

EL ABC COMO ALTERNATIVA PARA OBTENER UN COSTE DE MARKETING ESTRATEGICO

VICENTE M. RIPOLL FELIU
PABLO V. ALCOY SAPENA

Resumo:

La contabilidad de costes tradicional consideraba los costes de márketing y administración como costes del período, veriendolos directamente en la cuenta de resultados y no pasando a formar parte del coste del producto. En el entorno actual de los mercados, los costes de márketing adquieren gran protagonismo, llegando en alguna línea de productos de los comercializados en Estados Unidos al 50% de los costes totales y alcanzando conjuntamente el 20% del Producto Nacional Bruto. Desde un punto de vista práctico, los costes de marketing han venido asignándose a los productos en función de una serie de claves de reparto tan simples como las unidades monetarias vendidas de cada producto. Si continuamos utilizando el enfoque de la contabilidad tradicional, podemos encontrarnos con distorsiones en los resultados obtenidos sobre la rentabilidad de los productos, clientes o mercados, al aplicar una clave de reparto obsoleta sobre los costes de márketing. El objetivo de esta ponencia es analizar la utilización de otros objetivos de coste, además del relativo al producto, y de la misma forma, estudiar otras claves de reparto alternativas, sin olvidar la contribución que el Activity Based Costing (ABC) puede aportar en este tema. Así, la información obtenida nos permitirá, desde la perspectiva de la Contabilidad de Gestión, ayudar a eliminar el riesgo en la toma de decisiones empresariales.

Palavras-chave:

Área temática: Custos para a competitividade global: absorção, variável ou ABC?

EL ABC COMO ALTERNATIVA PARA OBTENER UN COSTE DE MARKETING ESTRATEGICO

RIPOLL FELIU, VICENTE M.
ALCOY SAPENA, PABLO V.
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD
Línea de investigación: MANAGEMENT ACCOUNTING
FACULTAD DE CC.EE. Y EMPRESARIALES
UNIVERSIDAD DE VALENCIA (ESPAÑA)
AVDA BLASCO IBAÑEZ, 32 - 46010 VALENCIA (ESPAÑA)

RESUMEN

La contabilidad de costes tradicional consideraba los costes de márketing y administración como costes del período, veriéndolos directamente en la cuenta de resultados y no pasando a formar parte del coste del producto.

En el entorno actual de los mercados, los costes de márketing adquieren gran protagonismo, llegando en alguna línea de productos de los comercializados en Estados Unidos al 50% de los costes totales y alcanzando conjuntamente el 20% del Producto Nacional Bruto.

Desde un punto de vista práctico, los costes de marketing han venido asignándose a los productos en función de una serie de claves de reparto tan simples como las unidades monetarias vendidas de cada producto.

Si continuamos utilizando el enfoque de la contabilidad tradicional, podemos encontrarnos con distorsiones en los resultados obtenidos sobre la rentabilidad de los productos, clientes o mercados, al aplicar una clave de reparto obsoleta sobre los costes de márketing.

El objetivo de esta ponencia es analizar la utilización de otros objetivos de coste, además del relativo al producto, y de la misma forma, estudiar otras claves de reparto alternativas, sin olvidar la contribución que el **Activity Based Costing** (ABC) puede aportar en este tema. Así, la información obtenida nos permitirá, desde la perspectiva de la **Contabilidad de Gestión**, ayudar a eliminar el riesgo en la toma de decisiones empresariales.

TEMA Nº 4:

EL ABC COMO ALTERNATIVA PARA OBTENER UN COSTE DE MARKETING ESTRATEGICO

PABLO VICENTE ALCOY SAPENA

VICENTE M. RIPOLL FELIU

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD

Línea de investigación: NUEVAS TENDENCIAS EN

CONTABILID. DE GESTION

FACULTAD DE CC.EE. Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD DE VALENCIA

AVDA BLASCO IBAÑEZ, 32

46010 VALENCIA (ESPAÑA)

RESUMEN

La contabilidad de costes tradicional consideraba los costes de marketing y administración como costes del período, veriéndolos directamente en la cuenta de resultados y no pasando a formar parte del coste del producto.

