

Control de los costos de marketing a partir de los costos estándar

Controlling marketing costs from Standard costs

DOI: 10.53766/ACCON/2024.49.01.03

Molina de Paredes, Olga; Morillo, Marysela

Recibido: 01-05-24 - Revisado: 20-08-24 - Aceptado: 31-10-24

Molina, O.
Lic. en Contaduría Pública.
Magíster en Administración Financiera, mención Finanzas, de la Universidad de los Andes.
Dra. en Economía Aplicada. Universidad de La Laguna, España.
Profesora Titular e investigadora de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Venezuela
olgarosap2@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-3246-8252>

Morillo, M.
Lic. en Administración de Empresas.
Lic. en Contaduría Pública.
Magíster en Administración de la Universidad de los Andes.
Dra. en Economía Aplicada. Universidad de La Laguna, España.
Profesora Titular e investigadora de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Venezuela
morillom@ula.ve
maryselamorillo@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-0697-4677>

En los últimos años las empresas se enfrentan con presiones entre costos y precios de la competencia que exigen un mayor esfuerzo para aumentar el volumen de las ventas. Esta presión coloca al director de marketing en la importante posición de aceptar las decisiones de producción y de marketing y de contribuir en el diseño de un plan que abarque a toda la empresa y donde se incluyan todos los aspectos del ciclo de operaciones. El objetivo de este artículo es presentar la aplicación de los costos estándar en el control y el análisis de los costos de marketing a partir de un diseño de investigación documental que nos permite concluir que se pueden adaptar y emplear las técnicas utilizadas en la fijación de las normas estándar de producción en los costos operativos, dentro de los cuales se encuentran los costos de marketing y buscar los mejores métodos para analizar las tareas de dicho costo operativo.

Palabras clave: costos estándar; precios; marketing; control; análisis.

RESUMEN

In recent years, companies have been faced with cost and price pressures from competitors that require a greater effort to increase sales volume. This pressure puts the marketing manager in the important position of accepting production and marketing decisions and contributing to the design of a company-wide plan that includes all aspects of the operations cycle. The objective of this article is to present the application of standard costs in the control and analysis of marketing costs from a documentary research design that allows us to conclude that the techniques used in the setting of standard production standards in operating costs can be adapted and employed. among which are marketing costs and look for the best methods to analyze the tasks of said operating cost.

Keywords: standard costs; pricing; marketing; control; analysis.

ABSTRACT

1. Introducción

La contabilidad de costos tuvo un gran avance en su desarrollo a finales del siglo XIX y comienzos del XX. Las operaciones de fabricación se incrementaron y se hicieron más complejas las estimaciones de los materiales y de la mano de obra. En cuanto a los costos indirectos de fabricación los empresarios consideraron fijar algunos procedimientos para la distribución de los mismos entre los productos. A partir de este momento, los contadores dedicaron su tiempo y talento a la solución de problemas relacionados con los costos de producción y en el caso de presentarse un costo ocasionado por un marketing ineficaz se aceptaba simplemente como inevitable y no asumían la responsabilidad de suministrar a la dirección información sobre situaciones tan importantes como las consecuencias financieras, ocasionadas por la incorporación de un nuevo producto en el mercado.

Para mejorar esa situación la empresa debía exigir responsabilidad a los contadores en el sentido de familiarizarse con los elementos de marketing y realizar el control y análisis de los mismos para lograr una planificación más productiva cuyo resultado sea el control del costo. Aun cuando no existe una definición regularmente aceptada para el marketing se considera que éste comprende las actividades que se dan en el ciclo de producción de bienes, desde el inicio del proceso de fabricación hasta el consumo. Tenemos tres clasificaciones de costos: producción, marketing y administración, pero sin menospreciar los costos de producción y los de administración en este trabajo se estudian los costos de marketing, los cuales son definidos por el autor Gayle (1999, 30) como aquellos costos que “resultan de la venta y entrega de productos e incluyen los costos de promoción de ventas y de la retención de clientes, así como el transporte, el almacenamiento y otros costos de distribución”. Estos costos se tratan por lo general dentro de los costos del periodo.

Ahora bien, las empresas constantemente se enfrentan con imposiciones de la competencia que exigen mayor empeño para aumentar el volumen de ventas. Esto ha impulsado a la dirección a centrar su atención con gran intensidad en los costos operacionales, pues muy pronto la oportunidad para que una empresa asegure su ventaja competitiva será reducir sus costos de marketing. Por ello, el director de marketing se coloca en la posición de asumir decisiones sobre el binomio producción/marketing y de ayudar en la confección de un plan que abarque a toda la empresa y que comprenda todos los aspectos relacionados con el ciclo de operaciones.

