

INFLUENCIA DE LOS COSTES DE MARKETING EN EL RESULTADO. FUTUROS DESARROLLOS

Pablo Alcoy Sapena

Vicente Ripoll Feliu

Universidad de Valencia

*Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión
(Valencia – Noviembre 2000)*

RESUMEN

Los costes de marketing son uno de los componentes más importantes en la estructura de coste de muchas organizaciones, tanto cualitativa como cuantitativamente, pero la literatura sobre contabilidad de gestión no ha profundizado en esta área. Por su parte, la literatura de marketing tampoco ha aportado nada significativo en su discusión sobre temas de contabilidad de gestión. El resultado de tal análisis es que no existe integración entre ambas áreas, siendo los temas desarrollados en nuestro trabajo, los que provienen de esa mínima integración y de los gaps o brechas existentes entre ellas. Destacamos en este artículo el tratamiento dado, por parte de la literatura de marketing y contabilidad de gestión, al cálculo del resultado, así como, su contrastación con los resultados obtenidos en nuestra investigación empírica realizada posteriormente.

LOS COSTES DE MARKETING.

En las últimas décadas, las compañías han detectado un cierto incremento en los costes generados con posterioridad al almacenamiento de la producción, es decir, costes de almacenes de productos terminados, distribución o venta, a los que por otro lado, no se les había otorgado la importancia que los mismos requerían. Dichos costes se engloban dentro de la categoría de costes de marketing, queriendo aglutinar dentro de este concepto los producidos como consecuencia de las actividades que realiza una empresa en el departamento de Marketing, tales como son: Dirección de Ventas, Investigación de Mercados, Distribución, Publicidad o Promoción, siendo necesario su análisis con el fin de proceder a su localización, distribución e imputación a los objetivos de coste correspondiente.

La Contabilidad de Gestión como lugar de actuación en la búsqueda de aquellas técnicas que ayudan a la gestión empresarial, debe ir más allá de la obtención del coste de producción, suministrando a la dirección mecanismos y formulaciones en la determinación de un coste del producto que además de contemplar los propios de producción, incorpore aquellos ocasionados en el intervalo que va desde el almacenamiento de los productos terminados hasta que los mismos se encuentran en manos de los clientes.

Plantear un análisis contable de los costes de marketing y su control, nos lleva a actuar en dos áreas perfectamente delimitadas, éstas son: la obtención y la ejecución de pedidos.

Los costes de *obtención de pedidos*, se producen por actividades tales como la venta, publicidad o promoción. En general, tienen un comportamiento mucho más anárquico si los comparamos con los de producción, puesto que en ocasiones no fluctúan por los cambios generados en los niveles de actividad, es decir, no existe una relación causal. Si una compañía presenta una disminución momentánea en las ventas, puede optar por aumentar, más que proporcionalmente, los recursos destinados a publicidad y promoción, con el objeto de volver a las cotas consideradas como idóneas.

La segunda área se relaciona con las actividades de *ejecución de pedidos*, como almacenamiento, transporte, envíos, expedición o facturación. Estos costes se comportan de una forma similar a los de producción, existiendo una relación causal entre coste y actividad.

LA INVESTIGACIÓN EN LOS COSTES DE MARKETING.

Sí trasladamos el análisis de los costes de marketing al ámbito de la investigación, tal y como pone de manifiesto Lewis [1991:33]: “uno de los componentes más importantes en la estructura de coste de muchas organizaciones son los costes de marketing, tanto cualitativa como cuantitativamente”, pero la literatura sobre contabilidad de gestión (CG) no ha incidido de forma considerable en el área de los costes de marketing, ni analizado la planificación de los mismos. Por su parte, la literatura de marketing (MK) tampoco ha realizado aportaciones significativas en su discusión sobre temas de CG. El resultado de tal análisis es que no existe integración entre ambas áreas, siendo los temas desarrollados en nuestro trabajo, los que provienen de esa mínima integración, y de los gaps o brechas existentes entre ellas en el área del cálculo del resultado.

Para conocer los temas de investigación en los que se relacionan MK y CG, hemos llevado a cabo una revisión bibliográfica, a través de la base de datos ABINFO, cruzando para ello cada uno de los 10 ítems de CG, con los 11 de MK, según podemos apreciar en el Cuadro 1, siguiendo el trabajo iniciado por Foster y Gupta [1994]. El tema a desarrollar para este artículo es el que corresponde a la implicación de los costes de marketing en el Resultado.

