
Los Costos del Marketing

Marysela Coromoto Morillo M.

Lic. Contaduría Pública
Lic. en Administración
Magíster en Administración
Profesor Agregado de la Facultad de Ciencias
Económicas y Sociales-ULA
marysellamor@hotmail.com

Recibido 04/09/2006 - Revisado 15/01/2007 - Aceptado 30/03/2007

Resumen

La contabilidad de gestión dedicada a la captación, medición y valoración de todas las actividades para el suministro de información pertinente, debe localizarse en una parte de las actividades más importantes de la cadena de valor como son las del marketing, cuyos planes y estrategias presenten gran relevancia para el alcance los objetivos de la organización. Actualmente la complejidad de los mercados y la especialización del marketing, demanda gran cantidad recursos por múltiples conceptos los cuales deben ser analizados detalladamente. En el presente trabajo se presentan las diferencias básicas entre los costos de marketing y los costos de producción de la empresa, para deducir el tratamiento contable de los costos de marketing, así como sus formas de acumulación y presentación a través de informes, y sus principales usos, para la planeación y control de las actividades asociadas al marketing.

Palabras claves:

Contabilidad de gestión, costos, marketing y estrategias.

Summary

The accounting of management dedicated to the pick up, measurement and valuation of all the activities for the provision of pertinent information, must be located in a part of the most important activities of the value chain as they are those of the marketing, whose plans and strategies present/display great relevance for the reach the objectives of the organization. At the moment the complexity of the markets and the specialization of marketing, demand great amount resources by multiple concepts which must in detail analyzed. In the present work the differences basic between the costs of marketing and the production costs of the company appear, to deduce the countable treatment of the marketing costs, as well as its forms of accumulation and presentation through information, and their main uses, for the planning and control of the activities associated to marketing.

Key words:

Accounting of management, costs, marketing and strategies

1. Introducción

La especialización del marketing, los adelantos tecnológicos, y la diversidad y complejidad de los mercados han ocasionado un incremento complejo de los costos del marketing, pues son muchas más las actividades especializadas, fundamentadas en la investigación, en las telecomunicaciones, técnicas estadísticas y en estudios del comportamiento, que deben realizarse para la captación y retención de cliente. Además dado que los esfuerzos de marketing comienzan desde que se trata de crear una nueva demanda para el producto, previo al proceso de manufactura y posterior a la fabricación, dichos costos se encuentran en buena parte de la cadena de valor.

Paralelamente las empresas se enfrentan a presiones de la competencia que exige un esfuerzo adicional para aumentar el volumen de ventas; implícitamente en el mercado esta la presión de precios y costos, siendo la alternativa para el logro de ventajas competitivas la reducción de costos dentro de los cuales destacan los de marketing; para Álvarez, *et al* (1996), se trata de que los costos de marketing son importantes, merecen ser analizados en detalle, y que es errado asumirlos como costos del periodo.

El director de marketing debe trabajar junto al contador de costos para crear método de medición de la eficacia de los costos de marketing (Océano/Centrum, 2001), y así crear un plan de marketing competitivo. Para Mallo *et al*, (2000), actualmente uno de los objetivos de la contabilidad de gestión apunta hacia una clasificación, acumulación y presentación de los costos de marketing para un adecuado análisis. Por lo anterior, el presente trabajo tiene como objetivo,

presentar las diferencias básicas entre los costos de marketing y los costos de producción de la empresa, a la vez deducir el tratamiento contable de los costos de marketing, así como sus formas de acumulación y presentación a través de informes y sus principales usos, para la planeación y control de las actividades del marketing.

2. Los Costos de Marketing y Los Costos del Producto

Antes de comenzar a discernir entre los términos de Costos de Marketing y Costos del Producto se presentan algunos términos que comúnmente generan confusiones.

El término **costo** suele tener muchos significados, contablemente es el valor de los recursos cedidos a cambio de algún artículo o servicio, lo cual puede representar un desembolso de dinero o la adquisición de un compromiso. También, puede ser definido como la entrega de recursos a cambio de otros bienes y servicios con la expectativa de recibir un provecho o beneficio futuro; en otras palabras, es el precio de adquisición de un bien o servicio que ha sido diferido o que todavía no ha contribuido con la realización de un ingreso y deben presentarse contablemente como un activo. Otra característica de los costos, para Amat y Soldevila (1998), es que siempre deben ser asignados a algún objeto de costos, es decir a un producto, a una fase en la elaboración del mismo o a un centro de costos. Pérez (1999), resalta la diferencia existente entre los términos **costo** y **pago**, indicando que este último es un desembolso de efectivo y que un costo puede implicar el diferir su pago (en magnitud y en tiempo), por ejemplo, el concepto nómina cuyo día de pago no coincide con el final del periodo;

otras veces si pueden coincidir como costo del servicios de mantenimiento al contado. También Amat y Soldevila (1998) argumenta que no todo costo implica una salida de efectivo, como las amortizaciones y depreciaciones, y que no todo pago implica un costo, como la amortización del principal de un préstamo.

Los autores Pérez (1999), Amat y Soldevila (1998), también distinguen entre los términos **inversión** y costo, y señalan que los costos no incluyen las inversiones pues estos últimos son los valores de adquisición de los activos fijos, cargos diferidos y gastos pagados por anticipado por tratarse de aquellas erogaciones o cesiones de valor que permanecen en la empresa para ser utilizados en varios periodos económicos o que no se consumen en un periodo sino que reportan beneficios durante varios periodos, cuando se consumen, amortizan y deprecian; estos últimos suelen asumir la figura de un costo o de gasto según el uso que haya recibido el activo.

