



ANIVERSARIO

# Revista Venezolana de Gerencia



COMO CITAR: Torres Riquelme, C. A., y Gómez Aguilar, A. (2021). Eficiencia en marketing basada en la gestión de costo de las actividades. *Revista Venezolana de Gerencia*, 26(Especial 6), 503-519. <https://doi.org/10.52080/rvgluz.26.e6.31>

Universidad del Zulia (LUZ)  
Revista Venezolana de Gerencia (RVG)  
Año 26 No. Especial 6 2021, 503-519  
ISSN 1315-9984 / e-ISSN 2477-9423



# Eficiencia en marketing basada en la gestión de costo de las actividades

Torres Riquelme, Cristian Alejandro\*  
Gómez Aguilar, Alejandro\*\*

## Resumen

La métrica de Rentabilidad en las acciones de Marketing parece como una herramienta de gestión para la generación de ventajas competitivas. Este trabajo tiene como propósito reflexionar sobre la contribución de la información contable a la gestión de marketing a través de la presentación de un vínculo entre la herramienta de control de gestión denominada Costo basado en el tiempo invertido por actividad y la métrica de cálculo para la determinación del Retorno de la Inversión en las Acciones de Marketing. El cuerpo del trabajo desarrollado tiene base en una descripción analítica de los temas abordados mediante revisión bibliográfica y ejemplos prácticos de aplicación. En el desarrollo práctico se identificó el aporte que la herramienta de gestión realiza en la determinación de los recursos no utilizados de la organización y como esto se puede mostrar de forma separada en un estado de resultados con enfoque variable. En definitiva, este último resulta ser la base para determinar la Métrica de Contribución Neta de Marketing y para el cálculo del Rendimiento Operativo sobre las Acciones Incrementales de Marketing. Se constató que las métricas de Marketing generan un mayor valor dado que las ineficiencias de los centros de responsabilidad se pueden identificar en su determinación.

**Palabras clave:** Costo basado en el tiempo invertido por actividad; Retorno de la Inversión en Marketing; Gestión; Marketing.

**Recibido:** 20.05.21

**Aceptado:** 17.09.21

---

\* Magister en Administración de Empresas (MBA); Universidad Austral de Chile-Chile; Contador Público y Auditor; Profesor Adjunto Universidad Católica de Temuco-Chile; Vicepresidente Nacional del Instituto Chileno de Costos; Correo Electrónico: [ctorres@uct.cl](mailto:ctorres@uct.cl); ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7428-4825>

\*\* Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales; Universidad Autónoma de Madrid-España; Profesor Investigador Universidad Católica de Temuco-Chile; Correo Electrónico: [alejandro.gomez@uct.cl](mailto:alejandro.gomez@uct.cl); ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3777-9284>

# Efficiency in marketing based on cost management of activities

## Abstract

Net Marketing Contribution Metric appears as a management tool to generated competitive advantages. This work has the aim to reflect about the contribution of accounting information to marketing management through the presentation of link between management control tool called Time Driven Activity Based Costing and the calculation metric for determination of investment return in marketing action. The developed work has the base in an analytical description of topics addressed through bibliographic review and practical application examples. In practical development, the contribution of management tool in determination of unused organization resources was identified and how it can show separately in a results statement with variable focus. Definably, the latter turns out to be the basis for determination of the Net Marketing Contribution Metric and the calculated of Operating Performance on Incremental Marketing Actions. Therefore, it was constate that marketing metrics generate a great value since the inefficiencies of responsibility center can be identified for their determination.

**Key Word:** Time Driven Activity Based Costing; Return on Marketing Investment; Management; Marketing.

## 1. Introducción

Existen muchas formas de efectuar mediciones del tipo financieras o de gestión. Para ello, basta con pensar en la gran cantidad de indicadores o métricas financieras que variados autores han creado. Si en el *Balanced Scorecard* [BSC] de Kaplan & Norton (1992), específicamente en su perspectiva financiera, habrá variadas opciones de métricas que contribuyan a medir, controlar, gestionar y mejorar los múltiples objetivos estratégicos de la organización en particular desde la perspectiva de los clientes. Sin perjuicio de aquellas organizaciones que administran sobre la base de métricas periódicas y que no basan su trabajo en el BSC.

Vincular el *Time Driven Activity Based Costing* [TDABC] de Kaplan & Anderson (2007) y la Matriz de Contribución Neta de Marketing [MCNM] definida por Dominguez & Muñoz (2010) implica el conocimiento para la organización de dos aspectos fundamentales, estos son, los objetivos de marketing y la composición de costos. El resultante de ambos será la mayor certeza en la determinación del aporte que realiza el marketing a la generación de resultados.

Medir las actividades del marketing es el gran desafío y como este recurso, que para algunos es considerado un gasto y para otros una inversión, contribuye a generar valor financiero a la organización no es conveniente caer en los extremos que nos lleven a centrar

nuestras métricas solo en aspectos financieros tradicionales o en métricas solo de marketing.

La vinculación entre ambos aspectos permite ampliar la mirada de los tomadores de decisión desde la perspectiva de la incertidumbre en la calidad, cantidad y oportunidad de la información.

Para una organización es de vital importancia conocer su punto de partida para gestionar cifras y acciones conducentes a lograr una mejora. Es por ello que se plantea como alternativa de vínculo identificar los niveles de uso de los recursos disponibles o asignados, mirado desde la perspectiva de la eficiencia que cada centro de responsabilidad debe cumplir al interior de la organización.