En el entorno actual de los mercados, los costes de marketing adquieren gran protagonismo, llegando en alguna línea de productos de los comercializados en Estados Unidos al 50% de los costes totales y alcanzando conjuntamente el 20% del Producto Nacional Bruto.

Desde un punto de vista práctico, los costes de marketing han venido asignándose a los productos en función de una serie de claves de reparto tan simples como las unidades monetarias vendidas de cada producto.

Si continuamos utilizando el enfoque de la contabilidad tradicional, podemos encontrarnos con distorsiones en los resultados obtenidos sobre la rentabilidad de los productos, clientes o mercados, al aplicar una clave de reparto obsoleta sobre los costes de marketing.

*El objetivo de esta ponencia es analizar la utilización de otros objetivos de coste, además del relativo al producto, y de la misma forma, estudiar otras claves de reparto alternativas, sin olvidar la contribución que el **Activity Based Costing** (ABC) puede aportar en este tema. Así, la información obtenida nos permitirá, desde la perspectiva de la **Contabilidad de Gestión**, ayudar a eliminar el riesgo en la toma de decisiones empresariales.*

1. COSTE DE MARKETING VERSUS COSTE DEL PERIODO

El subconjunto de la Contabilidad de Gestión denominado Contabilidad de Costes ha venido considerando tradicionalmente a los costes de Marketing y Administración como costes del período.

El grupo 9 del Plan General de Contabilidad Español de 1973 (1978) se refería a estos costes como vinculados al tiempo y los englobaba dentro de la función de dirección general y de marketing (sección comercial y de administración). Estos costes no eran imputados a los productos a la hora de obtener el coste de producción, sino cargados a los resultados analíticos del período (márgenes parciales).

Al definir los costes comerciales, este grupo 9, se refería a ellos como los relativos a la función comercial de la empresa, fuesen imputables individualmente a los productos o relacionados a la actividad global.

En este sentido **ROCAFORT (1978:70)**, indicaba que el Margen Industrial (diferencia entre los ingresos por venta de productos y los costes de la producción vendida), constituía el primer escalón de análisis de la rentabilidad de los productos y que la empresa debe proceder a calcular el Margen Comercial por productos, líneas de productos o global.

El nivel alcanzado por dicho margen estará en función del tipo de costes comerciales en que incurra la empresa. De esta forma habrán costes comerciales que serán directamente imputables a un producto el cual formara parte del suplemento de costes por producto, que deducido del Margen Industrial correspondiente nos daría el oportuno Margen Comercial.

Pero no siempre tal suplemento puede ser establecido, ni a nivel de producto ni siquiera a nivel de líneas de producto, en cuyo caso, señala **ROCAFORT**, el único Margen Comercial a calcular sería el que se estableciera al nivel total de la empresa. Este Margen Comercial constituye un segundo escalón de análisis, tanto más perfecto cuanto más analítico sea, es decir, en tanto en cuanto los costes comerciales puedan ser imputados en mayor proporción a los diferentes productos o líneas de productos fabricados y vendidos por la empresa.

Tal y como señalan los profesores **CASTELLO Y LIZCANO (1993:3)**, los costes de marketing han aparecido por lo general con carácter global, no siendo objeto de asignación por líneas de productos, al conferirle escasa sustantividad a efectos de la presentación de la cuenta de resultados; por tanto, este concepto ha tenido implícitamente, la consideración de **POOL** de recursos, en el que no era económicamente viable ahondar en ellos.

Ante el panorama descrito, el tratamiento otorgado por la práctica empresarial a estos costes de marketing, ha sido asignarlos a los productos en función de claves de reparto vinculadas con las ventas realizadas, recurriendo por tanto a la elección de unidades de actividad que en la mayoría de los casos eran poco representativas.

En ..este trabajo nos vamos a centrar en el análisis de los costes de marketing, puesto que son los que tienen una relación más directa con los outputs obtenidos en las organizaciones empresariales, pudiendo relacionar los mismos con los distintos *objetivos de coste*.

