

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA CONTABILIDAD EN LAS ENTIDADES PRESUPUESTADAS CUBANAS

ALCIDES QUINTANA CABRALES / MANUEL A. ESTÉVEZ MÁRTIR
Departamento de Contabilidad y Finanzas
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Oriente (Cuba)

Recibido: 13 junio 2001

Aceptado: 17 junio 2002

1. INTRODUCCIÓN

El presente artículo tiene como objetivo fundamental hacerle posible al lector interesado en la práctica contable internacional el conocimiento algunas de las particularidades principales del presupuesto y de la contabilidad en las entidades presupuestadas de la República de Cuba en los inicios del nuevo milenio, considerando desde el punto de vista conceptual las modificaciones producidas a partir del año 1999, con la aprobación del Decreto Ley 192 de 8 de abril de 1999: *De la Administración Financiera del Estado*.

Puede este trabajo, asimismo, servir de base para estudios comparativos de las semejanzas y de las diferencias entre los sistemas contables y los planes de cuentas actualmente vigentes en Cuba y en España, estando convencidos que cualquier sugerencia a este respecto podrá contribuir al desarrollo del conocimiento de la teoría y de la práctica contable internacional.

2. EL PRESUPUESTO ESTATAL COMO CATEGORÍA ECONÓMICA. DEFINICIÓN. EL PRESUPUESTO EN CUBA

El presupuesto estatal como categoría económica responde a las diferentes formaciones económico-sociales; por lo que su esencia estará determinada por las relaciones sociales de producción de cada una de ellas y, por consiguiente, su papel y sus funciones difieren en el capitalismo y bajo las condiciones del socialismo.

Lenin en el tomo 13 de sus *Obras Completas* señala en relación con los presupuestos en los países capitalistas más democráticos que “...*están al servicio de las clases dominantes, que los recursos del Estado se invierten en instrumentos de opresión, en instrumentos para reprimir la democracia...*”, afirmación a la que se puede añadir que han funcionado con el fin de mantener la burguesía como clase dominante, al asegurar las condiciones político-económicas para la reproducción

del capitalismo y constituyendo a la vez una fuente importante para el enriquecimiento individual, ejemplos que incluso con una gran frecuencia se han conocido públicamente en el transcurso de los años mas recientes.

En las condiciones del socialismo, el presupuesto estatal tiene otra naturaleza económica, y por ello constituye el principal instrumento de distribución de los recursos financieros centralizados, sirviendo para acumular una parte significativa del ingreso nacional y utilizarla para el desarrollo económico social (ciencia, cultura, deportes, etc.) y para la defensa de las conquistas sociales alcanzadas.

Por lo tanto, no sólo es parte integrante de la Administración Financiera del Estado, al concentrar la cantidad más importante de los recursos monetarios centralizados, sino que constituye el medio de realización de la política financiera estatal.

En el artículo 1 del título primero del *Decreto Ley 192 de 1999, de la Administración Financiera del Estado*, se define ésta como el conjunto de principios, normas, sistemas, instituciones y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos financieros públicos y su aplicación a la consecución de los objetivos del Estado, procurando satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad.

En el artículo 3 se señala que la Administración Financiera está integrada por diversos sistemas interrelacionados entre ellos, siendo éstos los siguientes:

- a) Sistema tributario.
- b) Sistema presupuestario.
- c) Sistema de crédito público.
- d) Sistema de tesorería.
- e) Sistema de contabilidad gubernamental.

El presupuesto del Estado constituye el plan financiero fundamental para la formación y para utilización del fondo centralizado de recursos financieros del Estado socialista, a través del cual se distribuye y se redistribuye una parte sustancial del ingreso nacional destinado al fomento de la economía nacional, al incremento del bienestar material y cultural de la sociedad, a la defensa nacional y al funcionamiento de los órganos y de los organismos del Estado, de acuerdo con las actividades que se establezcan en el *Plan de Desarrollo Económico-Social*.

En el capítulo 1 del título II del *Sistema Presupuestario del Estado* se señalan, entre otras disposiciones generales, que en el presupuesto del Estado se consignará el estimado de los recursos financieros y de los gastos previstos por el Estado para el año presupuestario destinados al desarrollo económico-social y al incremento del bienestar material. Asimismo, se precisa que los recursos financieros y los gastos figuran por separado y por sus importes íntegros sin que exista compensación entre ellos.

En el artículo 10 se señala que el presupuesto del Estado está conformado por un sistema de presupuestos que incluye el presupuesto central, el presupuesto para

la Seguridad Social y los presupuestos provinciales y el del municipio especial Isla de la Juventud, que a estos efectos se considera provincial.

