

**TÍTULO: GENERALIDADES DE LA RELACIÓN ENTRE LOS SISTEMAS DE COSTOS Y LA TOMA DE DECISIONES, Y EL ARTE COMO MERCANCÍA EN PYMES DE ARTES VISUALES.**

Autora: Ing. Tania O. Estrada Jiménez.

jimenezestradatania@gmail.com

Tutor: Dr. C. Antonio Sánchez

sanchez510cu@gmail.com

Septiembre 2018, Camagüey. CUBA

## **RESUMEN**

A partir de la falta de control y análisis de los costos en la pymes de artes visuales, más la ineficiente planificación de los recursos productivos, lo que incide en la disponibilidad y entrega efectiva de información importante para la toma de decisiones y la elaboración de planes estratégicos, se hizo necesario el desarrollo de este trabajo. Se estudiaron los sistemas de costos más usados en pymes, el arte como mercancía y se tuvo en cuenta los recursos técnicos, humanos y financieros con que cuenta la organización para su implementación. Con la elaboración de este trabajo se pretendió manifestar que el sistema de costos a aplicar apoyaría en gran medida, con información veraz y oportuna, el desarrollo de estrategias para un crecimiento sostenido y competitivo.

Palabras clave: Pyme, costos, sistema de costos, arte.

## **ABSTRACT**

Starting from the control lack and analysis of the costs a small and medium enterprise (SME) of arts visual, more the inefficient planning of the productive resources, what impacts in the readiness and effective delivery of important information for the taking of decisions and the elaboration of strategic plans, became necessary the development of this work. The systems of costs were studied more used in SMEs, the art as commodity, and one kept in mind the technical, human and financial resources with which it counts the organization for their implementation.. With the elaboration of this work to show that the system of costs to apply would support in great measure with truthful and opportune information that allows to develop strategies for a sustained growth and competitive.

Keywords: SME, cost, systems of costs, art.

## INTRODUCCIÓN

Una premisa para que una organización empresarial sea eficiente es contar con una dirección que monitoree periódicamente los resultados y determine los factores que influyen sobre ellos. Para esto se necesita, entre los elementos más importantes, el control adecuado de los recursos con que cuenta la entidad y el registro de los hechos económicos. Una de las vías para lograrlo es a través del análisis de los costos.

La información contable se puede clasificar en dos grandes categorías: la contabilidad financiera o contabilidad externa y la contabilidad de costo o contabilidad interna.

La contabilidad financiera muestra la información que se facilita al público en general, y que no participa en la administración de la empresa, como los accionistas, los acreedores, los clientes, los proveedores, los sindicatos y los analistas financieros, entre otros, aunque esta información también tiene mucho interés para los administradores y directivos de la empresa. Esta contabilidad permite obtener información sobre la posición financiera de la empresa, su grado de liquidez y su rentabilidad.

La contabilidad de costo estudia las relaciones costo-beneficio-volumen de producción, el grado de eficiencia y productividad, y permite la planificación y el control de la producción, la toma de decisiones sobre los precios, presupuestos y la política de capital. Esta información no suele difundirse al público.

Neuner (1972) puntualizó:

La Contabilidad de Costo es, por consiguiente, una fase amplificada de la Contabilidad General o Financiera de una entidad industrial o mercantil, que proporciona rápidamente a la gerencia los datos relativos a los costos de producir o vender cada artículo o de suministrar un servicio en particular (p. 7).

Según Sosa (2012):

La contabilidad de costos es una rama de la contabilidad general que sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa, con el fin de que puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos, a través de la obtención de costos unitarios y totales en progresivos grados de análisis y correlación. El sistema de contabilidad de costos se ocupa de la clasificación, acumulación, control y asignación de costos. Los costos pueden acumularse por cuentas, trabajos, procesos, productos u otros segmentos del negocio, sirve para contribuir al control de las operaciones y facilita la toma de decisiones (s.p).

La contabilidad de costos proporciona a los directivos la información necesaria para ejecutar contabilidad de gestión. Deben existir ambas, ya que una empresa puede disponer de una excelente contabilidad de costos, pero si no estudia el comportamiento futuro de sus gastos y costos y no aplica técnicas para decidir antes

de, no cuenta con la requerida contabilidad de gestión.

El costo tiene que ser un instrumento de aprovechamiento de los recursos, disponible en cualquier proceso económico, y conocerle facilita el efecto de las decisiones que se presentan con relación a determinados programas y el aseguramiento de una correcta planificación y utilización de los recursos materiales, humanos y financieros que poseen las organizaciones.

Tener implementado un sistema de costos en una empresa es una de las mejores inversiones en negocios que puede tener un empresario. Porque el éxito de toda organización desde la más pequeña fábrica o negocio familiar hasta las más grandes corporaciones multinacionales, requiere de los conceptos y prácticas de la contabilidad de costos, puesto que proporciona información clave a los administradores para que puedan planear y controlar, así como costear los productos y servicios. (Horngren, Sikan y Foster, 2007).

La sociedad cubana se encuentra en un proceso de actualización del modelo de organización y funcionamiento de su economía, con el fin de recuperar la capacidad productiva de las empresas estatales y de toda la nación, así como incorporar otras formas de gestión económica que permitan utilizar los recursos subutilizados para hacer más justo, viable y eficiente su sistema socialista.

Esto ha requerido, dentro de otras decisiones, incorporar el sector no estatal de la economía, en el que se incluyen: campesinos individuales, otros agrupados en cooperativas de crédito y servicio, los “trabajadores por cuenta propia”, las cooperativas no agropecuarias, los usufructuarios de tierras y el capital totalmente extranjero.

Según Torres (2015) citado por Perna (2018), a partir de la reforma constitucional de 1993 comienza a manifestarse en otras actividades económicas el trabajo por cuenta propia como alternativa de empleo, y a estimular la economía cubana sobre todo en el sector de los servicios. Hoy el trabajo por cuenta propia brinda empleo a un sector considerable de la población en Cuba. En la actualidad se ubica aquí 27% del total de la fuerza de trabajo del país, lo que incluye a “cuentapropistas”, cooperativas agrícolas o no, y campesinos.

El incremento del trabajo por cuenta propia y la autorización de la contratación de fuerza de trabajo han conllevado en la práctica a la existencia de medianas, pequeñas y microempresas privadas. Tal es el auge de las formas no estatales de gestión como forma de gestión del sector privado, y que constituyen una fuente de ingresos de alta importancia para el país y una alternativa de empleos para los trabajadores.

Algunas de las pequeñas empresas no poseen las ventajas con las que cuentan las grandes empresas, lo que impide que tengan desarrollo, crecimiento y sobresalgan para lograr mayor competitividad. Es importante afirmar que la competitividad de la empresa depende fundamentalmente de sus costos, ya que repercuten directamente en los precios; de su calidad, que debe corresponder con las expectativas del cliente, el servicio que debe proporcionar a estos y la oportunidad, que está relacionada con el tiempo de respuesta a las

demandas del mercado, tanto en cuanto a tiempos de entrega como a desarrollo oportuno de nuevos productos (Gutiérrez, Zúñiga y González, 2015).

La autora decide abordar los costos en el mercado del arte a partir de considerar que una mercancía es un bien o servicio que satisface una necesidad particular y es intercambiada por dinero; y también a partir del desarrollo de las nuevas formas de gestión no estatal que se introducen en Cuba, entre las que se encuentran los artistas con trabajadores contratados, y la escasa contrastación empírica en el ámbito internacional y nacional del análisis de los costos en la producción artística, y en específico en las artes visuales.