En tal sentido, la gestión empresarial debe orientarse hacia la búsqueda de los mejores métodos asociados con las actividades de marketing que permita descubrir los puntos débiles y encontrar los aspectos más prometedores de la empresa. Esto es realizar un control y análisis preciso de los costos a partir de la aplicación de los estándares, los cuales representan normas que deben cumplirse, tomando en cuenta que para la empresa su principal preocupación es la utilización eficaz de los bienes.

2. Generalidades de los costos de marketing

Con frecuencia las actividades de marketing son desarrolladas en el departamento o gerencia de ventas, por lo que todas las erogaciones que dichas actividades implican son denominadas gastos de venta, lo cual disminuye indirectamente su importancia (Baca-Urbina, 2016). Igualmente, según Morillo (2007) las actividades del marketing tradicionalmente han sido limitadas a las tareas realizadas para la distribución del producto, puesto que para numerosos autores como Lindegaard y Gálvez (2001) y Gayle (1999), el costo de marketing incluye los incurridos en los procesos posteriores a la fabricación del producto hasta el consumidor (venta y entrega de productos, promoción, retención de clientes, transporte, almacenamiento y distribución), por lo que suelen emplearse indistinta y erradamente los términos de costos de marketing y los costos de distribución. Actualmente, el marketing implica muchas otras actividades especializadas que las simples actividades de venta del producto, por lo cual sus costos no solo involucran los salarios y las funciones de los vendedores y secretarias sino de “personal altamente capacitado y especializado, cuya función no es precisamente vender” (Baca-Urbina, 2016, 143).

Según el tamaño y los objetivos de la empresa, previo al proceso productivo deben realizarse complejas y sofisticadas actividades asociadas a la investigación del mercado y al desarrollo y diseño de productos (Morillo, 2007), de las cuales dependerá que el producto cumpla con las expectativas y sea aceptado por los consumidores, solo así el producto será de calidad. En definitiva, los costos de marketing son todos los ocasionados a los fines de descubrir y responder a las exigencias del mercado a ser reflejadas en las actividades de diseño y fabricación del producto que satisfaga las expectativas del cliente, en el momento justo, al precio y a través de los canales adecuados y acompañado de la comunicación oportuna. Para Baca-Urbina (2016, 142) la

función de marketing incluye la "... investigación y el desarrollo de nuevos mercados o de nuevos productos adaptados a los gustos y necesidades de los consumidores...", a partir de esfuerzos de estratificación de mercados, fijación de cuotas y estimación de participación de cuotas de la competencia en el mercado, de actividades de publicidad y estimación y medición de tendencia de las ventas.

3. Particularidades del uso de costos estándar en actividades de marketing en empresas venezolanas

Los costos estándar son costos predeterminados, es decir, que se calculan con anterioridad al proceso de producción con base en estudios científicos. Para evitar las contradicciones en la interpretación se deben establecer algunas normas sobre costos que se puedan tomar como referencia para medir los resultados reales. Por eso, el costo estándar significa lo que debe costar un producto o servicio. Según Mallo, Kaplan, Meljem y Giménez, (2000, 254) "los costos estándar son micromodelos de comportamiento de las variables que desea controlar, desglosándose, a veces, del conjunto coordinado de provisiones que representa el presupuesto". La importancia de la implantación de los costos estándar radica en que la contabilidad pasa de ser meramente un sistema de registros históricos a ser un sistema de gestión y control del costo de la producción y del funcionamiento de las demás secciones.

Al respecto, la contabilización de los costos de marketing trata de lograr una utilización de los gastos de distribución lo más eficaz posible para maximizar los beneficios, lo cual difiere del análisis de los costos de producción, pues como resultado de tal análisis se podría, de hecho, aumentar los gastos de distribución de forma que la empresa atraiga una mayor parte del mercado. Señalan Lindegaard y Gálvez (2001) que las normas se pueden emplear también para facilitar el control e interpretación de los costos de marketing, sin embargo, se debería determinar en qué forma se deben acumular éstos. En el caso de la segmentación del mercado, se pueden utilizar varias segmentaciones, como zonas comerciales, producción, agentes de ventas, agrupamiento de clientes o cualquier combinación de estas divisiones.