A este respecto resulta importante para el lector saber que la República de Cuba presenta una división político-administrativa que incluye 14 provincias y 169 municipios, y que de estos últimos el municipio Isla de la Juventud –antigua Isla de Pinos– es considerada un municipio especial de acuerdo con su posición geográfica.

El presupuesto es sometido a discusión y a aprobación anualmente por la *Asamblea Nacional del Poder Popular*, y rige desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año, realizándose este mismo proceso en cada una de las provincias en sus asambleas provinciales y, a su vez, en los municipios donde igualmente funcionan las asambleas municipales correspondientes.

En el capítulo II de la sección primera –*De los recursos financieros y gastos del presupuesto del Estado*– del propio Decreto-Ley se señala que se consideran como recursos financieros del ejercicio presupuestario correspondiente aquéllos que se prevén recaudar en ese período.

En el artículo 15 se precisa que las clasificaciones de recursos financieros y de gastos en el presupuesto deben ser uniformes para todo el sistema, de tal forma que proporcionen la información necesaria para la toma de decisiones y que posibiliten el control de la recaudación y de la eficiencia con que se administran los recursos públicos en los ámbitos nacional y local.

Los recursos financieros (ingresos) son uno de los instrumentos fundamentales para el control del sistema tributario, teniendo como premisa fundamental la recaudación de recursos monetarios en manos de la población y los originados por determinadas transacciones financieras de las entidades.

Entre los conceptos primarios de recursos financieros (ingresos presupuestarios), se encuentran los siguientes:

- Impuesto sobre las ventas, de circulación y especial a productos.
- Impuesto sobre los servicios públicos.
- Aranceles de aduanas.
- Impuesto sobre utilidades.
- Impuesto sobre los ingresos personales.
- Impuesto sobre los recursos.
- Otros impuestos.
- Contribuciones.
- Tasas.
- Ingresos no tributarios.
- Rentas de la propiedad.
- Transferencias corrientes.
- Ingresos de operaciones.
- Recursos propios de capital.

- Transferencias de capital.
- Otros recursos financieros.

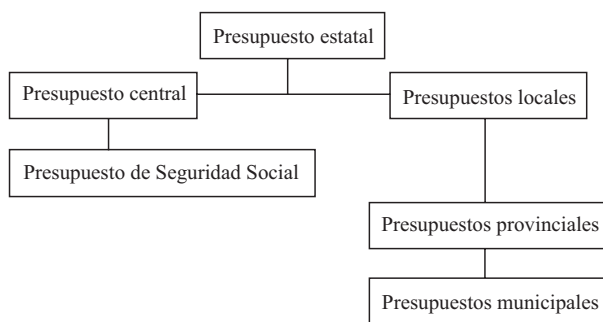
Los gastos del presupuesto del Estado, que no son más que los gastos corrientes y de inversiones destinados a financiar el desarrollo económico-social y el incremento del bienestar material de la población, corresponden:

- a) A la financiación de la esfera productiva.
- b) A la financiación de la vivienda y de los servicios comunales.
- c) A la financiación de la educación y de la salud pública.
- d) A la financiación de las demás actividades socio-culturales y de las científicas
- e) A los de administración correspondientes al funcionamiento de la *Asamblea Nacional del Poder Popular*, del *Consejo de Estado*, de las asambleas provinciales y municipales del Poder Popular y de sus consejos de administración, del Consejo de Ministros, de los tribunales, de la Fiscalía y de los demás órganos y organismos del Estado
- f) A la defensa y el orden interior.
- g) A otras actividades

Un aspecto que resulta importante es que en función del nivel de subordinación de las entidades variará el papel que les corresponderá desarrollar tanto en el proceso de elaboración de los anteproyectos de presupuestos para garantizar los niveles previstos de actividades, como en su liquidación de acuerdo con lo ejecutado al concluir el ejercicio económico que coincide con el año calendario.

El sistema presupuestario cubano se interrelaciona como se muestra en la figura 1.

Figura 1



Por consiguiente, está establecido como cuestiones generales que los propósitos definidos para ser alcanzados, derivados de los indicadores de los planes de desarrollo económico y social del país, deben lograrse evitando desviaciones tanto de lo que se tiene previsto ingresar como del gasto de recursos considerados, lo que de

hecho constituiría *una violación de la disciplina presupuestaria*, que es sancionada por las leyes vigentes tanto en nuestro país como internacionalmente.