Los **gastos**, son costos que han generado beneficios o ingresos para la empresa, son costos expirados (Polimeni et al, 1998), y por tanto deben ser aplicados a los ingresos generados en el periodo, es decir, presentados en el estado de resultados en el mismo periodo en que generaron ingresos (Backer, et al, 1996). Pérez (1999), define a los **costos** de manera más amplia, e incluye dentro de dicho concepto a los gastos, y afirma que el costo es “el conjunto de pagos, obligaciones contraídas, consumos,

depreciaciones, amortizaciones y aplicaciones atribuidas a un periodo determinado, relacionadas con las funciones de producción, distribución, administración y financiamiento” (p. 51); los cuales son clasificados en dos grupos: los asociados al proceso de manufactura (costos de producción) y los asociados a otras funciones distintas a la manufactura de productos. Los **costos de producción** o costos inventariables, son los originados en el proceso de transformación de las materias primas en productos terminados, por ello deben valorar los inventarios y presentarse como activo realizable; sólo son presentados paulatinamente en el estado de resultados en el reglón del costos de producción y ventas en la medida que los productos son vendidos. Suelen a su vez clasificarse en costo de materiales y mano de obra directa, y costos generales de producción o gastos de fabricación.

Los demás costos son ajenos al proceso productivo, por lo que están asociados a las funciones de **distribución**¹, **administración**² y **financieros**³. La única diferencia entre estos tres últimos y los costos del producto estriba en la función que los demanda y el tratamiento contable, pues los costos del producto o costos inventariables, tal como lo indica su nombre son incorporados al valor de los productos o artículos fabricados, cumpliendo con el sentido propio de un costo “precio de adquisición de un bien o servicio con la expectativa de recibir un provecho o beneficio futuro (venta del producto)”; mientras que los costos de

1 Costos de distribución. Son las erogaciones, depreciaciones, amortizaciones, depreciación, o consumos, correspondiente a la manipulación, empaque, almacenamiento, despacho, entrega, promoción, publicidad, propaganda, y demás conceptos del departamento de ventas (Pérez, 1999).

2 Costos de administración. Contempla erogaciones, depreciaciones, amortizaciones, depreciación, o consumos, correspondiente a actividades relacionadas con la dirección y manejo de operaciones generales (gerencia, tesorería, contabilidad, auditoría, crédito, cobranza y caja) (Pérez, 1999)

3 Costos financieros. Comprende las erogaciones y consumos de las erogaciones previas asociadas con la obtención de recursos ajenos (Pérez, 1999).

distribución, administración y financieros, tradicionalmente no se adicionan al valor de los productos elaborados, sino que reciben el tratamiento estricto de un “gasto” al ser llevados directamente al estado de resultados en el mismo periodo en que ocurren, y al considerar que los mismos reportan beneficios en el mismo momento en que se incurren o de forma muy rápida. Por tanto la diferencia entre estos gastos y los costos es simplemente cronológica y de grado.

De la amplia definición dada por Pérez (1999) a los costos es que se puede aceptar la existencia del término **Costo de Marketing**. Igualmente según Océano/Centrum (2000), existen tres tipos de costos: producción, marketing y administración; haciendo la salvedad que éstos últimos se incurren tanto en las áreas de marketing como de producción (salarios de dirección, teléfonos, gastos de papelería, y salarios de contadores) de allí que en algunas empresas sólo existan dos tipos de costos: los de producción y de marketing. Aún cuando no existe una definición comúnmente aceptada de los costos de marketing, según Océano/Centrum (2000), se considera costos de marketing a los incurridos en los procesos desde que se ha fabricado el producto hasta que el mismo llega al consumidor, es el flujo del producto donde se emplean indistintamente los términos de costos de marketing y de distribución. Para Gayle (1999), “Los costos de marketing resultan de la venta y entrega de productos e incluyen los costos de promoción de venta y de la retención de clientes, transporte, almacenamiento y otros costos de distribución” (p. 30) También, de acuerdo a reflexiones expuestas en el presente trabajo, incluye muchos otros costos

incurridos con anterioridad al procesos productivo durante las actividades concernientes a la investigación del mercado y al desarrollo y diseño de productos.

2.1. Diferencias entre costos de marketing y costos del producto.

Existen marcadas diferencias entre los costos de producción y los costos de marketing, no solo a nivel contable sino de planificación y control. Algunas de éstas son: Según Océano/Centrum (2000), el control a largo plazo de los costos de marketing es más difícil que los de producción, dado que sus actividades dependen de factores intangibles y ajenos a la empresa (moda, atractivo, acciones de la competencia, poder de compra, cultura y demás condiciones del segmento de mercado, y otros), en cambio para los costos del producto el control esta asociado a los volúmenes de producción y a la cantidad y tipo de trabajo realizado en la fábrica; ello no implica que los costos del producto permanezcan indiferentes ante las actividades del marketing para responder a las exigencias del mercado, plasmadas en las estrategias del mercadeo⁴, por el contrario tales estrategias deben ser reflejadas en las actividades del proceso productivo al fabricar un producto que satisfaga las expectativas del cliente, en el momento oportuno.