2. LOS COSTES DE MARKETING EN EL ENTORNO CONTABLE

El coste de todas las actividades que se realizan desde que el bien se ha producido hasta que llega a las manos del cliente o consumidor se conoce con el nombre de coste de marketing.

La importancia cuantitativa de los costes de marketing viene demostrada por **LEWIS (1991:33)**, al afirmar que los mismos, en algunas líneas de productos de los comercializados en Estados Unidos, llegan al 50% de los costes totales y alcanzan conjuntamente el 20% del Producto Nacional Bruto. Aunque hay que tener en cuenta que

en países con elevada superficie, como Estados Unidos y Canadá, los costes de distribución física representan el principal factor de coste de márketing, si los comparamos con otros países más pequeños, como Japón o Gran Bretaña, donde el coste es más reducido.

Como ya pusimos de manifiesto en **RIPOLL y ALCOY (1993:11 y 12)**, dada la importancia cualitativa y cuantitativa de estos costes, surge la necesidad de analizarlos con el fin de proceder a su localización, distribución e imputación a los distintos *objetivos de coste*.

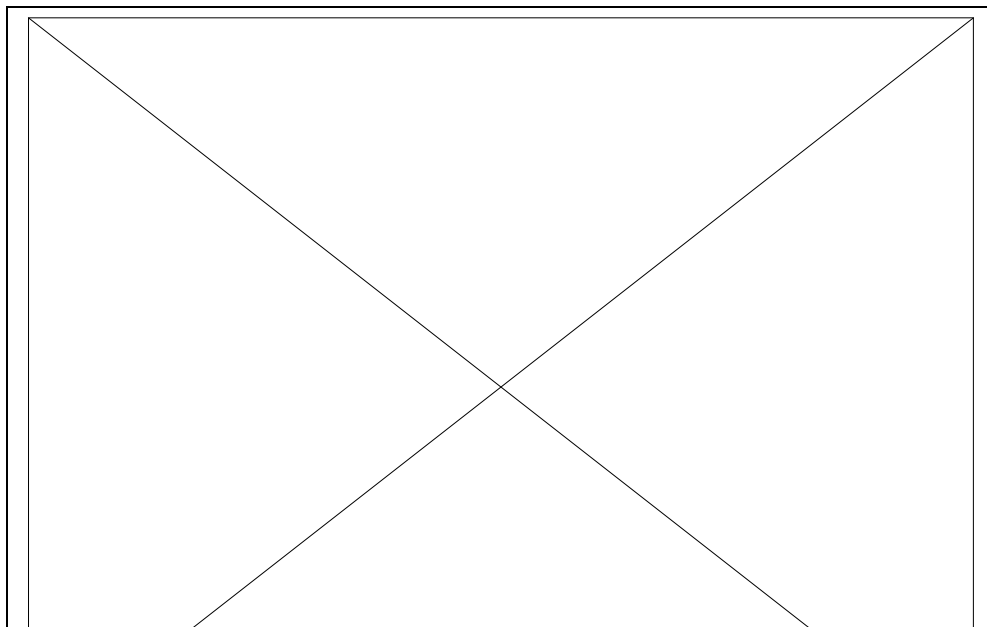
Los sistemas de cálculo de costes parciales (direct cost o coste variable) fueron los primeros en plantear la obtención de márgenes de contribución, para facilitar la toma de decisiones. Este sistema asume que los costes variables de marketing son asignados a objetivos de coste, pero continua considerando los costes fijos de marketing como costes del período.

El objetivo de cálculo de los costes de márketing, dentro del enfoque de la Contabilidad de Gestión, es suministrar información relevante para asistir a la dirección en la toma de decisiones empresariales, sobre rentabilidad, fijación de precios, aumento o disminución de productos, líneas de productos, territorios, marcas o mercados.