## **EL CONTROL DE COSTOS Y LOS SISTEMAS DE COSTOS**

La contabilidad de costos surgió en el siglo XIV como resultado del crecimiento y desarrollo de la industria de vinos, monedas y libros. En el período comprendido entre los siglos XIV y XIX comienzan los registros de la actividad industrial para cubrir ciertas operaciones relacionadas con la transferencia de materiales de un proceso a otro dentro de un negocio, y varias industrias adoptaron sistemas contables elementales. Ya en las décadas de los 80 y 90 del siglo XX ocurrieron cambios acelerados en: tecnologías, herramientas y técnicas de gestión, ciclo de vida de los productos, estrategias, objetivos empresariales, entre otros. Estos cambios orientaron la contabilidad de costos hacia la gestión, de manera que su propósito fundamental radica en proporcionar a la dirección de la empresa toda la información necesaria para la planeación y control de las actividades empresariales, así como permitir tomar decisiones que conlleven al logro de lo que se desea. Entre los objetivos generales de la contabilidad de costos, según Romero (2012), se encuentran:

- Evaluar la eficiencia en cuanto al uso de los recursos materiales, financieros y de fuerza de trabajo que se emplean en la actividad.
- Servir de base para determinar los precios de los productos o servicios.
- Facilitar la valoración de posibles decisiones que permitan la selección de aquellas variantes que brinden el mayor beneficio o el mínimo de gastos.
- Clasificar los gastos de acuerdo a su naturaleza y origen.
- Analizar los gastos y su comportamiento.
- Analizar los costos de cada nivel organizacional, a partir de los presupuestos de gastos que se elaboren de ella.

Un costo se mide, por lo general, como la cantidad monetaria que debe pagarse para adquirir bienes o servicios (Horngren, Datar y Rajan, 2012).

Por su parte, Davidson (1982) señaló:

El costo tiene muchos significados diferentes, según se emplee en Contabilidad, Economía o Ingeniería.

Un cargo a una cuenta de costo bajo la teoría contable tradicional es un cargo a un activo, mientras que

la expresión de un costo es un gasto (p. 42).

Mieres (1984) al referirse al tema planteaba que “el costo es la suma de gastos de toda naturaleza, expresada en valores monetarios, que se aplica a una actividad económica determinada” (Mieres, 1984, p. 175).

La autora coincidió con Morera (2012) cuando plantea:

De manera general, se puede resumir que el costo como categoría económica, es la suma de los gastos de toda naturaleza, expresados en valores monetarios que se aplica a una actividad económica determinada. Se identifica con algunas de sus partes o manifestaciones y es un indicador económico que permite a la empresa medir su eficiencia económica, ya que expresa la magnitud de los recursos materiales, laborales y monetarios necesarios para la producción (p. 2).

En los últimos años la importancia de los costos ha sido determinante para definir un precio de venta que compita en el mercado existente.

Los costos pueden ser directos y variables, directos y fijos, indirectos y variables e indirectos y fijos.

Existen varios tipos de costos:

- ❖ Según el área donde se consume: Costos de producción, de distribución, de administración, y de financiamiento.
- ❖ Según su identificación: Costos directos e indirectos.
  - ❖ De acuerdo con el momento en el que se calcula: Costos históricos y predeterminados.
- ❖ De acuerdo con el momento en el que se reflejan en los resultados: Costos del período y del producto.
- ❖ De acuerdo con el control que se tenga sobre su consumo: Costos controlables y No controlables.
- ❖ De acuerdo con su importancia en la toma de decisiones organizacionales: Costos relevantes y No relevantes.
- ❖ De acuerdo con el tipo de desembolso en el que se ha incurrido: Costos desembolsables y de oportunidad.
- ❖ De acuerdo con su comportamiento: Costos fijos, variables, semivARIABLES (mixtos y escalonados).

## **TÉCNICAS DE VALORACIÓN DE LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN**

Teniendo en cuenta las condiciones organizativas y las posibilidades objetivas de las empresas, se pueden aplicar técnicas de valoración de los costos de producción. En el negocio de artes visuales objeto de estudio es necesario la selección de una de estas técnicas o su interpretación para comprender la que se está aplicando en estos momentos.

Las técnicas que pueden aplicarse se dividen en:

*Técnicas basadas en la utilización de los costos reales:* Se registran los gastos y se calculan los costos en la cuantía en que realmente tuvieron lugar. Los costos reales están constituidos por el conjunto de gastos

efectivamente incurridos por la empresa o unidad organizativa en determinado período de tiempo, asociados a la producción.

*Técnicas basadas en el uso de costos predeterminados:* Se calculan antes de comenzar el proceso de producción de un artículo o de prestación de un servicio; y según sean las bases que se utilicen para su cálculo se dividen en costos estimados (indica lo que podría costar un artículo o grupo de artículos con un grado de aproximación relativo) y costos estándar (requiere una rigurosa base normativa, así como confiabilidad y exactitud en los datos). Los costos predeterminados son los que se calculan sobre bases de conocimiento y experiencia antes de iniciarse el proceso productivo, y tomando como base condiciones futuras específicas.

Existe una forma de costo donde se utilizan costos reales y predeterminados: el costo normal.

En el costo normal los costos directos (material directo y mano de obra directa) se calculan a costo real, debido a la posibilidad de identificar fácilmente mediante la documentación primaria la cantidad consumida de estos recursos, en tanto que los costos indirectos se aplican al producto mediante una tasa predeterminada. Esta forma de costear la producción facilita la entrega de producción terminada o servicios concluidos, antes de finalizar el período de operaciones (Horngren, Datar y Rajan, 2012).

### **IMPORTANCIA Y NECESIDAD DEL COSTO**

La importancia de esta categoría se deriva en la necesidad de medir los gastos de trabajo productivo, y la base de partida para fijar los precios, en dependencia de los principios sobre los cuales estos se establecen, así como para la toma de decisiones financieras de inversión.

La disminución del costo tiene una extraordinaria importancia para los intereses económicos de la sociedad, las empresas y los trabajadores individuales. Cuando disminuyen los costos de producción crece la ganancia. La posibilidad de disminuir el costo no se realiza automáticamente; es necesario utilizar vías y formas de organización, y se deben tener en cuenta las normas establecidas para ello. Existen una serie de factores que inciden de una forma u otra en la reducción de los costos; la elevación de la productividad del trabajo; la automatización de los procesos productivos; el empleo proporcional de los medios de producción y un cambio de la estructura y volumen de la producción que evita mermas, pérdidas y gastos productivos.

Con la planificación, registro y cálculo del costo se logran diferentes finalidades, lo que permite elevar la efectividad, asegurar altos niveles de crecimiento de la ganancia y aumentar la rentabilidad de la organización. Mediante el registro se garantiza la obtención de indicadores que caracterizan el grado de crecimiento del plan de costo por partidas de gasto, tipos de productos y áreas de la empresa y el control de la utilización racional de la fuerza de trabajo, el aprovechamiento de las materias primas y materiales, combustible, energía, etc. Esto permite lograr una reducción sistemática del costo de producción. El cálculo

del costo se establece bajo objetivos debidamente definidos como son: el control, el costo y la toma de decisiones.

La finalidad fundamental del cálculo del costo es el control. La administración desea controlar los costos y asegurarse de que estos no sean excesivos según los objetivos y los planes. Otra finalidad importante es el costo de la producción y los servicios; es el modo de determinar los costos apropiados de los inventarios para efectos de preparación de estados financieros.