El autor de este trabajo realizó una revisión bibliográfica relacionada con la aplicación de los costos estándar, en el análisis de los costos de marketing, en empresas venezolanas y el resultado más aproximado que encontró fue el diseño de una estructura de costo estándar para una empresa de manufactura,

como instrumento de evaluación de la eficiencia y de los resultados reales a través del análisis de variaciones, para la empresa “Expanso de Venezuela, C.A.” en Virtual.urbe.edu(s/f) <http://virtual.urbe.edu/tesispub/0037124/cap05.pdf> Consulta: 2024, abril, 24. Esto significa que las empresas de nuestro entorno prefieren utilizar un modelo de cálculo de costos de fabricación históricos en lugar de un sistema que incluya normas de actuación en la gestión empresarial, orientado hacia las operaciones de marketing. De hecho, los autores Duque, Osorio y Agudelo (2011, 524) explican que esta herramienta contable es muy utilizada en todo el mundo, pues estudios realizados en países desarrollados muestran “...tasas de utilización de este sistema hasta 73% en el Reino Unido y 86% en Japón”. Esto para el control de costos y la toma de decisiones.

4. Desarrollo de estándares para el control y el análisis de los costos de marketing

Para Warren, Reeve y Duchac (2010) el uso de estándares para el control de costos ajenos al área de producción no es trivial, producto a su escasa relación con el volumen de producción y su relación indirecta con los productos o con alguna medida de actividad, tal es el caso de los gastos de publicidad, de relaciones públicas, los salarios a vendedores y representantes de ventas, entre otros.

Según Lindegaard y Gálvez (2001), el control a largo plazo de los costos de marketing es más difícil que los costos de producción, dado que sus actividades dependen de factores incontrolables y ajenos a la empresa (moda, atractivo, acciones de la competencia, poder adquisitivo e información manejada por los clientes, cultura y demás condiciones del segmento de mercado, y otros), por ello no se comportan de forma proporcional frente al nivel de ventas logrado; en cambio para los costos del producto el control está asociado básicamente a los volúmenes de producción y a la cantidad y tipo de trabajo realizado en la fábrica. Esta variabilidad en cuanto a tipo y magnitud de las actividades del marketing, influenciadas a su vez por variables externas dificulta el establecimiento y alcance de metas.

Adicionalmente, y desde la óptica de Barfield, Raiborn y Kinney (2005), la calidad de su desempeño y sus resultados están sujetos a las tareas involucradas y las habilidades de las personas que las ejecutan, lo cual dificulta el desarrollo del estándar de cantidad y los califica como costos discrecionales. Otros aspectos que dificultan su medición precisa con fines de planificación y

control, es el establecimiento de una medida razonable de la eficiencia cuando los recursos utilizados y los resultados obtenidos no pueden sincronizarse en un mismo periodo a través de una estrecha relación de causalidad; por ejemplo, los costos de investigación y desarrollo pueden generar resultados exitosos de posicionamiento o de incremento en ventas, luego de varios años de ser incurridos, o la emisión de un cupón publicitario canjeable haya ocasionado directamente un incremento en las ventas y no producto de los errores del competidor más cercano o de una expansión demográfica, de tal manera que "... existe ... una relación dudosa de causa y efecto entre los insumos discrecionales y los productos resultantes" (p. 676).

Por ello, Warren et al. (2010) indican que, sólo cuando las actividades de marketing son repetitivas de las cuales se obtiene un resultado específico y homogéneo se pueden desarrollar estándares, similares a los estándares para los costos de producción. Por ejemplo, una empresa desea controlar los costos de procesamiento de pedidos, para ello ha determinado que la atención de cada pedido tarda en promedio 4 minutos (15 pedidos/hr. del personal de atención al cliente), tomando como base de actividad la cantidad de pedidos o clientes atendidos por horas; para un determinado periodo la empresa pronosticó atender 26.250 pedidos (1.750 horas) y un salario por hora de 10 \$, por lo que se presupuestó un costo de 17.500 \$. Realmente durante el periodo se atendieron 25.575 clientes, utilizando 1.670 horas, por el cual se cancelaron 17.034 \$.

Para analizar el comportamiento del costo de atención a los pedidos, en principio se visualiza una variación favorable, producto de la comparación entre el costo presupuestado (17.500 \$) y el costo real (17.034 \$); no obstante desde la óptica del establecimiento de estándares el costo estándar de la atención del pedido debe ajustarse al nivel de actividad desarrollado por la empresa, es decir, a 25.575 clientes, los cuales deberían haber requerido cada uno 0,066 hrs. (4 min.) de atención a un costo de 10\$/hr. (Gráfico 1).

A partir de este análisis, similar al desarrollado para los costos de producción, se experimenta una variación neta favorable de 16\$ (Gráfico N° 1). Esta variación neta es consecuencia de haber incurrido en una variación desfavorable de precio de 334\$, evidenciado en el incremento salario por hora de 10 a 10,20\$ (17.034 \$/1.670 hrs.), la cual fue compensada por la eficiencia en el uso del recurso tiempo, y expresada como una variación favorable de 350 \$. Esta última variación se refleja en la diferencia existente entre las 1670 hrs. realmente utilizadas para atender los 25.575 en lugar de haber utilizado las 1.705 horas permitidas para la misma cantidad de pedidos, lo cual se traduce

en una mayor rapidez que permitió atender 15,31 pedidos en una hora, en lugar de la cantidad estándar establecida (15 pedidos/hr.).