Una segunda diferencia, es que los costos de producción generalmente se presentan en valores unitarios por tipo de producto, y se acumulan por lotes de productos homogéneos, centros de costos o etapas del proceso productivo; en cambio los de marketing, como se explicará, se

4 La estrategia de marketing, comprende la selección y el análisis del mercado meta y la posterior creación y mantenimiento de la mezcla de marketing (producto, precio, distribución, promoción y servicio postventa) (Pride y Ferrell, 2002)

calculan y presentan acumulados no solo por tipo de productos, sino por funciones, segmentos del mercado y sectores y canales específicos, entre otros. En tercer lugar, cuando se tratan de minimizar los costos de producción generalmente se incrementa el volumen de producción para minimizar el costo unitario del producto de forma inversamente proporcional según el nivel de costos fijos presentes en la estructura de costos de producción, lo cual a su vez elimina los costos de capacidad ociosa y de oportunidad; dicha estrategia para abatir costos no suele funcionar de la misma manera con los costos de marketing dado que muchos costos de marketing no se comportan de forma proporcional frente al nivel de ventas logrado por la organización, es decir, mientras que el volumen de actividad o esfuerzos realizados en el marketing se incrementa para tratar de alcanzar mayores volúmenes de ventas, el costo unitario de dichas actividades no necesariamente aumenta de forma proporcional, por cuanto sus actividades dependen de muchos factores externos incontrolables (acciones de la competencia, poder adquisitivo del consumidor y demás circunstancias sociales y políticas del entorno) y ajenos a sus esfuerzos; por esta razón el analista de los costos de marketing debería estar conciente de que un incremento de volumen de ventas no implica un comportamiento proporcional de costos de marketing o de utilidades, y que la eficacia del marketing no es el volumen de ventas; en el marketing estratégico, según Lambin (1997), no solo se trata de vender o de llevar el producto hasta el consumidor, sino de analizar las necesidades de los consumidores, solucionar sus problemas y satisfacer al cliente, lo cual facilita la permanencia

en el mercado y los beneficios, no necesariamente en el corto plazo.

Una última diferencia, tal como se expuso, es el tratamiento contable a los cuales están sujetos, donde los costos del producto son capitalizados en los inventarios, antes de que dichos productos sean vendidos; mientras que los costos de marketing reciben el tratamiento estricto de un "gasto", es decir, generalmente los costos de marketing son considerados costos del período.

Los costos de marketing, al igual que los de producción no necesariamente implican un pago (desembolso de efectivo) tampoco implican una inversión pero si pueden contemplar el consumo, la amortización, la depreciación de alguna inversión realizada para ejecutar funciones propias del marketing. Sin embargo, de acuerdo a los nuevos métodos de costeo como el Costeo Basado en Actividades (ABC), los costos de marketing han pasado a ser costos del producto, así lo expresa Alvarez *et Al*, (1996) cuando afirma que en el ABC la estructura de medición de costos del producto se proyecta sobre todos los ámbitos de la empresa, y no se reduce simplemente al ámbito de la producción o manufactura, sino que se extiende a las etapas previas y posteriores de la fabricación (diseño, lanzamiento, promociones, servicio postventa, y otros). Igualmente Rincón (2000), señala que el ABC se apoya en la teoría de la cadena de valor⁵ ideada por Porter, donde los recursos que se consumen en la empresa (costos) son en la ejecución de las actividades en dicha cadena y que por tanto las actividades orientadas desde la búsqueda de proveedores, hasta la difusión, distribución y satisfacción del

5 Conjunto de actividades interrelacionadas de creación de valor en una organización, las cuales se inician desde la investigación para el desarrollo del producto (diseño del producto), pasando por la búsqueda y selección de proveedores, la fabricación, hasta los servicio postventa (Romero, 1998).

cliente deben formar parte del costo del producto. También Romero (1998) indica que los nuevos métodos de costeo y control de costos (costeo del ciclo de vida del producto, costeo por objetivos y el análisis de la cadena de valor) reconocen que todos los costos son costos del producto, donde todas erogaciones asociadas a las etapas pre y post productivas son asignadas directamente a los productos generando una visión clara de la rentabilidad real del producto a lo largo de su vida, con lo cual apoya las decisiones gerenciales en cuanto a línea de productos, e incluso brinda herramientas invaluable para dirigir las estrategias de marketing en cuanto a mezcla y eliminación de productos; a diferencia del método de costeo tradicional, criticado fuertemente por impedir el verdadero cálculo de la rentabilidad de las líneas de productos al no asociar los costos de desarrollo y marketing a los productos elaborados y comercializados.

Independientemente del tratamiento contable que reciba el costo de marketing, como gasto o como costo inventariable, dichos conceptos deben ser identificados, acumulados y presentados adecuadamente para su posterior análisis.

3. Identificación y acumulación de los Costos de Marketing

Para Mallo *et Al*, (2000) la acumulación y especificación de los costos de marketing dependen de los objetivos más significativos de la organización. Según Pride y Ferrel (2002) con frecuencia la tarea

de determinar los costos de marketing es compleja, pues implica no solo ocuparse por identificar los costos basados en las funciones y actividades asociadas al marketing, sino también identificar dichos costos en geografías, clientes específicos, canales de distribución, productos, y otros.

La importancia de la determinación de los costos de marketing, comienza por la obligación de proporcionar a la dirección información sobre las consecuencias financieras de la introducción o la eliminación de productos, cambio de un canal de distribución, o cualquier otra decisión de marketing. Por ello, y pese a todas las vicisitudes, los costos de marketing deben ser acumuladas acertadamente con el objetivo, no sólo de reducirlos forzosamente sino, de optimizar su uso mediante un control y seguimiento adecuado en aquellos puntos álgidos de las estrategias de marketing.