Dentro del sistema presupuestario del Estado se encuentra también el presupuesto central, en el que se centralizan los recursos financieros provenientes de las personas naturales o jurídicas de las que éste tenga derecho a percibir la recaudación, en correspondencia con la política de distribución de estos recursos que se establezca legalmente y pudiendo contar, además, con recursos financieros provenientes del crédito público, de donaciones y de dividendos.

Los ingresos del presupuesto central se destinan principalmente a financiar el desarrollo económico y las actividades socio-culturales y científicas de carácter nacional, los tribunales, la fiscalía, la defensa y el orden interior.

En Cuba el presupuesto de la Seguridad Social constituye un presupuesto independiente con ingresos y con gastos específicos. Sus recursos financieros o ingresos proceden fundamentalmente de la contribución a la Seguridad Social que efectúan los contribuyentes a partir de porcentajes establecidos teniendo en cuenta tanto cada peso de salario que perciben los trabajadores de las diferentes entidades, como otros ingresos acordes con la legislación vigente; además, podrá recibir transferencias del presupuesto central para cubrir el desbalance entre sus gastos y sus ingresos.

Los gastos del presupuesto de la Seguridad Social se corresponden con las prestaciones monetarias a las que tienen derecho los trabajadores y su familia, de acuerdo con la legislación de Seguridad Social vigente.

Los presupuestos provinciales constituyen el estimado de los recursos financieros y los gastos de los órganos provinciales y municipales del poder popular para un año presupuestario, por lo tanto, el presupuesto provincial es la suma del presupuesto de la provincia y de los municipios que la componen y esta destinado a financiar los gastos de las entidades de *subordinación provincial*, con igual particularidad en los municipios a su nivel.

En el Decreto-Ley se define igualmente el sistema del crédito público como el conjunto de principios, normas, organismos y recursos que intervienen en las operaciones que realiza el Estado, con objeto de captar medios de financiación y que implican un endeudamiento para él. Al endeudamiento resultante de las operaciones de crédito público se le denomina *deuda pública* y está constituida por los compromisos monetarios adquiridos derivados de empréstitos públicos internos y externos.

La deuda pública se clasifica en *externa e interna* y en *directa e indirecta*, según con qué personas (naturales o jurídicas), con qué organismos o con qué otro Estado es contraída, así como según quién asume la garantía de pago.

El sistema de tesorería está compuesto por el conjunto de instituciones, normas y procedimientos que intervienen en la recaudación de los recursos financieros y en los pagos que configuran el flujo de fondos del sector público, en las operaciones entre ellos y con entidades de otros sectores de la economía, así como en la custodia de las disponibilidades que se generen, para lo cual el Estado mantiene en las

entidades bancarias del Sistema Bancario Nacional cuentas para el funcionamiento del sistema de tesorería y recibe de éste las informaciones que se le requieran.

Por último, el sistema de contabilidad gubernamental establece el plan de cuentas único y el conjunto de normas, principios y procedimientos para la recopilación, evaluación, procesamiento y posterior exposición de los hechos que caracterizan la actividad económico-financiera del *sector público*.

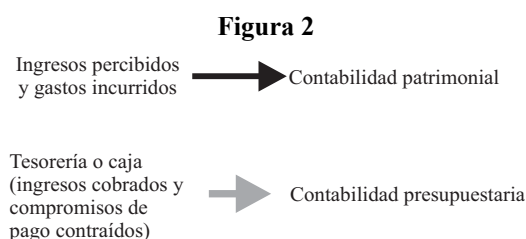
3. LAS ENTIDADES PRESUPUESTADAS. LA CONTABILIDAD EN LAS ENTIDADES PRESUPUESTADAS

En la República de Cuba, las entidades presupuestadas (también conocidas como unidades) son entidades jurídicas creadas por el Estado con el objetivo de controlar y utilizar con una mayor racionalidad los recursos puestos a su disposición por el presupuesto del Estado, sin afectarles la calidad de las actividades sociales para cuya ejecución fueron creadas.

Tienen como característica fundamental que prestan actividades sociales sin fines lucrativos y, por lo tanto, se vinculan con el presupuesto de manera diferenciada aportando todos sus ingresos y recibiendo de éste los recursos necesarios para financiar sus gastos hasta el importe aprobado y superando los gastos incurridos a los ingresos percibidos.

Actualmente, se han ido produciendo cambios sustanciales en el funcionamiento de las entidades presupuestadas, a partir de desarrollar una política que tiene como resultado que un conjunto de estas actividades logran cubrir parcial o totalmente sus gastos con los ingresos que son capaces de obtener, lo que de hecho ha implicado la modificación de sus propias normas y sus principios de funcionamiento y, por ende, del control que sobre ellos debe ser ejercido.