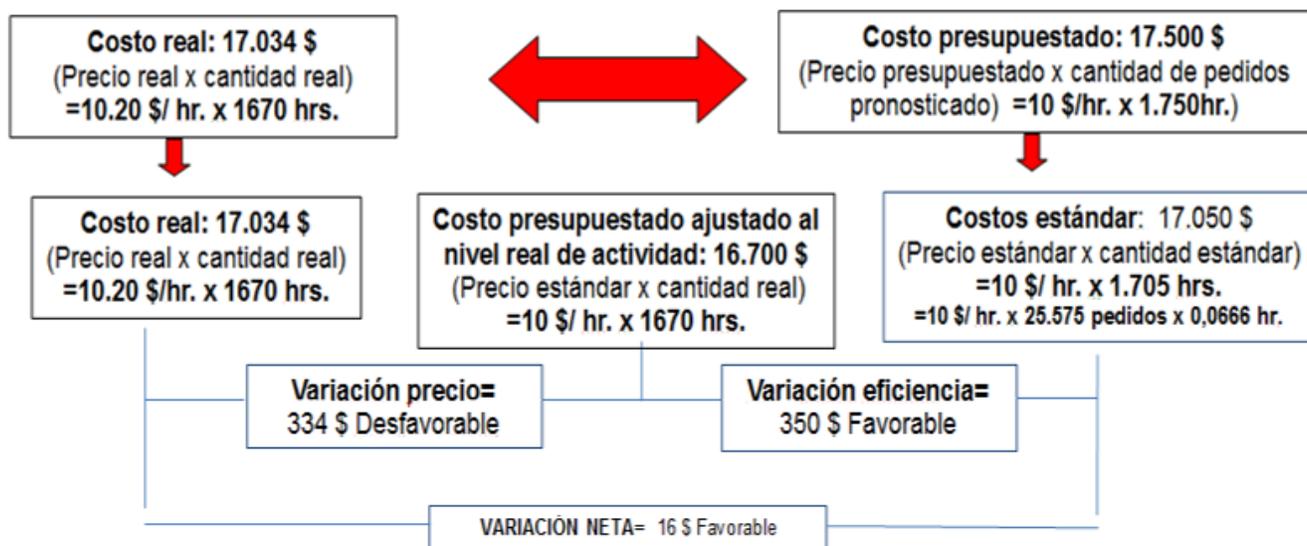


Gráfico 1. Variaciones en el control de costos del pedido a partir de estándares

Fuente: elaboración propia, a partir de Barfield, et al. (2005, 677)

El análisis realizado, según Barfield, et al. (2005), procede en caso de poder medir de forma exacta el tiempo de procesamiento del pedido de cada cliente, es decir, cuando las actividades son sencillas, altamente homogéneas y repetitivas, tal como lo indica Warren et ál. (2010); igualmente otro requisito es que debe "... existir una medida razonable de la eficiencia cuando los insumos y los productos se pueden acoplar en el mismo periodo o cuando existe una relación causal creíble entre ello" (Barfield, et al. 2005, 676). En caso contrario, para el desarrollo de estándares en las áreas ajenas a las de producción, incluida el área de marketing, las medidas financieras del desempeño deben complementarse con medidas no financieras, ello previene los conflictos y mejora del desempeño integral de la empresa en el mediano y largo plazo.

En el caso del ejemplo, la actividad de atención de pedidos puede contener una complejidad mayor a las abordadas de forma cuantitativa; la variación favorable ocasionada por el ahorro del tiempo pueden ameritar el uso de personal de mayor remuneración por su capacitación o experiencia, también pudo haber ocasionado menores niveles de satisfacción del cliente reflejado en un menor nivel de actividad o cantidad de pedidos atendidos (25.575 en lugar de 26.250 pedidos), lo cual a su vez amenaza los niveles de venta futuro de la empresa.

Por ello, Barfield, et al. (2005) indican que, en el análisis de variaciones y control de costos los gerentes deben considerar la actividad en sí misma y su incidencia en el corto, mediano y largo plazo, antes del costo ocasionado para un determinado periodo; es decir, el control de costos debe ajustarse a las necesidades de información de la administración según la decisión a tomar, a las explicaciones o las causas que pueden haber ocasionado dichas variaciones y a la categoría de costos según su opcionalidad o discrecionalidad, lo cual será abordado a continuación.