El producto obtenido de este análisis de costos por centro de responsabilidad permite la reasignación de recursos, la decisión de aumento de actividad de algún centro de responsabilidad y en definitiva transparentar los niveles de ineficiencia, generados por recursos no utilizados, incorporados en el costo de venta o de servicios reflejados en el Estado de Resultados de la organización. Sería complicado, pero si transparente reconocer la existencia de ineficiencias escondidas en estos costos de venta o de servicios y sin lugar a dudas en los gastos del periodo.

Derivado de lo anterior este trabajo tiene por objetivo reflexionar sobre la contribución de la información contable a la gestión de marketing, utilizando como estrategia base la composición de un Estado de Resultado con enfoque variable y la forma en que puede contribuir el TDABC, como herramienta de gestión de costos, a la determinación de la MCNM y desde una mirada general identificar en un estado de resultado

la capacidad no utilizada (Hansen & Mowen, 2007).

Se realizó una revisión bibliográfica respecto de los temas de costos, gestión y marketing de variados autores con base en una descripción analítica de los temas señalados, los que fueron estructurados en cuatro partes, desde el numeral 2 al 5, donde la primera de ellas presenta los aspectos teóricos relevantes del TDABC y un práctico ejemplo de su aplicación para identificar el uso de los recursos disponibles de dos centros de responsabilidad, la segunda parte describe el Retorno de la Inversión en las Acciones de Marketing [ROI<sub>mk</sub>] y el origen de los datos que la componen, en la tercera parte se muestra la contribución del TDABC a la determinación del ROI<sub>mk</sub> y cuarta parte plantea temas de discusión.

## **2. Time Driven Activity Based Costing (TDABC) / Costo basado en el tiempo invertido por actividad**

El mercado usuario del original sistema Activity Based Costing [ABC] se encargó de divulgar las ventajas y desventajas de su aplicación práctica. De este modo, se iniciaron algunas corrientes detractoras que llevaron a un progreso desde el sistema ABC al Time Driven Activity Based Costing [TDABC]. Este último sistema representa un nuevo y alternativo enfoque del modelo ABC, logrando una mejora potencial al ser *“más simple, más barato y mucho más potente que el enfoque ABC convencional”*, según lo indicado por sus creadores Kaplan & Anderson (2007).

La determinación del costo, por naturaleza, tiende a ser inexacto, principalmente por la asignación que

se realiza de los costos indirectos. La composición del costo de producción o de servicio en una

organización, dependiendo de giro o de sus características propias, como se presenta en la tabla 1, puede ser:

**Tabla 1**  
**Alternativas de composiciones de los elementos del Costo de una organización**

<b>Algunas Composiciones de Costos</b>				
	<b>Empresa A</b>	<b>Empresa B</b>	<b>Empresa C</b>	<b>Empresa D</b>
<b>MPD</b>	60%	30%	0%	0%
<b>MOD</b>	30%	20%	60%	20%
<b>CIF</b>	10%	50%	40%	80%
<b>Total</b>	100%	100%	100%	100%

Fuente: Elaboración propia

Existirán composiciones de costos según existan tipos de organizaciones y la determinación de ellos pasa, entre otras cosas por el sistema de costos a utilizar, ya sean sobre bases históricas o predeterminadas, según señala Polimeni et al, (1989) por la correcta identificación de los costos directos y por la mejor asignación posible de los costos indirectos. Por ello en aquellas empresas donde la componente de costos indirectos es alta, la probabilidad de una mejor asignación va requerir la utilización de un apropiado sistema de distribución de costos y de la identificación de bases de distribución representativas del tipo de costo de que se trate.

Desde su origen, los sistemas de costos se fueron perfeccionando a objeto de disminuir las distorsiones que se producen en su correcta determinación. Es en este trabajo que, en los años 80, los autores Cooper y Kaplan desarrollan

el ABC, cuyo fundamento se basa en que no son los productos o servicios quienes consumen recursos, sino que son las actividades necesarias de llevar a cabo para elaborar el producto o prestar el servicio, quienes consumen estos recursos.

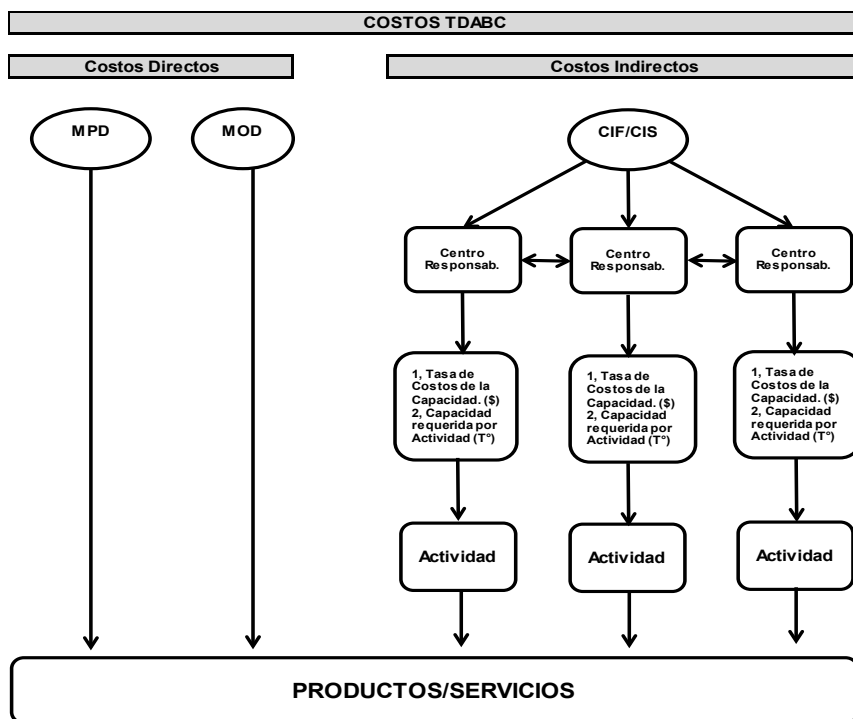
La heterogeneidad de los procesos, la variedad de inductores, la relación costo beneficio, los cambios de las organizaciones, entre otros, llevan a la creación del TABC, según indican De Arbulo & Fortuny-Santos (2010), cuyo fundamento está dado en la utilización del tiempo como inductor de los costos a las actividades.