En cada entidad presupuestada se elaboran y controlan dos presupuestos (figura 2).



¿Cómo se logra obtener la información requerida?; ¿cómo se puede utilizar la información contable?

Puede afirmarse que la contabilidad asegura el registro cronológico y sistemático en términos de valor de todos los hechos económicos y de las operaciones resultantes de las actividades en las que se aplica y sirve para mostrar, consecuentemente, el resultado obtenido después de transcurrido un determinado período de tiempo.

po, lo que posibilitará que se adopten las medidas que resulten necesarias y oportunas para alcanzar una mayor efectividad en la dirección y en los resultados de las entidades económicas.

La contabilidad en las entidades presupuestadas debe permitir el registro de forma independiente de las operaciones que se financian por el presupuesto del Estado y de todas aquellas actividades económico-productivas y comerciales que se realicen por ellas que financian total o parcialmente los gastos incurridos, con los ingresos obtenidos; es decir, alcanzar mediante el registro contable el *control de la ejecución del presupuesto* en cada entidad.

Por consiguiente, tanto desde el punto de vista de la definición como de las funciones, no existen mayores diferencias en lo que se pretende alcanzar con la contabilidad en las empresas y en las entidades presupuestadas cubanas. Sin embargo, partiendo de las propias características de funcionamiento de estas últimas, sí que hay diferencias en las cuentas y en su utilización y en sus contenidos, así como en el registro y en los estados financieros que deben presentar.

En las entidades presupuestadas se emplean la denominada *contabilidad presupuestada* y la *contabilidad patrimonial*.

La *contabilidad presupuestada* es la encargada del control de las operaciones de ingresos y gastos del *presupuesto*, mientras que la *contabilidad patrimonial* se ocupa del registro y del control de los ingresos y de los gastos ocurridos a causa de otras operaciones, fundamentalmente de aquéllas vinculadas con el hecho de lograr la autofinanciación parcial o total de la actividad, y contabiliza, además, todos los bienes, obligaciones y patrimonio de cada entidad, encontrándose como posible en cualquiera de los sectores sujetos a financiación presupuestaria.

En forma de esquema, lo anteriormente expresado se muestra en la tabla 1.

Tabla 1

	CONTABILIDAD	
PATRIMONIAL		PRESUPUESTARIA
• Constituye la ejecución de la entidad • Se ejecuta por cuentas reales y nominales		• Constituye la ejecución del presupuesto • Se ejecuta por cuentas de orden o memorando
	SE REGISTRA POR	
• Área de responsabilidad o centros de coste • Elementos del gasto		• Sector/rama/grupo • Epígrafes y partidas • Salarios/otros gastos inversiones materiales
	CONTABILIZA	
• Ingresos: percibidos (independientemente del momento en el que se cubre) • Gastos: costes reales de la entidad		• Ingresos: cobrados • Gastos: comprometidos y pagados

4. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS (PCGA)

Los *principios de contabilidad generalmente aceptados* vigentes en Cuba son similares a los de la generalidad de los países, constituyendo los conceptos fundamentales y las normas o reglas establecidas con carácter obligatorio que permiten

que las operaciones registradas y los saldos de las cuentas presentadas en los estados financieros sean confiables, comprensibles y comparables.

De forma similar a las convenciones internacionalmente adoptadas, el incumplimiento de estos principios constituye una *grave violación* que atenta contra el control interno y de hecho en la confiabilidad de la información resultante.

Los principios fundamentales establecidos en la práctica contable cubana son los siguientes:

- Principio de registro.
- Principio de uniformidad.
- Principio de exposición.
- Principio de prudencia.
- Principio de la no-compensación.
- Principio del precio de adquisición.
- Principio del período contable.
- Principio de entidad en marcha.
- Principio de importancia relativa.
- Principio de revelación suficiente.

Los principios anteriormente expuestos se aplican indistintamente tanto en las empresas como en las entidades presupuestadas, y son comunes o similares a los utilizados por la mayoría de los países. En particular, a los expuestos se les añaden como de aplicación exclusiva para las entidades presupuestadas los siguientes:

- Principio de unidad.
- Principio de no-afectación.
- Principio de especialidad.
- Principio de devengo.

De estos últimos, por sus particularidades se brinda seguidamente un breve detalle de sus contenidos.

- *Principio de unidad*: establece que sólo se elabora, aprueba, ejecuta y liquida un presupuesto anual para cada entidad presupuestada y para la nación en su conjunto tanto de ingresos y de gastos corrientes como de caja y de capital.