5. Costos discrecionales y su control

Dada la naturaleza de las actividades de marketing, muchos de sus costos suelen clasificarse como costos discrecionales. Dichos costos son definidos por The Institute of Management Accountants, y citado por Barfield, et al. (2005) como aquellos ocasionados como consecuencias de decisiones tomadas sobre una actividad específica, por un monto y tiempo determinado el cual es revisado de forma periódica, a diferencia de los costos comprometidos. Estos últimos son el resultado de decisiones administrativas de largo plazo para alcanzar determinado nivel de operaciones, los cuales no son difíciles de reducir o eliminar (arrendamientos, depreciaciones de planta, etc.). Las actividades que incluyen costos discrecionales a menudo están asociadas al servicio de clientes internos y externos, tales como capacitación y desarrollo de empleados, viajes de representación, reparaciones y mantenimientos menores, publicidad, investigación y desarrollo, entre otras, por lo que al incurrirse en déficit en el flujo de efectivo o pérdidas de operación suelen reducirse con mayor facilidad que los costos comprometidos.

Aun cuando ambos conceptos son costos fijos, la diferencia entre ambos costos radica en su discrecionalidad, es decir, en su condición de ser evitado o no en un lapso de tiempo corto como consecuencia de una revisión interna o administrativa realizada, al ser consecuencia de actividades consideradas como opcionales o evitables; mientras que los costos comprometidos son el resultado de decisiones pasadas que comprometen a la empresa por un periodo largo. Otra diferencia es la factibilidad de medición de beneficios, los costos comprometidos pueden ser medidos antes y después de las actividades a financiar, gracias al presupuesto de capital y las auditorías posteriores a la inversión, los costos discrecionales no son medibles; generalmente la eficiencia de los recursos usados en estas actividades no se puede medir con exactitud

por resultado obtenido en el mismo periodo, dada la ausencia de relación causal estrecha. Por este motivo, para Barfield, et ál. (2005), el control de costos asociados a actividades discrecionales es complicado, los beneficios o resultados de las mismas no pueden medirse de forma adecuada, o al menos en términos monetarios, y usualmente son consideradas como actividades poco importantes, las cuales suelen ser las primeras en ser reducidas cuando se experimentan pérdidas.

Contrariamente, muchas actividades discrecionales, en el marketing (investigación de mercados, investigación y desarrollo, publicidad, servicio post-venta, relaciones públicas, capacitación de representantes de ventas, entre otras), son básicos para la supervivencia, el posicionamiento de todas las empresas en la actualidad, y para elevar la calidad del producto, por lo que se deben reconocer y medir de manera adecuada antes de reducirlos o eliminarlos. Por ejemplo, las comisiones sobre ventas efectuadas o el trabajo de procesamiento de pedidos del cliente no pueden controlarse sólo en función de la desviación entre el costo real y el costo estándar de procesar cada pedido, desarrollado este último sólo a partir del tiempo de dicho procesamiento y el costo promedio del salario del personal que procesa el pedido; es decir, no puede controlarse adecuadamente cuando el costo estándar esté basado en el tiempo dedicado al procesamiento del pedido y en atender al cliente y el costo de la mano de obra que desarrolla tal labor, por cuanto las desviaciones favorables serán consecuencia directa del menor tiempo empleado por el personal para atender a cada pedido, tal como se evidencia en el Gráfico N°1, en detrimento de la calidad en la atención del cliente y en dificultades en otras operaciones sucesivas, como la penetración de mercado, incremento de la fidelidad del cliente y otras actividades del marketing relacional.

Para el control de estas erogaciones, o costos discrecionales, no relacionadas directamente con el volumen de producción y ventas, es recomendable combinar las medidas financieras (tiempo dedicado al procesamiento del pedido) con medidas no financieras como niveles de satisfacción del cliente o tasa de recompra del cliente, sólo así se estaría considerando tanto la eficiencia como la calidad, al equilibrar la reducción de costos y la satisfacción del cliente.