Según Pride y Ferrel (2002), un primer paso para determinar los costos de marketing consiste en examinar los registros contables de la empresa; generalmente los sistemas contables clasifican estas erogaciones como gastos asociados a las ventas y gastos administrativos (salarios, alquileres, entre otros); dichas cuentas deberán ser desglosadas en cuentas asociadas a las funciones del marketing, agrupadas en: venta directa⁶, publicidad⁷, almacenamiento y manipulación⁸, transporte⁹, cobranza y concesión de créditos (procesamiento de pedidos)¹⁰, y marketing en general. Según Océano/ Centrum (2001), las tres primeras son

6 Erogaciones naturales de la gestión de comercialización (servicios públicos, mantenimiento de oficinas, salarios de vendedores, comisiones y otros) (Mallo *et al*; 2000).

7 Costos incurridos en las acciones necesarias para introducir el producto (propaganda directa, muestrarios, promociones, estudios de mercado) (Mallo *et al*, 2000)

8 Costos del proceso de carga y descarga, custodia y manipulación del producto terminado, (depreciaciones, suministros, servicios públicos, salarios, seguros, entre otros). (Mallo *et al*, 2000).

asociadas a las funciones de obtención de pedidos cuyo propósito es persuadir al cliente, las siguientes funciones son denominadas como de cumplimiento de pedidos que abarcan las demás actividades para la venta.

Para Pride y Ferrel además de las funciones mencionadas incluye otra que es la investigación de mercados. Según otros autores como Mallo *et al*, (2000), los costos de la investigación de mercados y los estudios de comportamiento del consumidor se encuentran incluidos dentro de la función generales; pero dada su relevancia, también pueden ser consideradas como una función independiente para la obtención de pedidos.

Respecto a otras funciones asociadas al desarrollo de productos, los especialistas en marketing, como Guiltinan, *et al*, (2001), consideran que uno de los programas del marketing más importantes es el desarrollo de producto, el cual abarca desde la generación de la idea, pasando por las pruebas técnicas hasta las estrategias para su introducción; al igual que los programas para la fijación de precios, programas de publicidad, de venta y de distribución. Por ello, para Mallo *et al* (2001), los costos asociados a las funciones de investigación, desarrollo y diseño de producto, deben ser incorporados como costos de marketing, lo cual constituye una verdadera institucionalización de la investigación dentro del ciclo de vida del producto, pues la investigación y desarrollo en un sentido amplio (creación de productos nuevos propiamente dichos) tenían en principio un orden productivo, al igual

que las actividades simples asociadas con el rejuvenecimiento de productos existentes.

Algunas veces es difícil seleccionar las funciones de marketing en la empresa, sin embargo el tamaño y forma de funcionamiento de ésta ayudará a realizar una selección adecuada. También pueden emplearse subdivisiones detalladas de cada una de las funciones, por ejemplo, la función de publicidad puede subdividirse en conceptos como comunicaciones por radio, correos, y otros (Cuadro 1). En las empresas pequeñas no es fácil detallar, por lo que se requiere evaluar el costo de dicho registro frente al beneficio obtenido.

Una vez identificadas las funciones del marketing, se deben distribuir los elementos individuales (materiales, sueldos, comisiones o alquileres) entre las funciones identificadas; a tal respecto, para Pride y Ferrel (2002), existen tres categorías de costos de marketing de acuerdo a las funciones del marketing: costos directos, costos identificables y costos no identificables. Los primeros se pueden imputar de forma exacta y fácil en el desarrollo de la función, como las comisiones a vendedores respecto a la función de venta directa, para Stanton *et al*, (2004) estos costos deben asignarse por completo a la función. Otros costos incurridos al realizar varias funciones del marketing o de producción, denominados costos identificables, requerirán de alguna base de distribución, tales como el grado o unidad de variabilidad (Cuadro 1). El grado o unidad de variabilidad indica el esfuerzo realizado en cada subdivisión de funciones, que servirá de base para

9 Costos del proceso de embalaje, despacho, y traslado del bien hasta su destino (casa del cliente o distribuidor), incluye servicio de mantenimiento, salarios, suministros y otros (Mallo *et al*, 2000).

10 Costos por concepto de estudios en el otorgamiento de créditos, condiciones de venta, y la cobranza normal y morosa, (gestiones judiciales, comisiones de cobranza. (Mallo *et al*, 2000).

Cuadro 1

Clasificación de los Costos de Marketing según su Función y Unidades de Variabilidad	
Funciones de Obtención:	Unidad de Variabilidad
Venta Directa:	
Salarios de vendedores o agentes de venta	Número de ordenes de venta, o de llamadas.
Comisiones y bonificaciones	Unidades de producto, Bs. de ventas netas.
Gastos de viaje de vendedores	Días de viaje, Km. recorridos, clientes.
Depreciación de equipos de venta	Número de ordenes de venta, o de llamadas.
Tramitación de ajustes y devoluciones	Número de devoluciones o reclamos.
Gastos generales de la oficina de ventas	Número de ordenes de venta, o de llamadas.
Programas de entrenamiento de vendedores	Número de agentes de ventas
Publicidad y Promoción:	
Costos de medios	
Televisión y radio	Tiempo de radio o de Tv.
Carteles y letreros externos	Número de carteles o unidades de letreros.
Periódicos	Cms cuadrados de avisos,
Cartas, correos directos, calendarios	Ventas netas por correo, solicitudes recibidas por correo, número de avisos enviados o de calendarios.
Catálogos	Número de páginas o ventas netas por catálogo.
Demostraciones	Número de demostraciones.
Distribución de muestras	Número de muestras distribuidas.
Gastos administrativos publicitarios	Costo por Bs. de venta neta.