No podemos olvidar, al enfrentarnos con el proceso de toma de decisiones sobre fijación de precios de los productos, el enfoque del coste objetivo para determinar el precio de venta, tal y como señalábamos en **RIPOLL y ALCOY (1993:13)**, pues comercializar un producto a un precio superior al que el mercado estaría dispuesto a pagar por él, sería dirigir la empresa al fracaso.

Las nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión, abogan por abandonar los procedimientos de agregación de los distintos elementos de costes para obtener el precio de venta, por aquellos que determinen a que costes hay que producir, para poder colocar los productos terminados a los clientes a unos precios que estarían dispuestos a pagar y en las condiciones más ventajosas para ambos.

Se trata por tanto de invertir el sentido que habitualmente se utilizaba para la fijación del precio de venta, por una nueva metodología basada en las prácticas habituales de muchas empresas orientadas a satisfacer las necesidades del consumidor, tal y como describimos en la **Ilustración 1**.



En donde:

CMK	Costes de marketing	B°	Beneficio esperado
CAD	Costes de administración	PVTA	Precio de venta
CP1, CP2, CP3	Costes de producción		

En el mercado actual de oferta, donde las empresas deben orientar sus objetivos a satisfacer y fidelizar su clientela, los costes de márketing deben ser analizados con detalle. Si una empresa no reconoce las diferencias en el comportamiento del coste entre los posibles productos, clientes o mercados, corre el peligro de dar entrada a la competencia, en el segmento o nicho de mercado donde opera, a consecuencia de la determinación incorrecta de un precio de venta.

Los productos adquieren valor en función de la agregación de costes que se generan en las distintas etapas que integran la **cadena de valor**. Esta agregación de costes se produce desde el diseño del producto hasta el servicio post-venta, viéndose involucradas en este proceso las áreas de producción, márketing, logística, distribución, financiación o administración.

Para hacer frente a este reto, según afirman **JOHNSON y KAPLAN (1988:229)**, se necesita un sistema de costes que informe de la generación de los mismos en todos los niveles de la cadena, lo que requiere un autentico *rastreo de costes*.

3. LOS OBJETIVOS DE COSTE

Antes de pasar a clasificar los diferentes costes de márketing con los que puede encontrarse la empresa, es imprescindible determinar el objetivo de coste a emplear, que a su vez dependerá de la información requerida por los usuarios internos.

Según el Documento nº 3 de **AECA (1991:31)**, un objetivo de coste es todo aquello para lo que se requiere una medición independiente de su coste. De esta forma, si los usuarios de la información necesitan conocer el coste de algo, ese algo constituye un objetivo de coste.

En determinadas ocasiones la asignación de costes a un único *objetivo* (p.e., un determinado producto) no es suficiente y la dirección necesita conocer los costes acumulados en función de otros **objetivos** para tener una visión más amplia de rentabilidades de mercados, líneas, clientes, pedidos ó marcas, tal y como se pone de manifiesto en el **Cuadro 1**:

Cuadro 1

OBJETIVOS DE COSTE	PRODUCTOS
	LINEAS DE PRODUCTO
	MARCAS
	PEDIDOS
	CLIENTES
	RUTAS DE VENTA
	TERRITORIOS DE VENTA
	REGIONES DE VENTA

	MERCADOS
--	-----------------

4. CLASIFICACION Y LOCALIZACION DE LOS COSTES DE MARKETING

Los costes de márketing, según **ALCOY y RIPOLL (1993:5 y 6)**, pueden clasificarse, en función del momento en el que se materializa la venta mediante el compromiso de un pedido, en *ex-ante* y *ex-post*, es decir, en costes de obtención y de ejecución de pedidos. Los mismos vienen recogidos en el **Cuadro 2**, donde aparecen además algunos elementos de coste para cada uno de ellos.

CUADRO 2.

COSTES DE MARKETING	ELEMENTOS DE COSTE
OBTENCION DE PEDIDOS	VENTAS
	PUBLICIDAD Y PROMOCION
	INVESTIGACION DE MERCADOS
EJECUCION DE PEDIDOS	ALMACENAMIENTO
	TRANSPORTE
	ADMINISTRACION DE VENTAS

En relación con las actividades ó subfunciones del márketing, según **ORTEGA (1987:52)**, podemos plantear una segunda clasificación de los costes de márketing, que viene recogida en el **Cuadro 3**, donde nos encontramos con las actividades del marketing más representativas de cada grupo de subfunción.