Cuadro 1. Medidas de desempeño para estándares de costos de marketing

Actividades de marketing	Medidas financieras	Medidas no financiera
Investigación de mercados	Cantidad de consultas realizadas. Cantidad de encuestadores utilizados.	Importancia de los aspectos explorados y evaluados en las actividades. Variedad de agentes o mercados consultados (proveedores, distribuidores, clientes actuales, asiduos, esporádicos o potenciales). Frecuencia de las consultas realizadas.
Innovación y desarrollo de productos	Cantidad de nuevos o modificados productos desarrollados. Tiempo para desarrollar nuevos productos. Cantidad de líneas de productos ofrecidas. Nivel de ventas por línea de productos.	Satisfacción de clientes externos con los productos nuevos o modificados. Tasa de recompra de productos nuevos o modificados. Tasa de recomendación de los clientes externos.
Prevención y evaluación de calidad	Número de inspecciones realizadas. Cantidad de actividades de adiestramiento.	Reducción del número de quejas y reclamos. Reducción del número de reclamaciones por garantías. Reducción del número de defectos descubiertos y reportados por el cliente externo.
Ventas o distribución	Rotación de inventarios. Nivel de ventas por zonas o segmentos de mercado. Tiempo en atención al cliente. Tiempo de llamadas. Cantidad de pedidos o clientes atendidos.	Tiempo de entrega de pedidos – tiempo transcurrido entre la recepción de pedido del cliente y la entrega del producto-. Cantidad de quejas o reclamos del cliente. Satisfacción de empleados –clientes internos- Satisfacción de clientes externos.
Comunicación: venta personal, publicidad, promoción de ventas, relaciones públicas, publicidad no pagada.	Nivel de ventas. Cantidad de pedidos. Cantidad de eventos patrocinados. Tiempo de campañas publicitarias. Cantidad de líneas de llamadas gratuitas. Cantidad de medios utilizados.	Tasa de clientes referidos por el anuncio publicitario. Cantidad de cupones desprendidos o canjeados por anuncio publicitario. Tasa de comunicación boca a boca o de recomendación. Tipo de información solicitada en llamadas a través de líneas o canales gratuitas.
Servicios Post-venta	Cantidad de líneas de llamadas gratuitas. Uso de redes sociales.	Cantidad de clientes satisfechos. Tasa de recomendaciones. Intenciones de regreso.

Fuente: Elaboración propia a partir de Jones et al. (2001), Warren, et al. (2010) y Kotler y Armstrong (2008)

Según Jones, Werner, Terrel y Terrel (2001) la evaluación del desempeño basadas en lo financiero se basa en valores cuantitativos o cuantificables en términos de tiempo, volumen de producción, de ventas y recursos, de ingresos y egresos (cantidad de ingresos generados, de recursos utilizados o nivel de costos), mientras que las no financieras se basan en valores cualitativos, subjetivas en su mayoría, cuyos resultados pueden obtener a mediano y largo plazo, como la calidad de productos y procesos, la satisfacción del cliente y del empleado y la y eficiencia (número de productos defectuosos, costos de reprocesamientos, reclamos, naturaleza o tipo de falla, reclamos de clientes, monitoreo de quejas, y ausentismo laboral, material desperdiciado, cantidad de desechos por unidad de producción, cantidad de productos o servicio prestado por cantidad de recursos empleados) (Cuadro N° 1).

Estas medidas no financieras son utilizadas con la esperanza de obtener mejores resultados ante la voraz competencia y en mercados turbulentos; según Barfield, et al. (2005) son medidas sustitutivas no monetarias, creativas, utilizadas para los costos discrecionales, cuya principal limitación es su grado de abstracción en algunos casos para ser evaluadas. En el caso desarrollado en el gráfico 1, si la empresa considera que el costo de procesamiento de pedidos y atención al cliente es un costo discrecional (frecuentemente evaluado hacia su posible modificación, reducción o eliminación frente a la incorporación de múltiples alternativas de autoservicio en venta), la empresa deberá considerar además del tiempo en el procesamiento de cada pedido (4 minutos), el nivel de satisfacción del cliente o sus intenciones de regreso, como parte del estándar de cantidad o tiempo. Este estándar de satisfacción puede medirse en una escala de 3 a 1 punto, siendo 3 puntos muy satisfechos y 1 punto insatisfecho.

Asumiendo un estándar alcanzable o normal dentro de criterios de calidad y eficiencia de 2 puntos (satisfecho), y que además el salario por hora de este tipo de mano de obra dependiera del tiempo y de la satisfacción del cliente, donde el costo por hora del trabajador sea calculado dividiendo el salario diario establecido por el contrato laboral o mercado laboral entre la cantidad de horas trabajadas en día, y multiplicado por el nivel de satisfacción reportado por el cliente ((Salario diario/número de horas)* nivel de satisfacción). De esta manera se busca incentivar al trabajador no sólo desde el punto de vista de su eficiencia en el uso del recurso tiempo por pedido atendido, sino también de su desempeño general reflejado en la satisfacción del cliente atendido, sin desmejorar su salario aun cuando el cliente este insatisfecho (1 punto), pero si beneficiado si el mismo reporta puntaje superior (2 puntos satisfecho y 3 puntos muy satisfecho).