En este tema de investigación se analiza, tanto la descripción de casos prácticos, como los exámenes analíticos, empíricos o heurísticos que aportan diferentes propuestas sobre el resultado, así como, la contrastación de hipótesis, a través del análisis de los informes en aquellos estudios relacionados con MK y CG.

CUADRO 1

ITEMS CG	ITEMS MK
1. 1. Cost Accounting	1. Marketing
2. Management Accounting	2. Advertising
3. Cost Management	3. Sales Promotion
4. Cost Analysis	4. Consumer Marketing
5. Budgeting	5. Industrial Marketing
6. Capital Budgeting	6. Service Marketing
7. Resource Allocation	7. Brand Management
8. Performance Measures	8. Product Management
9. Productivity	9. New Product Development
10. Quality	10. Sales Force Management
	11. Distribution Channels

FACTORES QUE INFLUYEN EN EL RESULTADO Y SU CONTRASTACIÓN EMPÍRICA.

Con el fin de analizar aquellos factores que tienen influencia sobre la cuenta de resultados, vamos a comparar el trabajo de investigación efectuado por Alcoy [1999], con otros anglosajones en los que la influencia de los costes de MK sobre la cuenta de resultados era un área de investigación contrastada. El trabajo de Alcoy [1999] tenía como objetivo genérico analizar los costes de marketing y la interrelación existente entre la función contable y de marketing, obteniendo una evidencia empírica de la misma, a través de dos cuestionarios, uno destinado a la función de marketing y otro

para contabilidad, los cuales fueron enviados a las empresas asociadas al Instituto Tecnológico Agroalimentario AINIA, perteneciente Instituto de la Mediana y Pequeña Industria Valenciana.

Medir la eficacia y eficiencia de los costes de marketing a largo plazo se considera como un reto importante por parte de los gerentes. La eficacia se refiere a la situación que puede alcanzar una compañía con respecto a un objetivo determinado, como por ejemplo: lograr una posición dominante en un mercado rentable y en un área geográfica determinada. La eficiencia se refiere a la cantidad de recursos utilizados para lograr un nivel de rendimiento determinado, por ejemplo, el coste incurrido por visita de venta. Los estudios realizados en el área del marketing tienen una larga tradición en el uso de los ingresos o la participación de mercado para medir el resultado, pero muy pocas veces utilizan la rentabilidad o los costes de marketing como medio para evaluarlo.

Cuando en el trabajo de Alcoy [1999:225] se planteaba, qué costes de marketing son más analizados en los Presupuestos y Cuenta de Resultados, la respuesta fue: los Costes de Publicidad (49,4% y 40%) y los de Distribución (43,5% y 34% respectivamente). Pero la característica más utilizada para analizar las desviaciones en ventas, es precisamente la cifra de ventas totales (74% de las respuestas), mientras que en menor medida (58%) se analizan las unidades vendidas. Por el contrario, las compañías pensaban que deberían analizarse las desviaciones en base a la relación entre Ventas y Precios (31%). De las medidas de productividad planteadas en el cuestionario y más utilizadas por marketing, destacan las Pesetas de venta (73%), de beneficio (60%) y de costes (54%), mientras que las empresas pensaban que en el futuro deberían utilizarse en mayor medida, Pesetas de margen de contribución, es decir, ventas menos coste variable, el cual suponía en el trabajo de referencia un 47%.

Desde la perspectiva de la CG, cabe destacar el trabajo de O'Sullivan [1996:31], referido a como las compañías buscan mejorar la eficacia y eficiencia en sus relaciones con el mercado, buscando una relación a largo plazo, puesto que esto aporta dos ventajas básicas: (1) incrementa el volumen de información sobre los clientes, necesario para mejorar la eficiencia de las actividades de marketing y la negociación, y (2) disminuye el coste de adquisición de nuevos clientes, aumentando su fidelidad a la empresa.