TDABC plantea que los recursos no son asignados directamente a las actividades, sino que requiere de un proceso previo de distribución primaria y secundaria entre los centros de responsabilidad de la organización para desde allí y basado en el tiempo

efectivo de trabajo, usando como base ecuaciones de tiempo, asignar el costo

a las actividades y finalmente llegar al producto o servicio (diagrama 1).

## Diagrama 1 Esquematzación del sistema de Costos TDABC



Fuente: Kaplan & Anderson (2007)

Sus autores Kaplan & Anderson (2007) señalan que el nuevo modelo asigna los costos de los recursos directamente a los objetos de costo que requiere sólo dos conjuntos de estimaciones: cuánto cuesta por unidad de tiempo asignar los recursos hacia las actividades y cuánto tiempo se requiere para desarrollar cada actividad y sus tareas. Esto simplifica la valides

de los tiempos e incorpora el concepto de tiempos en pausa, que se refiere al tiempo de no trabajo efectivo.

Entre otros elementos mencionados por Kaplan & Anderson (2007) señalan que TDABC permite combinar varias o todas las actividades bajo una ecuación de tiempo, denominadas ecuaciones temporales, que son las que finalmente recibirán

el costo de los recursos asignados. Generalmente se calcula como pesos por minuto, por hora o unidad de tiempo definida acorde con la realidad de la empresa. El uso del tiempo como unidad de medida es porque la mayoría de los recursos tienen capacidades que se pueden medir en tiempo. Luego, para cada tarea se determina el tiempo necesario para ejecutarla de acuerdo con sus características. Las asignaciones de tiempo para cada trabajo se pueden obtener por observación directa (cronometraje), datos históricos o también por encuestas. A continuación, se divide el costo entre la capacidad y se obtiene el costo por unidad de capacidad. Para calcular el costo total se toma como base la capacidad real que se utilizó y si existen diferencias se pueden calcular los costos de la capacidad no utilizada o

de la capacidad utilizada en exceso.

Las ecuaciones temporales son uno de los elementos fundamentales en la identificación de tiempos asignados o identificados para cada una de las tareas que componen cada una de las actividades. Una actividad puede estar conformada por más de una tarea o acción y la suma de tiempos de estas tareas o acciones conforman la ecuación temporal que permite identificar el tiempo total de la actividad, como lo indican García & Ruiz De Arbulo (2010). Si se produce una modificación en la actividad producto de eliminar o agregar una tarea o acción, la ecuación temporal solo modifica el tiempo total de la actividad y puede simplificar el trabajo ya que no necesariamente se puede crear una nueva actividad, solo basta con modificar la ecuación temporal (Tabla 2).

**Tabla 2**  
**Ecuaciones temporales**

CR	Actividad	Tareas	Cant.	T° en Hras	Total Hras	
CR - A	Actividad - 1	Tarea - 1.1	694	0,5	347	
		Tarea - 1.2	694	0,6	416	
		Tarea - 1.3	694	0,4	278	
	<b>Total Actividad 1</b>				<b>1,5</b>	<b>1.041</b>
CR - A	Actividad - 2	Tarea - 2.1	70	1,3	91	
		Tarea - 2.2	70	1,9	133	
		<b>Total Actividad 2</b>				<b>3,2</b>
	CR - A	Actividad - 3	Tarea - 3.1	55	0,8	44
Tarea - 3.2			55	0,7	39	
Tarea - 3.3			55	0,9	50	
Tarea - 3.4		55	0,6	33		
<b>Total Actividad 3</b>				<b>3,0</b>	<b>165</b>	
<b>Total minutos Centro Responsabilidad A</b>					<b>1.430</b>	

CR	Actividad	Tareas	Cant.	T° en Hras	Total
CR - B	Actividad - 4	Tarea - 4.1	60	0,9	54
		Tarea - 4.2	60	1,2	72
		Tarea - 4.3	60	0,8	48
	Tarea - 4.4	60	0,6	36	
	Tarea - 4.5	60	0,5	30	
<b>Total Actividad 4</b>				<b>4,0</b>	<b>240</b>
CR - B	Actividad - 5	Tarea - 5.1	152	0,4	61
		Tarea - 5.2	152	0,3	46
		Tarea - 5.3	152	0,7	106
	Tarea - 5.4	152	0,6	91	
<b>Total Actividad 5</b>				<b>2,0</b>	<b>304</b>
<b>Total minutos Centro Responsabilidad B</b>					<b>544</b>

Fuente: Elaboración propia

La exactitud del TDABC depende de la capacidad de observar los requerimientos de cada producto, servicio, tarea o actividad añadiendo a

la ecuación más tiempo por la adición de alguna de ellas. Aquí es donde se puede apreciar uno de los beneficios de la metodología TDABC, en el sentido de

facilitar el cálculo de los estándares de costos por medio de la identificación de estándares de tiempo ya que incluyen los factores que crean la demanda de la capacidad de los procesos. Según los autores Ganorkar, Lakhe y Agrawal (2019), la técnica de secuencia de operación Maynard [MOST] es una

forma de medir el trabajo realizado en las tareas o actividades.