Considerando los datos anteriores, acompañado de un índice de satisfacción realmente alcanzado de 1 punto, el costo de pedido procesado se estaría evaluando en función de una medida de eficiencia basada en el tiempo de atención y en función de una medida de efectividad basada en la satisfacción del cliente. En el caso del ejemplo, como consecuencia de haber obtenido niveles de satisfacción menores a los pronosticados, la empresa presenta un costo menor de procesamiento de pedidos, expresado en una variación de efectividad por satisfacción de 17.050\$, el cual no puede ser interpretada como favorable de forma literal; aun cuando, menores niveles de insatisfacciones pueden representar un menor costos de procesamiento de pedido, por el ahorro del incentivo al personal, dicha insatisfacción presenta consecuencias en el mediano y largo plazo para la empresa, al igual que la variación de eficiencia por el ahorro de tiempo de 350\$ (Gráfico 2).

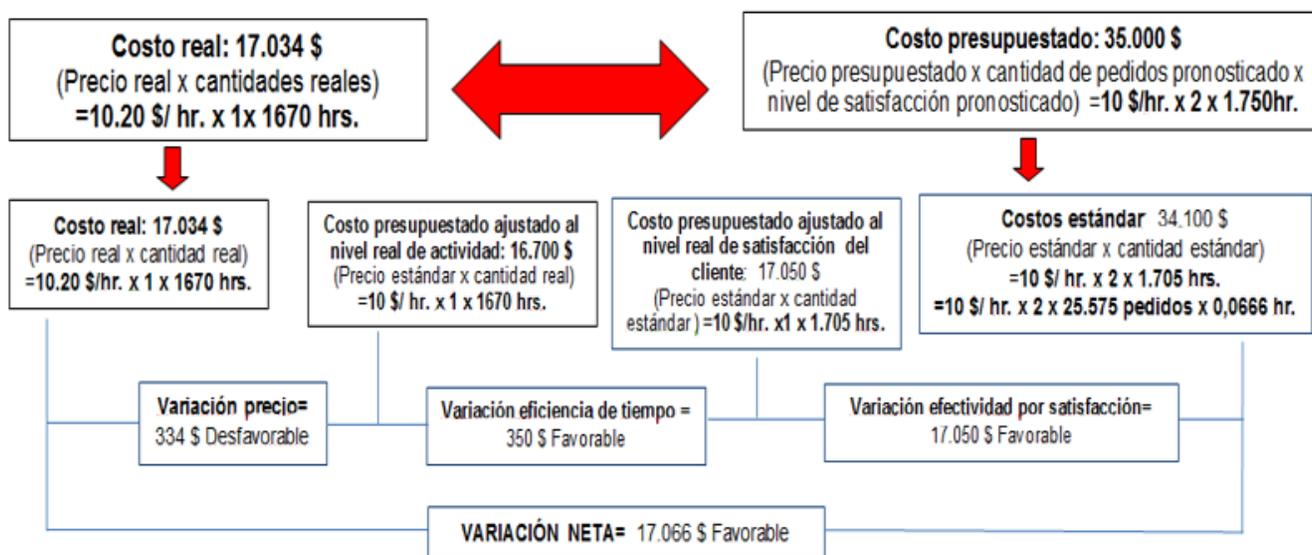


Gráfico 2. Análisis de variaciones en el control de costos del pedido a partir de medidas financieras y no financieras.

Fuente: Elaboración propia, a partir de Barfield, et al. (2005)

A partir del anterior análisis se pretende controlar el costo del pedido no sólo en función del tiempo utilizado y de los salarios pagados sino de una tercera variable como lo es la satisfacción, estrechamente relacionada y consecuencia del tiempo de atención al cliente y el salario del trabajador; adicionalmente deberán incluir en dicho análisis la óptica del periodo de costos, al considerar

que los resultados de los esfuerzos de estas actividades discrecionales, como la atención al cliente se reflejan también luego de varios periodos. De esta manera, los gerentes evaluarán el efecto de la reducción de la satisfacción del cliente antes de decidir reducir el tiempo y costo del procesamiento de cada pedido (causales directas del costo usado por la contabilidad de costos tradicional y usado para el costo de producción), equilibrando los objetivos de reducción de costos y de calidad del servicio en el mediano y largo plazo.