Las evidencias prácticas relacionadas con el cálculo del resultado provienen de diversas fuentes de información. El trabajo de Morgan y Morgan [1980:218], describe como a través de las entrevistas a los ejecutivos de marketing de 43 compañías, se obtuvieron las conclusiones siguientes. Mientras que el 86% de las compañías revisaban el margen de contribución (las ventas menos costes variables), únicamente el 51% de las compañías controlaban el margen de contribución comercial (sustrayendo al margen de contribución los costes directos de marketing), mientras que un 44%, analizaban el resultado neto por producto o línea de productos. En el trabajo de Alcoy [1999:223], los resultados no son comparables, puesto que el 65% utilizaba un sistema de coste completo industrial y solo un 28% de las compañías utilizaba un sistema de coste variable a diferencia de lo que suele ocurrir en la doctrina anglosajona (donde impera la utilización del sistema de coste variable).

Al no existir información correspondientes al área de marketing, es complicado estudiar la rentabilidad por línea de producto para evaluar el efecto de los costes de marketing. En Alcoy [1999:230], al plantear dicha rentabilidad por línea de producto, encontró datos significativos en la utilización de determinados índices. De esta forma, el 94% de las compañías que tenían implantado un sistema de costes completos, utilizaban el ratio "Margen/ventas", mientras que el 50% de las que trabajaban con un sistema de coste variable, utilizaban "Margen de contribución/ventas" y en su conjunto un 99% el ratio "Beneficios/ventas".

Jackson et alt. [1982:273] desarrollaron un cuestionario para conocer los indicadores utilizados por los ejecutivos de marketing con el objeto de valorar el resultado. Encontraron que la mayoría utilizaban criterios basados en el volumen de ventas, seguido por otros como son el volumen de ventas reales frente al objetivo estimado, el margen de contribución (ventas menos costes variables), los

costes incurridos para generar ventas, el resultado neto (ventas menos costes directos e indirectos), y la tasa de retorno sobre activos invertidos. En Alcoy [1999:207], las medidas más utilizadas por las compañías, en orden decreciente, fueron: el beneficio total (86,9%), el volumen de ventas total (79,5%) y la participación del producto en el mercado (30,1%).

En el trabajo desarrollado por Alcoy y Ripoll [1997], se analizaban una serie de ratios comerciales relacionados con la actividad generada por cada vendedor, con el fin de evaluar su comportamiento y resultados. En la investigación de Alcoy [1999:230] se comprobó que las compañías utilizaban ratios específicos para cada actividad de marketing. De esta forma, el Coste de Publicidad/Ventas (59%) era el más analizado por parte de las compañías. Así mismo otros ratios analizados fueron el Coste de Distribución/Ventas (33%), el Coste de Promoción/Ventas (29%) y el Equipo de Vendedores/Ventas (29%).

La repercusión del *benchmarking* en la cuenta de resultados es otro factor a destacar. Esta técnica se basa en un proceso continuo de medición de la competencia referido a productos, servicios o actividades, que trata de localizar e imitar aquel competidor que mejor vende, comercializa, comunica o el que obtiene mejores resultados. Tal y como señala Orsmond [1992:18-20], “el *benchmarking* juega un papel clave en muchas compañías puesto que les permite obtener unas medidas eficientes, que les llevarán a conseguir el resultado esperado de marketing”. En Alcoy [1999:204], cuando se planteó la pregunta referida a qué técnicas de análisis e investigación de mercados eran utilizadas por las compañías, con el objetivo de compararse con sus competidores; solo un 19% las había probado, un 33% intentaba utilizarlas, mientras que en un 48% de las mismas, nunca se habló de ellas.

Con respecto a los planes de remuneración de los equipos de vendedores, la investigación empírica ha examinado generalmente la información desarrollada por los mismos, como podemos apreciar en el trabajo de John y Weitz [1989:1-14]. Por su parte Lal et al. [1993], encontraron que las empresas utilizaban los incentivos de ventas como complemento de la remuneración de los vendedores. Las hipótesis desarrolladas en la literatura de MK se centran generalmente en la variable “ventas”, más que en otras basadas en beneficios aportados. Esto es una nueva evidencia, de como ésta literatura enfocada hacia los ingresos por venta, adopta un objetivo diferente a la literatura de CG. En Alcoy [1999:199], se aporta, relacionado con este tema, que el 48% de las compañías revisan los presupuestos en el área de los costes generados por los equipos de venta.