Propósitos del costo:

1. Proporcionan informes relativos a costos para medir la utilidad y evaluar el inventario (estado de resultados y balance general).
2. Ofrecen información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (informes de control).
3. Proporcionan información a la administración para fundamentar la planeación y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales).

Todo lo antes expuesto permite definirlo como un instrumento eficaz para la dirección, pues a través de él se puede medir el comportamiento de la efectividad económica de las empresas, de manera que facilite la toma de decisiones encaminadas a obtener mejores resultados con el mínimo de gastos; así como reducir el riesgo de tomar decisiones incorrectas.

### **CICLO DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS**

El flujo de los costos de producción sigue el movimiento físico de las materias primas a medida que se reciben, almacenan, gastan y se convierten en artículos terminados. El flujo de los costos de producción da lugar a estados de resultados, a costos de ventas y a costo de artículos fabricados.

El conocimiento, análisis y control de los costos en una empresa son vitales para su éxito. Aunque nadie puede dudar de que los costos existen y que son reales, esto no implica que sean conocidos y comprendidos en todas las empresas. Tradicionalmente, se lleva una contabilidad encaminada en primer término a las declaraciones fiscales de la empresa, y en un segundo lugar, a proporcionar información más o menos oportuna de su estado financiero-contable. Es poco frecuente que se tenga un buen sistema de costos, el cual puede constar de los siguientes componentes: estimación de costos, determinación de costos estándar, centros de costo o de responsabilidad, control presupuestal y costo basado en la actividad (ABC), entre otros (Olavarrieta, 1999).

### **SISTEMA DE COSTO**

El sistema de costo según Poblete (1987) "...es el conjunto de normas, criterios, procedimientos, pautas y operaciones a seguir en la determinación y cálculo de los costos de producción u otros" (Poblete, 1987, p.

127)

Un sistema de costos es un conjunto de reglas, procesos y procedimientos que hacen posible la acumulación de datos contables y administrativos para suministrar información relevante encaminada a facilitar la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa, así como proceder a la valoración de la producción (Duque, Osorio y Agudelo, 2010).

A los efectos de la presente investigación la autora asume el criterio de Sánchez (2009) en cuanto a que un sistema de costo es el conjunto de normas y procedimientos para la planeación, registro, cálculo, control y análisis de los costos para la toma de decisiones.

Al tener en cuenta las condiciones actuales y hacer uso de las definiciones expuestas, se puede decir que el tipo de actividad de producción que se realice es el factor determinante al decidir el sistema de costo que deberá implantarse.

Son diversos los sistemas de costos que están al servicio de las empresas, por ello los encargados antes de elegir cualquier sistema de costos deben conocer las características de cada uno de ellos para determinar cuál es el adecuado para la empresa, dependiendo de sus necesidades (Ríos, 2014).

Para determinar el valor de los objetos de costos, se requiere la definición de tres aspectos básicos, de los cuales dependerá la confiabilidad del costo suministrado, ellos son: la base de costo, el método de acumulación de costos y la filosofía de costo (Duque, Osorio y Agudelo, 2010), de manera que se constituyen elementos fundamentales de un sistema de costos como se explica a continuación:

*Base de costo:* Hace referencia a la fuente u origen de los costos que sirven de base para la valoración de los productos o servicios; es decir, si los costos son históricos o reales, predeterminados o una combinación de ambos. (Duque, Osorio y Agudelo, 2010).

*Método de acumulación:* Hace referencia a la forma como se registran o acumulan los costos a lo largo del proceso productivo. El método de acumulación de costos está muy relacionado con el tipo de productos que se fabriquen y el tamaño y el tipo de actividad de la empresa. De acuerdo a Duque, Osorio y Agudelo (2010), pueden ser: por órdenes de fabricación, por procesos, por actividades o por proyectos.

*Filosofía de costo:* Hace referencia a los criterios que se tienen en cuenta al definir si un recurso consumido dentro del proceso productivo o de prestación del servicio se considera costo del producto o servicio inventariable, o si se considera costo del periodo o gasto no inventariable (Duque, Osorio y Agudelo, 2010). Entre las filosofías de costo se tienen: absorbente, variable o marginal, directo, ABC, throughput accounting, entre otros.

La selección específica de la base de costo, la filosofía de costo y la forma de acumulación de los costos, constituyen un modelo de costos a partir del cual cada organización define qué asignar, a qué asignarle y



cómo determinar el valor de los objetos de costos, de manera que definan cómo se van a medir los objetivos de rentabilidad e incidan en el comportamiento y gestión de la organización en sus niveles estratégicos, tácticos y operativos.

## **TIPOS DE SISTEMAS DE COSTOS**

### **1. Sistema de costo por órdenes**

Se utiliza donde los productos son distintos de acuerdo a las necesidades de materiales y de conversión y responden a las solicitudes de clientes, sobre la base de las especificaciones previamente establecidas y necesidades determinadas.

El sistema de costo por órdenes es típico en empresas, tales como: industria de confecciones, industria de muebles, fabricación de piezas de repuesto, industria poligráfica, servicios de auditorías y consultorías, construcciones, servicios de reparación, servicios hoteleros y servicios gastronómicos.

En este sistema, los costos de los materiales, mano de obra directa, índice o proporción de gastos indirectos, se registran en cada orden de trabajo y por los centros de costos productivos que intervienen.

Otra característica es que el costo unitario no se determina hasta que no se concluye la fabricación completa de la orden.

Este sistema intenta aplicar los costos a trabajos específicos, las cuales pueden constar de una sola unidad física o de algunas unidades iguales que forman un lote o un trabajo determinado.

Para que el sistema se aplique adecuadamente es importante poder identificar cada orden solicitada con un número o folio que permitirá separar los costos asociados a esta.

En relación con los costos primos los documentos primarios llevan el folio o número que identifica el lote u orden específica, mientras que en el caso de los costos indirectos de fabricación por lo general se aplican a las órdenes en correspondencia a una tasa de aplicación (Horngren, Datar y Rajan, 2012).

### **2. Sistema de costo por procesos**

Es un sistema de acumulación de costos de producción por departamentos o centros de costo. Se utiliza en las empresas que tienen producciones continuas o en masa; la producción es uniforme; las unidades pasan por los mismos procesos y se asume que reciben iguales costos.

Su principal característica es la acumulación de los gastos por departamentos, centro de costo o proceso, de forma tal que se transfieren los costos de uno a otro conjuntamente con las unidades producidas. Cada departamento tiene su propia cuenta de inventario de trabajo en proceso en el libro mayor. El costo unitario se determina en cada departamento y se transfiere de un departamento a otro conjuntamente con las unidades.

### **3. Sistema de costos basados en actividades (ABC) (Ríos, 2014)**

El costo del producto o servicio es en base a las actividades (procesos, tareas de la organización).

Los costos directos (materia prima y mano de obra directa) se envían a los objetos de costos de manera directa, mientras que los indirectos se reorganizan en inductores de costos adecuados.

Identifica y asigna costos a actividades específicas en la obtención productos y servicios.

Analiza la rentabilidad, eficiencia y control de costos. En su implantación hay que realizar un diccionario de actividades (descripción de las actividades y su mapa).

Es una metodología actual de costos que considera medidas financieras y no financieras.

Es una metodología de valoración objetiva de imputación de costos. Se puede determinar actividades que generan o no valor al producto o servicio. La información que proporciona es considerada como confiable para tomar decisiones.