Otro de los elementos incorporados es el Coeficiente de costo de capacidad, que simboliza el costo que por unidad de tiempo se aplicará a los productos, servicios o actividades, cuya ecuación es representada en el diagrama 2.

## Diagrama 2 Tasa de Costos de la Capacidad

Tasa de Costos de la capacidad (\$/t°)	=	$\frac{\text{Costos de la Capacidad Suministrada (\$)}}{\text{Capacidad Práctica de los Recursos Suministrados (t°)}}$
--	---	--

**Fuente:** Kaplan & Anderson (2007)

La determinación de la tasa de costo de la capacidad es también posible de obtener por centro de responsabilidad [CR], donde el numerador corresponde al tradicional costo de conversión de cada CR y el denominador al tiempo efectivo de trabajo realizado en cada CR, previa identificación y descuento del denominado tiempo en pausa al tiempo contratado o disponible de los recursos suministrados.

Se presenta a continuación, con un ejemplo, la metodología de trabajo de las principales componentes que requiere TDABC, para una empresa que cuenta

con dos Departamentos entre los cuales se identificaron, los costos de producción o servicio de cada departamento, 5 actividades de las cuales 3 corresponden al Centro de Responsabilidad "A" y 2 al Centro de Responsabilidad "B", los tiempos en horas por cada actividad, los tiempos en pausa por departamento, el tiempo contratado y el tiempo efectivo de trabajo. Los pasos a seguir son los siguientes

a. Identificar los costos de conversión de cada centro de responsabilidad, tabla 3.



**Tabla 3**  
**Costo fijos y variables por centro de responsabilidad**

Tipo de Costo	Componente	Centro de Responsabilidad A		Centro de Responsabilidad B	
		Monto \$	%	Monto \$	%
Costo Empresa Remuneraciones	Fijo	\$ 580.000	66%	\$ 750.000	77%
	Variables	\$ 300.000	34%	\$ 220.000	23%
	Total MOD	\$ 880.000	100%	\$ 970.000	100%
Costo Indirecto Del Producto o Servicio	Fijo	\$ 350.000	74%	\$ 430.000	64%
	Variable	\$ 120.000	26%	\$ 240.000	36%
	Total CIF/CIS	\$ 470.000	100%	\$ 670.000	100%
Total Costo Conversión	Fijo	\$ 930.000	69%	\$ 1.180.000	72%
	Variable	\$ 420.000	31%	\$ 460.000	28%
	Total CC	\$ 1.350.000	100%	\$ 1.640.000	100%

Fuente: Elaboración propia

b. Determinar las ecuaciones temporales de cada Centro de Responsabilidad de la Organización, como se presenta en Tabla 2. En ella se identifican los tiempos efectivos de cada

tarea por CR.

c. Determinar el cálculo de Costos por Hora de cada Departamento, para ello identificaremos la “Tasa de Costos de la Capacidad” (Tabla 4).

**Tabla 4**  
**Tasa de Costos de la Capacidad**

Determinación de la Tasa de Costo de la Capacidad		
	Depto A	Depto B
Jornada Diaria (hras)	9	9
Días del Mes	20	20
Jornada Mensual (Hras)	180	180
Trabajadores Contratados	10	4
<b>Tiempo Contratado (Hras)</b>	<b>1.800</b>	<b>720</b>
T° en Pausa día P/Trabaj.(hras)	1,5	0,8
T° en Pausa Mes P/Trabaj.(hras)	30,00	16,00
<b>T° en Pausa Mes Contratado (hras)</b>	<b>300,00</b>	<b>64,00</b>
<b>T° Trabajo Efectivo Mes (hras)</b>	<b>1.500,00</b>	<b>656,00</b>
<b>Costo Total del Depto</b>	<b>\$ 1.350.000</b>	<b>\$ 1.640.000</b>
<b>Tasa de Costo de la Capacidad</b>	<b>\$ 900</b>	<b>\$ 2.500</b>
<b>Costo Depto T° Trabajo Efectivo</b>		

Fuente: Elaboración propia

d. Asignar el costo total de los actividades del CR (Tablas 5 y 6).  
Centro de Responsabilidad a las

**Tabla 5**  
**Costo de la capacidad para Centro de Responsabilidad A:**

Centro de Responsabilidad A						
TDABC	Tiempo por Actividad (horas)	Cantidad de cada Actividad	Total Horas por actividad	Tasa de Costo de la Capacidad \$ 900,-	% en cada actividad	Costo Unitario Por Actividad
Actividad 1	1,5	694	1.041	\$ 936.900	69,40%	\$ 1.350
Actividad 2	3,2	70	224	\$ 201.600	14,93%	\$ 2.880
Actividad 3	3,0	55	165	\$ 148.500	11,00%	\$ 2.700
Capacidad Utilizada			1.430	\$ 1.287.000	95,33%	100,00%
Capacidad Contratada Efectiva			1.500	\$ 1.350.000	100,00%	
Capacidad No Utilizada			70	\$ 63.000	4,67%	