Es preciso hacer un presupuesto que considere todas las normas, que cumpla con principio y con lógica la realidad, las necesidades de la entidad y las posibilidades financieras del país.

- *Principio de afectación*: regula que los ingresos presupuestarios sean destinados globalmente a la cobertura y a la financiación de los gastos, no estableciéndose en general ningún destino específico ni correlación directa entre ingresos y gastos.

No obstante, si excepcionalmente se determinase que algunos ingresos financien gastos presupuestarios específicos, el sistema contable deberá reflejar esta regulación y permitir su control y seguimiento.

- *Principio de especialidad*: regula aspectos relativos al destino de los créditos presupuestarios, a los topes aprobados para los ingresos y para los gastos presupuestarios y al período de aprobación para su ejecución. La normación presenta tres tipos de especificaciones:

- *Especialidad cualitativa*: establece que los créditos presupuestarios aprobados y entregados sólo podrán utilizarse en el pago de los destinos específicos para el que se aprobaron, no pudiendo utilizarse en distintas operaciones de aquéllas para las que se otorgaron.

- *Especialidad cuantitativa*: regula que el tope máximo de cada gasto que se vaya a ejecutar venga dado por el importe total del crédito presupuestario aprobado para él. Sin embargo, los topes aprobados para los ingresos presupuestarios constituyen cifras mínimas, coadyuvando su sobrecumplimiento a mejorar el resultado presupuestario del año.

- *Especialidad temporal*: determina que los créditos presupuestarios sólo pueden ser utilizados en el ejercicio económico o presupuesto del año para el que se aprobaron. En el caso de mantener una entidad presupuestada al final del año recursos procedentes de créditos presupuestarios aprobados para ese período que no fueron comprometidos, y por importes inferiores al total no ejecutado, éstos se considerarán como adelantos o anticipos otorgados a cuenta del presupuesto del año siguiente.

- *Principio de devengo*: regula que las erogaciones que surgen de la ejecución del presupuesto se imputan y se registran al recibirse los documentos que generan las obligaciones de pago correspondientes, independientemente del momento en que se liquidan esas obligaciones, mientras que los ingresos se imputan cuando se recaudan o en el momento en que se produce la corriente monetaria derivada de éstos. Este tratamiento se basa en un principio de conservadurismo, que garantiza que los recursos ingresados al presupuesto permitan el pago de los importes de pago comprometidos o devengados.

Este principio establece que al cierre del ejercicio económico deberá efectuarse una estimación razonable de las erogaciones incurridas en ese período, por las que aún no se han recibido los documentos de los suministradores que los amparan, para imputarlas y reconocerlas en la determinación del resultado presupuestario del año en que tuvieron lugar.

Este principio se aplica en la *contabilidad presupuestaria* a través de las cuentas de orden, al registro de la ejecución de los créditos presupuestarios y de los ingresos.

En la *contabilidad patrimonial* se aplica este principio sólo a los gastos, ya que los ingresos se registrarán como tal cuando se devenguen, independientemente del momento en que surja la corriente monetaria que éstos originan.

5. CONCLUSIONES

Fue intención de los autores reflejar en las anteriores páginas una caracterización resumida del presupuesto estatal en la República de Cuba, de las disposiciones legales vigentes, de sus principales características y particularidades así como de los principios contables utilizados, esperando que permita a los lectores conocer con un poco más de detalle su funcionamiento en la economía nacional cubana. De considerarse interesante, o en el caso de surgir alguna inquietud sobre el particular, o si desea conocer con un mayor detalle alguno de los aspectos tratados, agradeceríamos que se dirigieran a los autores de este trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- BANCA CENTRAL (1997): Resolución 20/1997. República de Cuba
- LENIN, V.I. (1982): *Obras completas*, t. 13. La Habana: Pueblo y Revolución.
- MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS (1997): Sistema Nacional de Contabilidad—Actividades presupuestadas. República de Cuba.
- MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS (1999): *Clasificador de recursos financieros*. República de Cuba.
- MINISTERIO DE FINANZAS Y PRECIOS (1999): *Clasificador de actividades económicas de la República de Cuba*. República de Cuba.
- QUINTANA CABRALES, A. (2000): *Seminarios especiales de contabilidad*. Santiago de Cuba.
- REPÚBLICA DE CUBA. Ley orgánica del sistema presupuestario del Estado: Ley 29 de 1981, orgánica del sistema presupuestario del Estado.
- REPÚBLICA DE CUBA. Decreto Ley 192 de 8 de abril de 1999.
- Sistema de contabilidad del Ministerio de Educación Superior*. República de Cuba.