#### 4. Sistema de Costos Método SMP (Solo Materias Primas)

Derivado de la filosofía manufacturera del *justo a tiempo* (Just In Time), por el impacto que tiene sobre los costos. La metodología para llevar a cabo este método contable se puede resumir en lo siguiente:

- Hoja de costos del contenido de materia de cada producto, valuada a su último precio o valor de mercado y su correspondiente costo total SMP.
- Valuación de las salidas del almacén de materias primas (consumos de cada orden de producción o de cada proceso) al costo SMP. de cada producto, abono a este almacén con cargo a la cuenta de producción en proceso.
- Valuación de la producción terminada totalmente a su costo SMP. Cargo al almacén de artículos terminados con abono a producción en proceso.
- Valuación de las ventas al costo SMP. Cargo a la cuenta costo de producción de lo vendido con abono al almacén de artículos terminados.

La cuenta de producción en proceso queda automáticamente valuada al costo SMP, por la producción que aún no ha sido terminada. Si se desea verificar su saldo, se efectúa un recuento físico y se valúa al costo SMP.

Para este trabajo de investigación únicamente se consideraron las características de los sistemas de costos por órdenes de trabajo, ABC basados en actividades, por procesos y SMP, precisamente porque son de los más usados en las Pymes.

Se toma la clasificación de Ríos (2014) y la estudiada en la literatura, y se muestran en la Tabla 1 los sistemas de costos analizados.

Tabla 1. Características de los sistemas de costos más usados en pymes.

<b>POR ÓRDENES DE TRABAJO</b>	<b>POR PROCESOS</b>	<b>ABC (por actividades)</b>	<b>SMP (Solo materias primas)</b>
-------------------------------	---------------------	----------------------------------	-----------------------------------

El producto o lote de productos acumula su costo.	El costo del producto o servicio es en base a los procesos y/o tareas de la organización.	El costo del producto o servicio es en base a las actividades de la organización.	Costo de la materia prima por cada producto. Costo total SMP.
Se abre una hoja de trabajo por cada lote de productos, ya sea para satisfacer los pedidos de clientes o para reponer las existencias del almacén de productos terminados.	Acumula los costos indirectos de los procesos y divide tal valor entre las unidades producidas en el período.	Los costos directos se envían a los objetos de costos de manera directa, mientras que los indirectos se reorganizan en inductores de costos adecuados.	Hoja de costos del contenido de materia de cada producto
El costo unitario no se determina hasta que no se concluye la fabricación completa.		Analiza la rentabilidad, eficiencia y control de costos. La información que proporciona es confiable para tomar decisiones.	Cargo a la cuenta costo de producción
Se utiliza donde los productos son distintos de acuerdo a necesidades de materiales y de conversión y responden a las solicitudes de clientes, servicios o productos heterogéneos.		.	La información quedará expresada en un estado de resultados por producto o lote de productos

## LA TOMA DE DECISIONES. INDICADORES PARA SU ESTUDIO

La toma de decisiones se ha convertido en una función imprescindible para la vida de cualquier organización, las cuales se preparan para ser más flexibles y establecen estrategias con el objetivo de adaptarse al entorno altamente turbulento en el que desarrollan sus acciones.

La adopción de posiciones de carácter proactivo y su práctica implican actualmente el análisis de las características, tanto del entorno como de las condiciones internas de la organización con el propósito de reducir la incertidumbre en la toma de decisiones y realizar una planeación con mayor grado de certeza.

El sólido crecimiento y desarrollo de cualquier economía, desde la de una pequeña organización hasta la de un país entero, dependerá indudablemente de decisiones basadas en el conocimiento.

Entre las obligaciones que impone la función gerencial se encuentra la de tomar decisiones. Con frecuencia, son escasos aquellos individuos que realmente se detienen a considerar el proceso secuencial y sistemático que implica tomar una decisión, con el objetivo de obtener realmente la efectividad necesaria a partir de la

decisión tomada. Según afirmó Emily (2001) para que una decisión sea efectiva, debe ser el resultado de un proceso sistemático, con elementos definidos que se manejan en una secuencia de pasos precisos.

Con respecto al concepto toma de decisiones, Schein (1988) planteó: "(...) la toma de decisiones es el proceso de identificación de un problema u oportunidad y la selección de una alternativa de acción entre varias existentes, es una actividad diligente, clave en todo tipo de organización" (Schein, 1988, p. 81)

Quien toma una decisión debe identificar todas las alternativas disponibles, pronosticar sus consecuencias y evaluarlas según los objetivos y metas trazadas.

Choo (1999) afirmó que para ello se requiere:

(...) en primer lugar, información actualizada sobre qué alternativas se encuentran disponibles en el presente o cuáles se deben considerar. En segundo lugar, se necesita información sobre el futuro: cuáles son las consecuencias de actuar según cada una de las diversas opciones. En tercer lugar, es indispensable saber cómo pasar del presente al futuro: cuáles son los valores y las preferencias que se deben utilizar para seleccionar entre las alternativas que, según los criterios establecidos, conducen del mejor modo a los resultados deseados (p. 194).

Puede definirse entonces la toma de decisiones como una actividad imprescindible en las organizaciones, con un significado especial para todos sus niveles, porque es parte fundamental inherente a todas las demás actividades de la empresa.

Entre las cualidades relevantes de todo decisor no pueden faltar el *buen juicio*, la *experiencia* y la *creatividad*. El *buen juicio* se determina por el sentido común, la madurez y la habilidad de razonamiento del tomador de decisiones; por tanto, se supone que el juicio mejora con la edad y la experiencia adquirida.

La *experiencia* es vital para todo decisor toda vez que la habilidad de un mando para tomar decisiones crece con ella. Los éxitos o errores pasados conforman la base para la acción futura. Se supone que los errores previos son potencial de menores errores futuros. En consecuencia, los éxitos logrados en épocas anteriores serán repetidos.

La *creatividad* designa la habilidad del tomador de decisiones para combinar o asociar ideas de manera original, de modo que pueda lograr un resultado nuevo y útil.

Por otra parte, es necesario considerar también que para las personas que toman decisiones (decisiones) existen preferencias, prejuicios, predisposiciones, gustos y desagradados, los cuales —sin ánimo de disertar sobre la psicología del ser humano— es imprescindible reconocer que forman parte de las características intrínsecas del individuo, por lo que la persona que realmente desee tomar una decisión acertada requiere para ello debe estar bien informada, conocer todas las alternativas y ser objetiva.

Cuando una organización es incapaz de desarrollar sus funciones de gestión eficaz y eficientemente, resulta

imposible —cualquiera que sea su misión y objetivos a alcanzar a largo y corto plazo—, tener un desarrollo exitoso.

Según Olivé y Arango (1997, p. 3): “La eficacia es una medida normativa del alcance de los objetivos. Se refiere a la capacidad de la empresa para satisfacer una necesidad de la sociedad por medio del suministro de bienes y servicios”.

La eficiencia, según estos mismos autores:

Es una medida normativa de la utilización de los recursos en ese proceso, una relación técnica entre entradas y salidas; es la relación entre costos y beneficios; representa la relación entre recursos aplicados y producto final obtenido; es la razón entre el esfuerzo y el resultado, entre gastos e ingresos, entre el costo y el beneficio resultante (p. 3)

La toma de una decisión constituye la adopción de una alternativa que no necesariamente permitirá la realización completa o perfecta de los objetivos pretendidos; pero representará la mejor solución encontrada en determinadas circunstancias. También es un elemento decisivo en la correcta toma de decisiones, la jerarquía de las alternativas, con arreglo a las alternativas más adecuadas que conduzcan al logro de dichos objetivos.