La anterior taxonomía, nos llevaría a revisar la clasificación primaria de los costes, con el fin de agruparlos y acumularlos de forma distinta a como viene siendo habitual, debido a que en muchas ocasiones, las actividades o subfunciones desde la perspectiva del márketing, difícilmente pueden coincidir con costes ó elementos de coste desde el punto de vista de la Contabilidad de Gestión.

En función del objetivo de coste fijado, deberíamos analizar los elementos que componen el coste total de márketing, comenzando por separar los costes directos de los indirectos, con la misma metodología que la utilizada en el cálculo del coste de producción, tal y como podemos apreciar en la **Ilustración 2**. A su vez, los costes indirectos serían localizados en los centros o secciones (Investigación de mercados, Ventas,...) imputandose posteriormente al objetivo de coste, en este caso a los productos.

CUADRO 3

SUBFUNCIONES DE MARKETING	ACTIVIDADES
INVESTIGACION COMERCIAL	ANALISIS DEL MERCADO ANALISIS DE PRODUCTOS A. DE PUBLICIDAD Y PROMOCION A. DE LA DISTRIBUCION Y DE LAS VENTAS A. ECONOMICO Y DE LA COMPETENCIA
COMUNICACION	PUBLICIDAD PROMOCION RELACIONES PUBLICAS EQUIPOS DE VENTA
PLANIFICACION COMERCIAL	PLAN DE MARKETING: POLITICA DE PRODUCTO POLITICA DE PRECIOS POLITICA DE DISTRIBUCION POLITICA DE COMUNICACION POLITICA DE VENTAS
ORGANIZACION DE LAS VENTAS	CREACION DEL EQUIPO DE VTAS FORMACION DEL EQUIPO REMUNERACION DEL EQUIPO VALORACION DEL EQUIPO ADMINISTRACION DE LAS VENTAS
DISTRIBUCION	ELECCION DE CANALES ORGANIZACION DE LA DISTRIBUCION FISICA

En el **Cuadro 4**, incorporamos una serie de elementos de coste de marketing que aislamos por componente directo e indirecto, en función de un objetivo de coste determinado.

Como podemos comprobar en la primera línea, si analizamos los costes originados por los sueldos y salarios (¹) de los vendedores y con un objetivo de coste, que en esta ocasión podría ser el pedido, podemos encontrarnos con costes directos como las comisiones y con indirectos como los sueldos fijos.

En función del objetivo de coste fijado, debemos plantear diferentes claves de reparto, para determinar aquella que mejor se adecue a los fines perseguidos. El problema radica precisamente en encontrar una clave de reparto oportuna, que nos permita establecer un mecanismo de control para conocer el grado de eficiencia y/o rentabilidad alcanzado con los recursos destinados a cada actividad o subfunción de marketing. De esta forma obtendremos información relevante para ayudar a la dirección en la toma de decisiones empresariales, eliminado el riesgo inherente a actuaciones de este tipo.

¹ suponiendo que el tipo de remuneración sea mixta, es decir, compuesta por fijo + variable.

CUADRO 4

COSTES DE MK	OBJETIVO DE COSTE	COSTES MK DIRECTO	COSTES MK INDIRECTOS
S. Y SALARIOS VENEDORES	PEDIDO	COMISIONES	SUELDO FIJO
PUBLICIDAD	PRODUCTO	CAMPAÑA ESPECIFICA	CAMPAÑA INSTITUCIONAL
DISTRIBUCION	CANAL	CANAL ESPECIFICO (VTA CATALOGO)	CANAL COMUN PARA VARIOS PRODUCTOS
TRANSPORTE PROPIOS	PEDIDO	ESPECIFICOS DEL PEDIDO (CONTENEDOR)	MANTENIMIENTO DE VEHICULOS
DIETAS Y KM VENEDORES	PRODUCTO	VISITA ESPECIFICA	VISITA HABITUAL
PROMOCION	PRODUCTO	CAMPAÑA ESPECIFICA	CAMPAÑA INSTITUCIONAL
ALMACENA-MIENTO	TERRITORIO	ESPECIFICOS DE CADA ALMACEN	COSTES DE SERVICIOS CENTRALES