Fuente: Elaboración propia, con base en datos tomados de Océano /Centrum (2000)

calcular un costo fraccionado unitario; esta unidad de variabilidad debe ser la unidad de trabajo o de servicio, el cual debe ser fácil de ser medido en términos de practicidad a un costo reducido (Océano/Centrum, 2001). El último grupo de costos

Cuadro 1.1

Clasificación de los Costos de Marketing según su Función y Unidades de Variabilidad	
Funciones de cumplimiento de pedido	Unidad de Variabilidad
Almacenamiento y manipulación:	
Fijación de precios, etiquetado y marcado	Número de pedidos o unidades almacenadas
Clasificación	Número de pedidos o unidades almacenadas
Montaje de productos para el envío	Número de envíos o unidades enviadas.
Realización de inventarios físicos	Número de unidades almacenadas.
Tramitación de envío	Número de pedidos o unidades enviadas.
Transporte:	
Planificación y supervisión	Número de Toneladas /Km., Unidades enviadas
Documentos y registro de envíos	Número de pedidos
Carga y descarga	Kilos cargados, Unidades cargadas
Salario de conductores y ayudantes	Kms. recorridos, Kms/Hora recorridos.
Combustible y repuestos de vehículos	Kms. recorridos, Horas de funcionamiento.
Depreciación o alquiler de equipos	Kms. recorridos, Horas de funcionamiento.
Cobranza y Concesión de Créditos:	
Investigación aprobación de créditos	Número de ventas a crédito
Correspondencia, registro y archivos	Número de correspondencia de ventas a crédito
Registros a la cuenta por cobrar	Número de clientes o auxiliares.
Elaboración de facturas	Número de pedidos facturados a crédito.
Cobros al exterior, por taquillas	Número de clientes cobrados, o Bs. cobrados
Actividades Generales de Marketing:	
Gastos de personal y financieros	Número de empleados, rotación de existencias.
Análisis y estadísticas de ventas	Número de análisis realizado, Número de clientes.
Manejo de archivos y correspondencia	Número de unidades archivadas, de pedidos.
Costos de investigación de mercados	Tiempo invertido, Número de especialistas, etc.

Fuente: Elaboración propia, con base en datos tomados de Océano /Centrum (2000)

no pueden identificarse mediante forma lógica y sólo pueden imputarse de acuerdo algún criterio arbitrario (costos por intereses, impuestos y sueldos de la gerencia), expresado también en la unidad de variabilidad.

Para Stanton *et al*, (2004), la imputación o no de los costos directos, identificables y no identificables en cada uno de las funciones de marketing dependerá del enfoque de costeo total o parcial (margen de contribución) utilizado; si se asume el costeo total a las funciones de marketing se le deben imputar los tres tipos de costos, con la desventaja que el costo total por función estará determinado de forma arbitraria, pero completa; de esta manera si se trata de evaluar el desempeño de cierto departamento o unidad a partir de sus costos de marketing el mismo se

Cuadro 2

Código contable para los costos de marketing

09.	Costos de marketing
09.01.	Costos de venta directa
09.01.001.	Salarios de vendedores
09.01.001.001.	Salarios de vendedores, zona metropolitana
09.01.001.002.	Salarios de vendedores, zona occidente
09.01.002.	Viaticos a vendedores
09.01.002.001	Viaticos a vendedores, zona metropolitana
09.01.002.002	Viaticos a vendedores, zona occidente

Fuente: Elaboración propia con base en datos tomados de Catacora (1996)

sentirá desalentado por cuanto se le imputan costos, que no están dentro de su control o responsabilidad, según criterios arbitrarios. Tal desventaja podría ser atenuada con el uso del enfoque parcial donde a las funciones de marketing no se imputan los costos no identificables (Pride y Ferrel, 2002), en estas circunstancias se podría evaluar con mayor objetividad y justicia el desempeño de ciertas funciones del marketing, pero no para evaluar la rentabilidad de la función por cuanto en la misma se han omitido algunos conceptos de costos.

Un segundo paso para la acumulación de los costos de marketing es determinar la variable de segmentación (geográfica, demográfica, psicográfica y conductual) y los productos de la mezcla¹¹, de interés para la toma de decisiones para la empresa, con miras a realizar los análisis de volumen y de costos lo cual según Stanton *et al*, (2004) podría ser realizado por territorios, productos y clientes o tamaño de pedido; es así como surgen los costos de marketing por zonas comerciales, productos, agentes de ventas, clase de clientes o cualquier combinación.

Una vez distribuidos los

costos de marketing entre sus funciones y sub funciones o actividades y seleccionado el segmento, o las líneas de productos, un tercer paso es distribuir nuevamente los costos asociados a cada función a los diversos segmentos establecidos, algunos de ellos pueden asociarse de manera directa a los segmentos y otros a partir de distintas bases o un factor de variabilidad apropiado, en las mismas circunstancias de los costos directos, identificables y no identificables, descritos.

Cada uno de estas asociaciones de costos por funciones y por segmentos o líneas de producto deben implicar una cuenta de costos de marketing individual; por ejemplo, los costos de salarios de vendedores de la zona metropolitana de la ciudad deberán representar una cuenta dentro del grupo de cuentas de costos venta directa y del grupo de costos de marketing de la zona metropolitana. Para ello, según Ocenano/Centrum, (2001) debe emplearse un método de codificación apropiado dentro del plan de cuentas contables; donde el primer dígito puede reflejar que se trata de costos de marketing (cuenta nominal de egreso), el segundo que es un costo de venta directa, el tercero que es correspondiente al salario de vendedores, y el cuarto que es el salario de vendedores de la zona metropolitana (cuadro 2).