## **PAPEL DE LOS COSTOS Y EL PROCESO DE TOMA DE DECISIONES**

La contabilidad de costos debe su utilidad, eficiencia y su eficacia, en la medida que se establezca una comunicación apropiada entre la gerencia y la contabilidad; donde los datos ayuden a pensar y a la toma de decisiones.

Según González (2017):

La contabilidad ayuda a la toma de decisiones, ya que muestra el origen y destino del dinero y la capacidad de pago para cubrir las obligaciones. Permite, además, la evaluación del desempeño pues facilita el conocimiento del resultado de la empresa y de cada una de sus áreas. De este modo, la contabilidad de gestión contribuye decisivamente al proceso de toma de decisiones y tiene entre sus planes la mejora continua y el desarrollo de nuevos sistemas de costos, herramientas que ejercen un papel decisivo dentro de la información (p. 92).

Los costos pueden usarse en:

### Medición de la ejecución del trabajo:

Cuando se compara el costo real de fabricación de un producto, de un servicio, o de una función, con un costo previamente determinado.

### Valuación y control de inventario:

El control de inventarios consiste en mantener en existencia las cantidades adecuadas de los diferentes

productos en debida proporción a las ventas, a la producción o la prestación de servicios.

#### Determinación del costo de producción de lo vendido:

El costo de producción de lo vendido es el renglón de deducción más importante en el estado de resultado, por lo que es medular que esté bien determinado, ya que afecta las utilidades o pérdidas.

#### Para fijar precios de venta y competitividad:

Si se conoce el costo unitario, de acuerdo con las políticas de la empresa éste es base para competencia, conveniencia, y para imponer el precio de venta. En algunos momentos fijar el precio de venta depende básicamente de la oferta y la demanda, pero cuando ellas lo permiten. También con los costos unitarios se sabe si en ese aspecto se está en competencia o fuera de ella, lo cual puede dar lugar a producir o a dejar de hacerlo.

#### Para formular presupuestos:

Los costos son indispensables para realizar los presupuestos, puesto que sin ellos no podrían aflorar las cifras, que en moneda, es como se pueden sumar, comparar, comprender y utilizar en su gran gama.

#### Cambios en el producto:

Por medio de los costos se puede decir si se pueden ocupar otras materias primas alternativas, elaborar otros artículos, dejar de producir algunos, mutar en la presentación, estar a la moda, etc.

#### Cambios en la planta:

Por medio de los costos de producción se puede decir si son costeables, hasta dónde, con maquinaria moderna o no, en qué momento, etc.

#### Cambios en los métodos de producción:

Decidir qué producciones realizar, cuáles sustituir y cuáles innovar para que produzcan el mínimo de gastos, así como los niveles de actividad que produzcan el máximo de utilidad o la utilidad deseada.

#### Cambios en la fuerza de trabajo:

Optimizar la utilización de la fuerza de trabajo y proponer medidas para su estimulación.

#### Cambios en la distribución:

Por medio de los costos se aprecia si en relación al beneficio obtenido, conviene la publicidad, la propaganda, su combinación, con qué periodicidad, si se lleva la distribución por agentes, por sucursales, etc.

#### Cambios en el control:

Mediante los costos, especialmente con los predeterminados, (estimados y estándar) donde las variaciones o desviaciones son llamadas de atención, el costo es la medida que indica que se esté cumpliendo, y por lo tanto, que está controlado.

#### Para inversión:

Realizar inversiones que redunden en un incremento de los niveles de actividad y de las utilidades.

#### Análisis integral del costo-beneficio (Punto de equilibrio):

El estudio de la relación que existe entre el costo, el volumen y las utilidades se utiliza para propósitos de planteamiento de utilidades, control de costos y toma de decisiones, ya que el comportamiento de los costos es cambiante en diferentes volúmenes (de producción y ventas) y, por lo tanto, afecta las utilidades; de ahí que surja entonces el sistema de equilibrio. Lo anterior se refiere al análisis del punto de equilibrio para comprender las relaciones correspondientes del ingreso sobre la venta, costos y utilidades, así como los diversos volúmenes de producción y ventas, con lo cual se pueden tomar alternativas de decisión, planeación y control.

En las pymes de artes visuales el análisis de los costos de la producción artística, y en específico en el mercado del arte, hace que la obra de arte se convierta en un producto que posee cualidades estéticas y mercantiles.

#### **ARTE.**

Son disímiles las conceptualizaciones que ha tenido el arte desde la antigüedad hasta nuestros días. Lesper (2017) refirió que "(...) el arte es un producto de la inteligencia, el talento y la sensibilidad humana, es antes que nada creación, el artista parte de cero o de una idea pequeña para crear un objeto que pueda comunicar y participar de la sensibilidad de otro".

En este sentido hay tres categorías fundamentales que se deben tener en cuenta para analizar apropiadamente el fenómeno del arte: el aspecto especulativo, el subjetivo y el polisémico de una obra de arte, donde la producción, distribución y consumo constituyen las reglas básicas de su mercadeo. Este criterio es apoyado y fundamentado por la especialista principal de la galería de arte "Amalia" del Fondo de Bienes Culturales de Camagüey, Lic. Isabel P. García Rosales cuando plantea: De los estudios sobre arte que he realizado puedo concluir que este puede ser definido como la acción subjetiva del hombre con fines marcados por la estética y su visión sensible del mundo, por lo cual expresa emociones, percepciones, ideas y sentimientos. Tiene una raíz etimológica en la palabra latina ars, artis que hace referencia a la habilidad para ejecutar un quehacer, y también es la innovación situada en un contexto histórico y con un conocimiento muy singular del hombre. Cuando a las obras se les asigna una función especulativa estamos revelando una verdad subyacente e inaccesible para otros medios. Por último, el arte es polisémico porque es una expresión humana que pretende expresar, motivar, generar emociones, provocar ideas, revolucionar, en fin, resulta ser susceptible a múltiples interpretaciones (García, 2018).

#### **ARTES VISUALES.**

Amílcar (2016) esbozó el surgimiento del término artes visuales al plantear:

Después de la II Guerra Mundial se introduce un nuevo concepto para nombrar el nuevo tipo de producción artística que se venía desarrollando desde la irrupción de los nuevos medios y las ideas rupturistas de las Vanguardias. Surge una amplia cantidad de formas de hacer arte, ya que los criterios de producción y clasificación son más abiertos e integrados. Alrededor de 1980 el término artes visuales comienza a generalizarse, pues es más apropiado para el arte contemporáneo que la denominación artes plásticas (p.1).

Esta denominación forma parte de los términos declarados por los Ministerios de Cultura en diferentes países. Amílcar (2016) refirió que el concepto de artes visuales enunciado por el Consejo Nacional de la Cultura y las Artes del Gobierno de Chile nos dice que artes visuales es aquella producción artística relativa a la creación de obras que se aprecian esencialmente por la vista, como la pintura, la fotografía, el cine, el cómic, la instalación, el video arte, entre muchas otras. En Cuba se reglamenta la aplicación del término artes visuales según la Resolución No. 108 (MINCULT, 2007), que en el inciso h define a las artes visuales como:

“(…) aquellas creaciones artísticas relacionadas con el sentido estético de la percepción visual, y forman parte de ellas las artes plásticas y las artes aplicadas. También se denomina artes visuales a las creaciones contemporáneas que surgen de la interrelación entre las artes, de la mezcla de distintas características estilísticas y que incorporan nuevos recursos materiales y técnicos en la creación como el environment, el performance, las instalaciones, el arte digital y el video arte” (MINCULT, 2007, p. 7).