Hasta la década de los 80 los estudios sobre costes de MK se centraba en la evaluación de los resultados obtenidos por los equipos de venta, pero a partir de la década de los 90, la literatura se decanta por el análisis del comportamiento, cubriendo cuestiones que, generalmente, son aplicables a la mayoría de las funciones del negocio. Por ejemplo, Jaworski y Young [1992:17], desarrollaron y probaron un modelo que analizaba, cómo tres variables (el objetivo fijado al equipo de ventas, la percepción de los comportamientos de sus miembros, y la información entre superior y sus subordinados), podían afectar al trabajo y a la tensión experimentada por el subordinado. Los ejecutivos de marketing analizados que utilizaron este enfoque, se percataron que al aumentar la tensión en el trabajo se modificaba el comportamiento de los vendedores.

FUTUROS DESARROLLOS EN EL ÁREA DE MARKETING.

La actual orientación de las compañías encaminada a *satisfacer las necesidades del consumidor*, exige a las mismas, plantear una serie de cuestiones que cuando la orientación se fundamentaba en la *producción* o las *ventas*, no eran consideradas, pero que con la competencia actual y la globalización de los mercados, deben ser estudiadas detenidamente. Entre ellas resaltamos los siguientes futuros desarrollos:

1. En muchos de los estudios donde se analizan los sistemas de costes basados en las actividades, se recomienda simplificar la complejidad eliminando actividades y/o productos no rentables

con el objeto de mejorar el resultado, pero desde la óptica del marketing se apuesta por todo lo contrario. En el estudio de Kekre y Srinivasan [1990], se pone de manifiesto que los ingresos mejoran cuándo se introducen estrategias que aumentan la complejidad, tales como, el aumento de la gama de productos, las opciones o el número de líneas de producto. Estos autores estimaron una curva de ingresos y costes en función de estas tres estrategias. En Alcoy [1999:220], un 38% de las compañías declaraban utilizar este sistema de cálculo de costes, bien parcial o totalmente.

2. Un objetivo relevante del marketing es desarrollar medidas de eficiencia, puesto que se pretende alcanzar un objetivo de marketing con el mínimo coste posible de recursos. En esta línea, y siendo las campañas publicitarias una de las actividades más complejas de evaluar en el área de marketing, en el trabajo de Alcoy [1999:213] se incorporó una cuestión referida a los tres métodos más utilizados por las compañías para evaluar el éxito de una campaña publicitaria, siendo los resultados los siguientes: la relación ventas/salidas de almacén (36%), la evaluación antes/después (26,5%) y la investigación de mercados (22%). Actualmente, los investigadores de MK han desarrollado sistemas que les permiten detectar las respuestas de sus clientes referidas a los diferentes anuncios, spots o impactos publicitarios, y por otro lado, destacan los avances de los investigadores contables al desarrollar estudios donde se analizan la rentabilidad de productos y clientes. Entre ambos aportan la información necesaria para establecer nexos de unión, que en el pasado no eran posibles.

3. En el trabajo de Gijbrecchts [1993], se pone de manifiesto la poca atención otorgada a las decisiones sobre precios por parte de la investigación y la práctica empresarial. En el estudio de Alcoy [1999:199 y 218], los precios son revisados y planificados por las compañías en el 89% de los casos. Así mismo, los tres procedimientos más utilizados para fijar precios son: el coste completo más un porcentaje de beneficio (55%), los precios fijados por el mercado (25%) y el coste variable más un margen de contribución (14%). Pero al solicitar el criterio para fijar precios a utilizar en el futuro, los porcentajes se invertían: precios fijados por el mercado (56%), coste variable más un margen de contribución (22%) y coste completo más un porcentaje de beneficio (14%); estos resultados resaltan la utilidad de la información generada por el mercado para la toma de decisiones sobre precios.

En este sentido, Claret y Phadke [1995:21], afirmaban que los sistemas de fijación de precios deben fundamentarse en el mercado, el cliente, la competencia y en los objetivos de la compañía sobre precios, para posteriormente, llevar a cabo una investigación de los mismos contrastando los métodos basados en costes, con los fijados por el mercado - *coste objetivo* -. Pero el concepto de coste objetivo no es estático, pues como se pone de manifiesto en Alcoy y Ripoll [1993:15], en la medida que el producto sea susceptible de mejora, sufrirá reducciones de costes continuamente a lo largo de su ciclo de vida.