Fuente: Elaboración propia

**Tabla 6**  
**Costo de la capacidad para Centro de Responsabilidad B**

Centro de Responsabilidad B						
TDABC	Tiempo por Actividad (horas)	Cantidad de cada Actividad	Total Horas por actividad	Tasa de Costo de la Capacidad \$ 2,500,-	% en cada actividad	Costo Unitario Por Actividad
Actividad 4	4,0	60	240	\$ 600.000	36,59%	\$ 10.000
Actividad 5	2,0	152	304	\$ 760.000	46,34%	\$ 5.000
Capacidad Utilizada			544	\$ 1.360.000	82,93%	100,00%
Capacidad Contratada Efectiva			656	\$ 1.640.000	100,00%	
Capacidad No Utilizada			112	\$ 280.000	17,07%	

Fuente: Elaboración propia

e. Resumen de niveles de cada CR (Tabla 7).  
Capacidad utilizada y no utilizada para

**Tabla 7**  
**Resumen de costo de la capacidad**

Resumen	Centro Responsabilidad A			Centro Responsabilidad B			Total Empresa		
	Horas	Costo	%	Horas	Costo	%	Horas	Costo	%
Capacidad Utilizada	1.430	\$ 1.287.000	95,33%	544	\$ 1.360.000	82,93%	1.974	\$ 2.647.000	88,53%
Capacidad Contratada	1.500	\$ 1.350.000	100,00%	656	\$ 1.640.000	100,00%	2.156	\$ 2.990.000	100,00%
Capacidad No Utilizada	70	\$ 63.000	4,67%	112	\$ 280.000	17,07%	182	\$ 343.000	11,47%

Fuente: Elaboración propia

El nivel de capacidad utilizada en el conjunto de la organización producto de la ponderación de todos los centros de responsabilidad es de un 88.53%, por tanto, la capacidad No utilizada sería de un 11,47% que equivale a la cifra a medir, controlar, gestionar y mejorar.

El mayor aporte de esta metodología consiste en identificar las actividades y tareas que en su relación costo tiempo no agregan valor a los objetivos de la organización, desde ese análisis hacia abajo se puede desagregar la gestión en sus diversas componentes y con la variada información que entrega.

Otro elemento importante dice relación con la oportunidad que la organización tiene para separar del Costo de Venta o de Servicio, que se incorpora en el Estado de Resultado [EERR], la variable de “Capacidad No Utilizada” que en definitiva corresponde a los recursos mal asignados o mal utilizados que no contribuyen a la generación de valor en cada centro de

responsabilidad y que se arrastra como ineficiencia al costo de venta o servicio y a los gastos del periodo. Conocido este valor de ineficiencia será posible separar y tratar, para efectos de gestión, como el recurso a mejorar y de esta forma no afectar también su posible activación contable, por ejemplo, en las existencias al tratarse de una empresa transformadora de materia prima.

La tasa de costo de la capacidad, descrita en la tabla 4 podrá ser determinada como una tasa fija y como una tasa variable, tomando como base las clasificaciones de costos referidas por Mejía-Argueta (2015). De esta manera las componentes de costos para cada centro de responsabilidad son clasificados de igual forma. Consecuencia de ello será la identificación, por separado, de las capacidades no utilizadas fija y variable lo que facilitará la presentación de un estado de resultado por tipo de enfoque (cuadro 1).

## Cuadro 1 Capacidad no utilizada presentada según enfoques de Costos

Enfoque Absorbente	Enfoque Variable
<b>Ventas</b>  (-) <b>Costos de Venta</b> Costos Variables Producción Costos Fijos Producción <b>Costos F y V Capacidad No Utilizada</b>  (=) <b>Resultado Bruto</b>  (-) <b>Gastos del Periodo</b> Gastos Variables Administración Gastos Variables Ventas Gastos Fijos Administración Gastos Fijos Ventas <b>Costos F y V Capacidad No Utilizada</b>	<b>Ventas</b>  (-) <b>Costos Variables</b> Costos Variables Producción Gastos Variables Administración Gastos Variables Ventas <b>C. Variable Capacidad No Utilizada</b>  (=) <b>Margen de Contribución</b>  (-) <b>Costos Fijos</b> Costos Fijos Producción Gastos Fijos Administración Gastos Fijos Ventas <b>C. Fijos Capacidad No Utilizada</b>
(=) <b>Resultado Operativo</b>	(=) <b>Resultado Operativo</b>

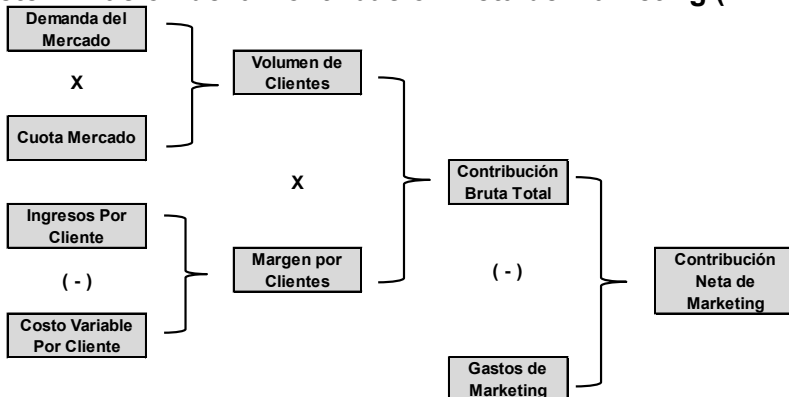
**Fuente:** adaptación propia con base a García (2008)

### 3. Métrica de Contribución Neta de Marketing (MCNM)

Al centrar la mirada en la MCNM señalada por Dominguez & Muñoz, (2010), se puede observar que determinar su valor final permite a la organización vincular los aspectos financieros con los de marketing, en este sentido se puede considerar como la unidad de medida de la rentabilidad del marketing, compuesta

por la Contribución bruta total menos los gastos en marketing. A partir de este vínculo podremos determinar el Rendimiento del Marketing sobre la Inversión [RMI], es decir cuánto aporta cada unidad invertida en Marketing a la Contribución Neta de Marketing [CNM]. El autor Alcaide (2010) señala que el dinero dedicado a las actividades de marketing no debía verse como un gasto, sino como una inversión (diagrama 3).