### **LA OBRA DE ARTE COMO MERCANCÍA.**

Una de las diferencias significativas y controversiales entre el mundo del arte y el mercado del arte es el dinero, traducido en la cualidad económica y financiera que las obras de arte adquieren al ser expuestas ante las fuerzas de la oferta y la demanda.

La calidad de una obra de arte contemporáneo no puede ser medida según criterios estándares como su material, la durabilidad o el manejo del pincel. Esta se basa en la calificación que hacen acreditados participantes del mercado.

En el mundo profesional la calidad de una obra de arte sigue siendo un misterio para los consumidores potenciales, y esta incompreensión y falta de convicción de gran parte de la sociedad en cuanto a su propio gusto, explica por qué el mercado del arte continúa teniendo un carácter único. Básicamente, debido a que los profesionales diseñaron un tipo de código privado que el consumidor de arte no puede descifrar, lo que le genera inseguridad. Por otra parte, el consumidor no suele confiar en su propio gusto. Observa lo que otros hacen y lo copia. Sin embargo, la incertidumbre y su inusual naturaleza convierten al mercado del arte en un patio de recreo para millonarios.



En la literatura consultada, la autora investigó que entre los criterios más difundidos en cuanto a la determinación del valor económico de una obra de arte estaba el análisis de los siguientes requerimientos: historia del artista, características intrínsecas de la obra, comportamiento del mercado, la valoración de lo que se ha pagado en el mercado recientemente (dos años), y comparándola con otras características similares como temática o tamaño, constituye el componente racional.

Cada elemento de la cadena del valor participa en el proceso de producción de la obra artística y a su vez posee características que le brindan un valor agregado a cada parte de la cadena. En la tabla 2 se explican cada una de ellas:

Tabla 2. Cadena del valor en el mercado de las artes visuales.

<b>Cadena del valor en el mercado de las artes visuales</b>	
Artista	Es quien le agrega valor material y estético a la materia prima para convertirla en una obra de arte. Le añade creación estética.
Galería	El valor agregado incluye: descubrir y difundir la obra del artista creando su imagen y exponiéndolo en el mercado.
Museos	Asume la custodia de las obras de arte. Es el que las atesora y difunde al gran público. Cuando una obra llega a un museo cambia su significado porque sube el valor, ya que es un contexto más prestigioso.
Curador	Es el encargado de investigar, orientar y organizar los elementos de las obras de arte y del artista
Marchante	Apoya a los artistas y comercializa sus obras, tiene que tratar con museos, coleccionistas que financian sus galerías y coleccionistas que financian a los artistas. Los creadores ven cómo lograr que el arte se vea e impresione y los marchantes ven cómo venderlo.
Coleccionista	Realiza la búsqueda de aquellas obras que engrosarán sus colecciones y que pueden tener los siguientes objetivos: que la colección valga más que la suma de las partes, comprar por adicción o hacer un aporte a la sociedad y a la cultura.
Inversionista	Proporciona el valor de mercado para concretar las transacciones, especifica el precio e interviene en el flujo comercial de bienes y dinero.
Casas de subastas	Constituyen la plataforma donde se logra el mercado del arte organizado.
Ferias de arte	Aportan al mercado no solo obras de arte para ser compradas y vendidas, sino también difusión de la información, masificación del contacto con el arte, globalización y generación de negocios colaterales. Son comercializadoras por

	excelencia.
--	-------------

Fuente: Amílcar (2016).

## **DETERMINACIÓN DE LOS COSTOS Y ASIGNACIÓN DE PRECIOS DE LAS OBRAS DE ARTES VISUALES.**

Los precios del arte no son un fenómeno nuevo, son una nueva dimensión porque desde antaño el arte ha tenido un gran valor y se ha comercializado. En el renacimiento, a través de los mecenas que encargaban arte, había familias adineradas que pagaban para que crearan su arte; querían pagar buen arte, llevarlo a la ciudad y que perdurara (...) En algún momento del siglo XX el arte se volvió abstracto, no era necesariamente bello sino que había que encontrarle un significado, por primera vez se ha vuelto popular el arte (Lesper, 2017).

En su tesis doctoral De la Poza (2008) planteó variables que pueden explicar el valor de mercado de una obra de arte y estas se clasifican en cuatro grupos o factores: el mercado, el tiempo, la obra y el artista. Estas variables forman parte de la conformación de una obra de arte que puede pasar por matices especulativos y de marketing.

De la Poza (2008) pone el siguiente ejemplo:

(...) cuando se analiza una obra de arte en escultura, las variables explicativas consideradas son: antigüedad de la obra (aquellas que fueron realizadas antes de 1800 se consideran antiguas; aquellas que fueron realizadas entre 1801-1930 son modernas; y contemporáneas son las realizadas posteriormente a 1930), nacionalidad del escultor, material empleado, ciudad donde la obra ha sido subastada; número de copias de cada obra, dimensión de la obra, forma de la escultura (redonda, plana, un busto, etc.) y año de venta.

Asignarle precio a un bien cualquiera en un mercado determinado es un proceso complejo, ya que no solo deben considerarse los costos de materia prima, mano de obra, otros gastos indirectos y los gastos del canal de distribución, sino que deben considerarse variables externas, tales como: precios a los que los competidores venden productos similares, ventajas y desventajas que nuestros productos poseen con respecto a los de la competencia, si se trata de un producto nuevo que debe ser promocionado con mayor intensidad, consumiendo tiempo y recursos financieros y así, muchas otras variables particulares para cada caso, por lo que definir un precio de salida resulta una labor difícil. Si para un producto o servicio cualquiera no es fácil la asignación de precio, mucho más difícil es cuando se trata de las artes visuales.

La tasación de arte moderno es una profesión muy reciente, y se considera una profesión híbrida. Como ciencia está lejos de ser completa y como arte está sujeta a los caprichos del arte. La Asociación de

Tasadores de América (AAA) proporciona una guía para el proceso de tasación que es reconocida mundialmente.

Rosenberg (2010) refirió que:

En Cuba el método más usado es el de los comparables donde se analizan las obras y artistas con resultados públicos ya obtenidos, comparando contra sus mismos resultados en otros casos y/o haciendo comparaciones con artistas similares en producción, época, estilo o manifestación, y teniendo en cuenta factores como la peculiaridad de la obra, las dimensiones, la técnica y el formato, siempre comparándolos con obras semejantes en los resultados públicos de ventas (p. 160).

### **MERCADO DEL ARTE**

Según Amílcar (2016), el mercado del arte es el lugar donde la obra de arte es transada: vendida y comprada para obtener un beneficio específico, ya sea sensorial o económico.

Las peculiaridades específicas del mercado del arte están determinadas por los agentes que lo conforman. Como todo mercado, depende de las subidas y bajadas de las cotizaciones de sus productos (las obras de arte), y de sus productores (los artistas), en ocasiones fomentadas por motivos tan volubles como las últimas tendencias.

