small business owners and operators**. N. York: John Wiley & Sons Inc, 1993.
- MATTAR, F. N. & SANTOS, D. G. **Gerência de produtos: como tornar seu produto um sucesso**. São Paulo: Atlas, 1999
- SARQUIS, A. B. **A prática de marketing em pequenas empresas: um estudo na indústria de confecções de Joinville**. Joinville, Dissertação de Mestrado, FURB, 1998
- SKACEL, R. K. **Plano de marketing: como prepará-lo e o que ele deve conter**. São Paulo: Nobel, 1992
- STEVENS, R.; LOUDON, D.; WRENN, B. & WARREN, W. **Planejamento de marketing: guia de processos e aplicações práticas**. São Paulo: Makron Books, 2001
- STRANG, R. A. **The relationship between advertising and promotion in brand strategy**. Massachusetts: Marketing Science Institute, 1975
- WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998
- WESTWOOD, J. **O plano de marketing**. São Paulo: Makron Books, 1997