También, es de resaltar que el análisis de variaciones presentado en el gráfico 2, debe ser realizado desde la óptica de la relación causal entre los recursos usados y los productos resultantes. Esta falta de relación causal entre los resultados y los costos incurridos por actividades discrecionales, en su mayoría deben ser evaluados en términos subjetivos, a partir de su efectividad comparando solo los resultados logrados con los deseados, donde los resultados no se miden necesariamente en términos monetarios, al tenerse que atribuir de forma subjetiva una parte o la totalidad de los costos incurridos a los resultados alcanzados, y no una relación causal perfecta por lo que no amerita considerar la cantidad de insumos utilizados; a diferencia con los costos comprometidos, estos últimos pueden ser evaluados a partir de su eficiencia como una medida de rendimiento medido a través de la relación entre el costo incurrido y los resultados alcanzados. En el caso del ejemplo, la empresa no conoce con certeza si la disminución en el nivel de satisfacción del cliente (de 2 a 1 punto) se debe o estuvo relacionado con los costos de atender el pedido, determinado a su vez por el tiempo y la remuneración de los empleados que la ejecutan, o fue ocasionada parcial o totalmente por otros esfuerzos o circunstancias (empleados inadecuados, calidad de los materiales, falta de coordinación de las actividades de investigación de mercado, innovación y desarrollo de producto o comunicación poco acertada) lo cual puede reflejarse en una reducción sustancial de las ventas en el mediano y largo plazo.

De esta manera, explica el autor Barfield, et al. (2005) que la relación entre los costos discrecionales y los resultados alcanzados no es concluyente, y las medidas subjetivas utilizadas, satisfacción en este caso, es una inferencia o un intento de aproximación para el control de costos de marketing.

6. Conclusiones

Del control y análisis de los costos de marketing se puede concluir que las funciones de marketing fluyen junto con los bienes desde la producción hasta el consumo. Cuando se describen los costos de estos procedimientos es indiferente utilizar los términos costo de marketing y costo de distribución, pero el tema es que el estudio de estos costos es complicado particularmente cuando se trata de enmarcar dichos costos dentro de las normas estándar que llevan a establecer un plan normativo para la gestión de la empresa, donde se estandarizan todas las variables globales y unitarias, lo cual exige la racionalización científica y la agilización del mercado para estimar el precio de los pedidos o encargos, sabiendo que el control y el análisis preciso de los mismos podría atraer a una mayor parte del mercado y sería la oportunidad para asegurar su ventaja ante la competencia. Es importante destacar que un modelo de costos estándar es todo un éxito para la organización por ser aceptado entre los trabajadores y directivos, pero aun cuando su implantación es tan importante, en la revisión documental realizada por el autor de este trabajo se encontró que las empresas venezolanas prefieren utilizar un modelo de cálculo de costos de fabricación históricos en lugar de un sistema que incluya normas de actuación en la gestión empresarial orientado hacia las operaciones de marketing. El análisis de los costos de marketing se realiza comparando el costo presupuestado con el costo real, ajustado al nivel de actividad desarrollado por la empresa. Esta comparación puede dar como resultado una variación favorable o desfavorable. Por otra parte, el desarrollo de estándares en las áreas de marketing permite analizar las medidas financieras del desempeño, las cuales deben complementarse con medidas no financieras, pues esto previene los conflictos y mejora del desempeño integral de la empresa en el mediano y largo plazo, además con las medidas financieras y no financieras se controlan los costos discrecionales, por lo que se estaría considerando tanto la eficiencia como la calidad, al equilibrar la reducción de costos y la satisfacción del cliente.

7. Referencias

Baca-Urbina, G. (2016). *Evaluación de proyectos.* (7ma. Ed.). México: McGraw-Hill.

- Barfield, J., Raiborn, C. y Kinney, M. (2005). *Contabilidad de Costos Tradiciones e Innovaciones.* (5ta. Ed.). México: Thomson Editores.
- Duque, M., Osorio, J. y Agudelo, D. (2011). *Costos estándar y su aplicación en el sector manufacturero colombiano.* Grupo de Investigaciones y Consultorías en Ciencias Contables, GIGCO. V-12. N°. 31. Bogotá, Colombia, (521 – 541). Consulta: 2023, enero, 17.
- Gayle, L. (1999). *Contabilidad y Administración de Costos.* Sexta edición. México: McGraw-Hill.
- Jones, K., Werner, M., Terrel, K. y Terrel, R. (2001) *Introducción a la contabilidad administrativa. Perspectiva del usuario.* Colombia: Prentice Hall.
- Kotler, P. y Armstrong, G. (2008). *Fundamentos de Marketing.* México: Pearson Educación.
- Lindgaard, E. y Gálvez, G. (2001). *Contabilidad de Gestión. Presupuestaria y de Costos.* España: Océano/Centrum.
- Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C. (2000). *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión.* España: Prentice-Hall.
- Morillo, M. (2007). *Los Costos del Marketing.* *Actualidad Contable*, 10 (14), p. 104-117.
- Virtual.urbe.edu. (s/f). *Expanso de Venezuela, C.A. Capítulo V.pdf* Recuperado de: <http://virtual.urbe.edu/tesispub/0037124/cap05.pdf>.
- Warren, C., Reeve, J. y Duchac, J. (2010). *Contabilidad Financiera.* 11^a. Ed. México: CENGAGE Learning.