**Diagrama 3**  
**Determinación de la Contribución Neta de Marketing (MCNM)**



Fuente: Dominguez & Muñoz (2010)

Las componentes de la MCNM pueden ser estandarizadas y revisar los efectos que provoca el mover una de las variables, en la determinación de la CNM y por lo tanto en el RMI.

La Contribución Bruta total, incorporada en la MCNM señalada en el diagrama 3, desde una perspectiva financiero contable, dice relación con el tradicional Margen de Contribución generado a partir de la aplicación de un Enfoque Variable, esto es, Ingresos por

Venta menos Costos Variables.

Si retrocedemos en la determinación de la Contribución Bruta Total, del diagrama 3, nos encontramos con el Volumen de Clientes y por consiguiente tenemos estimaciones de Demanda de Mercado y de Cuota de Mercado.

Al efectuar una mirada ascendente de la métrica, tenemos la determinación del Ingreso por Cliente, pudiendo este basar su cálculo en datos ciertos, como

su facturación y su ponderación aplicada a los ingresos totales. Seguimos con la determinación del componente Costo Variable por Clientes, el que requiere que en su cálculo se busque minimizar la inexactitud propia de los costos, ya que este elemento incorpora los Costos Variables de Producción y los Gastos Variables de Administración y Ventas, por Cliente.

Es en este elemento de la MCNM donde se propone incorporar la metodología del TDABC para estandarizar cifras de costos que permitan validar la métrica, según los tiempos y momentos de las variadas estrategias definidas por los tomadores de decisión.

Una vez determinado el resultado denominado, según Dominguez & Muñoz, (2010), CNM, se podrá obtener el RMI luego de aplicar el cociente descrito en el diagrama 4, por tanto, si modificamos una de las variable en la MCNM conoceremos el efecto directo que provocaría en el RMI.

### Diagrama 4 Cálculo del rendimiento del Marketing sobre la Inversión (RMI)

$RMI = \frac{\text{Contribución Neta de Marketing}}{\text{Inversión en Marketing}}$
---

Fuente: Mendez & Estevez (2016)

Entonces, desde la perspectiva del Marketing, el RMI, en adelante lo llamaremos ROI<sub>mk</sub>, según lo definido por Mendez & Estevez, (2016) que es el “Retorno de la Inversión en las Acciones de Marketing”, representado el diagrama 5.

### Diagrama 5 Cálculo del Retorno de la Inversión en Marketing (ROI<sub>mk</sub>)

$ROI_{mk} = \frac{\text{Margen Bruto} - \text{Inversión en Marketing}}{\text{Inversión en Marketing}}$
--

Fuente: Mendez & Estevez (2016)

Esta Métrica resulta ser sensible a los cambios que se produzcan en MCNM. Es por ello que parte de las variables que la componen, como los ingresos y costos variables, pueden ser perfectamente obtenidos desde los contables y no solo sobre la base de estimaciones extracontables.

Sin necesidad de efectuar grandes modificaciones a la presentación del Estado de Resultado, pero si teniendo en cuenta que la mayor contribución a la gestión se logra mediante el desarrollo del Enfoque Variable, entonces, la información contable generada por la empresa puede ser usada como un valor agregado en la gestión de marketing y buscar en ella algunos de los elementos componentes del ROI<sub>mk</sub>.

Será entonces posible enfocar la determinación del ROI<sub>mk</sub> con los datos obtenidos de la Contribución Neta de Marketing desde dos perspectivas, esto es:

a. Basado en información Histórica, es decir en Ingresos, Costos y Gastos ya devengados y por otro lado la Demanda y Cuota de Mercado ya conocida.

b. Basado en la predeterminación de la información requerida, esto es, sobre la base de presupuestos de ingresos, costos y gastos más la proyección de demanda y cuota de mercado esperada.

En el primer caso basta utilizar y completar la métrica con la información disponible en los sistemas de información contable y en la información disponible para el sector económico donde desarrolla sus actividades la organización. En cambio, en el segundo de los casos pretender proyectar una métrica que permita orientar las estrategias de marketing y saber cuál será su contribución a los resultados de la empresa requiere de la utilización de estándares contables y del mercado, lo que se traduce en estimaciones que buscan estar lo más cerca de la realidad futura esperada. No es malo en la medida que se tome la información real histórica y se utilice como base para proyectar incorporando las nuevas condiciones esperadas del entorno, que en definitiva es el concepto genérico del Control de Gestión.