Valluguera (2014) afirma:

Este mercado es un intercambio comercial donde las peculiaridades del producto radican fundamentalmente en el hecho de que el objeto de intercambio en cuestión es único o forma parte de una tirada muy corta. Además, disfruta de unos valores añadidos que dependen de la subjetividad de los actores que en este mercado actúen; por ejemplo: cuestiones de gusto, tendencias del momento. También tienen un peso determinante diferentes elementos, como: disponer de una producción limitada por cada artista; imposibilidad de exigir o planificar una producción concreta; la fijación del precio no depende de los valores habituales; y, sobre todo, que se trate de una actividad comercial mucho menos transparente y menos regulada que la mayoría. Además, tampoco se le puede aplicar a dicho mercado el habitual concepto económico de la oferta y la demanda. Este hecho se hace más evidente cuando un artista está de moda, ya que no se le puede exigir que produzca más obras por el simple hecho de ser reconocido, pero en caso de que por motivos diversos aumente su producción y se haga más difusión de ésta, no bajarán los precios de sus obras, sino que incluso se incrementarán (p.1).

### **MERCADO INTERNACIONAL DEL ARTE.**

El mercado del arte internacional está compuesto por dos mercados fundamentales: el mercado del arte primario y el secundario. En el mercado primario se compra la obra por primera vez, en su mayoría obras recién producidas. Así, entre el artista y el comprador final sólo hay un intermediario y se trata de que no se

publique el precio. Si el precio baja se teme que el artista colapse y se comienza a manipular el arte. Las galerías promocionan a sus artistas e intentan crear una marca con su nombre y estilo estético en este mercado. Por otra parte, en el mercado secundario se establece la plataforma comercial para vender obras de arte más antiguas, se revenden obras de arte concreta a través de casas de subastas y marchante. Abarca también aquellas transacciones que implican más de un intermediario, como son las salas de subastas y las galerías. Algunos marchantes llevan arte a las subastas y pujan con su mismo dinero para promocionar al artista. Las galerías centran su actividad en la promoción de sus artistas y la participación en las ferias.

De los dos mercados, el que realmente tiene movimiento y sobre el que se ha establecido toda una red de empresas e intereses es el secundario, ya que en éste se venden las obras de los grandes artistas consagrados y se posicionan otros con buena trayectoria profesional que empiezan a ser conocidos gracias a la subida de pujas en subastas públicas.

Los más ricos (oligarcas y multimillonarios mundiales) tienen la capacidad, los medios y el interés de coleccionar y hacen subir los precios porque quieren esos objetos lo más rápido posible. Una obra contemporánea pasó de 14 millones, en que fue comprada en un día, a que costara 60 millones en 14 días, algo excepcional que el mercado no se cuestiona, lo acepta porque es arte.

El informe de ARTPrice (2018) y del banco suizo UBS sobre el mercado del arte ofrece varios datos alentadores: tras dos años de caídas, en el 2017 las ventas aumentaron en un 12% hasta alcanzar los 51,539 millones de euros, China, en el segundo lugar, representa el 21% de las adquisiciones frente al 20% del mercado británico, EE.UU. sigue a la cabeza con el 42% de las transacciones y el 17% le corresponden a otros micro-mercados.

### **MERCADO DEL ARTE EN CUBA.**

El mercado del arte internacional se encuentra dirigido principalmente por coleccionistas de clase media. Más del 90% del volumen de ventas de las galerías y casas de subastas proviene de este tipo de clientela. Solamente las sociedades con una amplia clase media, acceso a una educación y riqueza extendida en un amplio sector de la sociedad, pueden establecer un mercado nacional de arte contemporáneo. Por esta razón, la mayoría de los países no poseen un mercado de arte contemporáneo y son las sociedades occidentales las que fundamentalmente lo determinan.

Cuba no dispone de un mercado de arte, así lo considera Miret (2015) cuando expone:

El mercado del arte en Cuba es un mercado de Estudio-Taller, venta, completamente informal, está en estado primario (...) lo que imposibilita el desarrollo comercial en nuestro país es la inestabilidad de los precios de las obras, un coleccionismo nacional casi nulo; falta de preparación especializada de la fuerza que trabaja en las galerías de arte, entre otras (p.3).

Hoy el sistema del arte cubano (creadores, instituciones, promoción, incipiente coleccionismo y mercado) se encuentra en constante movimiento debido a la presencia omnisciente de su pasado y a la velocidad de los cambios en el presente.

En el mercado del arte cada uno de los miembros de la cadena de valor tiene un particular interés en que la obra de arte sea una mercancía. De no ser así la obra de arte, el producto, quedaría confinado a los límites del mundo del arte tan solo con sus cualidades estéticas y creativas, pero sin generar ningún beneficio práctico al resto de la sociedad (Del Alisal, 2005).

## **CONCLUSIONES**

1. Un buen sistema de costos es de alta relevancia para la toma de decisiones, razón por la cual es fundamental contar con que permita determinar el costo y la rentabilidad en los diferentes niveles de costos, lo cual va a facilitar o a dar objetividad a la toma de decisiones. El modelo de gestión y costos más apropiado en una pyme, es aquel que se ajusta a sus requerimientos y características.
2. En las pymes de artes visuales son muy poco regulados los productos que se venden, las obras de arte son mercancías heterogéneas y cada obra es diferente y muy difícil legislar para un mercado con artículos totalmente únicos.
3. El diseño del sistema de costos para una pyme de artes visuales, permite la planeación, registro, cálculo, control y análisis de los costos que constituye, en manos de estas organizaciones, una herramienta importante para la toma de decisiones.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS**

Amílcar, E. (2016). La cadena de valor en el mercado de las artes visuales. *Revista Científica de Ciencias Gerenciales*, 34, (12), 4-22.

Barry, A. (Productor). (2018). *Blurred Lines Inside The Art World*. [DVD]. USA: Melbar Entertainment Group. Recuperado el 11 de julio de 2018, de [www.gnula.nu](http://www.gnula.nu)

Boti, L. (2017). *El mercado del arte en Cuba*. [en línea]. Recuperado el 10 de mayo de 2017, de [www.artoncuba.com](http://www.artoncuba.com)

Brice, R. (2017). *Perfeccionamiento del cálculo del costo de producción para el mejoramiento de los indicadores de rendimiento empresarial*. Tesis de maestría no publicada. Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba.

Chiavenato, I. (1994). *Introducción a la teoría general de la administración*. Medellín: McGraw-Hill.

- Choo, C. W. (1999). *La organización inteligente: el empleo de la información para dar significado, crear conocimiento y tomar decisiones*. México D.F: Oxford University Press.
- Cuní, E. (2016). *Mercado de arte en Cuba: mucho por recorrer*. La Habana, Cuba: Unión de Escritores y Artistas de Cuba.
- Cuervo, J., Osorio, J. y Duque, M. I. (2013). *Costo basado en actividades ABC: gestión basada en actividades ABM*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Czujack, C. (1997). Picasso Paintings at Auction, 1963-1994. *Journal of Cultural Economics*, 21, 229-247.
- Davidson, S. (1982). *Los sistemas de costo. Su evolución actual*. Madrid: Ed. Mc Graw-Hill.
- De la Poza, E. (2008). *Los activos del mercado del arte como objeto de inversión financiera*. Disertación doctoral no publicada. Universidad Politécnica de Valencia, Valencia, España.
- Del Alisal, E. (2005). Arte y mercado. Una aproximación. Portal Iberoamericano de Gestión Cultural. *Boletín Gestión Cultural*. Recuperado el 1 de julio de 2017, de [www.gestioncultural.org](http://www.gestioncultural.org)
- Duque, M. I., Osorio, J. y Agudelo, D. (2010). *Los inventarios en las empresas manufactureras, su tratamiento y su valoración*. Trabajo de grado. Licenciatura en Economía. Universidad de Antioquía, Antioquía, Colombia.
- Emily, B. (2001). *La toma de decisión y su puesta en práctica*. [s.l.]: [s.n.].
- Farfán, E. (2016). La cadena de valor en el mercado de las artes visuales. *Revista Científica de Ciencias Gerenciales*, 34(12), 4-22.
- Figueredo, E. (2018, junio). *Metodología de diagnóstico desarrollada por Gestar*. Documento presentado en la XV Conferencia Internacional de Ciencias Económicas y Empresariales, Camagüey, Cuba.
- Estrada, T. (2018). Entrevista a Isabel García. El 7 de julio de 2018 en la Galería de Arte Amalia del Fondo de Bienes Culturales en Camagüey a las 1:30 pm.
- Gabelloni, L. (2013). *El rol de las galerías de arte como agentes de Mercado y de difusión cultural*. Tesis de grado. Licenciado en Contabilidad. Universidad de Palermo, Sicilia, Italia.
- González, N. M. (2017). Procedimiento de un sistema de costo. *Cofín Habana*, 12(2), 91-101.