4. Análisis de los Costos de Marketing

Para Stanton, *et al*. (2004), éstos análisis son estudios detallados de la sección de costos y gastos del estado

¹¹ Mezcla de producto: conjunto de líneas de productos, contiene una amplitud (cantidad de líneas) y una profundidad (variedad en cada línea: tamaños y modelos). (Kotler, 2000)

Cuadro 3

Algunos indicadores de los costos de marketing

Razon de Comisiones sobre Ventas	Comisiones en ventas del periodo Ventas del periodo	Cantidad de Bolívares invertido en comisiones por cada Bolívar generado por las ventas o % de comisiones del total de ventas
Razon de Comisiones sobre Costos y Gastos Totales	Comisiones en ventas del periodo (Costos de los productos vendidos o costo de ventas + gastos de ventas, administración y financieros)	% de comisiones del total de costos y gastos de la empresa.

Fuente: Elaboración propia con base en datos tomados de Catacora (1996)

de resultados, sus tendencias y variaciones entre lo presupuestado y lo real. Según la identificación y clasificación de costos de marketing realizada, el analista puede hacer dicho estudio de diversas maneras.

4.1. Análisis de cuentas generales.

Para Pride y Ferrel (2002), este análisis se inicia con la observación de las cuentas contenidas en los registros contables, contenidas en el grupo de cuentas correspondientes a los gastos de ventas, “tal como aparecen en los libros y estado de resultados” (Stanton, *et al.* 2004, p. 709). Dicho análisis dependerá de lo específico del plan de cuentas del sistema contable, para observar conceptos de comisiones, gastos de representación, salarios de promotores, entre otros. Estas cuentas son relacionadas con las de periodos anteriores (análisis de tendencias históricas) y con montos promedios manejados por la industria o sector al cual pertenece; otras veces suelen relacionarse el monto de cada cuenta con el nivel de ventas, y demás costos de producción y gastos operativos, para ser presentados como porcentajes de las ventas o porciones dentro de la estructura de costos (Pride y Ferrel, 2002); es este último caso se trata de construir un índice que mide la eficiencia y la rentabilidad de los costos de marketing (Cuadro 3). Para Stanton, *et al.* (2004) también suelen examinarse los costos reales frente a los presupuestados.

4.2. Análisis funcional.

Según (Pride y Ferrel, 2002), este

análisis se origina por las debilidades del análisis anterior, el cual obstaculiza la evaluación y control de todas las actividades desarrolladas por el marketing, por tal razón dichas cuentas generales deben ser observadas por funciones (Cuadro 4). Para Stanton, *et al.* (2004), el análisis funcional abarca la identificación de las funciones desarrolladas por el marketing y luego distribuir sus costos en cada una de ellas, donde el costo total de la función se calcula sumando los costos agrupados en cada cuenta funcional. Una vez calculados los costos asociados a cada función de marketing se pueden comparar dicha información con los costos de periodos anteriores o los pertenecientes a industrias del mismo sector, igualmente pueden calcularse razones o índices similares a las descritas en la figura 1.

4.3. Análisis funcional por segmentos de mercado o línea de productos.

Cuando el mercado es relativamente disperso y se tiene una mezcla de productos muy compleja, este análisis es importante para replantear las estrategias del marketing; pues para Pride y Ferrel (2002), pese a que el análisis funcional muestra una visión más detallada de los costos de marketing y permite realizar relaciones significativas, el analista pudiera requerir información precisa, sobre todo cuando se dispone a mantener o penetrar varios segmentos del mercado

Cuadro 4

Informe para el análisis funcional de los costos de marketing							
Concepto Función de Marketing	Costos de ventas directas	Costos de publicidad	Costos de almacenar	Costos de transporte	Costos de investigación de mercado	Costos generales del marketing	Totales
Alquileres	Bs 100,00	-	Bs 1.000,00	-	-	Bs 250,00	Bs 1.350,00
Salarios	Bs 200,00	-	Bs 300,00	Bs 200,00	-	Bs 300,00	Bs 1.000,00
Suministros	Bs 600,00	Bs 100,00	Bs 200,00	Bs 800,00	Bs 100,00	Bs 200,00	Bs 2.000,00
Servicios públicos	Bs 300,00	-	Bs 1000,00	Bs 100,00	Bs 200,00	Bs 300,00	Bs 1.900,00
Consumo de Contratos	-	Bs 500,00	-	Bs 200,00	Bs 600,00	-	Bs 1.300,00
Depreciaciones	Bs 100,00	-	Bs 300,00	Bs 400,00	-	Bs 500,00	Bs 1.300,00
Mantenimiento	-	-	Bs 600,00	Bs 800,00	Bs 200,00	Bs 500,00	Bs 2.100,00
Honorarios Profesionales	-	-	-	-	Bs 400,00	Bs 350,00	Bs 750,00
Artículos de oficina	Bs 300,00	Bs 500,00	Bs 200,00	Bs 200,00	Bs 400,00	Bs 200,00	Bs 1.800,00
Totales	Bs 1.600,00	Bs 1.100,00	Bs 3.600,00	Bs 2.700,00	Bs 1.900,00	Bs 2.600,00	Bs 13.500,00

Fuente: Elaboración propia con base en Pride y Ferrel (2002) y Stanton *et al* (2004)

u ofrecer múltiples productos o servicios a sus clientes, donde sus actividades y esfuerzos de marketing son distintos para cada segmento de mercado.