5. ABC COMO ALTERNATIVA PARA LA OBTENCION DE UN COSTE DE MARKETING ESTRATEGICO

Del análisis efectuado en los epígrafes anteriores, se desprende que la obtención de información relevante, esta condicionada por la **clave de reparto** elegida. La dirección no puede estar analizando permanentemente claves de reparto, para comprobar que clave es la óptima en cada caso.

De esta forma, es necesario implementar una serie de instrumentos de análisis que nos permitan detectar a los verdaderos causantes de los costes, que no son los objetivos de coste, sino las actividades que los componen.

Un sistema de costes basado en las actividades, pretende ser un instrumento que permite optimizar la asignación de recursos a cada una de las actividades que realiza la empresa. Según los profesores **CASTELLO Y LIZCANO (1993:12)**, esta optimización se fundamenta en la reducción al máximo de los tiempos de ejecución de tareas y en la eliminación o reducción de aquellas actividades que sean superfluas, es decir, aquellas que no aporten valor añadido.

En la **Ilustración 3**, desarrollamos el planteamiento iniciado en el apartado 4, adecuándolo a la dinámica de las actividades. De esta forma, y una vez localizados los costes en los centros o secciones, pasamos a especificar las actividades realizadas por cada uno de ellos.

Posteriormente, reagrupamos los costes en función de las actividades y por último asignamos los costes a los objetivos de coste en función de las unidades de actividad, claves de reparto, unidades de obra ó inductores de costes. P.e. En el centro de Ventas, una de las actividades llevadas a cabo por los vendedores es la promoción comercial (A5). En el centro de Publicidad y Promoción, otra de las actividades es

también la promoción de los productos comercializados por la empresa (A5). En un reagrupamiento de actividades ambas se localizarían en la actividad promoción (ACTIVIDAD5).

6. FASES DE IMPLEMENTACION

Las etapas que debe ir cubriendo una empresa hasta tener en funcionamiento un sistema ABC van, desde las tres fases planteadas por **COOPER Y KAPLAN (1988:99)** en el proceso de análisis, hasta las cinco de **LEWIS (1991:34)** y **CASTELLO Y LIZCANO (1993:13 y ss)** ó las seis de **MALLO (1993:13 Y 14)**.

Tratando de sintetizar las posturas anteriores, vamos agruparlas, para la función de Márketing, en las siete etapas siguientes:

1. Definición de todas las actividades que integran la función de márketing, con el fin de obtener un conocimiento detallado y concreto de todas las actividades vinculadas a márketing.

2. Clasificación de las actividades en principales, aquellas que aportan al producto valor añadido y en accesorias, que aportan poco ó ningún valor añadido y por consiguiente son susceptibles de ser subcontratadas (**Outsourcing**) ó eliminadas, respectivamente. De esta forma una actividad principal, como puede ser la venta, esta compuesta por la propia venta física y por una serie de actividades accesorias ó singulares, como tiempos de espera de los vendedores, desplazamientos, planificación de visitas ó trabajos puramente administrativos, como cumplimentar un informe de ventas.

COOPER (1990: 5 y 6), propone cuatro niveles de actividades, a la hora de implementar el ABC en producción, según podemos observar en el **Cuadro 5**.

3. Construcción del Mapa de Actividades. Punto de referencia en el proceso de análisis y diseño de actividades, así como, para ulteriores modificaciones del modelo original.