- Gutiérrez, L., Zúñiga, J. y González, E. (2015, febrero). *Gestión de los costos, opción estratégica de competitividad en la industria metalmecánica de la región centro de Coahuila*. Documento presentado en el IX Congreso Red Internacional de Investigadores en Competitividad, México.
- Hornngren, C. T.; Datar Srikant M. y Foster, G. (2007). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. México: Pearson Education.
- Hornngren, Ch., Datar, S. y Rajan M. (2012). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. México: Pearson Education.
- Iglesias, S. J. L. (s.f.). *El sistema de costos basado en la actividad y la excelencia empresarial*. [s.l.]: [s.n.].
- James, R. M. (2018). *What is a Cost Accounting System? Management And Accounting Web*. Recuperado el 8 de abril de 2018, de <http://www.maaw.info>
- Junta de Galicia. (2005) ¿Cómo calcular costos y elaborar presupuestos? En *Manuales prácticos de la PYME* (pp.115-127). Galia, España: Autor.
- Kaplan, R. S. y Cooper, R. (1999). *Coste y Efecto: Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Barcelona: Gestión 2000.
- Melbar Entertainment Group. (Productor). (2018). *Blurred Lines Inside The Art World* (DVD). USA, Nueva York: [s.n.].
- Mieres, J. (1984). *El Proceso de Cierre, los Estados y los Costos*. La Habana: Ciencias Sociales.
- Resolución No. 108. Glosario de Términos del Anexo Dos. (2007). En *Gaceta Oficial*. Ministerio de Cultura.
- Miret, L. (2015, marzo). *Conferencia El mercado del arte en Cuba*. Documento presentado en el III Coloquio de Historia del Arte, La Habana, Cuba.
- Morera, Y. (2012). *Propuesta metodológica para el cálculo directo del costo por peso de mantenimiento en la EMGEF Camagüey*. Tesis de maestría no publicada. Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba.
- Neuner, J. (1972). *Contabilidad de Costo*. La Habana: Ed. Revolución.
- Olavarrieta de la Torre, J. (1999). *Nociones de control de producción, costos, suministros e inventarios. Conceptos generales de productividad, sistemas, normalización y competitividad para la pequeña y mediana empresa*. España: U. IBEROAMERICANA.
- Olivé, A. y Arango, H. (1997, enero). *Impacto de la administración financiera en las*

*organizaciones públicas de información*. Documento presentado en Memorias del Congreso Internacional de Información Info' 97. Palacio de Convenciones, La Habana, Cuba.

Osorio, J., Agudelo, D. y Alzate, W. (2015, abril). *Diseño e implementación de un modelo de costos como referente para las PYMES: un estudio de caso de TV Pública*. Documento presentado en *Congreso de Contabilidad 2015*, Universidad de Valencia, España.

Palomares, J. (2012). *Generalidades de la Contabilidad de Costos y la Contabilidad Gerencial. Contabilidad de costos y de gestión en Cuba*. [en línea]. Recuperado el 4 de abril de 2018, de <https://www.gestiopolis.com/contabilidad-de-costos-gestion-cuba>

Palomares, J. A. (2012). *Generalidades de la Contabilidad de Costos y la Contabilidad Gerencial. Contabilidad de costos y de gestión en Cuba*. Recuperado el 5 de octubre de 2012, de <https://www.gestiopolis.com/contabilidad-de-costos-gestion-cuba/>

Pérez-Calero, L. (2011). Mercado del arte e intermediarios: una perspectiva actual por el Grupo de Investigación CEAC (HUM 747). *Laboratorio de Arte*, 23,537-550.

Perna, A. (2018). *La pequeña empresa privada de servicio automotriz y la satisfacción del cliente en las condiciones actuales de Cuba*. Tesis de maestría no publicada. Universidad de Camagüey, Camagüey, Cuba.

Poblete, F. (1987). *Contabilidad de Costo y su Aplicación para el Control de Gestión*. Santiago Chile: [s.n.].

Polimeni, R. (1997). *Contabilidad de Costos*. Colombia: McGraw Hill.

Rengers, M. y Velthuis, O. (2002). Determinants of Prices for Contemporary Art in Dutch Galleries. 1992-1998. *Journal of Cultural Economics*, 1-28.

Ríos, M. (2014). *Método de diagnóstico para determinar el sistema de costos en una pyme. Un caso de estudio*. México: RIGC.

Romero, Y. (2012). *Diseño del procedimiento para la determinación de los costos agrícolas para la toma de decisiones en la EAMP Guantánamo*. Tesis de maestría no publicada. Universidad de Las Tunas, Las Tunas, Cuba.

Rosenberg, A. (2010). *Tasación de obras de arte. La ciencia, el arte y la actividad comercial de la tasación de obras de arte*. La Habana, Cuba: Ediciones Arte Cubano y Fundación Ludwig de Cuba.

Salvador, M. y López, M. (2010). *Los Sistemas de Contabilidad de Costos en la PyME Mexicana*. Revista Investigación y Ciencia de la Universidad Autónoma de Aguas



Calientes, 47, 49-56.

Sánchez, A. (2009). *Monografía sobre gestión estratégica de costos*. CD 8va Conferencia Internacional de Ciencias Económicas y Empresariales, Camagüey, Cuba.

Schein, E. H. (1988). *Process Consultation*. Cambridge: Addison-Wesley Publishing Company.

Sosa, G. (2012). *Importancia del análisis del comportamiento de los costos para la toma de decisiones. Su tratamiento y su valoración*. Colombia: [s.n.].

Valluguera, A. (2014). *El mercado artístico como herramienta de estudio para el historiador del arte. Una aproximación*. [en línea]. Recuperado el 1 de diciembre de 2017, de [www.eumed.net](http://www.eumed.net)

Velázquez, P. (2017). *El arte es solo lo que trasciende. Entrevista a Avelina Lesper*. [DVD]. Recuperado el 11 de mayo de 2017, de [www.bizfluent.com](http://www.bizfluent.com)

Waelder, P. (2016). El mercado del arte en la era del acceso. *Anuario AC/E de cultura digital*. Recuperado el 8 de enero de 2017, de <http://www.pauwaelder.com>

Woodside, P. (2018). *What Are the Two Types of Cost Accounting Systems for Manufacturing Operations?* Recuperado el 21 de mayo de 2018, de [www.bizfluent.com](http://www.bizfluent.com)