4. En otros trabajos, como el llevado a cabo por De Vries [1993], se analizan aquellos factores que determinan el momento en el que es apropiado realizar un cambio en el organigrama de la compañía. Desde el más convencional (organigrama vertical) hasta el diseño de una organización basado en funciones cruzadas (organigrama horizontal). En este trabajo se plantea, que compañías son las que pueden beneficiarse de las funciones cruzadas entre el Departamento de Marketing y los Equipos de Vendedores. Las empresas que pueden beneficiarse de este tipo de relación son las orientadas a los clientes:

- Las que venden productos y servicios complejos o personalizados.
- Las que venden a grupos de compradores.
- Las compañías que utilizan la regla 80 / 20, es decir, cuando el 20% de los clientes aportan el 80% de las ganancias.

Las empresas donde imperan organigramas verticales suelen orientarse hacia el producto, por el contrario, las que desarrollan organigramas horizontales se orientan generalmente a clientes. Los datos obtenidos en Alcoy [1999:201] son reveladores, mientras que el 48% de las compañías encuestadas

afirman disponer de una orientación al producto, cuando preguntamos como debería ser en el futuro, el 93% contestó que debería orientarse al cliente ó consumidor.

4. El interés de los investigadores por el área de marketing, se pone de manifiesto en el estudio de Song y Dyer [1995:360], realizado a 274 gerentes de Investigación y Desarrollo y 264 gerentes de Marketing, sobre un total de 315 empresas japonesas de alta tecnología. Los resultados sugieren que la integración entre I+D y MK debe ser consecuente con la estrategia de nuevos productos, con una promoción uniforme y con la creación de equipos interfuncionales. Este último aspecto también se pone de manifiesto en los trabajos de Song et al. [1996:551], y Rangaswamy y Lilien [1997:184], al detectar la relevancia que tienen los equipos de trabajo interfuncionales en la etapa de desarrollo de nuevos productos.

En Alcoy [1999:261], dicha integración se refiere a la existente entre Marketing y Contabilidad; cuando se pregunto a los responsables por sus actitudes, generalmente coincidieron en que las relaciones interpersonales y de comunicación entre las dos funciones eran buenas. Este no fue el caso de los estudios realizados por la NAA [1983], y la AAA [1972]. Wilson y Bancroft [1983] encontraron cierta mejoría de las relaciones entre los departamentos en relación a los estudios anteriores. Si centramos el análisis en la existencia del puesto de *Responsable de Costes de Marketing*, Wilson y Bancroft [1983] solo encontraron un 8% de empresas que tenían tal puesto de trabajo en su organización, Ratnatunga [1987] alcanzó un 57%, mientras que en nuestro trabajo, el 75% de las compañías había fijado un puesto de específico que tenía como objetivo organizar y promover la comprensión mutua entre ambas funciones.

Aunque la literatura de MK y CG ha desarrollado objetivos particulares para dar respuesta a sus respectivas necesidades de información, en la actualidad y por la presión ejercida por la dirección de las compañías sobre la organización, para reducir las barreras interfuncionales, no sorprende los intentos que se están llevando a cabo para explorar la relación entre MK y CG. Los problemas que pueden encontrar los investigadores que trabajen este *interface* son considerables, puesto que el MK difiere considerablemente del área de fabricación. Estas diferencias vienen generadas, por el retraso cultural existente entre ambas, es decir, afirmamos que existe un retraso cultural cuando un elemento de la cultura cambia más rápidamente que el resto de elementos, o en nuestro caso, cuando marketing se adapta para cubrir la necesidades de los consumidores, mientras que en contabilidad continuamos preocupados por el resultado del periodo y los impuestos.

Concluimos resaltando los resultados obtenidos en la investigación de Alcoy [1999:265 y siguientes], referidas a que las empresas orientadas al consumidor son las que obtienen mejores resultados y las que utilizan en mayor medida las nuevas técnicas contables, matemático/científicas, y de análisis y planificación de mercados. Por ello, las compañías deben centrarse en *la satisfacción del cliente, y en los costes necesarios para obtenerla*; esta nueva situación generará una potencialidad muy alta para el desarrollo de futuros trabajos”.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALCOY, P. (1999): “El Proceso de Captación de los Costes de Marketing. (Interrelación Contabilidad-Marketing). Estudio del caso AINIA”. *Tesis Doctoral*. Universitat de València.
- ALCOY, P. y RIPOLL, V.(1993): “La contabilidad de Gestión en el proceso de determinación de precios: El Coste Objetivo”. *VII Congreso AECA*. Vitoria, 22-24 de Septiembre.
- (1997): “Toma de Decisiones sobre Costes Comerciales. Los Ratios Comerciales”. *Costos y Gestión*, Marzo nº 27, pp.185-206.
- AMAT, O., BLAKE, J., FONT, J. y LORENTE, L. (1994): “La Contabilidad de Gestión en empresas orientadas al Mercado”. *La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos desarrollos*. Monografías AECA, No.23, pp.143-163.