CUADRO 5

NIVEL DE ACTIVIDAD (ACTIVITY-LEVEL)	CLAVES PARA SU LOCALIZACION	EJEMPLOS
NIVEL UNITARIO (UNIT-LEVEL)	REPETIDAS PARA CADA UNIDAD PRODUCIDA	SOLDADURA
NIVEL GRUPO (BATCH-LEVEL)	EJECUTADAS PARA CADA ORDEN/LOTE O GRUPO	TRANSPORTE DEL LOTE POR LA PLANTA
NIVEL PRODUCTO (PRODUCT-LEVEL)	INCURRIDAS PARA APOYO A LA PRODUCCION	INVENTARIOS DE CUENTAS DE MATERIALES
NIVEL SERVICIOS (FACILITY-LEVEL)	COMPLEMENTARIAS, COMO SERVICIOS GENERALES	MANTENIMIENTO, SEGURIDAD O LIMPIEZA

4. Asignación de los costes de marketing a cada una de las actividades, discriminándolos en costes fijos y variables.

5. Elección de las unidades de actividad ó cost-drivers más representativos de cada actividad, con el objeto de obtener aquel que lo relacione directamente con su coste, es decir, el cost-driver con la mejor relación causa efecto.

6. Cálculo del coste unitario de cada actividad, mediante el cociente entre el total de costes de la actividad y el número de portadores de coste (**cost-drivers**) correspondientes.

7. Asignación de los costes a cada objetivo de coste (Producto, Líneas de producto, Marca, Canal, Cliente, Pedido ó Territorio), según analizamos en el cuadro 1, en función de la cantidad de unidades consumidas en el conjunto de los diferentes cost-drivers. Las fases anteriores son recogidas en el **Cuadro 6**.

CUADRO 6

ETAPAS	DE LA	IMPLEMENTACION
I	DEFINICION DE	ACTIVIDADES
II	CLASIFICACION	PRIMARIAS
		SECUNDARIAS
III	CONSTRUCCION DEL MAPA	DE ACTIVIDADES
IV	A SIGNACION DE COSTES	FIJOS
	A LAS ACTIVIDADES	VARIABLES
V	DEFINICION DE LAS	UNIDADES DE ACTIVIDAD
VI	CALCULO DEL COSTE	UNITARIO POR ACTIVIDAD
VII	A SIGNACION DE COSTES A	CADA OBJETIVO DE COSTE

7. CONCLUSIONES

El objetivo perseguido en este trabajo consiste, en obtener toda una serie de márgenes y resultados que nos permitan conocer qué costes están generando las diferentes actividades de marketing, para proceder a su seguimiento y control, abandonando de esta forma, el planteamiento utilizado en la practica empresarial de considerarlos costes del período.

A su vez, como se analizan distintos objetivos de costes, podemos obtener diferentes niveles de rentabilidad, referidos a Producto, Marca, Línea de producto, Clientes, Territorios ó Mercados.

Disponer de una categorización de los costes de marketing nos permite utilizar la información precisa y adecuada en el momento que se plantee cualquier problema del área comercial.

La implementación del sistema descrito, traerá consigo un incremento de costes para su puesta en funcionamiento, pero es indudable que en un futuro, se obtendrán reducciones en costes generadas por la eliminación de actividades superfluas, conversión de costes fijos en variables (subcontratación de actividades), y por una óptima adecuación del resto de costes.

Dicha implementación, en el área de marketing dependerá para cada caso, de la orientación de la empresa hacia la satisfacción de las necesidades y fidelización de la clientela, de la competitividad existente en el sector donde opere, del nivel de costes indirectos de marketing soportados ó de la calificación que otorgue la dirección de la empresa a los mismos, es decir, si los costes de marketing son tratados como costes del período ó, si por el contrario, son considerados costes estratégicos.

BIBLIOGRAFIA

AECA. "LA CONTABILIDAD DE COSTES: CONCEPTOS Y METODOLOGIA BASICOS". COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE GESTION. DOCUMENTO N°3. ABRIL 1991.

CASTELLO TALIANI, M^aEMMA Y LIZCANO ALVAREZ, JESUS. "LA APLICACION DEL SISTEMA ABC AL AREA COMERCIAL DE LA EMPRESA". V ENCUESTRO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD. SEVILLA 27-29 DE MAYO 1993.