De forma similar a la distribución realizada en el cuadro 4, la empresa puede hacer una distribución adicional de costos de marketing por funciones entre sus segmentos de mercado (áreas geográficas o grupo de clientes) o líneas de productos (Cuadro 5). De esta forma se pueden apreciar y calcular los costos ocasionados para atender a determinadas localidades o tipos de clientes, o por promocionar, manipular, almacenar o transportar determinados productos (en su introducción, madurez o declinación dentro de su ciclo de vida), para ser comparadas con datos históricos o de otras industrias, con el fin de evaluar la eficiencia de las estrategias del marketing y poder contar con información para la toma de decisiones asociadas con el diseño (o rediseño) de las actividades del marketing (elección del canal de distribución, estrategia de promoción, y otras).

Según Mallo *et al*, (2000), el análisis de costos de marketing por distribución

geográfica ayuda a seleccionar el área geográfica de mayor penetración y a evaluar la magnitud del esfuerzo de marketing realizado para lograrlo. Igualmente una distribución de costos por tipos de cliente (segmentación demográfica, psicográfica o conductual), contribuye a cuantificar los esfuerzos de marketing frente a los servicios adicionales buscados, formas de pago o potencial adquisitivo de los diversos consumidores.

Para Stanton *et al*, (2004), éste análisis es el más provechoso, puesto que al combinarlo con un análisis del volumen de ventas se puede presentar un estado de resultados completo por línea de producto o segmento de mercado, con la finalidad de determinar los efectos financieros de un programa de marketing. Por ejemplo, evaluar cambios suscitados por problemas de distribución en diversos territorios, la posibilidad de abandonar un territorio, segmento o una línea de productos con pérdidas, y su impacto en los beneficios totales de la empresa, al alterar o redistribuir los costos de marketing.

Cuadro 5

Informe para el análisis funcional por zonas y tipos de productos

Concepto / Función de Marketing	Zonas Geográficas				Totales
	Metropolitana		Oriente		
	Producto A	Producto B	Producto A	Producto B	
Costos de Ventas directas	Bs 300,00	Bs 400,00	Bs 200,00	Bs 700,00	Bs 1.600,00
Costos de publicidad	Bs 200,00	Bs 100,00	Bs 650,00	Bs 150,00	Bs 1.100,00
Costos de almacenar	Bs 300,00	Bs 1.500,00	Bs 300,00	Bs 1.500,00	Bs 3.600,00
Costos de transporte	Bs 1.000,00	Bs 350,00	Bs 1000,00	Bs 350,00	Bs 2.700,00
Costos de investigación de mercados	Bs 200,00	Bs 800,00	Bs 400,00	Bs 500,00	Bs 1.900,00
Costos generales del marketing	Bs 200,00	Bs 800,00	Bs 500,00	Bs 500,00	Bs 2.600,00
Totales	Bs 2.800,00	Bs 3.950,00	Bs 3.050,00	Bs 3.700,00	Bs 13.500,00

Fuente: Elaboración propia con base en Pride y Ferrel (2002) y Stanton *et al* (2004)

5. Presupuesto Flexible y Análisis de Variaciones de los Costos de Marketing

Los costos de marketing no se limitan a su análisis histórico, para Mallo *et al*, (2000) los costos de marketing además pueden ser predeterminados, dado que los costos históricos adolecen, al igual que los costos de producción, de proporcionar unidad de comparación adecuada producto de su cálculo tardío. Los costos predeterminados suelen hacer descubrir derroches o ineficiencias posibles mediante su análisis, la representar una medida básica calculada previamente a partir de las condiciones normales de desempeño (nivel esperado ajustado a la capacidad máxima práctica en el nivel de ventas)

Para Mallo *et al*, (2000), el presupuesto flexible de los costos de marketing se prepara tomando en cuenta el nivel de ventas pronosticado, para determinar la cantidad de recursos directos e indirectos que demandarán las diferentes actividades del marketing para llevar a cabo el proceso introducción, comunicación, distribución y entrega del producto. Según Océano/Centrum (2001), lo más práctico es estimar un nivel de actividad del marketing adaptada a la producción obtenida.

Una vez fijado el nivel de actividad expresado en el nivel de ventas dentro de la capacidad máxima práctica pertinente, se deben clasificar los costos de marketing en fijos y variables. Los **costos variables** son los que cambian proporcionalmente con las variaciones

de los volúmenes de ventas pronosticadas y resultantes (comisiones a vendedores, bonificaciones por cantidad vendida, fletes y embalajes de entrega, descuentos por pronto pago, entre otros). Los **costos fijos** son los que no se ven afectados por las mediciones en el volumen de ventas, dentro de un límite de la capacidad de la función de ventas; se encuentran desglosados en **costos fijos de capacidad y costos fijos de operación**. Los primeros permiten asumir compromisos de venta de largo plazo con las capacidades básicas instaladas y disponibles sin requerir egresos adicionales (salarios de supervisores y empleados, papelería suministros, publicidad institucional, servicios públicos, alquileres, entre otras). Los segundos tienen lugar, al igual que los costos de producción, cuando se decide operar de manera diferente o con un nuevo nivel de ventas, un escalafón o una expansión de ventas que supera a la capacidad usual de la función de ventas, lo cual hará que los costos de marketing permanezcan constante mientras no se rebase el nuevo nivel de ventas (salario de nuevo personal de supervisión y empleados, alquileres adicionales, nuevos requerimientos informáticos, entre otros). Existe otro gran grupo de costos no proporcionales frente

a los cambios en el nivel de ventas, tales como costos asociados con estudios de mercados, regalías, muestras gratis, viáticos, relaciones públicas, y otras formas de publicidad; los cuales son catalogados como costos mixtos.