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE REPORTS (1972): "Report on the Committee on Cost and Profitability Analyses for Marketing". *The Accounting Review*, Supplement to Vol. 47, pp.575-615.
- BALADA, T. y RIPOLL, V. (1993): "La mejora del cálculo de costes a través de la reducción de costes: una referencia al caso de Ford España". *Partida Doble* nº31. Febrero.
- CLARET, J. y PHADKE, P. D. (1995): "Pricing – A Challenge to management accounting". *Management Accounting London*, Oct, pp. 20-21.
- COOPER, R. y KAPLAN, R. S. (1991): "The Design of Cost Management Systems". *Englewood Cliffs: Prentice-Hall*.
- DE VRIES, J. (1993): "Implementing Successful Cross-Functional Sales and Marketing Teams". *The Marketing Institute, Measure and Optimise Sales Performance*. New York Institute for International Research.
- GIJSBRECHTS, E. (1993): "Prices and Pricing Research in Consumer Marketing: Some Recent Developments". *International Journal of Research in Marketing*, June, pp. 115-151.
- JACKSON, D. W.; OSTROM, L. L. y EVANS, K. R. (1982): "Measures Used to Evaluate Industrial Marketing Activities". *Industrial Marketing Management*, Vol. 11, pp. 269-274.
- JAWORSKI, B. J. y YOUNG, S. M. (1992): "Dysfunctional Behaviour and Management Control: An Empirical Study of Mkt Managers". *Accounting Organisations and Society*, V.17, nº 1, pp. 17-35.
- JOHN, G. y WEITZ B. (1989): "Salesforce Compensation: An Empirical Investigation of Factors Related to Use of Salary Versus Incentive Compensation". *Journal of Marketing Research*, Vol. 26, nº 1, pp. 1-14.
- KEKRE, S. AND SRINIVASAN, K. (1990): "Broader Product Line: A Necessity to Achieve Success". *Management Science*, Vol. 36, nº 10, pp. 1216-1231.
- LAL, R., OUTLAND, y STAELIN, R. (1993): "Salesforce Compensation Plans: An Individual Level Analysis", *Working Paper*, Stanford University.
- LEWIS, R.J.(1991):"Activity-Based Costing for Marketing". *Management Accounting*, Nov, pp.33-38.
- MALONDA, J. y RIPOLL, V. (1997): "Impacto de la Cultura Empresarial en el Coste Objetivo en la Nueva Gestión de Costes". *V Congreso Internacional Costos*, Acapulco (México), 21-24 Julio 1997.
- MORGAN, D. S. y MORGAN, F. W. (1980): "Marketing Cost Controls: A Survey of Industry Practices". *Industrial Marketing Management*, pp. 217-221.
- NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS (1971): "Information for Marketing Management". *NAA Research Study*.
- ORSMOND, J. (1992): "Establishing Benchmarks for Ad Costs". *Marketing*, Oct, pp. 18-20.
- RANGASWAMY, A. Y LILIEN, G.L. (1997): "Software tools for new product development". *Journal of Marketing Research*, Feb, pp. 177-184.
- RATNATUNGA, J. (1987): "The Impact to Financial Control in Marketing: With Specific Reference to the Australian Food Marketing Industry". *Thesis University of Bradford*.
- WILSON, R.M.S. Y BANCROFT, A.L. (1983): "The Application of Management Accounting Techniques to the Planning and Control of Marketing of Consumer Non-Durables". *Occasional Paper Series*. Institute of Cost and Management Accountants.
- SONG, X.M. y DYER, B. (1995): "Innovation strategy and the R&D Marketing Interface in Japanese Firms: A Contingency Perspective". *IEEE Transactions on Engineering Management*, nov, pp.360-371.