CAMPI, JOHN P. "TOTAL COST MANAGEMENT AT PARKER HANNIFIN" MANAGEMENT ACCOUNTING. JANUARY 1989.

CARMONA MORENO, SALVADOR ."CAMBIO TECNOLÓGICO Y CONTABILIDAD DE GESTION". INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS. MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA. 1993.

COOPER, R. "COST CLASSIFICATION IN UNIT-BASED AND ACTIVITY-BASED MANUFACTURING COST SYSTEMS". JOURNAL OF COST MANAGEMENT FOR THE MANUFACTURING INDUSTRY. SUMMER 1990.

----- y **KAPLAN, R.S.** "MEASURE COST RIGHT: MAKE THE RIGHT DECISIONS". HARVARD BUSINESS REVIEW. SEPTIEMBRE-OCTUBRE. 1988.

HARRIS, J.N. "WHAT DID WE EARN LAST MOUNTH?" BOLETIN DE LA N.A.C.A. ENERO 1936.

HERNANDO MOLINER, GEMA. "EL ANALISIS DEL SISTEMA DE COSTES BASADO EN LAS ACTIVIDADES (ABC) PARA LA TOMA DE DECISIONES" V ENCUESTRO DE P. UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD. SEVILLA, 27-29 DE MAYO 1993.

HIROMOTO, T. "EL REFLEJO DEL MARKETING EN LA CONTABILIDAD DE GESTION". HARVARD DEUSTO BUSINESS REVIEW. 2ºTRIMESTRE 1989.

JOHNSON, H.T. Y KAPLAN, R.S. CONTABILIDAD DE COSTES. AUGE Y CAIDA DE LA CONTABILIDAD DE GESTION. PLAZA Y JANES. 1988.

JOHANSSON, HANK. "THE REVOLUTION IN COST ACCOUNTING" P & IM REVIEW AND APICS NEWS. JANUARY 1989. (1)

LEWIS, RONALD J. "ACTIVITY-BASED-COSTING FOR MARKETING. MANAGEMENT ACCOUNTING. NOVIEMBRE 1991.

KAPLAN ROBERT S. "THE FOUR-STEP MODEL OF COST SISTEMS DESINGN". MANAGEMENT ACCOUNTING. FEBRERO 1990.

MALLO RODRIGUEZ, CARLOS. "COSTES BASADOS EN LAS ACTIVIDADES (ABC) DIRECCION BASADA EN LAS ACTIVIDADES (ABM)" V ENCUESTRO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD. SEVILLA, 27-29 DE MAYO DE 1993.

MORGAN, MALCOLM "A CASE STUDY IN TARGET COSTING". MANAGEMENT ACCOUNTING. MAYO 1993.

RIPOLL FELIU, VICENTE Y ALCOY SAPENA, PABLO. "EL IMPACTO DE LOS COSTES DE MARKETING EN EL COSTE DEL PRODUCTO" V ENCUENTRO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD. SEVILLA 27,28 Y 29 DE MAYO 1993.

----- "LA CONTABILIDAD DE GESTION EN EL PROCESO DE DETERMINACION DE PRECIOS: EL COSTE OBJETIVO". VII CONGRESO AECA. VITORIA 22,23 Y 24 DE SEPTIEMBRE DE 1993.

RIPOLL FELIU, VICENTE Y BALADA ORTEGA, TOMAS. "LA MEJORA DEL CALCULO DE COSTES: UNA REFERENCIA AL CASO DE FORD ESPAÑA" PARTIDA DOBLE Nº31. FEBRERO 1993.

ROTH, HAROLD P. Y SIMS, LINDA T. "COSTING FOR WAREHOUSING AND DISTRIBUTION". MANAGEMENT ACCOUNTING. AGOSTO 1991.

KATO, YUCATA. "TARGET COSTING SUPPORT SYSTEMS: LESSON FROM LEADING JAPANESE COMPANIES". MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH. MARZO 1993.