Vidal (2016) señala, en su artículo sobre la metodología para la elaboración de un plan de marketing online, que se debe conocer el estado en el que se encuentra la empresa y el ámbito en el que está ubicada. Para ello es necesario analizar la empresa de manera interna y externa, además de valorar las condiciones del mercado en el que está operando. Es entonces dar valor a la necesidad de conocer internamente el comportamiento de

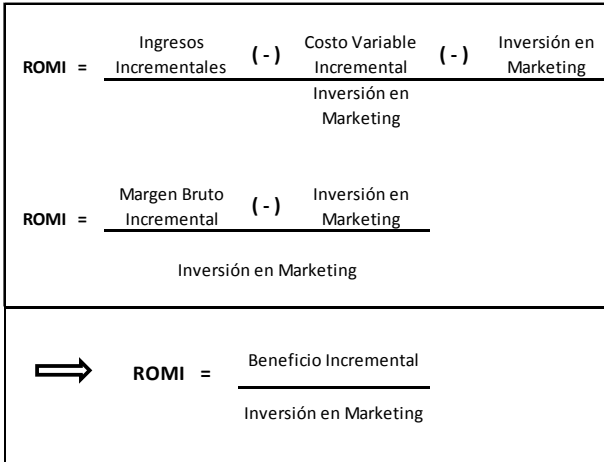
los recursos disponibles en los centros de responsabilidad que componen la organización.

Es en sentido que al revisar las acciones internas y externas se generan variaciones de costos que afectan la determinación del RMI, por lo tanto, es perfectamente posible aplicar este concepto sobre los valores incrementales señalados por Mendez & Estevez (2016) al referirse al Rendimiento Operativo sobre las Acciones Incrementales de Marketing [ROMI], como medida de la rentabilidad financiera de las acciones realizadas para demostrar que éstas contribuyen a la creación de valor para los accionistas.

Como se presenta en el diagrama 6, es perfectamente posible identificar desde un Estado de Resultado los valores incrementales al compararlos de un periodo a otro, tanto los ingresos como los costos variables incrementales, con solo observar la variación del margen de contribución. Mayor valor tendrá la información para los accionistas y tomadores de decisiones si los costos variables se encuentran solo determinados por el uso efectivo de los recursos en toda la organización (eficiencia) y los recursos no utilizados son separados en el margen bruto incremental o margen de contribución incremental.

### Diagrama 6

## Calculo del Rendimiento Operativo sobre las Acciones Incrementales de Marketing (ROMI)



Fuente: Mendez & Estevez, (2016)

### 4. Contribución del TDABC a la determinación del ROI<sub>mk</sub>

Del texto de Barfield, Raiborn, & Kinney (2004) se desprende que toda organización está conformada por la suma de centros de responsabilidad, por lo tanto, si se identifican recursos no utilizados o mal utilizados en los CR, se podrá decir que se realiza un uso ineficiente de esos recursos y al revisar la relación insumo producto de cada uno de estos CR, identificaremos aquellos que muestran bajos niveles de eficiencia producto de la aparición de capacidades no utilizadas.

La determinación de costos de la capacidad suministrada a cada centro de responsabilidad, obtenida de la información contable y separada en

sus componentes fijos y variables dará lugar a la determinación de una tasa de costos de la capacidad variable y por consiguiente a la identificación de la capacidad variable no utilizada por centro de responsabilidad y para el conjunto de la organización en su estado de resultado.

Las ineficiencias detectadas en los centros de responsabilidad son transferidas a aquellos centros que asumen su rol de clientes internos y se van traspasando sucesivamente hasta llegar al costo de venta o de servicio presentado en el estado de resultado, es decir, las ineficiencias quedan escondidas al conocer el resultado final. Entonces, si buscamos conocer el ROI<sub>mk</sub> o el ROMI y no los depuramos a eficiencia, estas métricas incorporarán

en su cálculo la ineficiencia adquirida en alguno de los CR de la organización, lo que seguramente conducirá a error en su determinación, en el proceso de toma de decisiones, en la definición de estándares o de evaluaciones de desempeño.

Con la información presentada en un Estado de Resultado, del Margen de Contribución depurado solo a mostrar eficiencia, se identifican los valores componentes de MCNM, específicamente la Contribución Bruta Total, de forma limpia y el cálculo del ROI<sub>mk</sub> no estará afectado por la capacidad variable No utilizada en las otras funciones de la organización ya que esta capacidad no sería responsabilidad exclusiva de la función de marketing.

De este modo queda claro quienes deben gestionar las capacidades no utilizadas en los diferentes centros de responsabilidad y en particular cuales son las tareas y las actividades que requieren atención.

En este orden de ideas, aspectos tan relevantes como las métricas de marketing generadas a partir de nuevas herramientas de Gestión como el TDABC, es una apuesta a romper la distancia de dos áreas diferentes de la organización pero que en definitiva se vinculan y buscan contribuir al logro de los objetivos estratégicos.

La contabilidad de Costos puede, sin lugar a dudas, aportar con información para la generación de métricas de marketing. Específicamente a través de los Estados de resultado y de la información generada por los Centros de Responsabilidad que la componen, más si estos se encuentran depurados por eficiencia en su presentación.

El marketing está presente en empresas productivas, comerciales y de servicios al igual que el costo. De

igual forma el Gasto y el marketing en los servicios públicos, más en estos tiempos que se requiere hablar de costo en los servicios públicos. Entonces, dar valor monetario a las actividades desarrolladas en empresas públicas o privadas es completamente viable y beneficioso a través del TDABC.

Determinar un ROI de marketing, resulta un desafío por el conocimiento que se debe tener de los conceptos involucrados y por el tipo de información que se requiere. No siempre está disponible en tiempo y calidad.

Lieberman (2016), realizó el primer estudio de Marketing Metrics en Chile que tuvo por objeto efectuar una primera mirada sobre el grado de conocimiento y familiaridad que tienen las empresas en Chile respecto de las métricas del marketing. En el listado no aparece la utilización del ROI de marketing.