De esta manera se considera que algunos costos de marketing no varían en función del volumen de ventas mientras que otros si lo hacen. En todo caso para estimar los costos variables en el presupuesto flexible se deberá hacer uso de las unidades de variabilidad o unidades de trabajo requerido según el volumen de ventas estimadas (Océano/Centrum, 2001).

Luego se deben realizar la distribución de los costos de marketing predeterminadas entre sus funciones, segmentos de mercado, línea de producto o cualquier otra variable seleccionada, para realizar el análisis funcional presentado en los cuadros 3 y 4, todo sujeto a las necesidades de información de la organización (Mallo, et al, 2000).

El análisis de costos de marketing debe servir como insumo para medir y evaluar críticamente la rentabilidad resultante contra la presupuestada de las ventas de cada tipo de productos en los diversos segmentos donde es introducido. Pues las desviaciones o variaciones entre los costos reales y los presupuestados deben apuntar hacia medidas correctivas en las estrategias del marketing, según su causa. Para Océano/Centrum (2001), se puede realizar un análisis de las variaciones netas por cada uno de los conceptos, o desglosando entre sus causales de variación, como lo son cantidad y precio: Las variaciones de cantidad o de eficiencia esta dada por la diferencia entre la cantidad de trabajo o esfuerzo realizado en determinada

actividad o sub función del marketing y la cantidad presupuestada, multiplicada por el costo unitario presupuestado para determinada actividad; la variación precio se puede calcular como la diferencia entre el costo unitario presupuestado para la actividad y el costo unitario real, multiplicado por la cantidad de trabajo real realizado en la actividad. Donde el costo unitario y la cantidad de trabajo se calcula en función de la unidad de variabilidad asignado en cada actividad del marketing (Cuadro 1).

6. Conclusiones

Hasta hace muy pocos años los costos de marketing presentaron muy poca relevancia, dado que los contadores de costos se volcaban al análisis y solución de problemas en los procesos productivo. Fundamentalmente, los costos de marketing corresponden a lo que la contabilidad tradicional denominó función especializada del departamento de ventas, la cual en la empresa moderna, con o sin fines de lucro comprende una basta variedad de actividades desde el conocimiento de los requerimientos de los consumidores, la generación del interés en consumir cierto producto, estimular su consumo, entregar en tiempo y condiciones adecuadas, hasta el cobro y servicio de devolución del producto y de postventa. Según destacados investigadores internacionales del área del marketing y de la contabilidad de gestión, dichos los costos originados en las actividades enunciadas generan elementos ineludibles para la fijación de precios, elección de la mezcla óptima del producto, adoptar criterios óptimos para penetrar, mantener y ampliar mercados.

De acuerdo a la forma de clasificación, acumulación y presentación de los costos marketing se pueden

realizar varios tipos de análisis, algunos más limitados que otros. Básicamente, los análisis de costos de marketing se combinan con los análisis de volumen de ventas para evaluar la rentabilidad obtenida en los diversos segmentos de mercados, mediante la comparación entre lo presupuestado y lo real, con las estrategias de marketing utilizadas y diseñadas para alcanzar los objetivos de marketing hacia el logro de las metas globales de la organización.

Referencias Bibliográficas

Álvarez, Amat, J., Amat, O., Balada, Blanco, Castello, Lizcano, y Ripio. (1996). **Contabilidad de Gestión Avanzada**. México: Mc Graw Hill.

Amat, O. y Soldevila, P. (1998). **Contabilidad de Gestión y de Costes**. 2da ed. España: Ediciones Gestión 2000.

Backer, Jacobsen, y Ramírez. (1996). **Contabilidad de Costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones**. México: McGraw hill.

Catacora, F. (1996). **Sistemas y Procedimientos Contables**. Caracas: Mc Graw Hill.

Gayle, L. (1999). **Contabilidad y Administración de Costos**. 6ª ed. México: Mcgraw Hill.

Guiltinan, J., Paul, G. y Madden, T. (2001). **Gerencia de Marketing. Estrategias y Programas**. 6ta ed. Colombia: McGraw Hill.

Kotler, F. (2000) **Dirección de Mercadotecnia**. Mileunm ed. España: Prentice Hall.

Lambin, J. (1997). **Marketing Estratégico**. 3ra. ed. España: Mc Graw Hill.

Mallo, Kaplan, Meljem, y Jiménez. (2.000). **Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión**. España: Prentice Hall.

Océano / Centrum (2001). **Contabilidad de Gestión. Presupuestaria y de Costos**. España: Ediciones Océano Centrum.

Pérez de León, Ortega (1999). **Contabilidad de Costos**. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Ediciones Limusa.

Polimeni, Fabozzi, y Adelberg. (1998). **Contabilidad de Costos: concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales**. México: Mcgraw Hill.

Pride y Ferrell. (2002). **Marketing. Decisiones y Conceptos**. México: Mc Graw Hill.

Rincón, H. (2000). **Sistemas de Costos: Convencional y actual**. Departamento de Publicaciones de la Facultad de Cs. Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes. Merida, Venezuela.

Romero, A. (1998). **La Contabilidad Gerencial y Los Nuevos Métodos de Costeo**. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Stanton, W., Etzel, M., y Walker, B. (2004). **Fundamentos de Marketing**. 13ra ed. México: Mc Graw Hill.

Van Horne, J. y Wachowici, J. (2002). **Fundamentos de Administración Financiera**. 11ª ed. México: Prentice Hall.