Por otro lado, hablar del TDABC es una nueva herramienta de gestión y si está precedido por el ABC, lo más probable es que tenga desde ya detractores. Esta metodología utiliza muchos elementos de sistemas de costos tradicionales, como las distribuciones primaria y secundaria, que a mi criterio le impediría ser denominado un sistema de costos, pero si se convierte en una muy buena herramienta de Control de Gestión.

En la presentación de un EERR se tiende a esconder los niveles de ineficiencia de la organización, al estar incorporados en los gastos los montos asociados al poco apropiado uso de los recursos asignados, gastos que no son cuantificados.

Es un desafío para toda organización cuantificar sus niveles de eficiencia, pero es un desafío mayor mostrarlos para efectos de Control de Gestión. Entendiendo este concepto



como base para medir, controlar, gestionar y mejorar. Si se conoce la brecha a mejorar se pueden optimizar los esfuerzos y comprometer al equipo.

Los sistemas de información contable, a través del TDABC contribuye directamente a la generación de métricas como el ROI de Marketing y mirado de ese punto podría contribuir además a la propuesta de un ROI de Producción, ROI de Recursos Humanos, etc.

El control de gestión basa su trabajo en la relación insumo producto aplicado a un centro de responsabilidad o al conjunto de la organización, es por ello que los futuros profesionales de áreas a fines, deben estar en condiciones de tener herramientas alternativas para medir la tan escondida ineficiencia, que afecta la correcta determinación e interpretación de indicadores.

## 5. Conclusiones

De la reflexión presentada es posible inferir que la herramienta de control de gestión denominada TDABC contribuye directamente a la determinación del ROI de marketing mediante la presentación del margen de contribución depurado solo a la capacidad de recursos utilizados, es decir, eficiencia.

Tanto en el ROI<sub>mk</sub>, como en la determinación del ROI<sub>mi</sub>, la información generada tendrá mayor valor para los accionistas si la componente de Costos Variables incrementales y Margen bruto incremental se encuentra depurada a eficiencia en su determinación, luego de aplicar TDABC.

La capacidad no utilizada puede ser incorporada en línea separada de un estado de resultado, como partida sincera de la situación en que se encuentra la empresa. Democratizar la información a

partir de la transparencia, resguardando la asimetría de la información, se puede a través del TDABC.

La capacidad no utilizada puede ser medida, controlada, gestionada y disminuida en los diferentes centros de responsabilidad de la organización hasta el punto que esta sea cero y por lo tanto concluir que los recursos asignados están siendo utilizados en un 100%.

Si centramos la atención en empresas públicas, la identificación de actividades con un alto costo y un bajo aporte a un objetivo, podría ser el inicio de una propuesta para, tal vez, modificar una ley.

En empresas productivas, el TDABC facilita la medición de los niveles de eficiencia por centro de responsabilidad y lo que es más importante, contribuye a medir la gestión de una Unidad Estratégica de Negocio (UEN), con todas las características que ellas tienen.

Resolver la aplicación de métricas de marketing a través de un software programado con TDABC hecho a la medida de una organización pública o privada contribuye de manera transversal al Control de Gestión.

## Referencias Bibliográficas

- Alcaide, J. C. (2010). *Márketing de acción*. LID Editorial Empresarial, S.L.
- Barfield, J. T., Raiborn, C. A., & Kinney, M. R. (2004). *Contabilidad de costos: tradiciones e innovaciones*. Ediciones Paraninfo.
- De Arbulo Lopez, P. R., & Fortuny-Santos, J. (2010). Innovation in cost management: From abc to tdabc. *Dirección y Organización*, 43, 16–26. [https://redib.org/Record/oai\\_articulo3300782-](https://redib.org/Record/oai_articulo3300782-)

- innovaci%C3%B3n-en-gestion-de-costes-del-abc-al-tdabc
- Dominguez, A., & Muñoz, G. (2010). *Métricas del Marketing*. Editorial ESIC. España.
- Ganorkar, A. B., Lakhe, R. R., y Agrawal, K. N. (2019). Cost and Productivity analysis of the manufacturing industry using TDABC & MOST. *S. Afr. J. Ind. Eng.*, 30(1). <http://dx.doi.org/10.7166/30-1-1939>
- García Colín, J. (2008). *Contabilidad de Costos*. (3ra ed). Editorial McGraw-Hill.
- García Márquez, J., & Ruiz De Arbuló López, P. (2010). El uso del Time Driven Activity Based Costing (TDABC) en la industria de componentes plásticos para automóvil. *4th International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management*.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2007). *Cost management: accounting and control* (5th edition). *South-Western, Editorial Cengage Learning*.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*. Harvard Business Review.
- Liberman Yaconi, S. (2016). *Marketing, Metrics & Frameworks*. Ediciones Universidad Finis Terrae, Chile.
- Mejía-Argueta, C. (2015). Metodología para la oferta de servicio diferenciado por medio del análisis de costo de servir. *Estudios Gerenciales*, 31(137), 441–454.
- Mendez, M., & Estevez, M. (2016). *Cálculo del ROI de marketing en modelos de marketing mix, del ROMI, al valor creado del marketing para los accionistas EVAM*. *Universia Business Review*.
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., Adelberg, A. H., & Kole, M. A. (1989). *Contabilidad de costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones*. (3ra ed). McGraw Hill
- Vidal Fernández, P. (2016). Metodología para la elaboración de un plan de marketing online. *3C Empresa. Investigación y Pensamiento crítico*, 5(2), 57–72. <https://bit.ly/3jlllHy>